HET COMMISSARISVERSLAG

OPGESTELD IN TOEPASSING VAN DE ARTIKELEN 144 EN 148 VAN HET WETBOEK VAN VENNOOTSCHAPPEN EN OVEREENKOMSTIG DE ISA'S

VOORLOPIGE VERSIE

2019-XX

V. Cordonnier • S. Delaunay • F. Fank • L. Laperal • D. Schockaert • I. Vanbeveren • J. Vandernoot

met de medewerking van een leescomité bestaande uit:

J. Branson • R. Vermoesen

# Belangrijke waarschuwing

De bedrijfsrevisoren en het brede publiek die van dit boek gebruikmaken, worden er bij voorbaat op gewezen dat een dergelijk boek, hoewel gericht op diverse situaties die een link hebben met de actualiteit en met praktische toepassingen in het controleveld, onmogelijk een weergave kan zijn van alle voorbeeldsituaties die denkbaar zijn.

Om deze reden wordt de commissaris van de gecontroleerde vennootschap bij elk voorbeeldverslag gewezen op de verplichting om bij het opstellen van het commissarisverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening gebruik te maken van zijn professionele oordeelsvorming, rekening houdend met alle bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden relevante feiten en omstandigheden.

Onderhavig boek houdt rekening met de wet- en regelgeving en normen, alsook met de vertaling van de nieuwe en herziene ISA’s naar het Nederlands en het Frans, bijgewerkt tot 19 februari 2019 ([[1]](#footnote-1)) ([[2]](#footnote-2)) .

De norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de nieuwe en herziene ISA’s en de bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde ISA’s werden goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB) en de minister van Economie. Met de publicatie van het bericht inzake de goedkeuring in het Belgisch Staatsblad van 12 maart 2019 zijn deze normen in werking getreden. Het IBR had reeds, via het advies 2017/06 van 6 oktober 2017 inzake het ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISA’s en van bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA’s (verslag conform art. 144/148 W. Venn.), de aandacht van de bedrijfsrevisoren gevestigd op het belang van het in aanmerking nemen van beide ontwerpnormen.

Gezien het belang om aan de bedrijfsrevisoren de elektronische versie van dit boek ter beschikking te stellen, wordt dit boek opgesteld in een “voorlopige word-versie”. Een eerste voorlopige versie werd gepubliceerd in maart 2018. Deze werd geactualiseerd in maart 2019 naar aanleiding van de goedkeuring van de twee voormelde normen.

Op het ogenblik van de elektronische publicatie van dit boek in maart 2019, is het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, aangenomen door de Kamer van Volksvertegenwoordigers op 28 februari 2019, nog niet in werking getreden. De finale en gedrukte versie van dit boek zal hieraan in de komende maanden worden aangepast.

# Woord vooraf

Onderhavig boek *Het commissarisverslag opgesteld in toepassing van de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen en overeenkomstig de ISA’s* behandelt enkel de verslagen uitgebracht krachtens de wet als commissaris of aangestelde bedrijfsrevisor (hierna samengevat onder de noemer: ‘commissaris’), belast met de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening overeenkomstig de ISA’s.

Deze editie geeft gevolg aan de recente belangrijke evoluties van het Belgisch en internationaal normatief kader en van de Belgische en Europese wettelijke bepalingen. Bovendien werden de structuur van het boek en verscheidene bewoordingen van de voorbeelden verbeterd in dit boek.

Bij elk voorbeeld dat in dit boek werd opgenomen, wordt herhaald dat het tot doel heeft diverse voorbeelden van situaties en het effect daarvan op het commissarisverslag te bespreken ([[3]](#footnote-3)). In ieder concreet geval zal de commissaris van een gecontroleerde vennootschap evenwel zijn professionele oordeelsvorming (*professional judgment*) moeten toepassen bij het bepalen van de impact op de inhoud van zijn commissarisverslag, van de bevindingen die uit zijn controle van de (geconsolideerde) jaarrekening voortvloeien.

Dit boek is *mutatis mutandis* van toepassing op het verslag van de aangestelde bedrijfsrevisor over de geconsolideerde jaarrekening, uitgebracht overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen, in de gevallen waarin deze bedrijfsrevisor niet tevens de commissaris van de gecontroleerde vennootschap is. De meeste voorbeelden en commentaren in dit boek hebben betrekking op de toepassing van het Belgisch boekhoudrecht en niet van de IFRS-standaarden.

Onderhavig boek is *mutatis mutandis* van toepassing op de commissarisverslagen voor de vzw’s, ivzw’s en stichtingen. Overeenkomstig de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen dienen echter de woorden ‘wetboek’, ‘vennootschap’ en ‘rechtbank van koophandel’, aangewend in onderhavig boek, te worden begrepen als respectievelijk ‘wet’, ‘vereniging’ en ‘rechtbank van eerste aanleg’ ([[4]](#footnote-4)). Bijzondere aandacht dient te worden besteed aan de eventuele aanpassingen voorzien in deze wet en haar uitvoeringsbesluiten met betrekking tot de boekhouding van de verenigingen zonder winstoogmerk.

Onderhavig boek is *mutatis mutandis* van toepassing op de commissarisverslagen voor de Europese vennootschappen. De commissaris dient in zijn verslag rekening te houden met de verwijzingen en de bijzonderheden met betrekking tot de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen specifiek voor de Europese vennootschappen (Boek XV en XVI van het Wetboek van vennootschappen).

Wat de normen betreft, houdt dit boek enkel rekening met de ISA’s en de bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde ISA’s. Andere normen, zoals de norm met betrekking tot de contractuele controle van KMO’s en kleine (i)vzw’s en stichtingen en de gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten bij KMO’s en kleine (i)vzw’s en stichtingen, worden niet beoogd.

Noteren we nog dat het ICCI een tool “Revidocs” heeft ontwikkeld die het mogelijk maakt om voor verschillende ondernemingsvormen een commissarisverslag op te stellen waarin een goedkeurend oordeel tot uitdrukking wordt gebracht.

Dit boek werd opgesteld met de medewerking van bedrijfsrevisoren, van leden van de Commissie Normen voor de Beroepsuitoefening, en meer in het bijzonder Vanessa Cordonnier, Stephane Delaunay, Félix Fank, Luis Laperal en Dries Schockaert, onder de deskundige leiding van confrater Jacques Vandernoot, alsmede wetenschappelijk ondersteund door Inge Vanbeveren en met de medewerking van een leescomité bestaande uit Joël Branson en Raynald Vermoesen.

Wij wensen iedereen te bedanken voor hun bijdrage aan dit belangrijke werk.

Lieven Acke

Voorzitter Stichting Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI)

Maart 2019

# Executive summary (NL)

Onderhavig boek *Het commissarisverslag opgesteld in toepassing van de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen en overeenkomstig de ISA’s* behandelt de verslagen uitgebracht krachtens de wet als commissaris of aangestelde bedrijfsrevisor (hierna genoemd: “commissaris”), belast met de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening, en opgesteld overeenkomstig de ISA’s en de bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde ISA’s.

De Belgische normatieve context wordt toegelicht in het hieronder opgenomen kader.

**Hoofdstuk 1 – Het commissarisverslag: structuur**

Het eerste hoofdstuk van dit boek bespreekt de structuur van het commissarisverslag, rekening houdend met de vereisten van zowel de ISA’s als de Belgische wettelijke en normatieve context.

Aldus, zal het commissarisverslag bestaan uit een inleiding en de twee volgende afzonderlijke delen:

* het gedeelte waarin het oordeel over het getrouw beeld van de (geconsolideerde) jaarrekening (deel 1) tot uitdrukking wordt gebracht, voorafgegaan door de titel “Verslag over de jaarrekening” (of “Verslag over de geconsolideerde jaarrekening”); en
* de op grond van het Wetboek van vennootschappen vereiste bijkomende vermeldingen (deel 2), voorafgegaan door de titel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.

Dit eerste hoofdstuk verduidelijkt uitvoerig de vereisten met betrekking tot deze twee delen van het commissarisverslag, waarbij tevens de omstandigheden die eigen zijn aan organisaties van openbaar belang (OOB’s) wordt uiteengezet.

In het eerste deel van dit hoofdstuk wordt uitleg geven en worden standaardbewoordingen vermeld met betrekking tot de inleidende paragraaf, de verschillende secties betreffende het oordeel en de basis voor het oordeel naargelang het gaat om een aangepast of niet aangepast oordeel, betreffende de onzekerheid van materieel belang betreffende de continuïteit, betreffende de kernpunten van de controle, de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening, de verantwoordelijkheid van de commissaris, alsook de paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en met betrekking tot overige aangelegenheden.

Het tweede deel van dit hoofdstuk wordt op eenzelfde manier aangepakt.

Dit eerste hoofdstuk omvat tevens op bondige wijze de andere aspecten die belangrijk zijn voor het commissarisverslag, zoals de interactie tussen het verslag over de jaarrekening en het het deel betreffende de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen, de datum en de uitgifte van het commissarisverslag, de ondertekening van het commissarisverslag, enz.

**Hoofdstuk 2 – Voorbeelden van verslagen over de jaarrekening (Eerste deel van het commissarisverslag)**

In dit tweede hoofdstuk worden concrete voorbeelden van commissarisverslagen verstrekt volgens diverse thema’s rekening houdend met de omstandigheden die worden opgegeven bij het begin van elk voorbeeld. De voorbeelden hebben betrekking op de controle van de (enkelvoudige) jaarrekening. De commissaris dient uiteraard zijn professionele oordeelsvorming toe te passen teneinde te bepalen in welke mate het voorgestelde voorbeeld overeenstemt met de werkelijkheid waarmee de commissaris wordt geconfronteerd.

Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de jaarrekening vrij is van een afwijking van materieel belang, dient de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en hem daarmee in staat te stellen om redelijke conclusies te trekken, waarop hij zijn oordeel over het getrouw beeld kan baseren (ISA 200, par. 17).

De voorbeelden die in sectie 2.1. zijn ontwikkeld lichten situaties toe waarin de commissaris besluit dat de jaarrekening een (niet gecorrigeerde) afwijking van materieel belang bevat. Het gaat bijvoorbeeld om een meningsverschil met het bestuursorgaan over een waardering van activa of van passiva, of over een waarderingsregel, dan wel over het weglaten van vereiste inlichtingen in de toelichting bij de jaarrekening.

Sectie 2.2. bespreekt de situatie van een onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, hetgeen ook een “beperking in de uitvoering van de controle” (of “*scope limitation*”)wordt genoemd. In dit geval dient de commissaris, wanneer het bestuursorgaan aan de oorzaak ligt van een onmogelijkheid om bepaalde vereiste controlewerkzaamheden te verrichten en het voor de commissaris niet mogelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door het verrichten van alternatieve werkzaamheden, de implicaties hiervan te bepalen voor zijn oordeel en/of zijn mandaat.

Sectie 2.3. behandelt de gevolgen van een aangepast oordeel dat tot uitdrukking is gebracht in het verslag over de jaarrekening van het voorgaande boekjaar. Verschillende scenario’s worden aangehaald teneinde de meest voorkomende gevallen te behandelen.

De Sectie 2.4., gebaseerd op ISA 710 met betrekking tot de overeenkomstige cijfers opgenomen in de jaarrekening die het voorwerp van de controle uitmaakt, brengt de verplichtingen van de commissaris in deze materie in herinnering.

Sectie 2.5. licht de gevallen toe waarin de commissaris het noodzakelijk acht om een paragraaf ter benadrukking van een aangelegenheid die geen verband houdt met continuïteit op te nemen. Een vennootschap kan inderdaad worden geconfronteerd met diverse omstandigheden waarop de commissaris de aandacht wil vestigen. ISA 706 (Herzien) betreft de situaties waarin de commissaris de aandacht wenst te vestigen op een aangelegenheid die adequaat in de toelichting bij de jaarrekening werd opgenomen die, volgens de commissaris, van fundamenteel belang is voor het begrip dat de gebruiker(s) heeft (hebben) van de jaarrekening.

Sectie 2.6. behandelt een initiële controleopdracht die, overeenkomstig de ISA’s, overeenkomt met een controle die voor de eerste keer door de commissaris wordt uitgevoerd, met andere woorden in het geval dat tijdens het voorgaande boekjaar een andere commissaris was benoemd dan wel dat er geen commissaris was benoemd.

ISA 510 omschrijft de werkzaamheden die door de commissaris dienen te worden uitgevoerd met betrekking tot de beginsaldi in het kader van een initiële controleopdracht. Bij het uitvoeren van een initiële controleopdracht is de doelstelling van de commissaris met betrekking tot de beginsaldi om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de jaarrekening van de verslagperiode onder controle. Bovendien kan het eerste jaar van de opdracht moeilijkheden veroorzaken aangezien de door de commissaris uit te voeren controlewerkzaamheden slechts kunnen aanvangen na de datum van de algemene vergadering gedurende dewelke hij als commissaris is benoemd.

Wanneer een bedrijfsrevisor tot commissaris wordt benoemd in een vennootschap die voorheen door een confrater werd gecontroleerd, kan hij beoordelen of het opportuun is om de controle-informatie te gebruiken naargelang van de werkzaamheden uitgevoerd door laatstgenoemde. De (nieuwe) commissaris beperkt zijn persoonlijke aansprakelijkheid niet wanneer hij steunt op de door zijn confrater verkregen controle-informatie maar zal zich vragen stellen over de door de confrater daadwerkelijk uitgevoerde controlewerkzaamheden en over de aldus verkregen controle-informatie.

De aspecten met betrekking tot de continuïteit worden behandeld in sectie 2.7. De continuïteitsveronderstelling is een fundamenteel boekhoudkundig principe dat bij het opstellen van de jaarrekening altijd moet worden overwogen in de context van het getrouw beeld van de jaarrekening. ISA 570 (Herzien) omvat de vereiste werkzaamheden gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie op grond waarvan de commissaris, via het toepassen van professionele oordeelsvorming, een conclusie trekt of er al dan niet sprake is van een “onzekerheid van materieel belang” die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden welke, afzonderlijk of collectief, significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Indien de commissaris de conclusie heeft getrokken dat er een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot continuïteit bestaat, en indien er een adequate toelichting in de jaarrekening over deze onzekerheid is opgenomen, is de commissaris ertoe gehouden, op grond van ISA 570 (Herzien), een sectie met als titel “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit” in het eerste deel van het commissarisverslag op te nemen. Andere scenario’s kunnen zich voordoen en naargelang van de omstandigheden, bepaalt ISA 570 (Herzien) verschillende soorten van tot uitdrukking te brengen (al dan niet aangepaste) oordelen.

Sectie 2.8. behandelt de kernpunten van de controle alsook de relatie tussen een aangelegenheid die aanleiding geeft tot een aanpassing van het oordeel of tot een onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit en de kernpunten van de controle.

Sectie 2.9. behandelt de aspecten verbonden aan een paragraaf inzake overige aangelegenheden en sectie 2.10. behandelt de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode. In deze context en teneinde een inzicht te verkrijgen in de omstandigheden en zijn verslag op passende wijze op te stellen, zal de commissaris de door ISA 560 en de bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde ISA’s vereiste werkzaamheden aandachtig uitvoeren.

Tot slot wordt vermeld dat het een vergissing zou zijn om te beweren of van mening te zijn dat alle voorbeelden uitgewerkt voor de handelsvennootschappen steeds *mutatis mutandis* van toepassing zijn op de verenigingen en stichtingen. In sectie 2.11. worden dan ook diverse voor de non-profitsector specifieke aandachtspunten besproken.

**Hoofdstuk 3 – Voorbeelden van het tweede deel van het commissarisverslag (“Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen)**

In dit hoofdstuk worden concrete voorbeelden van het tweede deel van het commissarisverslag betreffende de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen volgens diverse thema’s ontwikkeld.

In het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” moet de commissaris rekening houden met de gevolgen van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in zijn verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening (eerste deel). Het tweede deel van het commissarisverslag zal, in het merendeel van de gevallen, dienovereenkomstig moeten worden aangepast. Deze gevallen worden toegelicht in sectie 3.1.

In secties 3.2. tot en met 3.7. worden voorbeelden toegelicht omtrent de impact van diverse omstandigheden op bepaalde vermeldingen in het tweede deel van het commissarisverslag, met name deze met betrekking tot het jaarverslag (volledigheid van de door het Wetboek van vennootschappen vereiste elementen, overeenstemming met de jaarrekening en al dan niet bestaan van afwijkingen van materieel belang in het jaarverslag), tot het nazicht van de sociale balans, tot het voeren van de boekhouding, tot de resultaatverwerking en de naleving van de statuten en het Wetboek van vennootschappen, alsook, in voorkomend geval, wanneer de commissaris een bijkomende verklaring moet geven over de tegenstrijdige belangen van vermogensrechtelijke aard. Tevens worden bepaalde aspecten inzake informatie opgenomen in het jaarrapport of inzake niet financiële informatie besproken.

Zoals voor het eerste deel van het commissarisverslag, worden ook bepaalde specifieke aspecten met betrekking tot de non-profit sector behandeld ten behoeve van het tweede deel van het commissarisverslag (sectie 3.8.).

**Hoofdstuk 4 – Verslag van niet-bevinding wegens het ontbreken van de door het bestuursorgaan vastgestelde jaarrekening**

Het boek bevat tevens een voorbeeld van verslag van niet-bevinding bestemd voor de algemene vergadering en uit te brengen door de commissaris indien hij de stukken die het bestuursorgaan hem binnen de wettelijke termijn, bedoeld in lid 1 van artikel 143 van het Wetboek van vennootschappen, dient te overhandigen, niet tijdig verkrijgt en hij niet in staat is om de termijnen na te leven die in dit wetboek zijn voorgeschreven in verband met de terbeschikkingstelling van zijn commissarisverslag (zie ook de bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde ISA’s).

**Hoofdstuk 5 – Voorbeelden van commissarisverslag (Oordeel zonder voorbehoud) in verschillende talen**

In dit hoofdstuk worden de modelverslagen in het Nederlands en het Frans, die aan de bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde ISA’s werden gehecht, ter beschikking gesteld.

**Bijlagen**

De bijlagen verstrekken diverse inlichtingen die nuttig zijn voor de lezer, met name een samenvatting van de voorbeelden geklasseerd naargelang van de omstandigheden (bijlage 1), een herhaling van bepaalde ISA-terminologie in de Belgische context (bijlage 2), een beslissingsboom met betrekking tot de impact van de (al dan niet gecontroleerde) overeenkomstige cijfers op het controleoordeel van het boekjaar onder controle (bijlage 3), een beslissingsboom met betrekking de openingsbalans (bijlage 4), een beslissingsboom met betrekking tot de verschillende soorten van oordeel tot uitdrukking te brengen in het kader van de continuïteitsproblematiek (bijlage 5), een beslissingsboom met betrekking tot de “andere informatie” (bijlage 6), een herhaling van de wetteksten met betrekking tot het commissarisverslag (bijlage 7), een selectie uit de IBR-ICCI rechtsleer inzake het commissarisverslag (bijlage 8) en, tot slot, de bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde ISA’s (bijlage 9).

Overeenkomstig de norm van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) *d.d.* 10 november 2009 (het bericht inzake de goedkeuring door de minister bevoegd voor Economie werd gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 16 april 2010), zijn de ISA’s in België van toepassing op de controle (audit) van de (geconsolideerde) jaarrekening. De norm van 10 november 2009 werd gewijzigd door de norm van 21 juni 2018 die ISA 701 en de herziene ISA’s, door het IBR vertaald naar het Nederlands en naar het Frans, zoals aangenomen door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), van toepassing heeft gemaakt op de controle van financiële overzichten (audit) die wordt toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor krachtens artikel 16/1 van het Wetboek van vennootschappen. Naar analogie zijn de ISA’s van toepaassing op de controle van financiële overzichten (audit) die door of krachtens een in België van toepassing zijnde wet of regelgeving aan de commissaris of uitsluitend aan een bedrijfsrevisor, wordt toevertrouwd of op de controle die gepaard gaat met de bekendmaking, voor entiteiten die niet specifiek door het Wetboek van vennootschappen worden beoogd, van het verslag bedoeld in de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen, behoudens indien er voor de uitvoering van deze opdracht een bijzondere norm of aanbeveling van toepassing is. De norm (herzien in 2018) is in werking getreden voor de controle van de financiële overzichten (audit) beoogd door paragrafen 1 en 2 van deze norm alsook voor de beoordelingsopdrachten van de historische financiële informatie met betrekking tot boekjaren die zijn afgesloten vanaf de tiende dag na de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad (12 maart 2019).

De bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA’s) – Het commissarisverslag in het kader van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris (bericht houdende de goedkeuring door de minister die bevoegd is voor Economie werd gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 28 augustus 2013) is aangenomen door de Raad d.d. 29 maart 2013en is vanaf dezelfde data van toepassing als de norm *d.d.* 10 november 2009. Deze laatste norm werd gewijzigd door de Raad *d.d.* 26 augustus en 21 december 2016 (het bericht inzake de goedkeuring door de minister bevoegd voor Economie werd gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 17 maart 2017). Op 21 juni 2018 nam de Raad van het IBR de bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde ISA’s aan. Op 12 maart 2019 werd het bericht inzake de goedkeuring in het Belgisch Staatsblad gepubliceerd. Deze norm vervangt de norm die goedgekeurd werd op 29 maart 2013, gewijzigd op 21 december 2016.

**Executive summary (FR)**

Le présent ouvrage *Le* *rapport du commissaire établi en application des articles 144 et 148 du Code des sociétés et selon les normes ISA* traite des rapports émis en vertu de la loi en tant que commissaire ou réviseur d’entreprises désigné (ci-après communément dénommé le « commissaire ») chargé du contrôle légal des comptes annuels ou consolidés et établis conformément aux normes ISA et à la norme complémentaire (révisée en 2018) aux normes ISA applicables en Belgique.

Le contexte normatif belge est expliqué dans le cadre ci-dessous.

**Chapitre 1er – Le rapport du commissaire : structure**

Le premier chapitre du présent ouvrage traite de la structure du rapport du commissaire, en tenant compte des exigences à la fois des normes ISA et du contexte légal et normatif belge.

Ainsi, le rapport du commissaire se composera d’une introduction et des deux parties distinctes suivantes :

* la partie dans laquelle est exprimée l’opinion sur l’image fidèle des comptes annuels (ou consolidés) (partie 1), précédée du titre « Rapport sur les comptes annuels » (ou « Rapport sur les comptes consolidés ») ; et
* les mentions complémentaires requises par le Code des sociétés (partie 2), précédées du titre « Rapport sur les autres obligations légales et réglementaires ».

Ce premier chapitre détaille les exigences relatives à ces deux parties du rapport de commissaire tout en mettant en évidences les situations applicables aux entités d’intérêt public (EIP).

La première partie de ce chapitre reprend des commentaires et les formulations standard concernant le paragraphe introductif, les différentes sections relatives à l’opinion et au fondement de l’opinion selon qu’il s’agisse d’une opinion modifiée ou non modifiée, à l’incertitude significative relative à la continuité d’exploitation, aux points clés de l’audit, à la responsabilité de l’organe de gestion relative à l’établissement des comptes annuels, à la responsabilité du commissaire ainsi que les paragraphes d’observation et relatif à d’autres points.

La seconde partie de ce chapitre est abordée de manière identique.

Ce premier chapitre traite également de manière succincte d'autres aspects importants relatifs au rapport du commissaire, tels que l’interaction entre le rapport sur les comptes annuels et la partie sur les autres obligations légales et règlementaires, la date et l’émission du rapport du commissaire, la signature du rapport du commissaire, etc.

**Chapitre 2 – Exemples de rapports sur les comptes annuels (Première partie du rapport du commissaire)**

Dans ce deuxième chapitre, des exemples concrets de rapports du commissaire sont présentés suivant différents thèmes en tenant compte des circonstances indiquées au début de chaque exemple. Les exemples portent sur le contrôle des comptes annuels. Le commissaire doit bien entendu utiliser son jugement professionnel afin de déterminer dans quelle mesure l'exemple proposé correspond à la réalité à laquelle le commissaire est confronté.

Afin d’obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d’anomalie significative, le commissaire doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d’audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable et ainsi être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion sur l’image fidèle (ISA 200, par. 17).

Les exemples développés à la section 2.1. illustrent des situations dans lesquelles le commissaire conclut que les comptes annuels contiennent une anomalie significative (non corrigée). Il s’agit par exemple d’un désaccord avec l’organe de gestion sur une valorisation d’actif ou de passif, ou sur une règle d’évaluation, ou d’une omission d’informations requises dans l’annexe des comptes annuels.

La section 2.2. traite quant à elle de la situation lorsque le commissaire est dans l’impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, également appelée « limitation à l’étendue des travaux d’audit » (ou « *scope limitation »).* Dans ce cas, lorsque l’organe de gestion est à l’origine d’une impossibilité de mettre en œuvre certaines procédures d’audit requises et qu’il n’est pas possible pour le commissaire de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par la mise en œuvre de procédures alternatives, le commissaire doit en déterminer les implications sur son opinion et/ou son mandat.

La section 2.3 traite des conséquences d’une opinion modifiée exprimée dans le rapport sur les comptes annuels de l’exercice précédent. Différents scénarios sont évoqués afin de couvrir les situations les plus fréquentes.

La section 2.4, basé sur la norme ISA 710 relative aux chiffres correspondants repris dans les comptes annuels faisant l’objet du contrôle, rappelle les obligations du commissaire dans cette matière.

La section 2.5. illustre des situations dans lesquelles le commissaire estime nécessaire d’inclure un paragraphe d’observation relatif à un point non lié à la continuité d’exploitation. Une société peut, en effet, être confrontée à diverses circonstances sur lesquelles le commissaire souhaite attirer l’attention. La norme ISA 706 (Révisée) traite des situations dans lesquelles le commissaire souhaite attirer l’attention sur un point adéquatement décrit dans l’annexe aux comptes annuels qui est, selon le commissaire, d’une importance fondamentale pour la compréhension des utilisateurs des comptes annuels.

La section 2.6. traite d’une mission d’audit initiale qui, selon les normes ISA, correspond à un audit effectué pour la première fois par le commissaire, c’est-à -dire, dans le cas où lors de l’exercice précédent, un autre commissaire était nommé ou lorsqu’il n’y avait pas de commissaire nommé.

La norme ISA 510 définit les diligences requises du commissaire concernant les soldes d’ouverture dans le cadre d’une mission d’audit initiale. Lors de la première année de mission, le commissaire doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d’ouverture ne comportent pas d’anomalies ayant une incidence significative sur les comptes annuels de la période faisant l’objet du contrôle. Par ailleurs, la première année de mission peut engendrer des difficultés dans la mesure où les procédures d’audit à mettre en œuvre par le commissaire ne pourront commencer qu’après la date de l’assemblée générale qui le nomme comme commissaire.

Lorsqu’un réviseur d’entreprises est nommé en qualité de commissaire dans une société où un confrère exerçait précédemment la même mission, il pourra évaluer s’il est opportun d’utiliser les éléments probants suivant les procédures d’audit effectuées par ce dernier. Le (nouveau) commissaire ne limite toutefois pas sa responsabilité personnelle en se basant sur les éléments probants recueillis par son confrère mais s’interrogera sur les procédures d’audit effectivement effectuées par son confrère et donc sur les éléments probants recueillis en vue de déterminer si de procédures supplémentaires sont à mettre en œuvre.

Les aspects relatifs à la continuité d’exploitation sont traités à la section 2.7. Le principe comptable de continuité d’exploitation est un principe comptable fondamental qui, lors de l’établissement des comptes annuels, doit toujours être considéré dans le contexte de l’image fidèle des comptes annuels. La norme ISA 570 (Révisée) comprend les diligences requises visant à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur la base desquels le commissaire, par l’application de son jugement professionnel, conclut s’il existe ou non une « incertitude significative » quant à des événements ou des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si le commissaire conclut qu’il existe une incertitude significative portant sur la continuité d’exploitation, et qu’une information pertinente sur cette incertitude est fournie dans les comptes annuels, le commissaire doit, conformément à la norme ISA 570 (Révisée), inclure une section intitulée « Incertitude significative relative à la continuité d’exploitation » dans la première partie de son rapport du commissaire. D’autres scénarios peuvent être rencontrés et, selon les circonstances, la norme ISA 570 (Révisée) spécifie les différents types d’opinion à exprimer (opinion modifiée ou non modifiée).

La section 2.8. traite des points clés de l’audit ainsi que de la relation entre un point relatif à une opinion modifiée ou à une incertitude significative relative à la continuité d’exploitation et les points clés de l’audit.

La section 2.9. traite des aspects liés au paragraphe relatif à d’autre point et la section 2.10. traite des événements postérieurs à la date de clôture. Dans ce contexte et afin d’appréhender les circonstances et de rédiger son rapport de manière adéquate, le commissaire suivra attentivement les diligences requises par la norme ISA 560 ainsi que celles prévues dans la norme complémentaire (révisée en 2018) aux normes ISA applicables en Belgique.

Enfin, il est mentionné que ce serait une erreur d’affirmer ou de croire que tous les exemples développés pour les sociétés commerciales sont toujours applicables *mutatis mutandis* aux associations et fondations. Dès lors, divers points d’attention spécifiques au secteur non marchand sont évoqués à la section 2.11.

**Chapitre 3 – Exemples de seconde partie du rapport du commissaire (« Autres obligations légales et réglementaires)**

Dans ce chapitre, des exemples concrets de la seconde partie du rapport du commissaire concernant les autres obligations légales et réglementaires sont présentés suivant différents thèmes.

Le commissaire doit prendre en considération, dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires », les conséquences d’une opinion modifiée exprimée dans son rapport sur les comptes annuels (consolidés) (première partie du rapport). La seconde partie du rapport devra, par conséquent dans la plupart des cas, être adaptée. Ces cas sont illustrés à la section 3.1.

Les sections 3.2. au 3.7., illustrent l’impact de diverses circonstances sur certaines mentions de la seconde partie du rapport du commissaire à savoir celles relatives au rapport de gestion (exhaustivité des éléments requis par le Code des sociétés, concordance avec les comptes annuels et absence/existence d’anomalies significatives dans le rapport de gestion), à l’examen du bilan social, à la tenue de la comptabilité, à l’affectation des résultats et au respect des dispositions des statuts et du Code des sociétés et, le cas échéant, lorsque le commissaire doit faire une déclaration complémentaire sur les intérêts opposés de nature patrimoniale. Certains aspects relatifs aux informations contenues dans le rapport annuel ou aux informations non financières sont également abordées.

Comme pour la première partie du rapport du commissaire, certains aspects particuliers relatifs au secteur non marchand sont traités pour les besoins de la seconde partie du rapport du commissaire (section 3.8.).

**Chapitre 4 – Rapport de carence pour absence de comptes annuels arrêtés par l’organe de gestion**

L’ouvrage fournit également un exemple de rapport de carence destiné à l’assemblée générale et à émettre par le commissaire s’il n’a pas reçu à temps les pièces que l’organe de gestion doit lui remettre conformément à l’article 143, 1er alinéa, du Code des sociétés de sorte qu’il n’est pas en mesure de respecter les délais prévus par le Code des sociétés en matière de mise à disposition de son rapport (voir également la norme complémentaire (révisée en 2018) aux normes ISA applicables en Belgique).

**Chapitre 5 – Exemples de rapports de commissaire (Opinion non modifiée) dans différentes langues**

Dans ce chapitre les modèles de rapports de commissaire en néerlandais et en français, annexés à la norme complémentaire (révisée en 2018) aux normes ISA applicables en Belgique,sont repris.

**Annexes**

Les annexes fournissent diverses informations utiles au lecteur à savoir une synthèse des exemples classés suivant les circonstances (annexe 1), un rappel sur certaines terminologies ISA dans le contexte légal belge (annexe 2), un arbre de décision relatif à l’impact des chiffres correspondants (audités ou non audités) sur l’opinion d’audit de l’exercice sous contrôle (annexe 3), un arbre de décision relatif aux soldes d’ouverture (annexe 4), un arbre de décision reprenant les différents types d’opinion à exprimer dans le cadre de continuité de l’exploitation (annexe 5), un arbre de décision relatif aux « autres informations » (annexe 6), un rappel des textes légaux relatifs au rapport du commissaire (annexe 7), une sélection de la doctrine de l’IRE-ICCI concernant le rapport du commissaire (annexe 8) et enfin, la norme complémentaire (révisée en 2018) aux normes ISA applicables en Belgique (annexe 10).

Conformément à la norme de l’Institut des Réviseurs d’Entreprises (IRE) du 10 novembre 2009 (l’avis relatif à l’approbation par le ministre de l’Economie a été publié au *Moniteur belge* du 16 avril 2010), les normes ISA sont applicables en Belgique à l’audit des comptes annuels (ou consolidés). La norme du 10 novembre 2009 a été modifiée par la norme du 21 juin 2018 qui a rendu la norme ISA 701 et les normes ISA révisées, traduites dans la langue néerlandaise et française par l’IRE, adoptées par *l'International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), applicables au contrôle des états financiers (audit) qui est confié au réviseur d’entreprises en vertu de l’article 16/1 du Code des sociétés. Par analogie, les normes ISA s’appliquent également au contrôle des états financiers (audit) qui est confié au commissaire ou exclusivement à un réviseur d’entreprises par ou en vertu d’une loi ou d’une réglementation applicable en Belgique ou qui s’assortit, pour les entités non spécifiquement visées par le Code des sociétés, de la publication du rapport visé aux articles 144 et 148 du Code des sociétés, pour autant qu’il n’existe aucune norme ou recommandation particulière pour l’exécution de cette mission. La norme (révisée en 2018) est entrée en vigueur pour le contrôle des états financiers (audit) visé aux paragraphes 1 et 2 de la présente norme ainsi que pour les missions d’examen limité des informations financières historiques relatifs aux exercices clôturés à partir du 10ème jour qui suit la publication de l’avis du Ministre ayant l’Economie dans ses attributions au Moniteur belge (12 mars 2019).

La norme complémentaire aux normes internationales d’audit (ISA) applicables en Belgique – Le rapport du commissaire dans le cadre d’un contrôle d’états financiers conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés et autres aspects relatifs à la mission du commissaire a été adoptée le 29 mars 2013 par le Conseil de l’IRE (l'avis relatif à l'approbation par le ministre de l'Economie a été publié au *Moniteur belge* du 28 août 2013) et est d'application à partir des mêmes dates que la norme du 10 novembre 2009. Cette dernière norme a été modifiée par le Conseil en date du 26 août et 21 décembre 2016 (l'avis relatif à l'approbation par le ministre de l'Economie a été publié au *Moniteur belge* du 17 mars 2017). Le 21 juin 2018, le Conseil de l’IRE a adopté la norme complémentaire (révisée en 2018) aux normes applicables en Belgique. L’avis relatif à l’approbation par le ministre de l’Economie a été publié au Moniteur belge du 12 mars 2019. Cette norme remplace la norme qui a été approuvée le 29 mars 2013, modifiée le 21 décembre 2016.

# Inhoudsopgave

[Belangrijke waarschuwing 3](#_Toc4919604)

[Woord vooraf 4](#_Toc4919605)

[Executive summary (NL) 6](#_Toc4919606)

[Executive summary (FR) 12](#_Toc4919607)

[Inhoudsopgave 17](#_Toc4919608)

[INLEIDING 27](#_Toc4919609)

[*I.* *Recente grote ontwikkelingen in het normatief kader en het commissarisverslag* 27](#_Toc4919610)

[*II.* *Voornaamste door de IAASB goedgekeurde nieuwigheden* 29](#_Toc4919611)

[*III.* *Omzetting van de boekhoudrichtlijn* 31](#_Toc4919612)

[*IV.* *Europese verordening betreffende de audithervorming (van toepassing op de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang) met betrekking tot de controleverklaring* 31](#_Toc4919613)

[*V.* *Europese Richtlijn betreffende de audithervorming (van toepassing op de wettelijke controle van alle entiteiten) met betrekking tot de controleverklaring* 31](#_Toc4919614)

[*VI.* *Norm inzake de toepassing van de nieuwe en herziene ISA’s in België* 32](#_Toc4919615)

[*VII.* *Bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's* 32](#_Toc4919616)

[*VIII.* *Vertalingen van de nieuwe en herziene ISA’s* 33](#_Toc4919617)

[*IX.* *Samenvatting van de chronologische evolutie van het Belgisch normatief kader met betrekking tot de ISA’s* 33](#_Toc4919618)

[HOOFDSTUK 1 - HET COMMISSARISVERSLAG: STRUCTUUR 35](#_Toc4919619)

[1.1. INLEIDING 35](#_Toc4919620)

[1.2. VERSLAG OVER DE JAARREKENING () 36](#_Toc4919621)

[1.2.1. Algemeen 36](#_Toc4919622)

[1.2.2. Secties “Oordeel” en “Basis voor het oordeel” 37](#_Toc4919623)

[1.2.3. Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden 41](#_Toc4919624)

[1.2.4. Sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit” 42](#_Toc4919625)

[1.2.5. Kernpunten van de controle 43](#_Toc4919626)

[1.2.6. Verband tussen de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, de paragraaf inzake overige aangelegenheden, de sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent continuïteit” en de kernpunten van de controle 49](#_Toc4919627)

[1.2.7. Paragraaf inzake overige aangelegenheden 50](#_Toc4919628)

[1.2.8. Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening 51](#_Toc4919629)

[1.2.9. Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening 54](#_Toc4919630)

[1.3. OVERIGE DOOR WET- EN REGELGEVING GESTELDE EISEN 57](#_Toc4919631)

[1.3.1. Structuur van het deel betreffende de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen 57](#_Toc4919632)

[1.3.2. Aangelegenheden vereist door het Wetboek van vennootschappen en ISA 720 (Herzien) 58](#_Toc4919633)

[1.3.3. Paragraaf inzake overige aangelegenheden 74](#_Toc4919634)

[1.3.4. Tweede deel van het commissarisverslag wanneer een vennootschap een verkort schema voor de jaarrekening gebruikt 74](#_Toc4919635)

[1.4. WISSELWERKING TUSSEN HET VERSLAG OVER DE (geconsolideerde) JAARREKENING EN HET DEEL BETREFFENDE DE OVERIGE DOOR WET- EN REGELGEVING GESTELDE EISEN 74](#_Toc4919636)

[1.5. ANDERE ASPECTEN 75](#_Toc4919637)

[1.5.1. Datum en uitgifte van het commissarisverslag 75](#_Toc4919638)

[1.5.2. Ondertekening van het commissarisverslag en vestigingsplaats 76](#_Toc4919639)

[1.5.3. Vervanging of afwezigheid van de permanente vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor 77](#_Toc4919640)

[1.5.4. Wijziging of verbetering van de jaarrekening na de ondertekening van het commissarisverslag 79](#_Toc4919641)

[1.5.5. Bekendmaking van het commissarisverslag 81](#_Toc4919642)

[1.5.6. Nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening en van de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten 84](#_Toc4919643)

[HOOFDSTUK 2 : VOORBEELDEN VAN VERSLAGEN OVER DE JAARREKENING 88](#_Toc4919644)

[2.1. Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over het feit dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat 88](#_Toc4919645)

[2.1.1. Algemene principes 88](#_Toc4919646)

[2.1.2. Afwijking van materieel belang met betrekking tot een waardering van activa (gekwantificeerde impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed) 89](#_Toc4919647)

[2.1.3. Afwijking van materieel belang met betrekking tot een waardering van passiva (gekwantificeerde impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed) 92](#_Toc4919648)

[2.1.4. Afwijking van materieel belang met betrekking tot een waardering van activa (gekwantificeerde impact van materieel belang en met diepgaande invloed) 95](#_Toc4919649)

[2.1.5 Afwijking van materieel belang met betrekking tot een waarderingsregel (gekwantificeerde impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed) 98](#_Toc4919650)

[2.1.6. Vrijwillig weglaten van inlichtingen in de toelichting bij de jaarrekening (gekwantificeerde impact van materieel belang maar zonder diepgaande invloed) 101](#_Toc4919651)

[2.1.7. Vrijwillig weglaten van inlichtingen (niet-mededeling van een wijziging van een waarderingsregel) in de toelichting bij de jaarrekening (impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed) 104](#_Toc4919652)

[2.2. Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen 107](#_Toc4919653)

[2.2.1. Algemene principes 107](#_Toc4919654)

[2.2.2. Geen voldoende en geschikte controle-informatie (impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed) 109](#_Toc4919655)

[2.2.3. Tekortkoming in de interne beheersing met betrekking tot een bepaalde rubriek van de jaarrekening (impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed) 112](#_Toc4919656)

[2.2.4. Tekortkoming in de interne beheersing met betrekking tot een bepaalde rubriek in de jaarrekening (impact van materieel belang en met diepgaande invloed) 115](#_Toc4919657)

[2.2.5. Tekortkoming in de interne beheersing met betrekking tot een bepaalde cyclus (impact van materieel belang en met diepgaande invloed) 118](#_Toc4919658)

[2.2.6. Gebrek aan schriftelijke bevestigingen 121](#_Toc4919659)

[2.3. Gevolgen van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het verslag over de jaarrekening betreffende het voorgaande boekjaar 125](#_Toc4919660)

[2.3.1. Algemene principes en beschrijving van de scenario’s 125](#_Toc4919661)

[2.3.2. Afwijking van voorgaand boekjaar niet opgelost en van materieel belang (scenario 1: cf. 2.3.1.) 128](#_Toc4919662)

[2.3.3. Afwijking van voorafgaand boekjaar niet opgelost en van materieel belang (scenario 2: cf. 2.3.1.) 131](#_Toc4919663)

[2.3.4. Afwijking van voorafgaand boekjaar wel opgelost maar onvoldoende toegelicht (scenario 5: cf. 2.3.1.) 133](#_Toc4919664)

[2.3.5. Gevolgen van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het voorafgaande boekjaar op de overeenkomstige cijfers in een tweede jaar van het commissarismandaat (geen commissaris vóór het begin van het mandaat) 135](#_Toc4919665)

[2.4. TER VERGELIJKING OPGENOMEN INFORMATIE 137](#_Toc4919666)

[2.4.1. Algemene principes 137](#_Toc4919667)

[2.4.2. Overeenkomstige cijfers die een afwijking van materieel belang bevatten 138](#_Toc4919668)

[2.5. Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden – AANGELEGENHEID DIE GEEN verband houdT met de continuïteit 139](#_Toc4919669)

[2.5.1. Algemene principes 139](#_Toc4919670)

[2.5.2. Aangelegenheid met betrekking tot een gegeven van de balans (activa) 139](#_Toc4919671)

[2.5.3. Aangelegenheid met betrekking tot een gegeven van de balans (passiva) 143](#_Toc4919672)

[2.5.4. Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheid met betrekking tot een wijziging van de waarderingsregels 146](#_Toc4919673)

[2.5.5. Aangepast oordeel en paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden 148](#_Toc4919674)

[2.6. EERSTE CONTROLEOPDRACHT (INITIËLE CONTROLEOPDRACHT) 151](#_Toc4919675)

[2.6.1. Algemene principes 151](#_Toc4919676)

[2.6.2. Geen commissaris in het voorafgaande boekjaar – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi 153](#_Toc4919677)

[2.6.3. Geen commissaris in het voorafgaande boekjaar – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over een deel van de beginsaldi 155](#_Toc4919678)

[2.6.4. Geen commissaris in het voorafgaande boekjaar – Verkrijgen van onvoldoende en niet geschikte controle-informatie (van materieel belang en van diepgaande invloed) over de beginsaldi – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de balans – Gesplitst oordeel 158](#_Toc4919679)

[2.6.5. Andere commissaris tijdens het voorafgaande boekjaar – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi – Niet-aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het voorafgaande boekjaar 161](#_Toc4919680)

[2.6.6. Andere commissaris tijdens het voorafgaande boekjaar – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over een deel van de beginsaldi – Vaststelling van een afwijking van materieel belang die betrekking heeft op het voorafgaande boekjaar – Ontbreken van informatie over de afwijking in de toelichting 163](#_Toc4919681)

[2.7. ASPECTEN MET BETREKKING TOT DE CONTINUÏTEIT 166](#_Toc4919682)

[2.7.1. Algemene principes 166](#_Toc4919683)

[2.7.2. De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat akkoord met deze beoordeling – Geen onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit – Oordeel zonder voorbehoud 169](#_Toc4919684)

[2.7.3. De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat akkoord met deze beoordeling – Geen onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit – Oordeel zonder voorbehoud – Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (ISA 706 (Herzien)) 172](#_Toc4919685)

[2.7.4. De beoordeling van het bestuursorgaan betreffende het gebruik van de continuïteitsveronderstelling is onbestaande – Onmogelijkheid voor de commissaris om te beslissen of een onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit bestaat – Beperking in de uitvoering van de controle – Onderkende afwijking van materieel belang – Oordeelonthouding 175](#_Toc4919686)

[2.7.5. De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat akkoord met deze beoordeling – Onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit – Oordeel zonder voorbehoud met toevoeging van een sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit” 178](#_Toc4919687)

[2.7.6. De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat akkoord met het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit – Toelichting over deze onzekerheid is onvolledig – Oordeel met voorbehoud 181](#_Toc4919688)

[2.7.7. De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat akkoord met het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit – Toelichting over deze onzekerheid is onbestaande – Afkeurend oordeel 184](#_Toc4919689)

[2.7.8. De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op de continuïteits-veronderstelling – Commissaris gaat niet akkoord met het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Onzekerheid van materieel belang – Afkeurend oordeel 187](#_Toc4919690)

[2.7.9. Bijzonder geval: De beoordeling van het bestuursorgaan verwijst naar het gebruik van de waarderingsregels voorzien door artikel 28, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bij het opstellen van de jaarrekening – Commissaris gaat akkoord met het gebruik van deze waarderingsregels – Oordeel zonder voorbehoud met toevoeging van een paragraaf ter benadrukking van deze aangelegenheid 189](#_Toc4919691)

[2.8. KERNPUNTEN VAN DE CONTROLE 192](#_Toc4919692)

[2.8.1. Algemene principes 192](#_Toc4919693)

[2.8.2. Voorbeelden van een sectie “Kernpunten van de controle” 192](#_Toc4919694)

[2.8.3. Verband tussen enerzijds een aangelegenheid die aanleiding geeft tot het tot uitdrukking brengen van een aangepast oordeel of de sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit” en anderzijds de kernpunten van de controle 193](#_Toc4919695)

[2.9. PARAGRAAF INZAKE OVERIGE AANGELEGENHEDEN 195](#_Toc4919696)

[2.10. GEBEURTENISSEN NA DE EINDDATUM VAN DE VERSLAGPERIODE 198](#_Toc4919697)

[2.11. NON-PROFITSECTOR: VERSCHILLENDE SPECIFIEKE GEVALLEN 201](#_Toc4919698)

[HOOFDSTUK 3: VOORBEELDEN VAN HET TWEEDE DEEL VAN HET COMMISSARISVERSLAG (“OVERIGE DOOR WET- EN REGELGEVING GESTELDE EISEN”) 207](#_Toc4919699)

[3.1. Gevolgen van het tot uitdrukking brengen van een aangepast oordeel op het tweede deel van het commissarisverslag 207](#_Toc4919700)

[3.1.1. Algemene principes 207](#_Toc4919701)

[3.1.2. Gevolgen van een afwijking van materieel belang (oordeel met voorbehoud) 208](#_Toc4919702)

[3.1.3. Gevolgen van een afwijking van materieel belang (afkeurend oordeel) 211](#_Toc4919703)

[3.1.4. Gevolgen van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (oordeel met voorbehoud) 213](#_Toc4919704)

[3.1.5. Gevolgen van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (oordeelonthouding) 215](#_Toc4919705)

[3.2. Moeilijkheden bij het nazicht van het jaarverslag 217](#_Toc4919706)

[3.2.1. Algemene principes 217](#_Toc4919707)

[3.2.2. Jaarverslag – Onvolledige en met de jaarrekening inconsistente inlichtingen 218](#_Toc4919708)

[3.2.3. Jaarverslag – Onvolledige inlichtingen 220](#_Toc4919709)

[3.2.4. Jaarverslag – Afwijking van materieel belang ten aanzien van de kennis die de commissaris tijdens de controle heeft verkregen 222](#_Toc4919710)

[3.2.5. Jaarrapport – Andere informatie verstrekt door het bestuursorgaan 224](#_Toc4919711)

[3.2.6. Bijzonder geval: jaarverslag / jaarrapport / activiteitenverslag dat op vrijwillige basis wordt opgesteld 226](#_Toc4919712)

[3.3. MOEILIJKHEID BIJ HET NAZICHT VAN DE SOCIALE BALANS 228](#_Toc4919713)

[3.4. VOEREN VAN DE BOEKHOUDING 230](#_Toc4919714)

[3.5. Resultaatverwerking 233](#_Toc4919715)

[3.6. Niet-naleving van de bepalingen van de statuten of van het Wetboek van vennootschappen 236](#_Toc4919716)

[3.6.1. Algemene principes 236](#_Toc4919717)

[3.6.2. UBO-register: naleving door de vennootschap van het houden van het register en eventuele door de commissaris te nemen maatregelen 237](#_Toc4919718)

[3.6.3. Niet-naleving inzake de terbeschikkingstelling van documenten aan de commissaris en aan de aandeelhouders en de termijnen voor de bijeenroeping van de algemene vergadering 238](#_Toc4919719)

[3.6.4. Ontbreken van een in de toelichting vereiste inlichting (bezoldiging van de commissaris voor bijkomende opdrachten) 241](#_Toc4919720)

[3.6.5. Ontbreken van een verplicht verslag 243](#_Toc4919721)

[3.7. Bijkomende verklaring over strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard 245](#_Toc4919722)

[3.7.1. Algemene principes 245](#_Toc4919723)

[3.7.2. Naleving door het bestuursorgaan van de door het Wetboek van vennootschappen voorgeschreven procedure 247](#_Toc4919724)

[3.7.3. In het geheel niet-naleving door het bestuursorgaan van de door het Wetboek van vennootschappen voorgeschreven procedure 249](#_Toc4919725)

[3.8. NON-PROFITSECTOR 251](#_Toc4919726)

[HOOFDSTUK 4 – VERSLAG VAN NIET-BEVINDING 253](#_Toc4919727)

[HOOFDSTUK 5 - MODELLEN VAN COMMISSARISVERSLAGEN (NIET-AANGEPAST OORDEEL) IN VERSCHILLENDE TALEN 259](#_Toc4919728)

[5.1. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Jaarrekening – Entiteit anders dan: een OOB, een genoteerde entiteit, een vzw, een ivzw of een stichting () – in het Nederlands 260](#_Toc4919729)

[**Verslag over de jaarrekening** 260](#_Toc4919730)

[**Oordeel zonder voorbehoud** 260](#_Toc4919731)

[**Basis voor het oordeel zonder voorbehoud** 260](#_Toc4919732)

[**Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening** 261](#_Toc4919733)

[**Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening** 261](#_Toc4919734)

[**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** 262](#_Toc4919735)

[**Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan** 262](#_Toc4919736)

[**Verantwoordelijkheden van de commissaris** 262](#_Toc4919737)

[**Aspecten betreffende het jaarverslag [in voorkomend geval: en andere informatie opgenomen in het jaarrapport]** 263](#_Toc4919738)

[**Vermelding betreffende de sociale balans** 263](#_Toc4919739)

[**[Vermelding betreffende de overeenkomstig artikel 100, §1, 5° en 6°/1 van het Wetboek van vennootschappen neer te leggen documenten] [In voorkomend geval, indien de informatie nog niet afzonderlijk in de jaarrekening werd vermeld]** 264](#_Toc4919740)

[**Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid** 264](#_Toc4919741)

[**Andere vermeldingen** 265](#_Toc4919742)

[5.2. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Jaarrekening – Entiteit anders dan: een OOB, een genoteerde entiteit, een vzw, een ivzw of een stichting () – in het Frans 266](#_Toc4919743)

[**Rapport sur les comptes annuels** 266](#_Toc4919744)

[**Opinion sans réserve** 266](#_Toc4919745)

[**Fondement de l’opinion sans réserve** 266](#_Toc4919746)

[**Responsabilités de l’organe de gestion relatives à l’établissement des comptes annuels** 267](#_Toc4919747)

[**Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes annuels** 267](#_Toc4919748)

[**Autres obligations légales et réglementaires** 268](#_Toc4919749)

[**Responsabilités de l’organe de gestion** 268](#_Toc4919750)

[**Responsabilités du commissaire** 268](#_Toc4919751)

[**Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel]** 269](#_Toc4919752)

[**Mention relative au bilan social** 269](#_Toc4919753)

[**[Mention relative aux documents à déposer conformément à l’article 100, § 1er, 5° et 6°/1 du Code des sociétés] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]** 270](#_Toc4919754)

[**Mentions relatives à l’indépendance** 270](#_Toc4919755)

[**Autres mentions** 271](#_Toc4919756)

[5.3. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Jaarrekening – OOB – in het Nederlands 272](#_Toc4919757)

[**Verslag over de jaarrekening** 272](#_Toc4919758)

[**Oordeel zonder voorbehoud** 272](#_Toc4919759)

[**Basis voor het oordeel zonder voorbehoud** 272](#_Toc4919760)

[**Kernpunten van de controle** 273](#_Toc4919761)

[**Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening** 273](#_Toc4919762)

[**Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening** 273](#_Toc4919763)

[**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** 275](#_Toc4919764)

[**Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan** 275](#_Toc4919765)

[**Verantwoordelijkheden van de commissaris** 275](#_Toc4919766)

[**Aspecten betreffende het jaarverslag [in voorkomend geval: en andere informatie opgenomen in het jaarrapport]** 275](#_Toc4919767)

[**Vermelding betreffende de sociale balans** 277](#_Toc4919768)

[**[Vermelding betreffende de overeenkomstig artikel 100, § 1, 5° en 6°/1 van het Wetboek van vennootschappen neer te leggen documenten] [In voorkomend geval, indien de informatie nog niet afzonderlijk in de jaarrekening werd vermeld]** 277](#_Toc4919769)

[**Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid** 278](#_Toc4919770)

[**Andere vermeldingen** 278](#_Toc4919771)

[5.4. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Jaarrekening – OOB – in het Frans 280](#_Toc4919772)

[**Rapport sur les comptes annuels** 280](#_Toc4919773)

[**Opinion sans réserve** 280](#_Toc4919774)

[**Fondement de l’opinion sans réserve** 280](#_Toc4919775)

[**Points clés de l’audit** 281](#_Toc4919776)

[**Responsabilités de l’organe de gestion relatives à l’établissement des comptes annuels** 281](#_Toc4919777)

[**Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes annuels** 281](#_Toc4919778)

[**Autres obligations légales et réglementaires** 282](#_Toc4919779)

[**Responsabilités de l’organe de gestion** 282](#_Toc4919780)

[**Responsabilités du commissaire** 283](#_Toc4919781)

[**Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel]** 283](#_Toc4919782)

[**Mention relative au bilan social** 285](#_Toc4919783)

[**[Mention relative aux documents à déposer conformément à l’article 100, § 1er, 5° et 6°/1 du Code des sociétés] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]** 285](#_Toc4919784)

[**Mentions relatives à l’indépendance** 286](#_Toc4919785)

[**Autres mentions** 286](#_Toc4919786)

[5.5 . Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Jaarrekening – Entiteit anders dan een OOB – in het Nederlands 288](#_Toc4919787)

[**Verslag over de jaarrekening** 288](#_Toc4919788)

[**Oordeel zonder voorbehoud** 288](#_Toc4919789)

[**Basis voor het oordeel zonder voorbehoud** 288](#_Toc4919790)

[**Kernpunten van de controle** 289](#_Toc4919791)

[**Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening** 289](#_Toc4919792)

[**Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening** 289](#_Toc4919793)

[**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** 291](#_Toc4919794)

[**Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan** 291](#_Toc4919795)

[**Verantwoordelijkheden van de commissaris** 291](#_Toc4919796)

[**Aspecten betreffende het jaarverslag [in voorkomend geval: en andere informatie opgenomen in het jaarrapport]** 291](#_Toc4919797)

[**Vermelding betreffende de sociale balans** 292](#_Toc4919798)

[**[Vermelding betreffende de overeenkomstig artikel 100, §1, 5° en 6°/1 van het Wetboek van vennootschappen neer te leggen documenten] [ In voorkomend geval, indien de informatie nog niet afzonderlijk in de jaarrekening werd vermeld]** 292](#_Toc4919799)

[**Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid** 293](#_Toc4919800)

[**Andere vermeldingen** 293](#_Toc4919801)

[5.6. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Jaarrekening – Entiteit anders dan een OOB – in het Frans 295](#_Toc4919802)

[**Rapport sur les comptes annuels** 295](#_Toc4919803)

[**Opinion sans réserve** 295](#_Toc4919804)

[**Fondement de l’opinion sans réserve** 295](#_Toc4919805)

[**Points clés de l’audit** 296](#_Toc4919806)

[**Responsabilités de l’organe de gestion relatives à l’établissement des comptes annuels** 296](#_Toc4919807)

[**Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes annuels** 296](#_Toc4919808)

[**Autres obligations légales et réglementaires** 297](#_Toc4919809)

[**Responsabilités de l’organe de gestion** 297](#_Toc4919810)

[**Responsabilités du commissaire** 298](#_Toc4919811)

[**Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel]** 298](#_Toc4919812)

[**Mention relative au bilan social** 299](#_Toc4919813)

[**[Mention relative aux documents à déposer conformément à l’article 100, § 1er, 5° et 6°/1 du Code des sociétés] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]** 299](#_Toc4919814)

[**Mentions relatives à l’indépendance** 299](#_Toc4919815)

[**Autres mentions** 300](#_Toc4919816)

[5.7. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Jaarrekening – vzw, ivzw of stichting – in het Nederlands 301](#_Toc4919817)

[**Verslag over de jaarrekening** 301](#_Toc4919818)

[**Oordeel zonder voorbehoud** 301](#_Toc4919819)

[**Basis voor het oordeel zonder voorbehoud** 301](#_Toc4919820)

[**Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening** 302](#_Toc4919821)

[**Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening** 302](#_Toc4919822)

[**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** 303](#_Toc4919823)

[**Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan** 303](#_Toc4919824)

[**Verantwoordelijkheden van de commissaris** 303](#_Toc4919825)

[**[Aspecten betreffende de andere informatie opgenomen in het jaarrapport/activiteitenverslag]** 304](#_Toc4919826)

[**[Paragraaf te gebruiken wanneer ISA 720 (Herzien) van toepassing is]** 304](#_Toc4919827)

[**Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid** 304](#_Toc4919828)

[**Andere vermeldingen** 305](#_Toc4919829)

[5.8. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Jaarrekening – vzw, ivzw of stichting – in het Frans 306](#_Toc4919830)

[**Rapport sur les comptes annuels** 306](#_Toc4919831)

[**Opinion sans réserve** 306](#_Toc4919832)

[**Fondement de l’opinion sans réserve** 306](#_Toc4919833)

[**Responsabilités de l’organe de gestion relatives à l’établissement des comptes annuels** 307](#_Toc4919834)

[**Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes annuels** 307](#_Toc4919835)

[**Autres obligations légales et réglementaires** 308](#_Toc4919836)

[**Responsabilités de l’organe de gestion** 308](#_Toc4919837)

[**Responsabilités du commissaire** 308](#_Toc4919838)

[**[Aspects relatifs aux autres informations contenues dans le rapport annuel/le rapport d’activités] [Paragraphe à utiliser lorsque la norme ISA 720 (Révisée) s’applique]** 309](#_Toc4919839)

[**Mentions relatives à l’indépendance** 309](#_Toc4919840)

[**Autres mentions** 310](#_Toc4919841)

[5.9. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Geconsolideerde jaarrekening () – OOB – in het Nederlands 311](#_Toc4919842)

[**Verslag over de geconsolideerde jaarrekening** 311](#_Toc4919843)

[**Oordeel zonder voorbehoud** 311](#_Toc4919844)

[**Basis voor het oordeel zonder voorbehoud** 312](#_Toc4919845)

[**Kernpunten van de controle** 312](#_Toc4919846)

[**Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening** 312](#_Toc4919847)

[**Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening** 313](#_Toc4919848)

[**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** 314](#_Toc4919849)

[**Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan** 314](#_Toc4919850)

[**Verantwoordelijkheden van de commissaris** 314](#_Toc4919851)

[**Aspecten betreffende het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [in voorkomend geval: en andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening]** 315](#_Toc4919852)

[**Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid** 317](#_Toc4919853)

[**Andere vermeldingen** 317](#_Toc4919854)

[5.10. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Geconsolideerde jaarrekening () – OOB – in het Frans 319](#_Toc4919855)

[**Rapport sur les comptes consolidés** 319](#_Toc4919856)

[**Opinion sans réserve** 319](#_Toc4919857)

[**Fondement de l’opinion sans réserve** 320](#_Toc4919858)

[**Points clés de l’audit** 320](#_Toc4919859)

[**Responsabilités de l’organe de gestion relatives à l’établissement des comptes consolidés** 320](#_Toc4919860)

[**Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes consolidés** 321](#_Toc4919861)

[**Autres obligations légales et réglementaires** 322](#_Toc4919862)

[**Responsabilités de l’organe de gestion** 322](#_Toc4919863)

[**Responsabilités du commissaire** 322](#_Toc4919864)

[**Aspects relatifs au rapport de gestion sur les comptes consolidés [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés]** 322](#_Toc4919865)

[**Mentions relatives à l’indépendance** 325](#_Toc4919866)

[**Autres mentions** 325](#_Toc4919867)

[5.11. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Geconsolideerde jaarrekening – Entiteit anders dan een OOB – in het Nederlands 326](#_Toc4919868)

[**Verslag over de geconsolideerde jaarrekening** 326](#_Toc4919869)

[**Oordeel zonder voorbehoud** 326](#_Toc4919870)

[**Basis voor het oordeel zonder voorbehoud** 327](#_Toc4919871)

[**Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening** 327](#_Toc4919872)

[**Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening** 327](#_Toc4919873)

[**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** 329](#_Toc4919874)

[**Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan** 329](#_Toc4919875)

[**Verantwoordelijkheden van de commissaris** 329](#_Toc4919876)

[**Aspecten betreffende het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [in voorkomend geval: en andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening]** 329](#_Toc4919877)

[**Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid** 330](#_Toc4919878)

[**Andere vermeldingen** 330](#_Toc4919879)

[5.12. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Geconsolideerde jaarrekening – Entiteit anders dan een OOB – in het Frans 332](#_Toc4919880)

[**Rapport sur les comptes consolidés** 332](#_Toc4919881)

[**Opinion sans réserve** 332](#_Toc4919882)

[**Fondement de l’opinion sans réserve** 332](#_Toc4919883)

[**Responsabilités de l’organe de gestion relatives à l’établissement des comptes consolidés** 333](#_Toc4919884)

[**Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes consolidés** 333](#_Toc4919885)

[**Autres obligations légales et réglementaires** 334](#_Toc4919886)

[**Responsabilités de l’organe de gestion** 334](#_Toc4919887)

[**Responsabilités du commissaire** 334](#_Toc4919888)

[**Aspects relatifs au rapport de gestion sur les comptes consolidés [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés]** 335](#_Toc4919889)

[**Mentions relatives à l’indépendance** 336](#_Toc4919890)

[**Autres mentions** 336](#_Toc4919891)

[**5.13. Model van verslag van niet-bevinding () – in het Nederlands** 337](#_Toc4919892)

[**5.14. Model van verslag van niet-bevinding () – in het Frans** 338](#_Toc4919893)

**BIJLAGEN**

1. Voorbeelden van verslagen over de jaarrekening geklasseerd in functie van de omstandigheden
2. Lexicon en toepassing van de in de ISA's gehanteerde terminologie afgestemd op de Belgische context
3. Samenvatting van de gevolgen van de (gecontroleerde of niet-gecontroleerde) overeenkomstige cijfers op het controleoordeel van het afgesloten boekjaar
4. Aspecten betreffende de beginsaldi
5. Samenvatting van de types van het tot uitdrukking te brengen oordeel in het kader van de continuïteit
6. Voorwaarden betreffende de “andere informatie” overeenkomstig ISA 720 (Herzien)
7. Wetteksten met betrekking tot het commissarisverslag
8. Een selectie uit de verwijzingen naar het commissarisverslag in het Vademecum, de adviezen, omzendbrieven en mededelingen uitgebracht door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, alsook enige adviezen van het ICCI met betrekking tot het commissarisverslag
9. Bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde ISA’s, zoals aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 21 juni 2019

# INLEIDING

1. *Recente grote ontwikkelingen in het normatief kader en het commissarisverslag*
2. Sinds de financiële crisis van 2008 die op bepaalde beperkingen van de informatieve waarde van de financiële overzichten en van het commissarisverslag heeft gewezen, is het Belgisch normatief kader grondig geëvolueerd met onder meer de toepassing van de ISA's in 2012 (voor de controles van organisaties van openbaar belang) en in 2014 (voor de controles van alle entiteiten). Vandaag, na deze twee belangrijke data, hebben belangrijke nieuwe veranderingen in het normatief kader plaatsgevonden.

In oktober 2010 heeft het Groenboek “Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis” van de Europese Commissie de volgende vaststelling gedaan:

“*Eén van de grote kwesties op auditgebied is het negatieve beeld dat is verbonden aan een controleverklaring “met beperkingen”. Dit heeft geleid tot een blijvend “alles of niets”-paradigma waarin “beperkingen in een controleverklaring” iets geworden zijn waar zowel cliënten als auditors een hekel aan hebben. In tegenstelling tot ratingbureaus en vermogensanalisten delen auditors hun gecontroleerde cliënten niet in in categorieën; dat komt voort uit het feit dat de auditor een beeld geeft van de getrouwheid van de financiële overzichten en niet echt van de relatieve prestaties of zelfs de relatieve kwaliteit van de financiële overzichten van de ene rapporterende entiteit in vergelijking met een andere. Men moet overwegen of informatieve zaken zoals potentiële risico’s, ontwikkelingen in de sector, grondstoffen- en wisselkoersrisico’s, enzovoort, samen verstrekt of als onderdeel van de controleverklaring, van meer waarde kunnen zijn voor de belanghebbenden [...].*”.

1. Dit Groenboek heeft geleid tot Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie (de “Verordening”) en tot Richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (de “Richtlijn”).
2. De vereisten van de Verordening inzake het commissarisverslag zijn gebaseerd op twee doelstellingen:
   * + het versterken van de externe communicatie inzake onafhankelijkheid; en
     + het verbeteren van de informatieve waarde van het commissarisverslag.
3. De bepalingen van de Verordening en van de Richtlijn betreffende het commissarisverslag werden omgezet in Belgisch recht door de wijziging van de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen.
4. De *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) heeft in januari 2015 een nieuwe standaard, ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, bekendgemaakt en heeft andere ISA’s met betrekking tot het commissarisverslag, in het bijzonder ISA 700 (Herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, en ISA 720 (Herzien), *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie*, bijgewerkt.
5. Verder werd ook de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA’s (hierna: “bijkomende norm (herzien in 2018)”) volledig herzien in functie van voormelde wijzigingen.
6. Het doel van deze inleiding is om alle wijzigingen sinds 2015 in chronologische volgorde te beklemtonen. Het betreft hoofdzakelijk de goedkeuring door de IAASB van een nieuwe ISA en de herzieningen van bepaalde ISA's (punt II), alsook de vertaling daarvan naar het Nederlands en het Frans (punt VIII); de omzetting van de boekhoudrichtlijn (punt III) die geleid heeft tot een wijziging van de artikelen 100, 144 en 148 van het Wetboek van Vennootschappen; de Europese Verordening met betrekking tot de audithervorming van toepassing op de wettelijke controle van de OOB’s (punt IV); de omzetting van de Europese Richtlijn met betrekking tot de audithervorming van toepassing op de wettelijke controle van alle entiteiten (punt V); alsook de norm inzake de toepassing van de nieuwe en herziene ISA’s in België (punt VI) en de herziening van de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA’s (punt VII).
7. De nieuwe ISA 701 en herziene ISA’s (hierna: “de nieuwe en herziene ISA’s”), zoals deze door de IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) werden aangenomen, zijn op internationaal niveau van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2016 worden afgesloten, en in België, op de datum van inwerkingtreding van de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA’s. Het betreft de volgende ISA’s:

* ISA 260 (Herzien) – Communicatie met de met governance belaste personen
* ISA 315 (Herzien) – Risico’s op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving
* ISA 570 (Herzien) – Continuïteit
* ISA 610 (Herzien in 2013) – Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors
* ISA 700 (Herzien) – Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten
* ISA 701 (Nieuw) – Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor
* ISA 705 (Herzien) – Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor
* ISA 706 (Herzien) – Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor
* ISA 720 (Herzien) – De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie

Deze 9 standaarden hebben geleid tot belangrijke overeenstemmende wijzigingen. Deze wijzigingen werden uitgebreid, inzonderheid voor wat de naar het Frans vertaalde ISA’s betreft, door een groot aantal vormelijke wijzigingen aangebracht door de Europese Commissie in 2013, alsook door het IBR, de Franse *Compagnie des Commissaires aux Comptes (*CNCC) en de *Conseil Supérieur de l’Ordre des Experts-Comptables* (CSOEC) in het kader van het vertalingsproject van de nieuwe en herziene ISA’s.

1. *Voornaamste door de IAASB goedgekeurde nieuwigheden*
2. Teneinde tegemoet te komen aan de verwachtingen van de beoogde gebruikers van de financiële overzichten en omwille van het feit dat de controleverklaring een kernelement is in de communicatie aan de gebruikers, heeft de IAASB de informatieve waarde van de controleverklaring verhoogd door meer transparantie omtrent de door de auditor uitgevoerde controle te bieden. Deze stap heeft tot doel het vertrouwen in de controleverklaring te vergroten en is essentieel bij het versterken van de toegevoegde waarde van de audit en derhalve van de relevantie van het beroep van auditor. De maatregel beoogt gevolg te geven aan de verwachtingen omtrent de informatieve waarde van het commissarisverslag na de crisis van 2008.
3. Deze maatregel werd geconcretiseerd door de goedkeuring van een nieuwe ISA en de herziening van verschillende andere ISA’s, die in hoofdzaak volgende aspecten behandelden:
4. **De structuur van het verslag over de controle van de financiële overzichten** (ISA 700 (Herzien)) werd grondig gewijzigd en de inhoud ervan werd versterkt en verbeterd:

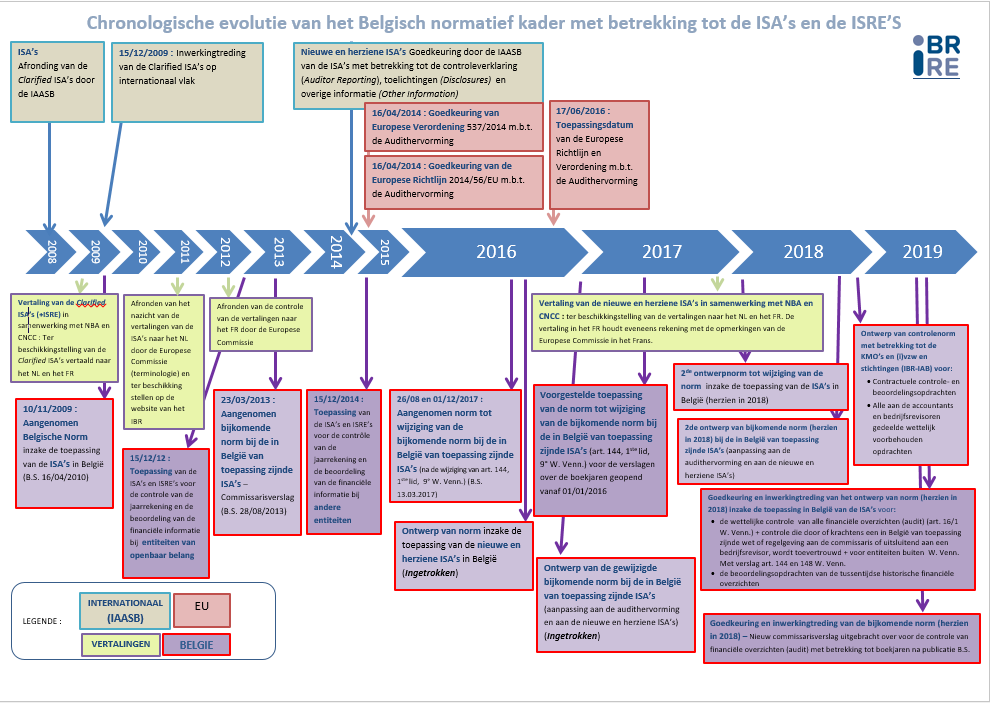
* De eerste sectie van de controleverklaring bevat het controleoordeel.
* De communicatie rond de verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan en van de auditor inzake de continuïteit van de entiteit werd verbeterd.
* Bovendien werden nieuwe vereiste werkzaamheden ingevoerd (ISA 570 (Herzien)) die van de auditor een beoordeling vereisen van onder meer de adequaatheid van de toelichtingen indien sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Daarenboven zal de auditor in bepaalde omstandigheden een specifieke sectie onder de titel “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit” dienen op te nemen.
* De uitdrukkelijke bevestiging door de auditor is vereist van de naleving van de onafhankelijkheidsregels en de ethische regels in overeenstemming met de deontologische vereisten die van toepassing zijn op de controle van de jaarrekening.
* De communicatie van de verantwoordelijkheden van de auditor, waaronder de beschrijving met inbegrip van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, verduidelijkt de rol van de auditor ten opzichte van de beoogde gebruikers van de jaarrekening.

1. Een nieuwe sectie (ISA 701) onder de titel **“Kernpunten van de controle”** is verplicht op te nemen in de controleverklaring in het geval van genoteerde vennootschappen en is optioneel voor de andere. De Europese Verordening vereist een beschrijving van de als meest significant ingeschatte risico’s op een afwijking van materieel belang in de context van een organisatie van openbaar belang, Na analyse zou de naleving van de door ISA 701 vereiste werkzaamheden de mogelijkheid moeten bieden om te voldoen aan de vereisten van de Europese Verordening. Bepaalde bijzonderheden eigen aan ISA 701 die in de Europese Verordening ontbreken, zijn evenwel uitgewerkt in de sectie 1.2.5. hierna met betrekking tot de “Kernpunten van de controle”.

Verschillende ISA’s dienden aangepast te worden teneinde rekening te houden met de nieuwe ISA 701. Het gaat hierbij hoofdzakelijk over ISA 260 (Herzien), die de communicatie met de met *governance* belaste personen beoogt en waarin de toepassingsgerichte teksten werden aangevuld door verschillende voorbeelden die de kwaliteit en de transparantie van de communicatie met de met *governance* belaste personen. Vervolgens werd de coherentie met ISA 210 (inzake de opdrachtvoorwaarden) en ISA 706 (Herzien) (inzake de paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring) gewaarborgd.

1. Er dient te worden opgemerkt dat dedoor de vennootschap **te verstrekken toelichtingen** (*disclosures*) dient opgenomen te worden in de toelichting bij de jaarrekening, maar voortaan ook hierin opgenomen kan worden door **kruisverwijzingen** naar een document dat gelijktijdig met de jaarrekening beschikbaar is. Deze mogelijkheid werd ingevoerd bij de herziening van de definitie van “financiële overzichten” uit ISA 200, par. 13(f).
2. De **verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie** (ISA 720 (Herzien)), al dan niet financieel, opgenomen in het jaarrapport ([[5]](#footnote-5)) van een entiteit, werden grondig gewijzigd. Deze verantwoordelijkheden omvatten, tijdens de lezing van het jaarrapport, (i) het overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de financiële overzichten, (ii) het overwegen of er een afwijking van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de auditor verkregen in de controle, (iii) het op passende wijze reageren wanneer de auditor constateert dat dergelijke inconsistenties van materieel belang lijken te bestaan of wanneer de auditor zich er anderszins van bewust wordt dat andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten, en (iv) het overeenkomstig deze ISA rapporteren.
3. Verscheidene ISA’s werden herzien opdat de auditor tijdens het gehele controleproces nog meer aandacht schenkt aan het nazicht van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.
4. Tot slot en teneinde volledig te zijn, wordt opgemerkt dat de IAASB in 2013 een aantal kleinere herzieningen van ISA 315 (Herzien) (*Risico’s op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*) en van ISA 610 (Herzien in 2013) (*Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*) heeft doorgevoerd, teneinde de notie van “directe ondersteuning van de interne auditfunctie aan de auditor” te integreren. Directe ondersteuning beoogt het gebruikmaken van interne auditors om controlewerkzaamheden uit te voeren onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de externe auditor.
5. *Omzetting van de boekhoudrichtlijn*
6. De Europese Richtlijn 2013/34/EU heeft het voorwerp uitgemaakt van een wet tot omzetting in België die de artikelen 100, 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen wijzigt. Deze wijzigingen zijn van toepassing op de boekjaren die een aanvang nemen na 1 januari 2016, en de gevolgen ervan hebben het voorwerp uitgemaakt van de gewijzigde bijkomende norm (in 2016) bij de in België van toepassing zijnde ISA’s (zie hieronder).
7. *Europese verordening betreffende de audithervorming (van toepassing op de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang) met betrekking tot de controleverklaring*
8. De Europese Verordening Nr. 537/2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (OOB) is van toepassing op de boekjaren die aanvangen vanaf 17 juni 2016.
9. Deze Verordening vereist in zijn artikel 10 de volgende elementen:
10. de opname van een nieuwe sectie in de controleverklaring (een beschrijving van de als meest significant ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang (met inbegrip van deze als gevolg van fraude));
11. een samenvatting van de reactie van de auditor op die risico's, en, indien relevant, belangrijke opmerkingen in verband met die risico’s;
12. een toelichting bij de mate waarin de wettelijke controle geacht wordt onregelmatigheden, met inbegrip van fraude, te kunnen opsporen.
13. Deze elementen stemmen in grote mate overeen met deze vereist door ISA 701 en de verantwoordelijkheden met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten (ISA 240). De wisselwerking tussen ISA 701 en de Europese Verordeningis uitgewerkt in sectie 1.2.5. hierna met betrekking tot de “Kernpunten van de controle”.
14. Bovenop deze vereisten, dient de controleverklaring:
15. een verklaring over welke organen betrokken waren bij de aanstelling;
16. de datum van de benoeming en de totale duur van de ononderbroken opdracht te vermelden te bevatten;
17. te bevestigen dat het controleoordeel consistent is met de aanvullende verklaring aan het auditcomité;
18. een verklaring dat de auditor tijdens de uitvoering van de controle onafhankelijk van de gecontroleerde entiteit is gebleven en dat hij geen verboden niet-controlediensten heeft geleverd te bevatten; en
19. in voorkomend geval, alle verleende diensten, naast de wettelijke controle te vermelden, die niet zijn vermeld in het jaarverslag of in de jaarrekening.
20. *Europese Richtlijn betreffende de audithervorming (van toepassing op de wettelijke controle van alle entiteiten) met betrekking tot de controleverklaring*
21. De Europese Richtlijn 2014/56/EU betreffende de audithervorming stelt in artikel 28 de elementen vast die opgenomen moeten worden in de controleverklaring over de wettelijke controle van de financiële overzichten van alle entiteiten.
22. De artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen werden gewijzigd in toepassing van voornoemde richtlijn, waarbij het voornamelijk gaat om vormelijke wijzigingen. De belangrijkste nieuwe elementen in de controleverklaring zijn:
23. de identificatie van de entiteit waarvan de jaarrekening het voorwerp van wettelijke controle is, met vermelding van de jaarrekening en de datum en periode waarop deze betrekking heeft;
24. een verklaring betreffende materiële onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die mogelijk aanzienlijke twijfel doen rijzen over het vermogen van de entiteit om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten;
25. een oordeel dat aangeeft of het jaarverslag in overeenstemming is met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en of het is opgesteld is overeenkomstig artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen.
26. *Norm inzake de toepassing van de nieuwe en herziene ISA’s in België*
27. In 2009 werd een norm aangenomen die de toepassing beoogde van de *Clarified* ISA’s voor de controle van alle financiële overzichten (audit) en de ISRE’s voor de beoordeling van financiële informatie, zoals deze standaarden werden aangenomen door de IAASB op 15 december 2008.
28. Deze norm werd gewijzigd door de norm van 21 juni 2018, goedgekeurd door de HREB op 20 juli 2018 en op 26 februari 2019 door de minister bevoegd voor Economie (publicatie van het bericht in het *Belgisch Staatsblad* van 12 maart 2019), teneinde de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA’s van toepassing te maken in België.
29. *Bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's*
30. In 2013 werd een bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA’s) – Het commissarisverslag in het kader van een controle van financiële   
    overzichten overeenkomstig de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris aangenomen, met als voornaamste doelstelling de commissaris of bedrijfsrevisor toe te laten een verslag op te stellenovereenkomstig de ISA’s en de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen.
31. De wijzigingen uit 2015 aan het toen vigerend artikel 144, eerste lid, 9° van het Wetboek van vennootschappen, die voortvloeien uit de omzetting van de boekhoudrichtlijn ([[6]](#footnote-6)) (zie hiervoor), hebben een rechtstreekse impact op de vermeldingen die de commissaris in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” dient op te nemen. Teneinde de coherentie te verzekeren tussen het wettelijk en het normatief kader, werd de norm tot wijziging van de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA’s goedgekeurd op 22 december 2016 door de HREB en op 13 maart 2017 door de minister bevoegd voor Economie.
32. Tot slot heeft de Europese Richtlijn betreffende de audithervorming (zie eerder) ([[7]](#footnote-7)), na de omzetting daarvan naar Belgisch recht, eveneens een impact gehad op de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen en bijgevolg op de vermeldingen die de commissaris in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” dient op te nemen. Bovendien passen ook de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA’s de structuur en de bewoording van het commissarisverslag grondig aan (zie eerder).
33. Teneinde gevolg te geven aan deze wijzigingen in het Wetboek van vennootschappen en voortvloeiend uit de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA’s, werd de bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde ISA’s opnieuw herzien en goedgekeurd door de HREB op 20 juli 2018 en op 26 februari 2019 door de minister bevoegd voor Economie (publicatie van het bericht in het *Belgisch Staatsblad* van 12 maart 2019).
34. *Vertalingen van de nieuwe en herziene ISA’s*
35. In 2009 heeft het IBR, in samenwerking met de NBA en de CNCC, de vertalingen van de *Clarified* ISA’s naar het Nederlands en het Frans afgerond. Voor wat de Nederlandse vertalingen van de standaarden betreft, integreerden de teksten de bemerkingen van het DG Vertalingen van de Europese Commissie die in 2011 werden overgemaakt.
36. In 2013 heeft het DG Vertalingen van de Europese Commissie het nazicht van de Franse vertalingen van de *Clarified* ISA’s beëindigd. Verscheidene vormelijke wijzigingen werden aangebracht aan de initiële teksten. Alle suggesties werden door het IBR, de CNCC en de CSOEC geanalyseerd teneinde de gegrondheid ervan op technisch vlak na te gaan.
37. Bovendien werden de Franse en Nederlandse vertalingen van de nieuwe ISA 701 en van de herziene ISA’s in 2017 afgewerkt en dit in samenwerking met de CNCC, de CSOEC en de NBA ([[8]](#footnote-8)). De Europese Commissie heeft deze vertalingen nog niet nagekeken.
38. *Samenvatting van de chronologische evolutie van het Belgisch normatief kader met betrekking tot de ISA’s*





# HOOFDSTUK 1 - HET COMMISSARISVERSLAG: STRUCTUUR

1. Conform de bijkomende norm (herzien in 2018), zal het commissarisverslag bestaan uit een inleiding en twee afzonderlijke delen, getiteld:

* “Verslag over de jaarrekening” of “Verslag over de geconsolideerde jaarrekening” ([[9]](#footnote-9)); en
* “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.

Onderhavig boek is in hoofdzaak gericht op het commissarisverslag betreffende de jaarrekening (Belgisch boekhoudrecht); de voorbeelden zijn *mutatis mutandis* van toepassing op de commissarisverslagen betreffende de geconsolideerde jaarrekening. De voorbeelden zijn dan weer hoofdzakelijk gebaseerd op een niet-genoteerde entiteit die geen OOB is.

## INLEIDING

1. De commissaris dient in de inleiding aan te geven dat zijn verslag het verslag over de jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen, en dat dit een geheel vormt en ondeelbaar is.
2. De inleiding betreft het mandaat van de commissaris. De term “mandaat” wordt gebruikt wanneer verwezen wordt naar de door de commissaris uitgevoerde werkzaamheden volgend op zijn benoeming door de algemene vergadering. De term “opdracht” wordt gebruikt wanneer wordt verwezen naar het gecontroleerd boekjaar alsook naar de door de commissaris uitgevoerde werkzaamheden overeenkomstig de wettelijke, bestuursrechtelijke of normatieve voorschriften.
3. De inleidende tekst van het voorbeeldverslag voor de jaarrekening van een vennootschap, anders dan een OOB, luidt als volgt:

“*In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.*

*Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan [uitgebracht op voordracht van de ondernemingsraad ([[10]](#footnote-10))]. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslaagt over de jaarrekening vastgesteld op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap xx] uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.*([[11]](#footnote-11))”. ([[12]](#footnote-12))

1. De inleidende tekst van het voorbeeldverslag voor de jaarrekening van een Organisatie van Openbaar Belang (OOB), gehecht aan de bijkomende norm (herzien in 2018), luidt als volgt:

*“In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.*

*Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan [uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad]. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslaagt over de jaarrekening vastgesteld op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap xx] uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren. ([[13]](#footnote-13))”.*

1. Indien de commissaris de aandacht wil vestigen op de interne rotatie, zou hij de laatste zin van bovenstaande paragraaf als volgt kunnen wijzigen: *“Ons kantoor heeft de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap xx] uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren en wordt vertegenwoordigd door de huidige ondertekenaar sinds [xx] opeenvolgende boekjaren.”.*

## VERSLAG OVER DE JAARREKENING ([[14]](#footnote-14))

### 1.2.1. Algemeen

1. Het verslag over de jaarrekening zal de hieronder weergegeven secties bevatten:

Een sectie “Oordeel”;

Een sectie “Basis voor het oordeel”;

In voorkomend geval, een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden;

In voorkomend geval, een sectie “Onzekerheid van materieel belang met betrekking tot continuïteit“;

In voorkomend geval, een sectie “Kernpunten van de controle”;

In voorkomend geval, een paragraaf inzake overige aangelegenheden ;

Een sectie “Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening“; en

Een sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening”.

1. Voormelde secties, waar van toepassing, worden voorzien van een subtitel. Hoewel een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden zowel voor als na de sectie “Kernpunten van de controle” kan opgenomen worden, en dit naargelang van het belang van de daarin opgenomen informatie (zie ISA’s 700, 701 en 706), wordt er in dit boek voor geopteerd om deze paragraaf onmiddellijk na de sectie “Basis voor het oordeel” op te nemen.
2. De commissaris dient zijn verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening aan te passen in functie van de bijzonderheden van de opdracht, van de rechtsvorm van de entiteit, van het boekhoudkundig referentiestelsel en/of van de van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften.

### 1.2.2. Secties “Oordeel” en “Basis voor het oordeel”

1. Overeenkomstig paragraaf 23 van ISA 700 (Herzien) dient het verslag over de jaarrekening een sectie “Oordeel” te omvatten (met passende titel). Er bestaan twee soorten van oordeel: een niet-aangepast oordeel en een aangepast oordeel. Laatstgenoemd soort van oordeel verwijst naar een oordeel met voorbehoud, een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding (onthoudende verklaring).
2. Niet-aangepast oordeel
3. Een niet-aangepast oordeel (*unmodified opinion,* voorheen ook wel *unqualified opinion* of *clean opinion* genoemd) dient, overeenkomstig paragraaf 16 van ISA 700 (Herzien), tot uitdrukking te worden gebracht indien de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen dat de jaarrekening vrij is van een afwijking van materieel belang, in overeenstemming met het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel. De doelstellingen en vereisten voor de commissaris om te kunnen concluderen of er voldoende en geschikte controle-informatie werd verkregen, worden in de ISA’s zelf weergegeven en worden derhalve in dit boek niet herhaald.
4. De in het verslag over de jaarrekening op te nemen tekst luidt als volgt:

***“Oordeel zonder voorbehoud***

*Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de jaarrekening van de vennootschap , die de balans op \_ \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met een balanstotaal van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.*

*Naar ons oordeel geeft de jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_ \_\_\_\_ 20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.”.*

1. De volgende sectie betreffende de basis voor het oordeel zonder voorbehoud luidt als volgt:

***“Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***

*Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België. Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening” van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.*

*Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.*

*Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.”.*

De commissaris zal in zijn verslag aangeven dat hij de controle heeft uitgevoerd overeenkomstig de ISA’s zoals van toepassing in België. Gezien het eventueel tijdsverschil tussen de datum van inwerkingtreding van de ISA’s op internationaal niveau en het ogenblik waarop de toepassing van de ISA’s in België wordt goedgekeurd door de HREB en de minister bevoegd voor Economie, voorziet de bijkomende norm (herzien in 2018) in paragraaf A3 dat deze vermelding eventueel kan worden aangevuld met de zin “Wij hebben bovendien de internationale controlestandaarden zoals door IAASB van toepassing verklaard op de boekjaren geopend [afgesloten] vanaf [DATUM] en nog niet goedgekeurd op nationaal niveau toegepast”. In dat geval vermeldt de commissaris de ISA’s die hij heeft toegepast door te verwijzen naar de datum waarop de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) deze van toepassing heeft verklaard. Een alternatieve bewoording zou kunnen zijn: “*Wij hebben bovendien de door IAASB goedgekeurde internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitdatum en nog niet goedgekeurd op nationaal niveau.”.* De commissaris kan enkel alle op voormelde datum van toepassing verklaarde ISA’s toepassen en niet kiezen om selectief een deel van deze ISA’s toe te passen. De toevoeging van deze zin zal ook afhangen van de eventuele proactieve toepassing door de commissaris van de ISA’s die op internationaal niveau in werking zijn getreden maar nog niet werden goedgekeurd in België (par. 8 van de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA’s ([[15]](#footnote-15))).

1. Aangepast oordeel
2. Een aangepast oordeel dient, overeenkomstig paragraaf 17 van ISA 700 (Herzien) en ISA 705 (Herzien), tot uitdrukking te worden gebracht enerzijds indien de jaarrekening een (niet gecorrigeerde) afwijking van materieel belang bevat, en anderzijds indien de commissaris niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat, in overeenstemming met het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel. Al naargelang het geval kan een aangepast oordeel de vorm aannemen van een “oordeel met voorbehoud”, een “afkeurend oordeel” of een “oordeelonthouding”).
3. Verder zal de commissaris zijn professionele oordeelsvorming toepassen aangaande het al dan niet van materieel belang zijn (*materiality*) en het al dan niet van diepgaande invloed zijn (*pervasiveness*) van het (mogelijk) effect van de aangelegenheid die aan de basis ligt van de aanpassing van het oordeel, zoals vermeld in onderstaand overzicht ([[16]](#footnote-16)):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  (*Material* en *pervasive*) |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud (a) | Afkeurend oordeel (b) |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud (a) | Oordeelonthouding (c) |

Overeenkomstig paragraaf 5 (a) van ISA 705 (Herzien) zijn de gevolgen met een diepgaande invloed die welke, op grond van de oordeelsvorming van de commissaris:

1. Niet beperkt zijn tot specifieke elementen, rekeningen of posten van de financiële overzichten;
2. Indien ze wel daartoe beperkt zijn, een substantieel deel van de financiële overzichten vertegenwoordigen of zouden kunnen vertegenwoordigen; of
3. Met betrekking tot toelichtingen, van fundamenteel belang zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten.
4. In het geval van een aangepast oordeel dient de commissaris, onmiddellijk volgend op de oordeelssectie, een sectie op te nemen waarin de redenen worden opgenomen die de commissaris ertoe hebben geleid een dergelijk oordeel tot uitdrukking te brengen, met als subtitel “*Basis voor [het oordeel met voorbehoud/ het afkeurend oordeel/ de oordeelonthouding]*”:
5. Oordeel met voorbehoud
6. Eigen aan het oordeel met voorbehoud is het feit dat het effect of *mogelijk* effect (in het geval van een onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen) van de aangelegenheid die de aanleiding vormt voor het aanpassen van het oordeel door de commissaris als van materieel belang doch niet als van diepgaande invloed (*not pervasive*) op de jaarrekening wordt beschouwd. Dit kan zowel gebeuren in de situatie dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat, als in de situatie waarbij de commissaris, bijvoorbeeld om redenen van een van materieel belang zijnde beperking in de uitvoering van de controle (*scope limitation*), niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de jaarrekening vrij is van een afwijking van materieel belang. In deze omstandigheden zal de commissaris in zijn oordeelsparagraaf aangeven dat, naar zijn oordeel, de jaarrekening een getrouw beeld geeft “met uitzondering van de [*mogelijke]* gevolgen” van deze specifieke situatie.
7. Afkeurend oordeel
8. Eigen aan het afkeurend oordeel is het feit dat het effect van de afwijking op de jaarrekening, zowel als zijnde van materieel belang als van diepgaande invloed (*pervasive*) op die jaarrekening wordt beschouwd. Dat betekent dat het tot uitdrukking brengen van een oordeel met voorbehoud door de commissaris als onvoldoende wordt geacht in de gegeven omstandigheden van de controleopdracht.
9. Oordeelonthouding
10. De commissaris formuleert een oordeelonthouding indien hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen in de gegeven omstandigheden (bv. omwille van redenen van een beperking in de uitvoering van de controle), en deze situatie zowel als zijnde van materieel belang als van diepgaande invloed op de jaarrekening wordt beschouwd.
11. Bovendien behandelt paragraaf 10 van ISA 705 (Herzien) de bewoording van een oordeelonthouding wanneer, in uiterst zeldzame omstandigheden, de toestand van de gecontroleerde vennootschap wordt gekenmerkt door *talrijke onzekerheden* die mogelijks op een van materieel belang zijnde wijze de jaarrekening beïnvloeden. Immers, ongeacht het feit dat de commissaris voor elke onzekerheid afzonderlijk beschouwd voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen, is het toch voor de commissaris niet mogelijk een oordeel over de jaarrekening tot uitdrukking te brengen vanwege de mogelijke interactie tussen het geheel van de onzekerheden en het mogelijk cumulatieve effect daarvan op de jaarrekening.
12. In het geval van een oordeelonthouding en overeenkomstig ISA 705 (Herzien), dient de commissaris volgende elementen aan te passen:

* De sectie “Oordeelonthouding”;
* De sectie “Basis voor de oordeelonthouding”; en
* De sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening” (*cf. infra,* sectie 1.2.9.) .

1. Een oordeelonthouding zal ook een impact hebben op, onder meer, de sectie betreffende het jaarverslag (ISA 705, par. 29) in het tweede deel van het commissarisverslag. Paragraaf 29 van ISA 705 (Herzien) verduidelijkt immers dat, tenzij dit wordt vereist door wet- of regelgeving, als de auditor een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert, zijn controleverslag van de auditor geen sectie “Kernpunten van de controle” dient te bevatten overeenkomstig ISA 701 of een sectie “Andere informatie” overeenkomstig ISA 720 (Herzien) (zie par. A26). In dit geval zullen enkel de vermeldingen overeenkomstig artikel 144, §1, 6° van het Wetboek van vennootschappen door de commissaris worden behandeld (zie *infra).*
2. De tekst van de in het verslag over de controle van de jaarrekening op te nemen sectie “Oordeelonthouding” luidt als volgt:

*“Wij hebben opdracht gekregen om de wettelijke controle uit te voeren van de jaarrekening van de vennootschap, die de balans op \_ \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met een balanstotaal van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.*

*Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie ‘Basis van de oordeelonthouding’ van ons verslag, zijn we niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over deze jaarrekening te verschaffen. Bijgevolg brengen we geen oordeel over de jaarrekening tot uitdrukking.”.*

1. De commissaris zal de sectie “Basis voor de oordeelonthouding” aanpassen naargelang van de omstandigheden. In voorkomend geval, wanneer de oordeelonthouding het gevolg is van een *scope limitation*, zou volgende paragraaf bijvoorbeeld gebruikt kunnen worden: “*Rekening houdend met deze omstandigheden en gevolg gevend aan de vereiste uit artikel 144, §1, 2° van het Wetboek van vennootschappen, dienen wij te besluiten dat wij van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vennootschap niet de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen*.”.
2. Laten wij vooral niet vergeten dat het formuleren van een oordeelonthouding de commissaris er niet van mag weerhouden om alle op dat moment gekende afwijkingen van materieel belang te signaleren in zijn commissarisverslag, overeenkomstig paragraaf 27 van ISA 705 (Herzien). Dit betekent dat in een verslag over de controle van de jaarrekening waarin een oordeelonthouding wordt geformuleerd, ook de bestaande afwijkingen van materieel belang moeten worden vermeld. Dit wordt geïllustreerd *infra*, sectie 2.7.4.

### 1.2.3. Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

1. Naargelang van de omstandigheden zal een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opgenomen worden en deze mag in geen geval afbreuk doen aan het oordeel over het getrouw beeld, noch dit oordeel afzwakken (ISA 706 (Herzien), par. 9).
2. De paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden wordt gebruikt indien de commissaris een aangelegenheid als fundamenteel beschouwt voor het begrip van de lezers van de jaarrekening, en er over deze aangelegenheid een adequate vermelding in de toelichting bij de jaarrekening werd verstrekt, onder de uitdrukkelijke voorwaarde dat deze jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat die hun oorsprong in diezelfde aangelegenheid vinden (in laatstgenoemd geval dringt zich een aangepast oordeel op zoals besproken in *supra*, randnr. 40 e.v.). In voorkomend geval wordt de aangelegenheid die het voorwerp uitmaakt van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden niet als kernpunt van de controle beschouwd die alsdusdanig in het controleverslag opgenomen moet worden.

Er dient te worden beklemtoond dat wanneer van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden gebruik wordt gemaakt, de commissaris moet kunnen verwijzen naar de toelichting bij de jaarrekening. Het is belangrijk dat de formulering van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden overeenstemt met de beschrijving opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening. Inderdaad, op grond van artikel 24 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001, geeft enkel de jaarrekening, met inbegrip van de toelichting, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap, alsook van haar resultaten. Op grond van paragraaf 13 (f) van ISA 200 kan worden gebruik gemaakt van een kruisverwijzing, aangebracht in de toelichting, naar een ander openbaar gemaakt document, zoals bijvoorbeeld het jaarverslag ([[17]](#footnote-17)), voor zover uiteraard de aangelegenheid adequaat is beschreven, zoals vereist in de omstandigheden.

Voorbeelden van het gebruik van een dergelijke paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden worden overigens verstrekt in ISA 210 (par. 19 (b), (i)) en ISA 570 (Herzien) (par. A27).

### 1.2.4. Sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit”

1. Overeenkomstig artikel 144, §1, 7° (artikel 148, §1, 6°) van het Wetboek van vennootschappen dient de commissaris in zijn verslag over de jaarrekening een vermelding op te nemen betreffende materiële onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die mogelijk aanzienlijke twijfel doen rijzen over het vermogen van de vennootschap om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten. De concrete invulling van deze vermelding in het commissarisverslag volgt uit de toepassing door de commissaris van ISA 570 (Herzien). Het IBR heeft, in haar advies 2017/04 van 8 september 2017, de gevolgen bestudeerd van het verschil tussen de Nederlandse en de Franse tekst van artikel 144, §1, 7° en 148, §1, 6° van het Wetboek van vennootschappen en is tot het besluit gekomen dat deze als volgt gelezen moeten worden: “*in voorkomend geval, een verklaring betreffende materiële onzekerheden, die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die mogelijk aanzienlijke twijfel doen rijzen over het vermogen van de vennootschap om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten, indien dergelijke onzekerheden door de commissaris worden geïdentificeerd* *en deze geen impact hebben op het oordeel van de commissaris.”.*
2. Indien de commissaris, overeenkomstig ISA 570 (Herzien), tot de conclusie komt dat er een van materieel belang zijnde onzekerheid inzake continuïteit bestaat, dient hij in het verslag over de jaarrekening een aparte sectie op te nemen die verwijst naar een adequate toelichting daarover in de jaarrekening. Indien de commissaris evenwel tot de conclusie komt dat dergelijke onzekerheid niet bestaat, wordt dergelijke sectie niet opgenomen. Het ontbreken van een sectie in het commissarisverslag over een van materieel belang zijnde onzekerheid inzake continuïteit betekent evenwel niet, overeenkomstig paragraaf 7 van ISA 570 (Herzien), dat er een garantie bestaat dat de entiteit haar activiteiten in continuïteit blijft uitvoeren in de toekomst. Dit wordt bevestigd door artikel 144, § 4 van het Wetboek van vennootschappen dat bepaalt: “*De wettelijke controle biedt geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de vennootschap, noch van de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen.*”.
3. Desgevallend zal de sectie over de continuïteit er als volgt uitzien:

“***Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit***

*Wij vestigen de aandacht op toelichting VOL \_\_\_ van de jaarrekening waarin vermeld staat dat de NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_**een nettoverlies van € \_\_\_\_\_\_ heeft geleden tijdens het boekjaar afgesloten op \_\_ \_\_ 20\_\_ en dat op die datum de schulden op korte termijn van de vennootschap het totaal van de activa overschreden met € \_\_\_\_\_\_. Zoals vermeld in toelichting VOL \_\_\_ vormen deze gebeurtenissen en omstandigheden, tezamen met overige aangelegenheden die in toelichting VOL \_\_\_uiteengezet zijn, een aanwijzing dat een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die significante twijfel kan doen rijzen over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Ons oordeel is niet aangepast met betrekking tot deze aangelegenheid.”*

Deze beschrijving stemt overeen met voorbeeld 1 van ISA 570 (Herzien). Een alternatief zou erin kunnen bestaan: *“Wij vestigen (…) om haar continuïteit te handhaven. Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het bestuursorgaan lijkt ons evenwel gepast en ons oordeel is niet aangepast met betrekking tot deze aangelegenheid.”.*

### 1.2.5. Kernpunten van de controle

1. De belangrijkste ontwikkeling zowel op Europees vlak als op internationaal vlak heeft betrekking op het communiceren van de als meest significant ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang, met inbegrip van de risico’s van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Algemeen wordt aangenomen dat dit begrip vergelijkbaar is met de door ISA 701 behandelde kernpunten van de controle. In dit boek wordt in het algemeen de term “kernpunten van de controle” gebruikt.
2. De kernpunten van de controle zijn die aangelegenheden die, in toepassing van de professionele oordeelsvorming door de commissaris, het meest significant waren bij de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening van de lopende verslagperiode. Kernpunten van de controle worden geselecteerd uit de aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de met *governance* belaste personen zonder evenwel alle aangelegenheden op te nemen die hen worden gecommuniceerd.
3. Het begrip “kernpunten van de controle” in ISA 701 en het begrip “als meest significant ingeschatte risico's op afwijkingen van materieel belang met inbegrip van de risico’s op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude” in de Verordening zijn vergelijkbaar maar er zijn evenwel een aantal fundamentele verschillen tussen ISA 701 en de Verordening.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ISA 701 zoals van toepassing in België | Verordening |
| Toepassingsgebied | Genoteerde entiteiten, zijnde de al dan niet op een gereglementeerde markt genoteerde vennootschappen (bijkomende norm (herzien in 2018))  Verklaringen over controles van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden van beursgenoteerden entiteiten (ISA 701, par. 5) | Organisaties van openbaar belang. Deze worden gedefinieerd in artikel 4/1 van het Wetboek van vennootschappen.  Verslagen over de controles van jaarlijkse financiële overzichten en geconsolideerde financiële overzichten van OOB’s (Titel I, artikel 1) |
| Gevallen waarin geen enkel kernpunt van de controle werd gecommuniceerd in het verslag over de jaarrekening | * Afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de entiteit en de controle heeft de auditor bepaald dat er geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren (ISA 701, par. 17) * Wet- of regelgeving verhindert openbaarmaking van de aangelegenheid (ISA 701, par. 14(a)) * In buitengewoon zeldzame omstandigheden heeft de auditor bepaald dat de aangelegenheid niet gecommuniceerd dient te worden omdat redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. Dit is niet van toepassing indien de entiteit publiekelijk informatie over de betrokken aangelegenheid openbaar heeft gemaakt (ISA 701, par. 14(b)   Daarenboven verbiedt ISA 705 (Herzien), paragraaf 29, de auditor om kernpunten van de controle te communiceren als hij een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert, tenzij wet- of regelgeving de communicatie ervan oplegt. | Ingevolge artikel 10 van de Verordening, dient de commissaris, indien de gecontroleerde entiteit een OOB is, in zijn verslag over de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening, een sectie met betrekking tot de kernpunten van de controle op te nemen. Verschillend met ISA 701, voorziet de Verordening in geen enkele vrijstelling van de vermelding van kernpunten van de controle. Overeenkomstig paragraaf 28 van de bijkomende norm (herzien in 2018) bestaat er echter een uitzondering op de verplichting om kernpunten van de controle te communiceren in de gevallen waar de communicatie ervan verboden is door wet- of regelgeving. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de entiteit en de controle, kan de commissaris bepalen dat er geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren. In dit geval dient de commissaris, overeenkomstig paragraaf 16 van ISA 701, een vermelding hierover op te nemen in de sectie “Kernpunten van de controle”. (bijkomende norm (herzien in 2018), par. A24) |
| Inwerkingtreding | Voor de commissarisverslagen die betrekking hebben op boekjaren die beoogd worden door de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA’s | Voor de commissarisverslagen die betrekking hebben op boekjaren die aanvangen vanaf 17 juni 2016 |

1. In de Belgische context en overeenkomstig paragraaf 5 van de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA’s in België, zijn de genoteerde entiteiten in de context van de ISA’s de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereglementeerde markt in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen, alsook de op een niet-gereglementeerde markt genoteerde vennootschappen en de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereglementeerde markt buiten de Europese Economische Ruimte (EER).
2. In de Belgische context zijn de uitzonderingen die door ISA 701 (par. 14 ((a en b)) en 16) worden voorzien op het communiceren van kernpunten van de controle zoals hieronder in de tabel weergegeven van toepassing op de op een niet-gereglementeerde markt genoteerde vennootschappen en op de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereglementeerde markt buiten de Europese Economische Ruimte (EER). Wat de OOB’s betreft is de mogelijkheid voorzien door ISA 701 (par. 14 (b)) om in buitengewoon zeldzame omstandigheden een kernpunt van de controle niet te communiceren niet van toepassing. Bovendien kan wet- of regelgeving de openbaarmaking van de aangelegenheid verbieden (par. 14 (a) van ISA 701), bijvoorbeeld het feit dat de melding aan de CFI van een vermoeden inzake witwassen van geld niet mag worden gecommuniceerd. (*cf*. *infra,* randnr. 78).

| **Betrokken vennoot-schapsvor-men** | **Vennoot-schap waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhande-ling op een gereglemen-teerde markt in de zin van artikel 4/1, 1° W. Venn.** | **De krediet-instellingen (art. 4/1, 2° W. Venn.)** | **De verzeke-rings- of herverzeke-ringsonder-nemingen (art. 4/1, 3° W. Venn.)** | **De vereffenings-instellingen alsook de met vereffenings-instellingen gelijkgestel-de instellingen (art. 4/1, 4° W. Venn.)** | **Vennootschap-pen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een niet-gereglementeerde markt en de vennootschap-pen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereglementeer-de markt buiten de Europese Economische Ruimte – genoteerde entiteiten in de zin van ISA 701** | **Vennootschap-pen die niet vallen onder het toepassings-gebied van ISA 701 en/of van de Europese Verordening – Vrijwillige communicatie van kernpunten van de controle** |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ISA 701 | Van toepassing | Van toepassing | Van toepassing | Van toepassing | Van toepassing | Van toepassing |
| Europese Verordening | Van toepassing | Van toepassing | Van toepassing | Van toepassing | Niet van toepassing | Niet van toepassing |
| Vrijstellingen | Niet van toepassing behalve wanneer de communicatie van deze kernpunten verboden is door wet- of regelgeving. | | | | Van toepassing | Van toepassing |
| Inwerking-treding | Commissarisverslagen die betrekking hebben op boekjaren die aanvangen vanaf 17 juni 2016 | | | | In functie van de datum van inwerkingtreding van de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA’s en de bijkomende norm (herzien in 2018) ([[18]](#footnote-18)) | |

1. Het communiceren van kernpunten van de controle in het commissarisverslag beoogt duidelijk het verbeteren van de informatieve waarde van het commissarisverslag en het verschaffen van meer transparantie over het controleproces door:

* de aandacht te vestigen op de complexe gebieden die het meest dienden te worden beoordeeld bij het opstellen van de jaarrekening, en
* door het vergemakkelijken van het begrip van de als meest significant vastgestelde elementen van de controle van de jaarrekening van het boekjaar onder controle.

1. De investeerders en andere belanghebbenden zullen, dankzij het communiceren van kernpunten van de controle, toegang hebben tot informatie die tot nu toe was voorbehouden aan de met *governance* belaste personen.
2. Er dient echter een evenwicht te worden gevonden tussen de hoeveelheid en de relevantie van openbaar te maken informatie: het commissarisverslag moet informatief, maar vooral relevant en leesbaar zijn.
3. De selectie van kernpunten van de controle zal derhalve meestal gebeuren volgens het volgende zich herhalend proces:

Aangelegenheden besproken met de met governance belaste personen

Aangelegenheden die significante aandacht van de commissaris vereisen

Kernpunten van de controle

(meest significante aangelegenheden)

1. Het identificeren van kernpunten van de controle dient idealiter te worden gestart aan het begin van het controleproces en dient uit te gaan van de lijst van de met *governance* belaste personen besproken aangelegenheden. De risicobeoordeling kan evolueren in de loop van de controle. In voorkomend geval, zal de commissaris zijn oorspronkelijke beoordeling herzien en de met *governance* belastepersonen hierover inlichten.
2. In zijn identificatieproces van de aangelegenheden die van hem significante aandacht vereisten zal de commissaris verwijzen naar paragraaf 9 van ISA 701. Hij zal dienen rekening te houden met het volgende:
3. gebieden met een hoger risico op een afwijking van materieel belang of significante risico’s geïdentificeerd overeenkomstig ISA 315 (Herzien);
4. significante oordeelsvormingen met betrekking tot gebieden in de financiële overzichten die significante oordeelsvorming van het management betreffen, met inbegrip van schattingen met een hoge schattingsonzekerheid;
5. het effect op de controle van significante gebeurtenissen of transacties die zich tijdens de verslagperiode hebben voorgedaan.
6. Er moet echter worden opgemerkt dat de aangelegenheden zoals hierboven aangehaald niet steeds een kernpunt van de controle vormen. In tegendeel, deze worden slechts als dusdanig aangemerkt indien de commissaris heeft bepaald dat deze de meest significante waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode.
7. Bovendien kunnen er andere aangelegenheden zijn dan deze zoals hierboven beschreven (*cf. supra,* randnr*.* 65) die met de met *governance* belaste personen zijn gecommuniceerd en die significante aandacht van de auditor vereisten en die derhalve mogelijk zijn bepaald als kernpunten van de controle. Een van de voorbeelden gegeven door ISA 701 is dat van het implementeren van een nieuw IT-systeem dat een significant effect had op de algehele controleaanpak of de uitvoering ervan.
8. Teneinde de commissaris te helpen bij het bepalen welke van de aangelegenheden het meest significant waren bij de controle overeenkomstig paragraaf 10 van ISA 701, dient hij de aard en de omvang van communicatie inzake dergelijke aangelegenheden met de met *governance* belaste personen in aanmerking te nemen. De commissaris kan onder meer de volgende aangelegenheden in overweging nemen om te bepalen of een aangelegenheid een kernpunt van de controle uitmaakt (zie ook par. A29 van ISA 701):

* het belang van de aangelegenheid voor het begrip van de beoogde gebruikers van de jaarrekening als geheel, in het bijzonder de materialiteit hiervan;
* de aard van de onderliggende grondslag voor de verslaggeving in relatie tot de aangelegenheid of de complexiteit of subjectiviteit die hoort bij de selectie door het management van een geschikte grondslag in vergelijking met overige entiteiten binnen de sector;
* de aard en omvang van een controle-inspanning om in te spelen op de aangelegenheid (desgevallend, de omvang van gespecialiseerde vaardigheid of kennis die noodzakelijk is om de controlewerkzaamheden toe te passen om in te spelen op de resultaten van die eventuele werkzaamheden of deze te evalueren, alsook de aard van consultaties buiten het opdrachtteam met betrekking tot de aangelegenheid);
* significante aangelegenheden die de commissaris ertoe gebracht hebben te concluderen dat de gecontroleerde entiteit niet geconfronteerd is met een onzekerheid van materieel belang bestaat omtrent continuïteit (zie par. A41 van ISA 701 voor meer toelichting omtrent deze aangelegenheid);
* elementen die werden besproken met de regelgevende instantie(s);
* elementen die het voorwerp hebben uitgemaakt van verdere en meer frequente interactie met het management, het bestuursorgaan en/of het auditcomité.

1. Paragraaf 15 van ISA 701 verduidelijkt dat een aangelegenheid die de aanleiding vormt tot een aangepast oordeel overeenkomstig ISA 705 (Herzien) of een onzekerheid van materieel belang die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel doen ontstaan over het vermogen van een entiteit om haar continuïteit te handhaven overeenkomstig ISA 570 (Herzien), door hun aard een kernpunt van de controle zijn. In deze omstandigheden zullen deze aangelegenheden echter niet beschreven worden in de sectie “Kernpunten van de controle” van het commissarisverslag (zie *infra*, randnrs.79-80).
2. Paragraaf 29 van ISA 705 (Herzien) verbiedt de auditor om kernpunten van de controle te communiceren als hij een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert, tenzij dit vereist is op grond van wet- of regelgeving. (*cf*. *infra,* randnr. 80)
3. Het is van belang dat de commissaris in zijn controledossier de redenering vermeldt voor de bepaling of de aangelegenheden die significante aandacht van hem vereisten al dan niet een kernpunt van de controle vormen.
4. Overeenkomstig paragraaf 13 van ISA 701, dient de beschrijving van elk kernpunt van de controle het volgende te behandelen:

* de vraag waarom de aangelegenheid wordt beschouwd als meest significant in de controle en derhalve als kernpunt van de controle; en
* de wijze waarop tijdens de controle hierop was ingespeeld, dit wil zeggen de werkzaamheden die door de commissaris hieromtrent werden uitgevoerd.

1. Artikel 10 van de Verordening verduidelijkt dat de commissaris, indien relevant, zijn belangrijkste opmerkingen in verband met die risico’s en die voortvloeien uit de uitgevoerde werkzaamheden opneemt. Indien de commissaris dergelijke opmerkingen in de beschrijving van de kernpunten van de controle opneemt, zal hij echter waken over de te gebruiken bewoordingen ervan zodat niet de indruk wordt gewekt dat over de individuele aangelegenheden een afzonderlijk oordeel tot uitdrukking wordt gebracht. De kernpunten van de controle worden gecommuniceerd in de context van het vormen van het oordeel over de financiële overzichten als geheel.
2. Om relevante informatieve waarde te hebben is het belangrijk dat de weergegeven kernpunten van de controle:

* entiteit-specifiek zijn;
* worden opgesteld vanuit het oogpunt van de gebruiker van de jaarrekening; en
* in de mate van het mogelijke verwijzen naar reeds in de jaarrekening opgenomen informatie.

1. Het is van essentieel belang om ervoor te zorgen dat de kernpunten van de controle geen “algemene” sectie van het commissarisverslag worden waar technische overwegingen en overwegingen inzake risicobeheer voorrang krijgen op de informatieve waarde van de communicatie. De communicatie moet zich derhalve richten op de specifieke omstandigheden van de entiteit en de aangelegenheden die hierin worden besproken, zouden niet enkel vanuit technisch oogpunt dienen te worden behandeld, en dienen te worden onderworpen aan een jaarlijkse actualisering teneinde de relevantie in het betrokken boekjaar ervan te verifiëren.
2. Bij de totstandkoming van ISA 701 werden lange discussies gevoerd over de wisselwerking tussen de bekendmaking van kernpunten van de controle en het beroepsgeheim. Gelet op het belang ervan voor het inzicht in de financiële toestand van de entiteit, zouden deze elementen moeten worden uitgewerkt in de jaarrekening. In dit verband wordt het commissarisverslag gebruikt om de communicatie door het bestuursorgaan van de gecontroleerde entiteit verder te verduidelijken. Noch ISA 701, noch de Verordening verbieden echter het communiceren van informatie die noch in de jaarrekening noch in het jaarverslag zou zijn opgenomen. Hoewel in dit geval de volledigheid van de in de toelichting bij de jaarrekening op te nemen informatie in vraag kan worden gesteld, is het dus mogelijk dat de commissaris ertoe wordt gebracht om in zijn verslag de als meest significant ingeschatte risico’s op afwijkingen van materieel belang te beschrijven die door het bestuursorgaan van de gecontroleerde entiteit nergens anders worden vermeld. Deze verplichting lijkt overeen te stemmen met de bepalingen van artikelen 144, § 1, 5° en 148, § 1, 4° van het Wetboek van vennootschappen, die vereisen dat de commissaris in zijn verslag opneemt: “*een verwijzing naar bepaalde aangelegenheden waarop de commissarissen in het bijzonder de aandacht vestigen ongeacht of al dan niet een voorbehoud werd opgenomen in het oordeel*”. Op grond hiervan is het mogelijk om te concluderen dat de beschrijving van kernpunten van de controle, zelfs al zijn ze niet beschreven in de (geconsolideerde) jaarrekening of in het jaarverslag, kan worden opgenomen in het commissarisverslag. Deze wettelijke bepaling vormt tevens een wettelijke basis als uitzondering op het beroepsgeheim van de commissaris (zoals bepaald op grond van artikel 458 van het Strafwetboek). ISA 701 licht in paragrafen A36 en A37 toe dat, naar aanleiding van de beschrijving van een kernpunt van de controle, de commissaris het bestuursorgaan zou kunnen aansporen om aanvullende of verbeterde informatie te verstrekken.
3. De beschrijving van elk kernpunt van de controle zal entiteit-specifiek en boekjaar specifiek dienen te zijn. Hiervoor worden in het kader van dit ICCI boek geen “*templates*” gegeven, enkel een voorbeeldtekst ten geleide (*cf.* *infra,* sectie 2.8.). In het eerste deel van het commissarisverslag wordt voor de Kernpunten van de controle de volgende sectie opgenomen:

***“Kernpunten van de controle***

*Kernpunten van de controle betreffen die aangelegenheden die naar ons professioneel oordeel het meest significant waren bij de controle van de jaarrekening van de huidige verslagperiode. Deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van onze controle van de jaarrekening als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover, en wij verschaffen geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden.*

*[Beschrijving van elk kernpunt van de controle in overeenstemming met ISA 701.]”.*

1. In het geval de commissaris een oordeelonthouding formuleert, dienen conform paragraaf 29 van ISA 705 (Herzien) geen kernpunten van de controle in het commissarisverslag te worden opgenomen, behoudens indien het gaat om een organisatie van openbaar belang. Artikel 10, §2, c) van de Verordening vereist immers steeds een beschrijving van de als meest significant ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, hetgeen overeenkomt met een kernpunt van de controle ([[19]](#footnote-19)).

### 1.2.6. Verband tussen de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, de paragraaf inzake overige aangelegenheden, de sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent continuïteit” en de kernpunten van de controle

1. ISA 701 ([[20]](#footnote-20)) stelt vereisten vast en verschaft leidraden in het geval de commissaris kernpunten van de controle bepaalt en deze communiceert in zijn commissarisverslag. ISA 706 (Herzien) behandelt in de paragrafen A1 tot A3 de relatie tussen de kernpunten van de controle en de paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden.

Het is mogelijk dat een aangelegenheid niet als een kernpunt van de controle wordt aangemerkt overeenkomstig ISA 701, bijvoorbeeld omdat deze geen significante aandacht van de commissaris vereist. Indien dergelijke aangelegenheid, op grond van de oordeelsvorming van de commissaris, fundamenteel is voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten (bijv. een gebeurtenis na het einde van het boekjaar) en adequaat is toegelicht in de financiële overzichten, dient deze te worden opgenomen in een paragraaf ter benadrukking van deze aangelegenheid in de controleverklaring overeenkomstig ISA 706 (Herzien). In de gevallen dat dergelijke aangelegenheid niet (voldoende) is toegelicht kan de commissaris de secties met betrekking tot een aangepast oordeel opgenomen in dit boek consulteren.

1. Het is evenzeer mogelijk dat een aangelegenheid niet als een kernpunt van de controle wordt aangemerkt overeenkomstig ISA 701, maar, op grond van de oordeelsvorming van de commissaris, toch relevant is voor het begrip door de gebruikers met betrekking tot de financiële overzichten, de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de verantwoordelijkheden van de auditor en/of het controleverslag.

Indien in dat geval de commissaris het nodig acht deze aangelegenheid te melden, dient hiervoor een paragraaf inzake overige aangelegenheden in het commissarisverslag te worden opgenomen.

1. De sectie “Kernpunten van de controle” in het controleverslag dient niet te verwijzen naar de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of paragraaf inzake overige aangelegenheden. Wanneer een aangelegenheid is bepaald als kernpunt van de controle is het gebruik van dergelijke paragrafen geen vervangmiddel voor de beschrijving van het afzonderlijke kernpunt van de controle overeenkomstig paragraaf 13 van ISA 701.

Alhoewel een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden zowel voor als na de sectie “Kernpunten van de controle” zou kunnen opgenomen worden, afhankelijk van het belang van de daarin opgenomen informatie (zie ISA’s 700, 701, 706), wordt er in dit boek voor gekozen om deze paragrafen onmiddellijk in te lassen na de sectie “Basis voor het oordeel” ([[21]](#footnote-21)). Hierna volgt dan de sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit” gevolgd door de sectie “Kernpunten van de controle”, waarna de “Overige aangelegenheden” worden opgenomen.

1. Een aangelegenheid die, overeenkomstig ISA 570 (Herzien), aanleiding geeft tot een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, vormt naar haar aard een kernpunt van de controle. In dergelijke omstandigheden moet deze aangelegenheid echter niet worden beschreven in de sectie “Kernpunten van de controle” doch wel in een aparte sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit”, en zijn de door paragrafen 13 en 14 van ISA 701 vereiste werkzaamheden niet van toepassing. Overeenkomstig paragraaf 15 van ISA 701 dient de commissaris veeleer:
   1. te rapporteren over deze aangelegenheden overeenkomstig de van toepassing zijnde ISA‘s; en
   2. een verwijzing op te nemen naar de sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit” in de sectie “Kernpunten van de controle”.
2. Voor de volledigheid merken we op dat voorgaand punt ook van toepassing is in het geval van een aangelegenheid die de aanleiding vormt tot een aangepast oordeel overeenkomstig ISA 705 (Herzien). (par. 15 van ISA 701)

### 1.2.7. Paragraaf inzake overige aangelegenheden

1. In ISA 706 (Herzien) wordt aan de commissaris de mogelijkheid geboden om op het einde van het eerste deel van zijn verslag een paragraaf op te nemen waarin hij een aangelegenheid wenst te communiceren anders dan die welke in de (geconsolideerde) jaarrekening weergegeven of toegelicht dient te zijn, en die naar het oordeel van de commissaris relevant is voor het begrip dat gebruikers hebben van de controlewerkzaamheden, van de verantwoordelijkheden van de commissaris of van het ”Verslag over de jaarrekening”.

Een paragraaf inzake overige aangelegenheden moet evenwel worden opgenomen wanneer het voorgaande boekjaar niet werd gecontroleerd (par. 14 van ISA 710) of kan worden opgenomen wanneer het voorgaande boekjaar werd gecontroleerd door een andere commissaris (par. 13 van ISA 710) (*cf.* *infra*, sectie 2.6.).

Een ander voorbeeld van het gebruik van een dergelijke paragraaf inzake overige aangelegenheden wordt verstrekt in ISA 560 (par. 12 (b)).

Om redenen van volledigheid wordt vermeld dat, als een paragraaf inzake overige aangelegenheden dient te worden opgenomen om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid met betrekking tot de verantwoordelijkheden in het kader van door wet- en regelgeving gestelde eisen, dient deze paragraaf opgenomen te worden in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.

### 1.2.8. Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening

1. Onder de ISA’s wordt in het verslag over de jaarrekening uitdrukkelijk de aandacht gevestigd op het verschil in verantwoordelijkheden van enerzijds het bestuursorgaan van de gecontroleerde entiteit en anderzijds de commissaris die de controle over de jaarrekening uitvoert.
2. De aan een controle onderworpen jaarrekening is deze van de entiteit, opgesteld door het bestuursorgaan van de entiteit en dit onder de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan / van de met *governance* belaste personen die hem superviseren (ISA 200, par. 4).
3. In diverse wettelijke, reglementaire en normatieve bepalingen en ook in de literatuur over de werkzaamheden van de bedrijfsrevisoren wordt regelmatig de termen “bestuursorgaan”, “de met *governance* bepaste personen” of “het management” gehanteerd.

In het kader van de ISA’s zijn deze begrippen van belang en in het bijzonder wat betreft:

* ISA 260 (par. 11), die vereist dat de auditor dient te bepalen wie de geschikte persoon (personen) binnen de governance-structuur van de entiteit is (zijn) om mee te communiceren ;
* ISA 265 (par. 5), die de doelstelling van de auditor omschrijft als het op passende wijze aan de met *governance* belaste personen en aan het management meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing die de auditor tijdens de controle heeft geïdentificeerd en die op grond van de professionele oordeelsvorming van de auditor voldoende belangrijk zijn om hun respectieve aandacht te verdienen;
* ISA 580 (par. 6), die de doelstelling van de auditor omschrijft als het verkrijgen van schriftelijke bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, van de met *governance* belaste personen dat zij van mening zijn dat zij hun verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten en de volledigheid van de verstrekte informatie aan de auditor, zijn nagekomen;
* ISA 701 (par. 9), die vereist dat de auditor uit de aangelegenheden die aan de met *governance* belaste personen zijn gecommuniceerd, die aangelegenheden dient te bepalen die van de auditor significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle.

In deze context lijkt het ons dan ook gepast om het verband en/of spanningsveld tussen de termen “het bestuursorgaan”, “de met *governance* belaste personen” en “het management” te duiden zoals deze aangehaald worden in de Belgische context en in de ISA’s.

1. Het **bestuursorgaan** betreft de juridische term uit het Wetboek van vennootschappen, met name, voor een naamloze vennootschap, de raad van bestuur waarvan alle door de algemene vergadering van de aandeelhouders benoemde bestuurders deel uitmaken. Binnen de raad van bestuur wordt over het algemeen een gedelegeerd bestuurder aangewezen aan wie welbepaalde machten en taken inzake dagelijks bestuur worden toegekend. Daarnaast kan bij bepaalde vennootschappen binnen de raad van bestuur een auditcomité worden opgericht en in het geval van naamloze vennootschappen kan de raad van bestuur zijn bestuursbevoegdheden overdragen aan een directiecomité zonder dat deze overdracht betrekking kan hebben op het algemeen beleid van de vennootschap of op alle handelingen die op grond van andere bepalingen van de wet aan de raad van bestuur zijn voorbehouden.
2. Het **management** betreft de semantische aanduiding van (de groep van) leidinggevende personen van de entiteit. Het Belgisch juridisch kader beschrijft het directiecomité maar over het algemeen kan het management zowel algemeen leidinggevende personen als afdelingsgewijs leidinggevende personen van de entiteit betreffen.

In een ISA-context betreft het management de personen belast met de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit of de eigenaar-bestuurder (ISA 260, par. 10 (b)).

1. Aan dit terminologisch raamwerk is er een derde term toegevoegd, namelijk **de met *governance* belaste personen**. Volgens de ISA’s zijn de met *governance* belaste personen de personen met verantwoordelijkheid voor het uitoefenen van toezicht op de strategische richting van de entiteit en op de verantwoordingsplicht van de entiteit. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving (ISA 260, par. 10 (a)), zoals besproken in bovenstaand randnummer 90. Het Wetboek van vennootschappen vereist dan weer voor bepaalde vennootschappen dat het jaarverslag een verklaring inzake deugdelijk bestuur (“*déclaration de gouvernement d’entreprise*”) bevat.
2. Governancestructuren kennen een zeer grote diversiteit en verschillen per rechtsgebied en ook per type van entiteit en worden onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden. De toepassingsgerichte teksten van ISA 260 (par. A2) verduidelijken dat het kan gaan om het bestuursorgaan, de gedelegeerd bestuurder, de zaakvoerder, het auditcomité, de vennoten of de eigenaar-zaakvoerder, enz. Paragraaf A3 van diezelfde standaard die handelt over de communicatie benadrukt onder meer dat in sommige gevallen de geschikte personen om mee te communiceren niet duidelijk te bepalen zijn aan de hand van het van toepassing zijnde juridische kader of aan de hand van andere omstandigheden met betrekking tot de opdracht. De geschikte persoon (personen) om mee te communiceren kan (kunnen) bovendien verschillen afhankelijk van de aangelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd.
3. In het Belgisch rechtsgebied zijn de begrippen raad van bestuur en met *governance* belaste personen zo goed als samenvallend. In sommige entiteiten bekleden de met *governance* belaste personen inderdaad de posities die een integrerend onderdeel vormen van de vennootschapsrechtelijke structuur van de entiteit, met name de raad van bestuur. In de meeste entiteiten is *governance* een collectieve verantwoordelijkheid van de met *governance* belaste personen zoals de raad van bestuur maar kan het ook het voorwerp zijn van een bestuursdelegatie, bijvoorbeeld aan de gedelegeerd bestuurder.
4. In het Belgisch rechtsgebied zijn enkele (of zelfs alle) met governance belaste personen betrokken bij de dagelijkse leiding van de entiteit. In andere gevallen bestaan de met governance belaste personen en het management uit verschillende personen.
5. In de context van de ISA’s is het onderscheid tussen de met *governance* belaste personen en het management van bijzonder groot belang, onder meer voor wat betreft de mededeling van tekortkomingen in de interne beheersing.

Indien de schriftelijke communicatie van de commissaris gericht is aan het management dat geen deel uitmaakt van de met *governance* belaste personen, zal de commissaris er evenwel op toezien dat deze laatste correct ingelicht worden.

1. In bepaalde groepen zal de communicatie van de voornaamste aangelegenheden soms gericht zijn aan de personen die belast zijn met de *governance* van de groep die verantwoordelijk is voor de componenten. In dat geval dienen bepaalde identieke of bijkomende voor de groep minder belangrijke aangelegenheden enkel op het niveau van de juridische entiteit gecommuniceerd te worden.

Tot slot dient de commissaris, indien hij met een subgroep van de met *governance* belaste personen, zoals een auditcomité, of met een individu communiceert, te bepalen of het noodzakelijk is dat hij eveneens communiceert met de hele groep van met governance belaste personen.

1. Uit bovenstaande elementen vloeit voort dat in België de met *governance* belaste personen over het algemeen diegenen zijn die deel uitmaken van het bestuursorgaan/raad van bestuur, zonder dat dit evenwel systematisch het geval is en, naargelang van de omstandigheden, dat dit het management uitsluit.
2. De tekst van de paragraaf gebruikt om de verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening te beschrijven, luidt als volgt ([[22]](#footnote-22)):

***“Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***

*Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, alsook voor de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.*

*Bij het opstellen van de jaarrekening is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuursorgaan het voornemen heeft om de vennootschap te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.”.*

1. De tekst geeft weer dat het bestuursorgaan de verantwoordelijkheid draagt voor het opstellen van de jaarrekening, inclusief voor de interne beheersing die onderliggend is aan het opstellen daarvan. Deze verantwoordelijkheid omvat het inschatten van de mogelijkheid van de gecontroleerde entiteit om haar continuïteit te handhaven, met inbegrip van het gebruik van de continuïteitveronderstelling. In de nieuwe tekst van deze paragraaf wordt tevens expliciet gewezen op het feit dat de beoordeling van de continuïteit tevens deel uitmaakt van de verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan van de gecontroleerde entiteit.

### 1.2.9. Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening

1. Behoudens in het geval van een oordeelonthouding (cf. infra, randnr. 93), is de tekst die overeenkomstig ISA 700 (Herzien) in de meeste gevallen dient te worden gebruikt de volgende ([[23]](#footnote-23)):

***“Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***

*Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een commissarisverslag waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA’s is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze jaarrekening, beïnvloeden.*

*Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na.*

*Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA’s, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:*

* *het identificeren en inschatten van de risico’s dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico’s inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;*
* *het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap;*
* *het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen ;*
* *het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons commissarisverslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de jaarrekening, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons commissarisverslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven ;*
* *het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening, en van de vraag of de jaarrekening de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld.*

*Wij communiceren met het bestuursorgaan onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.”.*

In het geval van een OOB wordt voorgaande tekst aangevuld met de volgende bewoordingen ([[24]](#footnote-24)):

*“Wij communiceren met het bestuursorgaan [of: met het auditcomité] onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.*

*Wij verschaffen aan het bestuursorgaan [of: aan het auditcomité] tevens een statement dat wij de relevante deontologische voorschriften over onafhankelijkheid hebben nageleefd, en wij communiceren met hen over alle relaties en andere zaken die redelijkerwijs onze onafhankelijkheid kunnen beïnvloeden en, waar van toepassing, over de daarmee verband houdende maatregelen om onze onafhankelijkheid te waarborgen.*

*Uit de aangelegenheden die met het bestuursorgaan [of: met het auditcomité] zijn gecommuniceerd bepalen wij die zaken die het meest significant waren bij de controle van de jaarrekening van de huidige verslagperiode, en die derhalve de kernpunten van onze controle uitmaken.”.*

1. Zoals hiervoor beschreven (*cf. supra*, randnr. 100) vallen aangelegenheden met betrekking tot continuïteit in eerste lijn onder de verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan van de gecontroleerde entiteit. De beschrijving van de verantwoordelijkheden van de commissaris werd in de nieuwe tekst expliciet uitgebreid met onder meer de vermelding dat de commissaris verantwoordelijkheid draagt omtrent het concluderen of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling geschikt is en omtrent het vaststellen of er een onzekerheid van materieel belang bestaat inzake continuïteit. Daarbij wordt expliciet melding gemaakt van het feit dat de commissaris hierover controle-informatie dient te verkrijgen tot de datum van het commissarisverslag.
2. In het bijzondere geval van een oordeelonthouding als gevolg van het niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen ([[25]](#footnote-25)) dient de commissaris, overeenkomstig paragraaf 28 van ISA 705 (Herzien), de volgende tekst te gebruiken:

*“****Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***

*Het is onze verantwoordelijkheid een controle van de jaarrekening van de Vennootschap uit te voeren overeenkomstig de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België. Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na. Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie ‘Basis voor de oordeelonthouding’, zijn we echter niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over deze geconsolideerde financiële overzichten te verschaffen.*

*Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.”.*

De commissaris zal in zijn verslag aangeven dat hij de controle heeft uitgevoerd overeenkomstig de ISA’s zoals van toepassing in België. Zoals vermeld in randnummer 39, voorziet de bijkomende norm (herzien in 2018) in paragraaf A3, gezien het eventueel tijdsverschil tussen de datum van inwerkingtreding van de ISA’s op internationaal niveau en het ogenblik waarop de toepassing van de ISA’s in België wordt goedgekeurd door de HREB en de minister bevoegd voor Economie, dat deze vermelding eventueel kan worden aangevuld met de zin “Wij hebben bovendien de internationale controlestandaarden zoals door IAASB van toepassing verklaard op de boekjaren geopend [afgesloten] vanaf [DATUM] en nog niet goedgekeurd op nationaal niveau toegepast. In dat geval vermeldt de commissaris de ISA’s die hij heeft toegepast door te verwijzen naar de datum waarop de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) deze van toepassing heeft verklaard. Een alternatieve formulering zou kunnen zijn: “*Wij hebben bovendien de door IAASB goedgekeurde internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitdatum en nog niet goedgekeurd op nationaal niveau.”.* De commissaris kan enkel alle op voormelde datum van toepassing verklaarde ISA’s toepassen en niet kiezen om selectief een deel van deze ISA’s toe te passen. De toevoeging van deze zin zal ook afhangen van de eventuele proactieve toepassing door de commissaris van de ISA’s die op internationaal niveau in werking zijn getreden maar nog niet werden goedgekeurd in België (par. 8 van de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA’s ([[26]](#footnote-26))).

1. We bemerken dat de verwijzing naar de onafhankelijkheid vereist is krachtens paragraaf 28 (c) van ISA 705 (Herzien) en artikel 144, §1, 11° van het Wetboek van vennootschappen.

## OVERIGE DOOR WET- EN REGELGEVING GESTELDE EISEN

### 1.3.1. Structuur van het deel betreffende de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen

1. Overeenkomstig de artikelen 144, §1, 3°, 5°, 6°, 8°, 9°, 10° en 11° en 148, § 1, 4°, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en ISA 720 (Herzien) moet het commissarisverslag verschillende secties bevatten voorzien in paragraaf 20 van de bijkomende norm (herzien in 2018). Deze aangelegenheden worden opgenomen in het tweede deel van het commissarisverslag met als titel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”; het betreft hier aangelegenheden die geen afbreuk doen aan het oordeel over de (geconsolideerde) jaarrekening opgenomen in het eerste deel met als titel “Verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening”.
2. Het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” in de zin van ISA 700 (Herzien) zal volgen op het “Verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening”. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.
3. De commissaris dient het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” aan te passen in functie van de bijzonderheden van de opdracht, van de verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan en van de commissaris, van de rechtsvorm van de entiteit en/of van de van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften.

Overeenkomstig de vereisten van het Wetboek van vennootschappen, van de bijkomende norm (herzien in 2018) en van ISA 720 (Herzien), dient de commissaris in zijn verslag de volgende bijkomende aangelegenheden op te nemen, die, gezien hun significante verschillen, hierna afzonderlijk worden vermeld, al naargelang het controleverslag handelt over de jaarrekening (art. 144 W. Venn.) dan wel over de geconsolideerde jaarrekening (art. 148, § 1 W. Venn.):

1. Wanneer een jaarrekening wordt opgesteld:

Een sectie “Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan”;

Een sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris”;

Een sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag ([[27]](#footnote-27)) [in voorkomend geval: en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport]”;

In voorkomend geval, een sectie “Vermelding inzake de sociale balans”;

In voorkomend geval, een sectie “Vermelding betreffende de overeenkomstig artikel 100, § 1, 5° en 6°/1 van het Wetboek van vennootschappen neer te leggen documenten”;

Een sectie “Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid”;

Een sectie betreffende de andere vermeldingen vereist door het Wetboek van vennootschappen en, in voorkomend geval, door de Verordening; en

In voorkomend geval, een paragraaf inzake overige aangelegenheden.

Punt (iii) kan, naargelang van de omstandigheden, van toepassing zijn op de vzw’s, de ivzw’s en de stichtingen (zie *infra*, sectie 3.2.6.). De punten (iv) en (v) zijn niet van toepassing op de vzw’s, ivzw’s en stichtingen en punt (vii) beoogt de wet van 27 juni 1921.

1. Wanneer een geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld:

Een sectie “Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan”;

Een sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris”;

Een sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag [in voorkomend geval: en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport]”;

Een sectie “Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid”;

Een sectie betreffende de andere vermeldingen vereist door het Wetboek van vennootschappen en, in voorkomend geval, door de Verordening; en

In voorkomend geval, een paragraaf inzake overige aangelegenheden.

### 1.3.2. Aangelegenheden vereist door het Wetboek van vennootschappen en ISA 720 (Herzien)

1. De aangelegenheden, “elementen” genoemd, opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, worden behandeld door ISA 720 (Herzien) en door de bijkomende norm (herzien in 2018) en dienen door de commissaris te worden opgenomen in de verschillende hierna weergegeven secties. ([[28]](#footnote-28))

#### Sectie “Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan”

1. In het kader van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” en wanneer het controleverslag een jaarrekening betreft, luidt de paragraaf met betrekking tot de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan zoals opgenomen in de bijkomende norm (herzien in 2018) als volgt:

*“Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag [, de verklaring van niet-financiële informatie gehecht aan het jaarverslag ([[29]](#footnote-29))] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport], [van de documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd,] voor het naleven van de wettelijke en reglementaire voorschriften die van toepassing zijn op het voeren van de boekhouding, alsook voor het naleven van het Wetboek van vennootschappen en van de statuten van de vennootschap.”.*

1. In het kader van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” en wanneer het controleverslag een geconsolideerde jaarrekening betreft, luidt de paragraaf met betrekking tot de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan zoals opgenomen in de bijkomende norm (herzien in 2018) als volgt:

*“Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [, de verklaring van niet-financiële informatie gehecht aan dit jaarverslag ([[30]](#footnote-30))] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening].”.*

#### Sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris”

1. In het kader van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” en wanneer het controleverslag een jaarrekening betreft, luidt de sectie met betrekking tot de verantwoordelijkheden van de commissaris zoals voorzien door de bijkomende norm (herzien in 2018) als volgt:

*“In het kader van ons mandaat en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA’s), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [, de verklaring van niet-financiële informatie gehecht aan dit jaarverslag ([[31]](#footnote-31))] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport], [bepaalde documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd,], alsook de naleving van bepaalde verplichtingen uit het Wetboek van vennootschappen en van de statuten te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheid [aangelegenheden] uit te brengen.”.*

De woorden “bepaalde verplichtingen” wordt gebruikt aangezien enkel de verplichtingen die door artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen betreffende het commissarisverslag worden beoogd en dus de verplichtingen van de commissaris die variëren al naargelang van het mandaat.

1. In het kader van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” en wanneer het controleverslag een geconsolideerde jaarrekening betreft, luidt de sectie met betrekking tot de verantwoordelijkheden van de commissaris zoals opgenomen in de bijkomende norm (herzien in 2018) als volgt:

*“In het kader van ons mandaat en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA’s), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [, de verklaring van niet-financiële informatie gehecht aan dit jaarverslag ([[32]](#footnote-32))] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport] te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheid [aangelegenheden] uit te brengen.”.*

#### Sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag [in voorkomend geval, en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport]”

1. In België dienen de meeste ondernemingen een jaarverslag op te stellen, terwijl andere ondernemingen ook een jaarrapport opstellen.
2. Een jaarrapport wordt in ISA 720 (Herzien) omschreven als “*een document of combinatie van documenten, meestal opgesteld op jaarbasis door het management of de personen belast met governance in overeenstemming met wet- of regelgeving of gebruik, waarvan het doel is om eigenaren (of vergelijkbare belanghebbenden) van informatie te voorzien over de activiteiten van de entiteit en de financiële resultaten en financiële positie van de entiteit zoals uiteengezet in de financiële overzichten. Een jaarrapport bevat of gaat samen met de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring en bevat gewoonlijk informatie over de ontwikkelingen van de entiteit, haar vooruitzichten en risico’s en onzekerheden, een statement door de groep met governance belaste personen van de entiteit en rapporten die governance aangelegenheden bevatten.*”. Een entiteit die dus een jaarverslag, opgesteld overeenkomstig de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen, moet openbaar maken, kan dit verslag opnemen in een jaarrapport dat andere informatie bevat over de activiteiten van de entiteit.

Indien aan de voorwaarden betreffende de notie “jaarrapport”, zoals beschreven door ISA 720 (Herzien), is voldaan, zal deze ISA van toepassing zijn op de informatie opgenomen in het jaarrapport / activiteitenverslag. Bijlage 6 licht deze voorwaarden toe die geanalyseerd moeten worden in functie van de omstandigheden. (zie ook *infra,* 3.2.6.)

1. De vereiste werkzaamheden zowel met betrekking tot het jaarverslag als met betrekking tot de andere informatie opgenomen in het jaarrapport, zijn vermeld hetzij in bepalingen opgenomen in de bijkomende norm (herzien in 2018), hetzij in bepalingen van ISA 720 (Herzien).
2. Wij brengen u de doelstellingen van ISA 720 (Herzien) (par. 11) in herinnering:
3. overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de financiële overzichten;
4. overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de auditor verkregen in de controle (zie ISA 720 (Herzien), par. A30-A38);
5. op passende wijze reageren wanneer de auditor constateert dat dergelijke inconsistenties van materieel belang lijken te bestaan of wanneer de auditor zich er anderszins van bewust wordt dat andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten; en
6. rapporteren overeenkomstig ISA 720 (Herzien).
7. Het is zeker nuttig om te wijzen op de paragrafen van ISA 720 (Herzien) die de controlestappen specificeren.

In overeenstemming met paragraaf 14 dient de auditor de andere informatie te lezen en dient hij daarbij:

a) te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de financiële overzichten. Als basis voor deze overweging dient de auditor, om de consistentie daarvan te evalueren, geselecteerde bedragen of andere elementen in de andere informatie (die bedoeld zijn om hetzelfde te zijn, om samen te vatten, of om een grotere detaillering te verschaffen over de bedragen of andere elementen in de financiële overzichten) te vergelijken met dergelijke bedragen of andere elementen in de financiële overzichten; en

b) te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de auditor verkregen in de controle, in de context van de verkregen controle-informatie en de conclusies getrokken in de controle.

Tijdens het lezen van de andere informatie in overeenstemming met paragraaf 14, dient de auditor (ISA 720 (Herzien), par. 15) alert te blijven voor aanwijzingen dat de andere informatie die niet is gerelateerd aan de financiële overzichten of aan de kennis van de auditor verkregen in de controle (zie ISA 720 (Herzien), par. A30-A38), afwijkingen van materieel belang lijkt te bevatten. Paragraaf A24 van ISA 720 (Herzien) beschrijft het belang van de in aanmerking te nemen factoren bij het bepalen van de leden van het opdrachtteam die geschikt zijn om de vereisten van paragrafen 14-15 te behandelen.

Tot slot verduidelijkt paragraaf 16 dat als de auditor concludeert dat er een inconsistentie van materieel belang lijkt te bestaan (of zich er rekenschap van geeft dat de andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten), hij dit met het management moet bespreken en, indien nodig, andere werkzaamheden moet uitvoeren om een conclusie te trekken omtrent de vraag:

(a) of er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat;

(b) of er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten bestaat;

(c) of zijn inzicht in de entiteit en haar omgeving moet worden geactualiseerd.

Samenvattend kan worden gesteld dat de eerste twee fasen gericht zijn op de inconsistenties van materieel belang, namelijk een eerste fase (par. 14 (a)) gericht op het overwegen van de “overeenstemming” en de tweede fase (par. 14 (b)) gericht op het overwegen van de consistentie ten aanzien van de kennis verkregen in de controle. De derde fase (par. 15) maakt het mogelijk om alert te blijven voor aanwijzingen dat er afwijkingen van materieel belang bestaan die niet noodzakelijk gerelateerd zijn aan de eerste twee fasen. Ten slotte zal de commissaris tijdens de vierde fase (par. 16) moeten concluderen over het al dan niet bestaan ​​van een afwijking van materieel belang en vervolgens de nodige maatregelen treffen overeenkomstig de daaropvolgende paragrafen van ISA 720 (Herzien).

Met betrekking tot deze sectie en rekening houdend met de Belgische bijzonderheden, verduidelijkt de bijkomende norm (herzien in 2018) dat deze sectie zal verschillen naargelang de vennootschap enkel een jaarverslag opstelt of een jaarrapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag is opgenomen.

##### Jaarverslag

1. De vereiste werkzaamheden, die voortvloeien uit het Wetboek van vennootschappen, met betrekking tot het jaarverslag bevatten de volgende controlestappen ([[33]](#footnote-33)):
2. het nazicht of de eventuele afwezigheid van een jaarverslag conform is met het Wetboek van vennootschappen;
3. het nazicht, overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen en ISA 720 (Herzien), of het jaarverslag overeenstemt met de (geconsolideerde) jaarrekening;
4. het nazicht of het jaarverslag is opgesteld overeenkomstig de artikelen 95 en 96 (of 119) van het Wetboek van vennootschappen;
5. het nazicht, overeenkomstig de in ISA 720 (Herzien) opgenomen vereisten, of het jaarverslag geen van materieel belang zijnde afwijkingen bevat, in het bijzonder ten aanzien van de kennis verkregen in de controle;
6. het opstellen van de conclusies van de commissaris.
7. Paragraaf 12 (b) van ISA 720 (Herzien) definieert een afwijking van de andere informatie als het feit dat de andere informatie onjuist is vermeld of anderszins misleidend is (inclusief omdat het informatie weglaat of verhult die nodig is voor een goed begrip van een aangelegenheid die is toegelicht in de andere informatie). Bovendien vermeldt paragraaf A6 dat wanneer een bepaalde aangelegenheid wordt toegelicht in de andere informatie, deze andere informatie kan weglaten of verhullen die nodig is voor een goed begrip van die aangelegenheid. Bijvoorbeeld, als de andere informatie beweert de belangrijkste prestatie-indicatoren die worden gebruikt door het bestuursorgaan te behandelen, dan zou het weglaten van een belangrijke prestatie-indicator erop kunnen wijzen dat de andere informatie misleidend is.
8. Bij het uitvoeren van deze werkzaamheden dient de commissaris rekening te houden met het materialiteitsbegrip, behoudens indien dit door of krachtens de wet is uitgesloten. De lezer van onderhavig boek zal het tevens nuttig vinden om kennis te nemen van paragraaf A7 van ISA 720 (Herzien), die bepaalde kenmerken toelicht die een houvast aan de auditor verstrekken bij het bepalen of een afwijking in de andere informatie van materieel belang is.
9. Indien de vennootschap niet verplicht is een jaarverslag op te stellen en indien er geen enkel document conform artikel 96 van het Wetboek van vennootschappen is opgesteld, kan de commissaris het − al naargelang van de omstandigheden – nuttig oordelen om de in de wet bepaalde vrijstelling te vermelden in een paragraaf inzake overige aangelegenheden op het einde van het tweede deel van het commissarisverslag (bijkomende norm (herzien in 2018), par. A28).
10. Wanneer het controleverslag een jaarrekening betreft en er enkel een jaarverslag (en dus geen jaarrapport) wordt opgesteld, luidt de sectie opgenomen in de bijkomende norm (herzien in 2018) als volgt:

*“**Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag over de jaarrekening, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar, en is opgesteld overeenkomstig de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen.*

*In de context van onze controle van de jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.”.*

1. Wanneer het controleverslag een geconsolideerde jaarrekening betreft en er enkel een jaarverslag (en dus geen jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening) wordt opgesteld, luidt de tekst van de bijkomende norm (herzien in 2018) als volgt:

*“Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar, en is opgesteld overeenkomstig het artikel 119 van het Wetboek van vennootschappen.*

*In de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u geen afwijking van materieel belang te melden.”.*

##### Andere informatie opgenomen in het jaarrapport

1. Indien een entiteit een jaarrapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen en te formaliseren die beschouwd worden als “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en de “andere informatie” verkregen vóór de datum van zijn commissarisverslag in deze sectie te identificeren, zoals voorzien door paragraaf 42 van de bijkomende norm (herzien in 2018).

De vereiste werkzaamheden met betrekking tot de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bevatten de controleprocedures bepaald door ISA 720 (Herzien).

1. In het kader van organisaties van openbaar belang die door artikel 96, §4 (of 119, §2) van het Wetboek van vennootschappen worden beoogd, maakt de niet-financiële informatie vereist door dit wetboek deel uit van het jaarverslag (over de geconsolideerde jaarrekening) of wordt hieraan gehecht in een afzonderlijk verslag. (*cf., infra,* randnr. 130) De commissaris ziet erop toe dat deze informatie duidelijk geïdentificeerd wordt als elementen van het jaarverslag.

1. Wanneer het controleverslag een jaarrekening betreft en er een jaarrapport wordt gepubliceerd, waarin het jaarverslag is opgenomen, luidt de sectie opgenomen in de bijkomende norm (herzien in 2018) als volgt:

*“Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en is opgesteld overeenkomstig de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen.*

*In de context van onze controle van de jaarrekening zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport, zijnde ([[34]](#footnote-36)):*

*- [aan te vullen] [([[35]](#footnote-37))*

*- …*

*een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.”.*

1. Wanneer het controleverslag een geconsolideerde jaarrekening betreft en er een jaarrapport wordt gepubliceerd, waarin het jaarverslag is opgenomen, luidt de sectie opgenomen in de bijkomende norm (herzien in 2018) als volgt:

“*Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar, en is opgesteld overeenkomstig het artikel 119 van het Wetboek van vennootschappen.*

*In de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening, zijnde ([[36]](#footnote-39)):*

*- [aan te vullen] ([[37]](#footnote-40))*

*- …*

*een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.”.*

1. Bovendien moet de auditor, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), paragraaf 22 (e) (ii), wanneer hij concludeert dat de andere informatie afwijkingen van materieel belang bevat, deze afwijking van materieel belang beschrijven. (*cf., infra,* sectie 3.2.*)*
2. *Het controleverslag bevat een oordeelonthouding*
3. Wanneer het verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening een oordeelonthouding bevat, zal de commissaris rekening houden met ISA 705 (Herzien) (par. 19), waarin wordt bepaald dat dit deel geen vermelding over het jaarverslag (en, in voorkomend geval, de andere informatie opgenomen in het jaarrapport) met betrekking tot het bestaan of niet bestaan van een afwijking van materieel belang mag bevatten. Enkel een paragraaf betreffende de overeenstemming met de (geconsolideerde) jaarrekening en inzake het opstellen overeenkomstig de artikelen 95 en 96 (of 119) van het Wetboek van vennootschappen zullen in dat geval worden vermeld. (*cf.*, *infra,* sectie 3.1.5.).
4. *Niet-financiële informatie*
5. De wet van 3 september 2017 betreffende de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote vennootschappen en groepen heeft artikel 96 (en 119) van het Wetboek van vennootschappen gewijzigd en heeft meer bepaald een §4 (§2) ingevoegd, die van toepassing is opvennootschappen die voldoen aan al van de volgende voorwaarden:
6. de vennootschap is een organisatie van openbaar belang, als bedoeld in artikel 4/1;
7. de vennootschap overschrijdt op de balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar de drempel van een gemiddeld personeelsbestand van 500 werknemers gedurende het boekjaar;
8. de vennootschap overschrijdt op de balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar minstens één van de twee volgende criteria met dien verstande dat deze criteria berekend worden op enkelvoudige basis, tenzij deze vennootschap een moedervennootschap is:
   1. het balanstotaal, als bedoeld in artikel 16, § 1;
   2. de jaaromzet, als bedoeld in artikel 16, § 1.
9. Wat de impact van de vereisten inzake niet-financiële informatie betreft zijn twee gevallen te onderscheiden.
10. *Eerste geval: de verklaring inzake niet-financiële informatie is volledig opgenomen in het jaarverslag dat is opgesteld overeenkomstig de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen.*

Aangezien het tweede deel van het commissarisverslag reeds een afzonderlijke sectie betreffende het jaarverslag bevat, waarin de verklaring inzake niet-financiële informatie is opgenomen, is het niet nodig om een afzonderlijke tekst op te nemen inzake deze verklaring.

Hierbij moet evenwel een belangrijke opmerking worden gemaakt.

Het Wetboek van vennootschappen vereist dat, voor het opstellen van deze niet-financiële informatie, de vennootschappen zich baseren op een Europees en internationaal erkend referentiemodel, zoals de *Global Reporting Initiative* of GRI. Het is van belang te benadrukken dat het commissarisverslag in geen geval kan beschouwd worden als een *assurance-*verslag over het verantwoord duurzaam ondernemen, dat, in voorkomend geval, opgesteld wordt overeenkomstig ISAE 3000 (*International Standard on Assurance Engagements)* en waarin een conclusie (veelal in negatieve vorm) wordt geformuleerd over de al dan niet overeenstemmen van niet-financiële informatie met een dergelijk referentiemodel.

De door de bijkomende norm (herzien in 2018) voorziene tekst die in dit eerste geval dient te worden opgenomen, luidt als volgt:

“*De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 96, §4 [119, § 2] van het Wetboek van vennootschappen, werd opgenomen in het jaarverslag [over de geconsolideerde jaarrekening]. De vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 144, § 1, 6° [148, § 1, 5°] van het Wetboek van vennootschapen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].”.*

1. *Tweede geval: de verklaring inzake niet-financiële informatie is opgenomen in een afzonderlijk verslag van het jaarverslag, dat bij dit laatste als bijlage wordt gevoegd.*

Artikel 144, §1, 6° (148, §1, 5°) van het Wetboek van vennootschappen vereist dat het commissarisverslag een oordeel bevat dat aangeeft over het afzonderlijk verslag de vereiste inlichtingen bevat en in overeenstemming is met de (geconsolideerde jaarrekening) voor hetzelfde boekjaar.

De bemerking die werd geformuleerd onder randnummer 132 is eveneens van toepassing.

De door de bijkomende norm (herzien in 2018) voorziene tekst die in dit tweede geval dient opgenomen te worden, luidt als volgt:

*“De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 96, §4 [119, § 2] van het Wetboek van vennootschappen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag [over de geconsolideerde jaarrekening]. Dit verslag van niet-financiële informatie bevat de door artikel 96, §4 [119, § 2] van het Wetboek van vennootschappen vereiste inlichtingen en is in overeenstemming met de [geconsolideerde] jaarrekening voor hetzelfde boekjaar. De vennootschap [De groep] heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 144, § 1, 6° [148, § 1, 5°] van het Wetboek van vennootschapen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) in het jaarverslag [over de geconsolideerde jaarrekening] vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].”.*

#### Sectie “Vermelding betreffende de sociale balans”

1. Overeenkomstig artikel 100, § 2 van het Wetboek van vennootschappen, hoeft informatie die reeds afzonderlijk in de jaarrekening wordt vermeld niet te worden herhaald in een document neer te leggen in toepassing van artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen.
2. Wanneer de entiteit een sociale balans dient op te stellen en deze geen deel uitmaakt van de jaarrekening (wat waarschijnlijk in de meeste gevallen bij vennootschappen zal voorkomen) en indien de commissaris vaststelt dat de sociale balans overeenkomstig artikel 100, § 1, 6°/2 van het Wetboek van vennootschappen neer te leggen bij de Nationale Bank van België, zowel qua vorm als qua inhoud alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen bevat en geen van materieel belang zijnde inconsistenties bevat ten aanzien van de informatie waarover de commissaris beschikt in het kader van zijn opdracht, dient hij dit aan te geven in de sectie “Vermelding betreffende de sociale balans”.
3. De sectie opgenomen in de bijkomende norm (herzien in 2018) luidt als volgt:

*“De sociale balans neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 100, § 1, 6°/2 van het Wetboek van vennootschappen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.”.*

1. Indien de vennootschap niet verplicht is om een sociale balans op te stellen en er geen sociale balans werd opgesteld en neergelegd (bijvoorbeeld bij gebrek aan personeel), kan de commissaris het, in de gegeven omstandigheden, nuttig oordelen om deze omstandigheden te vermelden in de sectie “Vermelding betreffende de sociale balans”.
2. In aanvulling op dit boek verwijzen we tevens naar de IBR-Mededeling 2017/06, *“Commissarisverslag bij verenigingen en stichtingen”*, die onder meer de sociale balans in de jaarrekening van verenigingen en stichtingen behandelt*.*

#### In voorkomend geval: Sectie “Vermelding inzake de overeenkomstig artikel 100, § 1, 5° en 6°/1 van het Wetboek van vennootschappen neer te leggen documenten”

1. Overeenkomstig artikel 144, §1, 10° van het Wetboek van vennootschappen dient de commissaris, in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, een vermelding op te nemen die aangeeft of de overeenkomstig artikel 100, §1, 5°, 6°/1, 6°2 en §2 van het Wetboek van vennootschappen neer te leggen documenten zowel naar vorm als naar inhoud de door dit wetboek verplichte informatie bevatten.
2. Overeenkomstig artikel 100, § 2 van het Wetboek van vennootschappen, hoeft informatie die reeds afzonderlijk in de jaarrekening wordt vermeld niet te worden herhaald in een document neer te leggen in toepassing van artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen.
3. De commissaris dient in deze sectie de lijst op te nemen van de documenten die de entiteit overeenkomstig artikel 100, § 1, 5° en 6°/1 van het Wetboek van vennootschappen naast de jaarrekening moet neerleggen en die hij heeft nagezien.
4. De sectie opgenomen in de bijkomende norm (herzien in 2018) luidt als volgt:

*“De volgende documenten, neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 100, §1, 5° en 6°/1 van het Wetboek van vennootschappen, bevatten – zowel qua vorm als qua inhoud – de door dit Wetboek vereiste informatie en bevatten geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht:*

* *een stuk met de volgende gegevens, tenzij die reeds afzonderlijk in de jaarrekening worden vermeld :*

*a) het bedrag, bij de jaarafsluiting, van de schulden of van de gedeelten van schulden, gewaarborgd door de Belgische overheid;*

*b) het bedrag, op dezelfde datum, van de opeisbare schulden bij de belastingbesturen en bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid, ongeacht of uitstel van betaling is verkregen;*

*c) het bedrag over het afgesloten boekjaar van de kapitaal- en rentesubsidies uitbetaald of toegekend door openbare besturen of instellingen;*

* *een lijst van ondernemingen waarin de vennootschap een deelneming bezit: […]*

*[Aan voormelde lijst wordt in voorkomend geval toegevoegd: een overzicht van ondernemingen waarvoor de vennootschap onbeperkt aansprakelijk is in haar hoedanigheid van onbeperkt aansprakelijke vennoot of lid.]”.*

#### Sectie “Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid”

1. Overeenkomstig artikel 144, §1, 11° en artikel 148, §1, 7° van het Wetboek van vennootschappen, dient de commissaris, in deze sectie een vermelding op te nemen ter bevestiging dat hij geen opdrachten heeft verricht die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en dat hij in de loop van zijn mandaat onafhankelijk is gebleven tegenover de entiteit. Indien de commissaris deel uitmaakt van een netwerk, dient hij ook een zin op te nemen waarin wordt aangegeven of het netwerk opdrachten die (niet) verenigbaar zijn met de wettelijke controle heeft verricht. In dat geval wordt de in randnummer 144 opgenomen zin als volgt aangepast: “*Ons bedrijfsrevisorenkantoor en ons netwerk hebben geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en ons bedrijfsrevisorenkantoor is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de vennootschap.*”.

Indien de erelonen voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen correct zijn vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de (geconsolideerde) jaarrekening, dient hij dit te bevestigen in deze sectie. In geval van ontbrekende of verkeerde informatie die geen impact heeft op het getrouw beeld, dient de commissaris contact op te nemen met het bestuursorgaan om deze toestand recht te zetten. Indien dit niet het geval is, dient hij de gedetailleerde informatie te vermelden in deze sectie met vermelding van het feit dat deze situatie een geval van niet-naleving van het Wetboek van vennootschappen inhoudt.

1. De sectie opgenomen in de bijkomende norm (herzien in 2018), aan te passen in geval van de geconsolideerde jaarrekening, luidt als volgt:

* “*Ons bedrijfsrevisorenkantoor heeft geen opdrachten verricht die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de vennootschap.*
* *[Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:]* 
  + *[De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening.*

*OF*

* + *Aangezien de vennootschap de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen niet [correct] heeft vermeld in de toelichting bij de jaarrekening, informeren wij u dat deze als volgt vermeld en/of uitgesplitst hadden moeten worden [referentie in de jaarrekening] [type opdracht] [bedragen].]”.*

In het geval van deze laatste optie dient de commissaris, in de sectie die daartoe is voorzien, te vermelden dat deze situatie een geval van niet-naleving van het Wetboek van vennootschappen uitmaakt.

#### Sectie “Andere vermeldingen”

##### 1. Voeren van de boekhouding in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften

1. Krachtens artikel 144, § 1, 3° van het Wetboek van vennootschappen dient de commissaris de algemene vergadering in te lichten over het feit of de boekhouding is gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn.
2. Indien de commissaris een geval heeft ontdekt van niet-naleving van de bepalingen van het Wetboek van economisch recht met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen, alsmede van de uitvoeringsbesluiten en indien het bestuursorgaan weigert om de door de commissaris gevraagde correctie aan te brengen of indien de vastgestelde toestand materieel niet kan worden gecorrigeerd, zal hij de vastgestelde niet-naleving vermelden.
3. De sectie opgenomen in de bijkomende norm (herzien in 2018) luidt als volgt:

*“Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.”.*

##### 2. Resultaatverwerking

1. Krachtens artikel 144, § 1, 8° van het Wetboek van vennootschappen dient de commissaris te vermelden of de resultaatverwerking die aan de algemene vergadering wordt voorgelegd, in overeenstemming is met de statuten en met het Wetboek van vennootschappen. Zo niet, vermeldt hij, na een gesprek met het bestuursorgaan, de vastgestelde niet-naleving.
2. De sectie opgenomen in de bijkomende norm (herzien in 2018) luidt als volgt:

“*De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.*”*.*

1. De commissaris zal naargelang van de omstandigheden beoordelen of het bestaan ​​van een aangepast oordeel gevolgen zal hebben voor zijn vermelding met betrekking tot de voorgelegde resultaatverwerking. (*cf.,* *infra*, secties 3.1. en 3.5.)

##### 3. Naleving van de bepalingen van de statuten en van het Wetboek van vennootschappen

1. Krachtens artikel 144, §1, 9° van het Wetboek van vennootschappen dient de commissaris na te gaan of de algemene vergadering correct is ingelicht over de naleving van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en van de statuten.
2. De commissaris moet vermelden of hij kennis heeft gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen of van andere wet- en regelgeving waarnaar in het Wetboek van vennootschappen wordt verwezen. Zo niet, vermeldt hij de vastgestelde niet-naleving, behoudens wanneer deze openbaarmaking aan de vennootschap onverantwoorde schade kan berokkenen, onder meer wanneer de vennootschap de gepaste corrigerende maatregelen heeft getroffen (art. 144,§ 1, 9° W. Venn.).
3. De sectie voorzien in de bijkomende norm (herzien in 2018) luidt als volgt:

“*Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen.*”.

##### 4. Aanvullende verklaring aan het auditcomité (OOB)

1. Wanneer het gaat om een OOB, dient de commissaris ook te vermelden dat zijn controleverslag consistent is met de aanvullende verklaring aan het auditcomité bedoeld in artikel 11 van de Verordening (EU) Nr. 537/2014. De verwijzing naar de aanvullende verklaring mag niet verder gaan dan hetgeen is bepaald door artikel 11 van de Verordening en mag derhalve geen enkele inhoudelijke verwijzing bevatten ([[38]](#footnote-44)).
2. De sectie voorzien in de bijkomende norm (herzien in 2018) luidt als volgt:

*“Huidig verslag is consistent met onze aanvullende verklaring aan het auditcomité bedoeld in artikel 11 van de verordening (EU) nr. 537/2014.”.*

##### 5. Strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard

1. Indien het bestuursorgaan of het directiecomité een beslissing neemt waarbij een lid, rechtstreeks of onrechtstreeks, een tegenstrijdig belang van vermogensrechtelijke aard heeft, vereist het Wetboek van vennootschappen, naargelang van de vennootschapsvorm, dat deze beslissing het voorwerp uitmaakt van een omschrijving in de notulen van de aard van de beslissing of verrichting en van een verantwoording van het genomen besluit, alsook van een omschrijving van de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap. De artikelen 259 en 523 van het Wetboek van vennootschappen vereisen dat deze notulen worden opgenomen in het jaarverslag of bij gebreke aan een jaarverslag in een stuk dat samen met de jaarrekening wordt neergelegd.
2. Overeenkomstig de bijkomende norm (herzien in 2018), neemt de commissaris kennis van de notulen van de vergadering van het bestuursorgaan en, in voorkomend geval, van het directiecomité, die zij aan de commissaris hebben overhandigd en waarin melding wordt gemaakt van het bestaan, rechtstreeks of onrechtstreeks, van een strijdig belang. Hij gaat na of de notulen, die melding maken van het bestaan van een belangenconflict, voldoende gedetailleerd zijn in vergelijking met de voorgeschreven inlichtingen. In de sectie “Andere vermeldingen” van het commissarisverslag dient een omschrijving te worden opgenomen van de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap van de besluiten van het bestuursorgaan en, in voorkomend geval, het directiecomité, ten aanzien waarvan een strijdig belang bestaat. Er bestaat evenwel geen actieve onderzoeksplicht in hoofde van de commissaris naar analogie van het nazicht van de niet-naleving van het Wetboek van vennootschappen en de statuten. (par. A64 van de bijkomende norm (herzien in 2018))
3. De sectie opgenomen in de bijkomende norm (herzien in 2018) luidt als volgt:

*“De beslissing van het bestuursorgaan van [datum invoegen] met betrekking tot [verwijzing naar de genomen beslissing betreffende het belangenconflict of naar de hierop betrekking hebbende inlichtingen opgenomen in het jaarverslag], heeft de volgende vermogensrechtelijke gevolgen: […].”.*

Naargelang van de omstandigheden, kan de volgende tekst worden opgenomen:

*“De beslissing van het bestuursorgaan [datum invoegen] met betrekking tot [verwijzing naar de genomen beslissing betreffende het belangenconflict of naar de hierop betrekking hebbende inlichtingen opgenomen in een stuk dat samen met de jaarrekening wordt neergelegd], heeft de volgende vermogensrechtelijke gevolgen: […].”.*

1. Indien de commissaris van oordeel is dat de in de notulen omschreven aard van de beslissing of verrichting, dan wel de verantwoording van het besluit omtrent het belangenconflict – zoals opgenomen in het jaarverslag of in een stuk dat samen met de jaarrekening wordt neergelegd – ontbreekt of onvoldoende is, dient hij de ontbrekende of ontoereikende informatie te vermelden in de afzonderlijke omschrijving zoals opgenomen in de sectie “Andere vermeldingen” van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, en dit overeenkomstig de paragrafen 68 tot 71 van de bijkomende norm (herzien in 2018).

##### 6. Interimdividenden

1. Indien een gecontroleerde vennootschap is overgegaan tot de uitkering van één of meerdere interimdividenden, dient het verslag van de commissaris met betrekking tot deze interimdividenden, in voorkomend geval, krachtens artikel 618 van het Wetboek van vennootschappen, te worden gevoegd bij het verslag van de commissaris aan de algemene vergadering. Bovendien dient de commissaris naar dit bijgevoegd verslag te verwijzen in deze sectie.
2. De tekst van de bijkomende norm (herzien in 2018) luidt als volgt:

*“Tijdens het boekjaar werd een interimdividend uitgekeerd waarover wij het hierbij gevoegd verslag hebben opgesteld, overeenkomstig de wettelijke vereisten.”.*

### 1.3.3. Paragraaf inzake overige aangelegenheden

1. In specifieke gevallen en overeenkomstig het artikel 144, §1, 5° van het Wetboek van vennootschappen en ISA 706 (Herzien), dient de commissaris in te schatten of het nodig is in deze paragraaf een verwijzing op te nemen naar andere aangelegenheden waarop hij in het bijzonder de aandacht vestigt, en die, volgens zijn professionele oordeelsvorming, relevant zijn voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de auditor of de controleverklaring, zonder dat deze aangelegenheid in de jaarrekening werd gepresenteerd of toegelicht (ISA 706, par. 7 (b)).

### 1.3.4. Tweede deel van het commissarisverslag wanneer een vennootschap een verkort schema voor de jaarrekening gebruikt

1. Sinds de wet van 18 december 2015 is het verscheidene vennootschappen toegelaten om het verkort schema voor de jaarrekening te gebruiken. Daardoor is het opstellen van het tweede deel van het commissarisverslag betrekkelijk complexer geworden rekening houdend met de omstandigheden.

## WISSELWERKING TUSSEN HET VERSLAG OVER DE (geconsolideerde) JAARREKENING EN HET DEEL BETREFFENDE DE OVERIGE DOOR WET- EN REGELGEVING GESTELDE EISEN

1. In het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” moet de commissaris rekening houden met de gevolgen van een aangepast oordeel in zijn verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening.

Aldus wanneer de commissaris in zijn verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt, zal hij ook de impact hiervan op de elementen opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” beoordelen.

1. Naargelang van de omstandigheden moet de commissaris meer in het bijzonder het volgende aanpassen:
2. de aspecten betreffende het jaarverslag, en in voorkomend geval, betreffende andere informatie opgenomen in het jaarrapport, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), paragraaf 23;
3. de andere vermeldingen met betrekking tot:

* het voeren van de boekhouding in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften;
* de resultaatverwerking;
* het niet naleven van de statuten of het Wetboek van vennootschappen. De wettelijke en reglementaire voorschriften met betrekking tot de boekhouding worden immers genomen in uitvoering van het Wetboek van vennootschappen; het niet naleven van deze voorschriften houdt derhalve een overtreding van dit Wetboek in.

## ANDERE ASPECTEN

### 1.5.1. Datum en uitgifte van het commissarisverslag

1. Er bestaan verschillende door het bestuursorgaan na te leven termijnen voor het overhandigen van de stukken voor het opstellen van het commissarisverslag. Dit blijkt uit de tekst van artikel 143, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen dat overigens een onderscheid maakt al naargelang de vennootschap genoteerd is (in de zin van art. 4 W. Venn.) of niet. Er dient te worden opgemerkt dat dergelijke termijnen voor het overhandigen van documenten aan de commissaris door het bevoegd orgaan van overeenkomstige toepassing zijn op de verenigingen en stichtingen die een commissaris hebben benoemd. ([[39]](#footnote-45))
2. Overeenkomstig paragraaf A10 van de bijkomende norm (herzien in 2018) moet het commissarisverslag ter beschikking worden gesteld van de vennoten of aandeelhouders niet later dan 15 dagen (30 dagen in het geval van genoteerde vennootschappen in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen) voorafgaand aan de jaarlijkse algemene vergadering. Indien het bestuursorgaan in gebreke blijft om aan de commissaris de stukken te overhandigen binnen de in artikel 143, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen bedoelde termijn moet de commissaris nagaan of hij al dan niet in staat zal zijn om de wettelijke termijnen na te leven die zijn voorgeschreven in verband met de terbeschikkingstelling van zijn verslag.

Het is belangrijk op te merken dat de in aanmerking te nemen datum voor het bepalen van de termijn van minimum 15 dagen (30 dagen in het geval van genoteerde vennootschappen in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen) voor de terbeschikkingstelling van zijn commissarisverslag de datum van de statutaire algemene vergadering is.

In de gevallen waar de commissaris de hem opgelegde termijnen niet zou kunnen naleven, dient hij, overeenkomstig artikel 143, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen, een verslag van niet-bevinding uit te brengen .

De gewone algemene vergadering kan niet later voorzien worden dan zes maanden na de afsluitingsdatum gezien artikel 92, §1 van het Wetboek van vennootschappen.

Aangezien de wet van 27 juni 1921 geen enkele minimale termijn voor de terbeschikkingstelling van het commissarisverslag aan de algemene vergadering voorziet ([[40]](#footnote-47)), zal de commissaris zich baseren, in voorkomend geval, op de termijn en de datum van de algemene vergadering zoals deze zijn voorzien in de statuten. Er mag niet vergeten worden dat ook de artikelen 17 (voor wat de vzw’s betreft) en 37 (voor wat de stichtingen betreft) van de wet van 27 juni 1921 bepalen dat de jaarrekening ten laatste binnen zes maanden na afsluitingsdatum van het boekjaar aan de algemene vergadering moeten voorgelegd worden. Artikel 53 (voor wat de ivzw’s betreft) voorziet evenwel geen enkele termijn.([[41]](#footnote-48)) In dit laatste geval zal de commissaris, bij afwezigheid van statutaire bepalingen, zijn professionele oordeelsvorming moeten toepassen met betrekking tot de uitgiftedatum van een verslag van niet-bevinding.

Het verslag van niet-bevinding wordt toegelicht in hoofdstuk 4.

### 1.5.2. Ondertekening van het commissarisverslag en vestigingsplaats

1. Door zijn handtekening te plaatsen onder het commissarisverslag, verklaart de commissaris ten overstaan van elke belanghebbende dat hij aan alle ISA's heeft voldaan om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat, alsook aan de van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften.
2. In België kan de functie van commissaris van een vennootschap toevertrouwd worden aan een bedrijfsrevisor die een natuurlijke persoon is of aan een bedrijfsrevisorenkantoor ingeschreven in het openbaar register van het IBR dan wel een geregistreerd auditkantoor (*cf.* art. 10, § 2, van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren) ingeschreven in het openbaar register van het IBR.
3. Overeenkomstig artikel 22, § 1, van de wet van 7 december 2016, is, telkens wanneer een revisorale opdracht wordt toevertrouwd aan een bedrijfsrevisorenkantoor, laatstgenoemde ertoe gehouden een vertegenwoordiger bedrijfsrevisor natuurlijke persoon te benoemen. Deze bedrijfsrevisor natuurlijke persoon dient als vennoot of anderszins aan dat kantoor verbonden te zijn en belast te worden met de uitvoering van deze opdracht in naam en voor rekening van het bedrijfsrevisorenkantoor. Bij de uitvoering van deze revisorale opdracht, heeft de bedrijfsrevisor natuurlijke persoon die het bedrijfsrevisorenkantoor vertegenwoordigt alleen de handtekeningbevoegdheid voor rekening van het bedrijfsrevisorenkantoor.

In de context van de toezichts- en kwaliteitscontrole, moet deze vertegenwoordiger aan dezelfde voorwaarden voldoen en is tuchtrechtelijk aansprakelijk alsof hijzelf de betrokken opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou volbrengen.

1. Artikel 22, § 4 van de wet van 7 december 2016 vermeldt dat de commissaris (de auditor) zijn verslag in eigen naam ondertekent, waarbij hij in voorkomend geval optreedt als vaste vertegenwoordiger van een bedrijfsrevisorenkantoor.
2. De wijze van ondertekening die de Raad van het IBR vooropstelt, is de volgende:

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

1. In een aantal gevallen is de vennoot, bestuurder of zaakvoerder van een bedrijfsrevisorenkantoor zelf een bedrijfsrevisorenkantoor. Als men dan al zou aanvaarden dat een commissarisverslag wordt ondertekend met “vennootschap A vertegenwoordigd door vennootschap B”, dan moet hieraan toegevoegd worden dat de vennootschap B die de revisorale opdracht uitvoert, zelf wordt vertegenwoordigd door een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon, de heer / mevrouw B. In deze omstandigheden heeft de Raad van het IBR geoordeeld dat het de voorkeur verdient dat de “tussenvennootschap” transparant wordt gemaakt en dat de heer / mevrouw B rechtstreeks wordt vermeld als vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor A.
2. Overeenkomstig artikel 144, § 1, 12° (artikel 148, § 1, 8°) van het Wetboek van vennootschappen en paragraaf 48 van ISA 700 (Herzien), dient de commissaris zijn vestigingsplaats in zijn verslag te vermelden.
3. Overeenkomstig paragraaf A15 van de bijkomende norm (herzien in 2018), is, ingeval een commissaris over verschillende plaatsen van vestiging beschikt, het van belang vast te stellen vanuit welke plaats van vestiging de betrokken dienst wordt verricht. Bijgevolg zal de plaats van vestiging van de commissaris overeenkomen met de vestiging van waaruit daadwerkelijk de controledienst werd verricht. Gewoonlijk zal dit één van de vestigingsadressen van het kantoor zijn zoals opgenomen in het openbaar register bijgehouden door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

### 1.5.3. Vervanging of afwezigheid van de permanente vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor

#### *Plaatsvervanger* ([[42]](#footnote-49))

1. De benoeming van een plaatsvervanger kan een aantal problemen met zich meebrengen vermits de plaatsvervanger de taak slechts in welomschreven omstandigheden kan uitoefenen. Wanneer de algemene vergadering van de gecontroleerde vennootschap de vaste vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor niet *intuitu personae* heeft benoemd, komt het toe aan het bestuursorgaan of de zaakvoerder van het bedrijfsrevisorenkantoor zelf de bedrijfsrevisor aan te stellen die het bedrijfsrevisorenkantoor zal vertegenwoordigen. Dezelfde organen kunnen ook tijdens de duur van het mandaat een andere vertegenwoordiger aanstellen.
2. In een concrete probleemstelling die aan de Juridische Commissie van het IBR werd voorgelegd, ging het om de tijdelijke vervanging van de vaste vertegenwoordiger voor de ondertekening van een verslag, wanneer de vaste vertegenwoordiger om wettige redenen is verhinderd, bijvoorbeeld omwille van een controle in het buitenland. De plaatsvervanging lijkt in casu geen gepaste oplossing. Die zou alleen maar toepasselijk kunnen zijn wanneer de commissaris voor een lange duur in de onmogelijkheid verkeert om zich van zijn opdracht te kwijten. De Juridische Commissie is van oordeel dat het in dergelijke omstandigheden voor de wettig verhinderde bedrijfsrevisor mogelijk moet zijn om zich door een confrater te laten vertegenwoordigen (met toepassing van delegatie van handtekeningsbevoegdheid).

Dit geval wordt *expressis verbis* in artikel 22, § 4, vierde lid, van de wet van 7 december 2016 geregeld: *“(...) In geval van overmacht kan de bedrijfsrevisor-natuurlijk persoon zijn bevoegdheid om te tekenen aan een andere bedrijfsrevisor delegeren.”.*

1. Wel moet de aandacht worden gevestigd op het aansprakelijkheidsprobleem, dat een ondertekeningsdelegatie met zich meebrengt. Een commissaris kan die mogelijkheid maar benutten in geval van overmacht, in de mate dat hijzelf de nodige controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd of onder zijn verantwoordelijkheid heeft laten uitvoeren, en hij persoonlijk met de inhoud van het commissarisverslag heeft ingestemd.

#### Ondertekening van een verslag van een confrater bij diens afwezigheid ([[43]](#footnote-50))

1. Wat de afwezigheid betreft van een confrater die de vaste vertegenwoordiger is van het bedrijfsrevisorenkantoor, is de Raad van het IBR van mening dat het volgend onderscheid dient te worden gemaakt. Indien het gaat om een lange afwezigheid (bv. ingevolge ziekte) moet het bedrijfsrevisorenkantoor een nieuwe vaste vertegenwoordiger aanstellen in toepassing van artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen. De voorbereidende werken van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat stellen dat dergelijke vervanging slechts kan “met inachtneming van de gewenste stabiliteit van de commissarisfunctie”, wat hier normaal geen probleem zal stellen (*Parl. St.* Senaat 1983-84, nr. 715/2, p. 21). Hierbij mag niet uit het oog verloren worden dat voor de benoeming en de beëindiging dezelfde regels van openbaarmaking gelden alsof de opdracht in eigen naam en voor eigen rekening wordt vervuld (art. 132 W. Venn.).
2. Indien de afwezigheid slechts van korte duur is (bv. vanwege een verblijf in het buitenland) dient de vaste vertegenwoordiger niet te worden vervangen. In deze omstandigheden is de Juridische Commissie van het IBR van mening dat het aanvaardbaar zou zijn dat, wanneer geen vervanger dient te worden aangesteld (afwezigheid van korte duur), een andere bedrijfsrevisor het verslag tekent, met de vermelding “afwezig bij de ondertekening”. De tweede bedrijfsrevisor zal er zich evenwel moeten van vergewissen dat de vaste vertegenwoordiger alle vereiste controlewerkzaamheden heeft verricht.
3. De vooropgestelde wijze van ondertekening, is de volgende:

Vestigingsplaatsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam van vertegenwoordiger X met delegatie

Bedrijfsrevisor

Bij afwezigheid van Y, afwezig bij de ondertekening

1. De handtekeningsdelegatie dient voorafgaandelijk te worden geformaliseerd.
2. De bedrijfsrevisor die aanvaardt om in de plaats van een confrater te ondertekenen draagt niet de verantwoordelijkheid van een opdracht waarin hij niet werd betrokken. Een professionele benadering vereist evenwel dat de bedrijfsrevisor voorafgaand aan de ondertekening heeft kunnen nagaan dat de vereiste werkzaamheden werden uitgevoerd.
3. Indien de bedrijfsrevisor die handtekeningsdelegatie heeft ontvangen meent dat hij volgens zijn beroepsgeweten het verslag dat hem wordt voorgelegd niet kan ondertekenen, heeft hij niet het recht om dit te wijzigen zonder akkoord van de confrater. Hij heeft derhalve geen andere mogelijkheid dan de delegatie, die hij heeft ontvangen, te weigeren.

### 1.5.4. Wijziging of verbetering van de jaarrekening na de ondertekening van het commissarisverslag

#### *Na de ondertekening van het commissarisverslag maar vóór de algemene vergadering die de jaarrekening goedkeurt*

1. Aan de Raad van het IBR werd de vraag voorgelegd naar de houding die de commissaris dient aan te nemen wanneer een vennootschap de boekhoudkundige en financiële gegevens wijzigt ten opzichte van de jaarrekening op basis van dewelke hij zijn verslag heeft opgesteld.

Er dient een onderscheid gemaakt te worden naargelang de wijziging voortvloeit uit een beslissing van het bestuursorgaan van de vennootschap (de raad van bestuur of de zaakvoerder(s)) of uit een beslissing genomen door de algemene vergadering. In het eerste geval zal het gaan om een interpretatie van de wettelijke regels met betrekking tot de voorlichting van de algemene vergadering. In het tweede geval gaat het om de informatie van het maatschappelijk verkeer door de wettelijke openbaarmaking (neerlegging en publicatie).

De redenering van de Raad van het IBR, die de wijziging van de jaarrekening tussen de datum van ondertekening van het commissarisverslag en de definitieve goedkeuring van de jaarrekening door algemene vergadering van de vennootschap betreft, werd ontwikkeld in het Vademecum van het IBR van 2009 ([[44]](#footnote-51)).

#### *Na de ondertekening van het commissarisverslag en na de algemene vergadering die de jaarrekening goedkeurt*

1. In haar advies (2014/4) van 23 april 2014 heeft de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) de mogelijkheid tot correctie (of wijziging) van de jaarrekening nadat deze naar behoren werd goedgekeurd door de algemene vergadering, onderzocht.

Bij het samenvatten van dit advies is het nuttig te vermelden dat de CBN vaststelt dat de meerderheid van de moderne rechtsleer het definitief karakter van de goedgekeurde jaarrekening bevestigt en het bindend karakter ervan is doorgaans afgeleid uit het globale opzet van de wettelijke bepalingen inzake de opstelling en de openbaarmaking van de jaarrekening (art. 96-106 W. Venn.). Deze bepalingen houden met name de verplichting in om per boekjaar één jaarrekening op te stellen, goed te keuren en bekend te maken. Door deze goedkeuring hebben de vennootschapsorganen hun bevoegdheid terzake uitgeput en verkijgt de jaarrekening een definitief karakter ([[45]](#footnote-52)).

Het advies vervolgt door te benadrukken: “*Het bindende karakter van de jaarrekening is evenwel niet absoluut; er is dus mogelijkheid tot correctie van een goedgekeurde jaarrekening.*

*Meer bepaald kunnen vergissingen in goedgekeurde jaarrekeningen achteraf nog rechtgezet worden. Nagenoeg elke vergissing die bij de registratie van het ondernemingsgebeuren werd begaan, zal immers indruisen tegen het beginsel van het getrouw beeld van de jaarrekening en moet bijgevolg kunnen worden rechtgezet. De jaarrekening hoort namelijk de realiteit getrouw en volledig weer te geven.*

* + *Met vergissingen worden in de eerste plaats materiële vergissingen bedoeld (verkeerd bedrag door schrijffout, een voorraad die wegens verstrooidheid werd gewaardeerd met verkoopprijzen in plaats van aankoopprijzen, bij vergissing een bepaalde opbrengst op een verkeerde rekening geboekt, rekenfouten of andere grove feitelijke vergissingen die onafhankelijk van enige juridische beoordeling worden begaan).*
  + *Daarnaast kan het ook gaan om vergissingen in rechte of in feite, of zelfs een vergissing (niet uit verstrooidheid) in de waardering van een of andere post van de jaarrekening. In tegenstelling tot materiële vergissingen, bevatten deze vergissingen een beoordelingselement.*

*Houdt de oorspronkelijke boeking een inbreuk in op het boekhoudrecht, dan mag het bestaan van een vergissing evenwel worden vermoed.”.*

Tot slot onderlijnt het advies dat “*eigenlijke beslissingen, uitgedrukt in de jaarrekening, niet meer [kunnen] gecorrigeerd worden. Er bestaan met name boekhoudrechtelijke bepalingen, zoals bijvoorbeeld de waarderingsregels, waarbij de onderneming bij de toepassing ervan over een zekere beleidsvrijheid beschikt. In deze gevallen betreffen het beslissingen die de onderneming wettelijk gezien heeft kunnen nemen, omdat de toepasselijke boekhoudrechtelijke regels een beoordelingsmarge toelaten. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie zijn beslissingen die tot uitdrukking komen in de jaarrekening altijd definitief en onherroepelijk, ook al blijken zij achteraf onoordeelkundig en lichtzinnig te zijn geweest. Door het nemen van een beslissing heeft de vennootschap immers voor zichzelf een juridische realiteit gecreëerd, waarop niet meer kan worden teruggekomen. Bovendien kunnen aandeelhouders en derden rechten putten uit beslissingen die door de vennootschap werden genomen binnen de appreciatiemarge waarover zij beschikt. In die zin kan men dus wel stellen dat de goedgekeurde jaarrekening onherroepelijk is.”.*

In de praktijk kan de commissaris geconfronteerd worden met de twee volgende scenario’s:

1. De jaarrekening bevat een fout die door de commissaris werd geïdentificeerd of de commissaris werd geconfronteerd met een onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen:
   1. Deze aangelegenheid heeft geen impact op het getrouw beeld van de jaarrekening en werd niet geïntegreerd door de vennootschap en de commissaris heeft hiervan de schriftelijke bevestiging verkregen in de bevestigingsbrief;
   2. Deze aangelegenheid heeft een impact op het getrouw beeld van de jaarrekening en, bij gebreke aan een correctie door de vennootschap of in geval van ontoereikende informatie, de commissaris heeft een aangepast oordeel over de jaarrekening tot uitdrukking gebracht;
2. De jaarrekening bevat een fout die niet werd geïdentificeerd door de commissaris.

Op grond van het advies van de CBN zou de vennootschap, na de algemene vergadering, ertoe gebracht kunnen worden om de jaarrekening die door de algemene vergadering werd goedgekeurd, te wijzigen.

Deze wijziging zou of kunnen gebeuren vooraleer de jaarrekening van het volgende boekjaar aan de algemene vergadering voor goedkeuring wordt voorgelegd, of kunnen voortvloeien uit het aanpassen van de vergelijkende cijfers.

De commissaris, die hiermee geconfronteerd wordt, zal erover waken om de door ISA 560 vereiste werkzaamheden na te leven, in het bijzonder de paragrafen 14 tot 17 die meer specifiek handelen over feiten die de auditor bekend worden na de publicatie van de financiële overzichten. (zie ook sectie 1.5.6.)

Paragraaf 16 van ISA 560 vereist meer bepaald dat de auditor in de nieuwe of gewijzigde controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden dan wel een paragraaf inzake overige aangelegenheden opneemt waarin wordt verwezen naar een toelichting in de financiële overzichten waarin de redenen van de wijziging van de eerder gepubliceerde financiële overzichten nader worden behandeld, alsmede naar de eerder door de auditor verstrekte controleverklaring.

Gelet op het feit dat er zich verschillende scenario’s kunnen voordoen die afhankelijk zijn van specifieke omstandigheden, is het in het kader van dit boek niet mogelijk om hier een uitgebreide analyse over te maken en een ​​concreet voorbeeld te geven. Bovendien gaan we in dit boek niet in op de praktische modaliteiten die in aanmerking moeten worden genomen wanneer de gecorrigeerde jaarrekening werd gecontroleerd door een andere commissaris.

### 1.5.5. Bekendmaking van het commissarisverslag

1. Artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen legt de vennootschappen de verplichting op om bij de (Balanscentrale van de) Nationale Bank van België (NBB) onder meer het commissarisverslag en een stuk dat de vermeldingen bevat van het jaarverslag voorgeschreven door artikel 96 van het Wetboek van vennootschappen, neer te leggen. Overeenkomstig artikel 103 van het Wetboek van vennootschappen verschaft de NBB aan de griffies van de rechtbanken van koophandel een afschrift van de neergelegde stukken.

Verder voorziet artikel 104 van het Wetboek van vennootschappen in specifieke bepalingen voor de vrijwillige openbaarmaking van de jaarrekening, bijvoorbeeld in een commerciële brochure:

*“Wanneer een vennootschap naast de bij de artikelen 98 en 100 voorgeschreven openbaarmaking, haar jaarrekening en jaarverslag in hun geheel op een andere wijze verspreidt, moeten zij worden weergegeven in de vorm en met de inhoud van de documenten die het voorwerp hebben uitgemaakt van het verslag van de commissarissen. Zij moeten vergezeld gaan van de tekst van dit verslag. Hebben de commissarissen omtrent de jaarrekening een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud afgegeven, dan mag de tekst van hun verslag worden vervangen door hun verklaring.*”.

Wanneer de tekst van het commissarisverslag vervangen wordt door een attestering en naar analogie met de paragraaf van artikel 105, wordt bovendien verduidelijkt of, in voorkomend geval, verwezen wordt naar bepaalde aangelegenheden waarop de commissaris in het bijzonder de aandacht vestigt.

Er moet echter de voorkeur aan gegeven worden dat het commissarisverslag in zijn geheel wordt opgenomen.

Daarnaast verduidelijkt artikel 105 van het Wetboek van vennootschappen:

*“Onverminderd de openbaarmaking vereist door de artikelen 98 en 100, kunnen vennootschappen ook een verkorte versie van hun jaarrekening verspreiden, voor zover deze geen vertekend beeld geeft van het vermogen, van de financiële positie en van de resultaten van de vennootschap. In dat geval wordt vermeld dat het om een verkorte versie gaat en wordt verwezen naar de openbaarmaking verricht volgens wettelijk voorschrift. Wanneer de jaarrekening nog niet is neergelegd, wordt hiervan melding gemaakt. Deze verkorte versie mag niet vergezeld gaan van het verslag noch van de goedkeurende verklaring van de commissarissen. Er moet evenwel worden vermeld of een verklaring zonder voorbehoud, een verklaring met voorbehoud of een afkeurende verklaring werd gegeven, dan wel of de commissarissen geen oordeel hebben kunnen uitspreken. Ook moet desgevallend worden vermeld of de commissarissen in hun verslag in het bijzonder de aandacht hebben gevestigd op bepaalde aangelegenheden, ongeacht of al dan niet een voorbehoud werd geformuleerd in de verklaring.*”.

1. Overeenkomstig artikel 120 van het Wetboek van vennootschappen, zijn dezelfde principes van toepassing op de geconsolideerde jaarrekening:

*“De geconsolideerde jaarrekening en het verslag over de geconsolideerde jaarrekening worden ter beschikking gesteld van de vennoten van de consoliderende vennootschap onder dezelfde voorwaarden en binnen dezelfde termijnen als de jaarrekening. Deze stukken worden aan de algemene vergadering meegedeeld en binnen dezelfde termijn als de jaarrekening openbaar gemaakt.*

*Van het eerste lid kan worden afgeweken wanneer de geconsolideerde jaarrekening wordt afgesloten op een ander tijdstip dan de jaarrekening van de consoliderende vennootschap om rekening te houden met de balansdatum van de meeste of van de belangrijkste van de in de consolidatie opgenomen vennootschappen. In dat geval moeten de geconsolideerde jaarrekening en de geconsolideerde verslagen uiterlijk zeven maanden na afsluitingsdatum ter beschikking worden gesteld van de vennoten en openbaar gemaakt.*”.

### 1.5.6. Nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening en van de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten

1. Wanneer de (geconsolideerde) jaarrekening het voorwerp uitmaakt van een neerlegging bij de NBB, dient de commissaris, overeenkomstig paragraaf 81 van de bijkomende norm (herzien in 2018), na te gaan of de (geconsolideerde) jaarrekening en de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neer te leggen documenten werden neergelegd, en zich ervan te vergewissen dat deze overeenstemmen met de documenten waarover hij zijn commissarisverslag over het voorgaande boekjaar heeft uitgebracht. Voor de kleine vzw’s, de kleine stichtingen (privaat of van openbaar nut) en de ivzw’s wordt de jaarrekening neergelegd bij de griffie van de rechtbank van koophandel. In de gevallen waar de kleine vzw’s, de kleine stichtingen (privaat of van openbaar nut) en de ivzw’s vrijwillig een commissaris hebben benoemd, stelt paragraaf 81 van de bijkomende norm (herzien in 2018) dat het aannemelijk is dat de commissaris de neerlegging niet zelf nagaat voor zover hij met betrekking tot deze aangelegenheid een bevestiging verkrijgt vanwege het management ([[46]](#footnote-53)) dat de neerlegging bij de griffie is uitgevoerd, waarbij als bijlage van de bevestigingsbrief een kopie van de neergelegde jaarrekening van het voorafgaande boekjaar en van het neergelegd commissarisverslag wordt opgenomen.
2. Een geschikte termijn voor de controle ex post van de neerlegging zoals beschreven in voorgaande paragraaf is in het algemeen een termijn van niet meer dan 150 dagen na de datum van het commissarisverslag (bijkomende norm (herzien in 2018), par. A75). Indien de commissaris vaststelt dat de (geconsolideerde) jaarrekening (en, in voorkomend geval, zijn verklaring zoals opgenomen in de notulen van de algemene vergadering) en/of de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neer te leggen documenten niet binnen de wettelijke termijnen werd neergelegd, dient hij dit geval van niet-naleving schriftelijk te melden aan het bestuursorgaan. Enkel het bestuursorgaan van de entiteit en de leden daarvan zijn wettelijk verantwoordelijk voor de neerlegging. Derhalve mag de commissaris zich niet in de plaats stellen van het bestuursorgaan, noch mag hij door deze laatste gemandateerd worden met het oog op deze neerlegging.
3. Verschillende aandachtspunten betreffende de melding van een geval van niet-naleving van het Wetboek van vennootschappen worden behandeld in hoofdstuk 3.
4. Tot slot dient nog te worden vermeld dat de wettelijke en bestuursrechtelijke teksten voorschrijven dat in bepaalde gevallen andere documenten (die zelf ook op algemene wijze worden bedoeld in artikel 100) dienen te worden neergelegd, meer bepaald in de volgende gevallen:

* wanneer de entiteit een vennootschap is die in de loop van het boekjaar een interimdividend heeft uitgekeerd, dient het bijhorende verificatieverslag (beoordelingsverslag) te worden gevoegd bij het commissarisverslag gericht aan de algemene vergadering en openbaar te worden gemaakt overeenkomstig de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen (art. 618, vierde lid W. Venn.);
* wanneer de entiteit een dochtervennootschap is die van de vrijstelling van sub-consolidatie geniet bedoeld in artikel 113 van het Wetboek van vennootschappen betreffende de geconsolideerde jaarrekening, dient zij de geconsolideerde jaarrekening van de moedervennootschap, die geen onderneming naar Belgisch recht is, neer te leggen in één van de nationale talen en dit ten laatste zeven maanden na de afsluitingsdatum van het boekjaar waarop deze documenten betrekking hebben;
* wanneer, overeenkomstig artikel 91 V. B. van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, de entiteit een vennootschap is waarvoor een specifieke vennootschap onbeperkt aansprakelijk is, dient de jaarrekening van deze eerste bij de jaarrekening van deze specifieke vennootschap te worden gevoegd (en samen hiermee openbaar te worden gemaakt) behoudens in de drie gevallen die door voormeld artikel worden vrijgesteld.

#### Bijzonderheden met betrekking tot het nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening

1. Onverminderd artikel 144, § 1, 9° van het Wetboek van vennootschappen, dient de commissaris, indien hij, op het ogenblik dat hij zijn commissarisverslag opstelt betreffende de jaarrekening van het volgend boekjaar, vaststelt dat de (geconsolideerde) jaarrekening van het voorafgaande boekjaar (en, in voorkomend geval, zijn verklaring zoals opgenomen in de notulen van de algemene vergadering) niet werd neergelegd binnen de wettelijke termijn, deze niet-naleving op te nemen in de sectie “Andere vermeldingen” van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.
2. Indien echter, nadat de jaarrekening werd neergelegd, een feit aan de commissaris bekend wordt dat, wanneer de commissaris er op de datum van zijn commissarisverslag op de hoogte van was geweest, tot een aanpassing van zijn verslag had geleid, voorziet paragraaf 87 van de bijkomende norm (herzien in 2018) dat hij dient na te gaan of de (geconsolideerde) jaarrekening dient te worden gecorrigeerd. De commissaris kan hierbij verwijzen naar de paragrafen 14 tot 17 van ISA 560.
3. De door paragraaf 14 van ISA 560 vereiste werkzaamheden zijn:

(a) de commissaris dient de aangelegenheid te bespreken met het management en, in voorkomend geval, met de met governance belaste personen;

(b) de commissaris dient te bepalen of de (geconsolideerde) jaarrekening gewijzigd moet worden; en zo ja,

(c) inlichtingen in te winnen over de wijze waarop het management voornemens is deze aangelegenheid in de (geconsolideerde) jaarrekening te behandelen.

1. Indien de entiteit overgaat tot het verbeteren van de jaarrekening, dient de commissaris deze te controleren en zich ervan te vergewissen dat ze wordt neergelegd. Overeenkomstig ISA 560, paragraaf 15, dient de commissaris de volgende werkzaamheden uit te voeren:
2. de controlewerkzaamheden met betrekking tot de wijziging uit te voeren die in de omstandigheden noodzakelijk zijn;
3. de stappen te beoordelen die door het management zijn genomen zodat allen die in het bezit zijn van de eerder gepubliceerde jaarrekening van de situatie op de hoogte worden gebracht;
4. de controlewerkzaamheden als bedoeld in de paragrafen 6 en 7 van ISA 560 uit te breiden tot aan de datum van het nieuw verslag dat niet eerder gedateerd mag zijn dan de goedkeuringsdatum van de gewijzigde jaarrekening; en
5. een nieuw verslag te verstrekken.
6. Met betrekking tot het nieuw verslag, en overeenkomstig ISA 560, paragraaf 16, dient de commissaris een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden dan wel een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen waarin wordt verwezen naar de toelichting in de jaarrekening waarin de redenen van de wijziging van de eerder gepubliceerde (geconsolideerde) jaarrekening nader worden behandeld, alsmede naar het eerder door de commissaris verstrekte verslag.
7. Indien de entiteit gehouden is tot het verbeteren en het neerleggen van een nieuwe versie van de jaarrekening, maar hiertoe niet overgaat, neemt de commissaris alle gepaste maatregelen en stelt zo nodig een vordering in kort geding in opdat hiertoe wordt overgegaan. (par. A78 van de bijkomende norm (herzien in 2018)). Naargelang van de omstandigheden, zou een eerste gepaste maatregel kunnen bestaan uit het richten van een schriftelijke communicatie aan het bestuursorgaan.

#### Bijzonderheden met betrekking tot het nazicht van de neerlegging van de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten

1. De commissaris dient de naleving van het Wetboek van vennootschappen door het bestuursorgaan te verifiëren, waaronder de neerlegging van de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten (bv. het remuneratieverslag dat de vennootschappen waarin de overheid of één of meer publiekrechtelijke rechtspersonen een controle uitoefent zoals gedefinieerd in artikel 5 van het Wetboek van vennootschappen dienen op te stellen ([[47]](#footnote-54))). Onverminderd artikel 144, § 1, 9° van het Wetboek van vennootschappen, dient de commissaris, indien hij, op het ogenblik dat hij zijn commissarisverslag opstelt betreffende de (geconsolideerde) jaarrekening van het volgend boekjaar, vaststelt dat de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neer te leggen documenten niet werden neergelegd binnen de wettelijke termijn, deze niet-naleving te vermelden in de sectie “Andere vermeldingen”.
2. Paragraaf 84 van de bijkomende norm (herzien in 2018) bepaalt dat indien een feit aan de commissaris bekend wordt dat, wanneer de commissaris er op de datum van zijn commissarisverslag op de hoogte van was geweest, tot een aanpassing van zijn verslag had kunnen leiden, dient na te gaan of de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten dienen te worden gecorrigeerd. De commissaris kan hierbij verwijzen naar de paragrafen 14 tot 17 van ISA 560 (zie de hierboven beschreven werkzaamheden).
3. Indien de entiteit overgaat tot het verbeteren van de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten, dient de commissaris deze te controleren en zich ervan te vergewissen dat deze worden neergelegd.
4. Indien de commissaris van materieel belang zijnde inconsistenties vaststelt in de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten betreffende het voorafgaande boekjaar en hij de entiteit vraagt deze te verbeteren en opnieuw neer te leggen, maar de entiteit hiertoe niet overgaat, neemt de commissaris alle gepaste maatregelen en stelt zo nodig een vordering in kort geding in opdat hiertoe wordt overgegaan (par. A79 van de bijkomende norm (herzien in 2018)). Naargelang van de omstandigheden, zou een eerste gepaste maatregel kunnen bestaan uit het richten van een schriftelijke communicatie aan het bestuursorgaan.

# HOOFDSTUK 2 : VOORBEELDEN VAN VERSLAGEN OVER DE JAARREKENING

1. In de hieronder uitgewerkte voorbeeldverslagen wordt voor de standaardparagrafen hoofdzakelijk verwezen naar de bijkomende norm (herzien in 2018) (opgenomen in bijlage 10). De tekst van deze standaardparagrafen is tevens toegelicht in hoofdstuk 1. Indien de voorbeeldverslagen vereisen dat van de tekst van de standaardparagraaf wordt afgeweken (bv. de paragraaf over de verantwoordelijkheid van de commissaris in het geval van een oordeelonthouding), wordt deze integraal opgenomen.
2. Er wordt aan herinnerd dat onderhavig boek in hoofdzaak gericht is op het verslag over de jaarrekening (opgesteld overeenkomstig het Belgisch boekhoudrecht) van een vennootschap die geen OOB is. De voorbeelden zijn evenwel *mutatis mutandis* van toepassing op de verslagen over de geconsolideerde jaarrekening.

## 2.1. Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over het feit dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat

### 2.1.1. Algemene principes

1. De hierna volgende voorbeelden verduidelijken meer in het bijzonder gevallen waarin de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt maar de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat.
2. In principe zal het effect op de jaarrekening van de afwijking van materieel belang kunnen worden bepaald door het bestuursorgaan of door de commissaris. Indien het niet mogelijk is om dit effect te kwantificeren, dient dit te worden vermeld in de sectie ter onderbouwing van het aangepaste oordeel. Deze situatie wordt behandeld *infra*, sectie 2.2.3. Het is belangrijk te beklemtonen dat de moeilijkheid om het effect te kwantificeren niet uitgaat van het bestuursorgaan, want in dat geval zou de commissaris geconfronteerd worden met een beperking in de uitvoering van de controle.
3. Over het algemeen worden afwijkingen van materieel belang geacht te zijn indien deze weglatingen of fouten inhoudt, die, afzonderlijk of gezamenlijk, een invloed kunnen hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen (ISA 200, par. 6). De materialiteit wordt bepaald door de omvang en/of de aard van de fout of de weglating, of door een combinatie van beide, in de specifieke context. De omvang of de aard van de fout of de weglating, of een combinatie van beide, kan daarbij doorslaggevend zijn.
4. Indien de afwijking van materieel belang verband houdt met het niet toelichten van informatie die moet worden toegelicht (ISA 705 (Herzien), par. 23), dient de commissaris:
5. de niet-toelichting te bespreken met de met *governance* belaste personen;
6. in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” de aard van de weggelaten informatie te beschrijven; en
7. tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is ([[48]](#footnote-55)), de weggelaten informatie op te nemen, mits dit praktisch uitvoerbaar is en de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie over de weggelaten informatie heeft verkregen.

Deze laatste vermelding is niet praktisch uitvoerbaar indien (ISA 705 (Herzien), par. A23):

* de toelichtingen niet door het management zijn opgesteld of om een andere reden niet meteen beschikbaar zijn voor de commissaris; of
* op grond van de oordeelsvorming van de commissaris de toelichtingen veel te omvangrijk zouden zijn in verhouding tot zijn verslag.

In Belgiëzal de commissaris, bij gebrek aan een wettelijke of bestuursrechtelijke verbodsbepaling, de weggelaten informatie moeten verstrekken,met inachtneming van de twee commentaren vermeld in bovenstaand punt c).

1. Daarnaast is een afwijking van diepgaande invloed wanneer de gevolgen ervan
2. niet beperkt kunnen zijn tot specifieke elementen van de jaarrekening; of
3. een substantieel deel van de jaarrekening vertegenwoordigen of zouden kunnen vertegenwoordigen; of
4. met betrekking tot toelichtingen bij de financiële overzichten, van fundamenteel belang zijn voor het begrip van gebruikers van de jaarrekening.

### 2.1.2. Afwijking van materieel belang met betrekking tot een waardering van activa (gekwantificeerde impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van de vennootschap werd in het voorafgaande boekjaar gecontroleerd door de commissaris;
* De vennootschap overweegt het stopzetten van het verhandelen van bepaalde producten. De vennootschap beslist om, ondanks de bepalingen van artikel 69, § 1 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, waardeverminderingen niet te boeken teneinde deze producten te waarderen tegen hun marktwaarde;
* Op vraag van de commissaris heeft het bestuursorgaan de impact van deze overwaardering van de voorraad en dus van het resultaat gekwantificeerd;
* De commissaris oordeelt dat deze afwijking een impact van materieel belang maar zonder diepgaande invloed in de jaarrekening heeft.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

Soms ontstaat een meningsverschil tussen de commissaris en het bestuursorgaan over een boekhoudkundige raming, zoals bijvoorbeeld over de toepassing van een waardevermindering of over de vorming van een voorziening voor risico’s en kosten. In een dergelijk geval zal de commissaris aan het bestuursorgaan vragen om de vastgestelde afwijking te kwantificeren.

In deze omstandigheden komt de commissaris, op basis van de verkregen controle-informatie, tot de conclusie dat de jaarrekening als geheel niet vrij is van afwijkingen. In het kader van onderhavig voorbeeld en in toepassing van zijn professionele oordeelsvorming is de commissaris van oordeel dat bovenvermelde (niet-gecorrigeerde) afwijking van materieel belang (ISA 450, par. 11) doch niet van diepgaande invloed (ISA 705 (Herzien), par. 7 (a)) gezien het beperkt aantal posten dat beïnvloed is door de vastgestelde afwijking en de significantie van deze posten ten opzichte van de jaarrekening als geheel.

Op grond van bovenstaande overwegingen dient de commissaris, overeenkomstig ISA 705 (Herzien), paragraaf 7, een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking te brengen en in zijn verslag een sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” in te voegen onmiddellijk na de sectie “Oordeel met voorbehoud”. De commissaris moet in deze sectie een beschrijving en een kwantificering van de financiële gevolgen van deze afwijking opnemen, tenzij dit praktisch niet haalbaar is. Wanneer het praktisch niet haalbaar is om de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de commissaris dit in voormelde paragraaf te vermelden.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de* *jaarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  (*Material* en *pervasive*) |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” , moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[49]](#footnote-56))...gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel met voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (47) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Uitgezonderd de effecten van de aangelegenheid zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap\_\_\_\_\_\_\_ per \_\_ \_\_\_\_20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***  De afgewerkte producten, waarvan de vennootschap de commercialisatie heeft stopgezet, werden gewaardeerd tegen aanschaffingswaarde terwijl hun marktwaarde lager is, hetgeen strijdig is met de bepalingen van artikel 69, § 1 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen. Hieruit volgt dat de rubriek van de voorraden geboekt op het actief van de balans, evenals het resultaat van het boekjaar vóór belastingen overgewaardeerd zijn ten belope van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, en de belastingen op de winst, het nettoresultaat van het boekjaar en het eigen vermogen overgewaardeerd zijn met respectievelijk €\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_en €\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Wij hebben… (47) …nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van … (47) …en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met voorbehoud.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (47) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over … (47) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren… (47) …in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[50]](#footnote-57)) |

### 

### 2.1.3. Afwijking van materieel belang met betrekking tot een waardering van passiva (gekwantificeerde impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van de vennootschap werd in het voorafgaande boekjaar gecontroleerd door de commissaris;
* De boekhoudkundige verwerking van de kosten houdt geen rekening met het principe van de scheiding van boekjaren (*cut-off*);
* Tijdens zijn controle heeft de commissaris een belangrijk probleem inzake onderschatting van de kosten onderkend;
* De commissaris oordeelt dat de jaarrekening aldus een afwijking bevat die een impact van materieel belang maar zonder diepgaande invloed in de jaarrekening heeft.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van deze brochure verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

Wanneer de volledigheid van de kosten van het boekjaar niet gewaarborgd is, zoals vereist door artikel 33 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001, loopt de lezer die een economische beslissing neemt op basis van de door de vennootschap gepubliceerde informatie, het risico te worden misleid. Het onderstaand voorbeeld toont de gevolgen aan van een fout van scheiding van boekjaren die leidt tot het tot uitdrukking brengen door de commissaris van een oordeel met voorbehoud.

In het voorbeeld dat hierna wordt uitgewerkt, besluit de commissaris na afloop van de controlewerkzaamheden dat er sprake is van een onderwaardering van de handelsschulden en de diverse goederen en diensten, en derhalve van een overwaardering van het resultaat.

Bij het toepassen van zijn professionele oordeelsvorming is de commissaris van oordeel dat bovenvermelde (niet-gecorrigeerde) afwijking:

* + - 1. van materieel belang is (ISA 450, par. 11);
      2. maar niet van diepgaande invloed (ISA 705 (Herzien), par. 7 (a)) omwille van zowel het beperkt aantal posten dat beïnvloed wordt door de vastgestelde afwijking als het belang van deze posten ten opzichte van de jaarrekening als geheel.

Op grond van bovenstaande overwegingen dient de commissaris, overeenkomstig ISA 705 (par. 7), een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking te brengen. Wanneer de commissaris acht dat een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking dient te worden gebracht, moet hij in zijn verslag een sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” invoegen onmiddellijk na de sectie “Oordeel met voorbehoud”. De commissaris moet in deze sectie een beschrijving en een kwantificering van de financiële gevolgen van deze afwijking opnemen, tenzij dit praktisch niet haalbaar is. Wanneer het praktisch niet haalbaar is om de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de commissaris dit in voormelde sectie te vermelden.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de* *jaarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  (*Material* en *pervasive*) |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” , moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[51]](#footnote-58)) ...gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel met voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (49) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Uitgezonderd de effecten van de aangelegenheid zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap \_\_\_\_\_\_\_ per \_\_ \_\_\_\_20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***  Uit onze controlewerkzaamheden vloeit voort dat de bedragen van de handelsschulden en van de diensten en diverse goederen onderschat zijn ten belope van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, hetgeen overeenstemt met niet geboekte nog te ontvangen facturen. De bepalingen van artikel 33 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen zijn derhalve niet nageleefd en het resultaat van het boekjaar vóór belastingen is dus overgewaardeerd ten belope van datzelfde bedrag. De belastingen op de winst, het resultaat van het boekjaar na belastingen en het eigen vermogen zijn overgewaardeerd ten belope van respectievelijk € \_\_\_\_\_\_, € \_\_\_\_\_\_ en € \_\_\_\_\_.  Wij hebben …(49) … nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(49) … en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met voorbehoud.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (49) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over … (49) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (49) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[52]](#footnote-59)) |

### 2.1.4. Afwijking van materieel belang met betrekking tot een waardering van activa (gekwantificeerde impact van materieel belang en met diepgaande invloed)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van de vennootschap werd in het voorafgaande boekjaar gecontroleerd door de commissaris;
* De vennootschap bezit een deelneming en een schuldvordering die van materieel belang worden geacht;
* De commissaris verschilt van mening over de door het bestuursorgaan gehanteerde waarderingsmethodes gericht op het verantwoorden van het behoud van de boekwaarde van deze activa;
* De commissaris oordeelt dat deze afwijkingen een impact van materieel belang en met diepgaande invloed in de jaarrekening hebben.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

In het volgend voorbeeld bezit de vennootschap een meerderheidsdeelneming in de NV “Y” die reeds vele jaren financiële moeilijkheden kent. De deelneming in de dochtervennootschap, samen met de schuldvorderingen op deze laatste, vertegenwoordigen een belangrijk deel van de activa van de vennootschap. Op vraag van de commissaris past het bestuursorgaan een waardering tegen reële waarde van zijn dochtervennootschap toe.

De commissaris is van oordeel dat de waardering niet is gebeurd op basis van algemeen aanvaarde waarderingsmethodes en gaat bovendien noch akkoord met de door het bestuursorgaan in aanmerking genomen veronderstellingen, noch met de verstrekte toelichtingen bij de jaarrekening (VOL 6.17). Hij is van oordeel dat de minderwaarde zowel op de waarde van de deelneming als op die van de vordering duurzaam is.

De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede de te verstrekken relevante toelichtingen worden behandeld door ISA 540. Paragraaf A116 handelt meer in het bijzonder over het geval waarin de auditor op basis van de verkregen controle-informatie tot de conclusie komt dat de informatie wijst op een schatting die verschilt van de puntschatting van het management. In dergelijke gevallen is de afwijking niet kleiner dan het verschil tussen de puntschatting van het management en het dichtstbijzijnde punt van het door de auditor gehanteerde interval.

In het kader van onderhavig voorbeeld en in toepassing van zijn professionele oordeelsvorming is de commissaris van oordeel dat bovenvermelde (niet-gecorrigeerde) afwijking van materieel belang is (ISA 450, par. 11) en van diepgaande invloed (ISA 705 (Herzien), par. 7 (a)) gezien de significantie van de betreffende post ten opzichte van de jaarrekening als geheel.

Overeenkomstig ISA 705 (Herzien) (par. 8), dient de commissaris een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen als hij, nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen, tot de conclusie komt dat afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk zowel van materieel belang zijn voor als een diepgaande invloed hebben op de jaarrekening. In dit geval moet hij in zijn verslag een sectie “Basis voor het afkeurend oordeel” invoegen onmiddellijk na de sectie “Afkeurend oordeel”. De commissaris moet in deze sectie een beschrijving en een kwantificering van de financiële gevolgen van deze afwijking opnemen, tenzij dit praktisch niet haalbaar is. Wanneer het praktisch niet haalbaar is om de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de commissaris dit in voormelde paragraaf te vermelden.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de j**aarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  (*Material* en *pervasive*) |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” , moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[53]](#footnote-60)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Afkeurend oordeel***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (51) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie “Basis voor het afkeurend oordeel,” geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, geen getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap \_\_\_\_\_\_\_ per \_\_ \_\_\_\_20\_\_, noch van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het afkeurend oordeel***  De naamloze vennootschap Y, dochteronderneming van de vennootschap, kent reeds vele jaren grote financiële moeilijkheden. Ondanks de opgebouwde verliezen is het bestuursorgaan van oordeel dat er voldoende positieve factoren bestaan die het niet toepassen van een waardevermindering op deze deelneming en op de schuldbewijzen op de verbonden onderneming verantwoorden. Bij gebrek aan een waardering uitgevoerd door het bestuursorgaan op basis van algemeen aanvaarde methodes en in toepassing van de bepalingen van artikel 66, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen had op de boekwaarde van deze deelneming, voor een bedrag van €\_\_\_, alsook op de schuldbewijzen op de verbonden onderneming, voor een bedrag van €\_\_\_, een waardevermindering moeten worden toegepast. Wij zijn niet in staat geweest om het bedrag van de te boeken waardervermindering te bepalen [die op datum van dit verslag niet lager zou moeten zijn dan €\_\_\_\_] alsook om de redenen te onderschrijven die het niet-aanpassen van de boekwaarde verantwoorden, zoals weergegeven in de toelichting VOL 6.17 van de jaarrekening.  Wij hebben … (51) … nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(51)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor het afkeurend oordeel.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (51) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over … (51) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (51) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[54]](#footnote-61)) |

### 2.1.5 Afwijking van materieel belang met betrekking tot een waarderingsregel (gekwantificeerde impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van de vennootschap werd in het voorafgaande boekjaar gecontroleerd door de commissaris;
* Het bestuursorgaan heeft een in het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen opgenomen waarderingsprincipe op niet gepaste wijze toegepast;
* De commissaris oordeelt dat deze afwijking een impact van materieel belang maar zonder diepgaande invloed op de jaarrekening heeft.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

De commissaris dient zich ervan te vergewissen dat de waarderingsregels van de vennootschap door het bestuursorgaan worden opgesteld of gewijzigd met inachtneming van het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

Soms verschillen de commissaris en het bestuursorgaan van mening over een weerhouden waarderingsregel omdat die niet overeenstemt met de wettelijke bepalingen van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen of omdat door een onjuiste toepassing van de waarderingsregel het getrouw beeld van de jaarrekening wordt aangetast. Het voorbeeld betreft een geval waar het bestuursorgaan een door het koninklijk besluit van 30 januari 2001 voorziene bepaling niet naleeft ondanks de vraag tot aanpassing gesteld door de commissaris.

In de jaarrekening wordt een herwaardering van de “Installaties, machines en uitrusting” verantwoord indien zij overeenstemt met een vaststaande en duurzame meerwaarde. In de toelichting wordt melding gemaakt van de toegepaste herwaardering met vermelding van de motivering. In het volgend voorbeeld is de commissaris van oordeel dat aan de voorwaarden van artikel 57 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 niet is voldaan. De herwaardering wordt immers uitgedrukt terwijl niet is voldaan aan de eisen van rentabiliteit en duurzaamheid van de meerwaarde.

Er dient te worden opgemerkt dat in dit geval wordt beschouwd dat de commissaris het eens is met de toepassing door het management van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten. Indien dit niet het geval zou zijn, dient te worden verwezen naar de sectie 2.7. hierna.

Bij het toepassen van zijn professionele oordeelsvorming is de commissaris van oordeel dat bovenvermelde (niet-gecorrigeerde) afwijking van materieel belang maar niet van diepgaande invloed (ISA 705 (Herzien), par. 7 (a)) is ten aanzien van het beperkt aantal posten dat beïnvloed is door de vastgestelde afwijking en van het belang van deze posten ten opzichte van de jaarrekening als geheel.

Op grond van bovenstaande overwegingen dient de commissaris, overeenkomstig ISA 705 (Herzien) (par. 7) een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking te brengen en in zijn verslag een sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” in te voegen onmiddellijk na de sectie “Oordeel met voorbehoud”. De commissaris moet in deze sectie een beschrijving en een kwantificering van de financiële gevolgen van deze afwijking opnemen, tenzij dit praktisch niet haalbaar is. Wanneer het praktisch niet haalbaar is om de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de commissaris dit in voormelde paragraaf te vermelden.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de* *jaarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  (*Material* en *pervasive*) |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” , moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[55]](#footnote-62)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel met voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (53) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Uitgezonderd de effecten van de aangelegenheid zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap \_\_\_\_\_\_\_ per \_\_ \_\_\_\_20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***  De vennootschap is overgegaan tot een herwaardering van bepaalde activa van de rubriek “Machines, Installaties en uitrusting” door de boeking op het eigen vermogen van een overeenstemmende herwaarderingsmeerwaarde ten belope van € \_\_\_\_\_\_\_\_. Wij zijn van mening dat deze herwaardering niet voldoet aan de voorwaarde van artikel 57 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, in de mate dat de uitgedrukte meerwaarde niet verantwoord wordt door de rentabiliteit van de vennootschap. Rekening houdend met de afschrijvingen toegepast op het bedrag van deze herwaardering, zijn het verlies van het boekjaar, de rubriek “Machines, Installaties en uitrusting” en het eigen vermogen overgewaarderd voor een bedrag van respectievelijk €\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, €\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ en € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Wij hebben …(53) … nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(53)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met voorbehoud.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (53) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over … (53) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (53) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[56]](#footnote-63)) |

### 2.1.6. Vrijwillig weglaten van inlichtingen in de toelichting bij de jaarrekening (gekwantificeerde impact van materieel belang maar zonder diepgaande invloed)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van de vennootschap werd in het voorafgaande boekjaar gecontroleerd door de commissaris;
* Het bestuursorgaan heeft vrijwillig bepaalde door het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen vereiste inlichtingen niet in de toelichting bij de jaarrekening vermeld;
* De commissaris oordeelt dat deze vrijwillige weglating van inlichtingen een impact van materieel belang maar geen diepgaande invloed op de jaarrekening heeft;
* De commissaris oordeelt dat geen gebruik kan worden gemaakt van de vrijstelling voorzien in artikel 91 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001([[57]](#footnote-64)).

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

In het voorbeeld dat hierna wordt uitgewerkt laat het bestuursorgaan bewust na om melding te maken van een transactie die van materieel belang wordt geacht, zijnde het verwerven van de controle over een vennootschap, en van het feit dat meerwaarden op interne overdrachten werden gerealiseerd als gevolg van verrichtingen tussen een moedervennootschap en haar dochtervennootschappen.

Indien de commissaris wordt geconfronteerd met de omstandigheden van het voorbeeld, zal hij ISA 550 betreffende verbonden partijen raadplegen. Deze standaard omvat onder meer de doelstelling om voldoende inzicht in de relaties en transacties met verbonden partijen te verwerven om vervolgens in staat te zijn frauderisicofactoren te erkennen en te bepalen of de jaarrekening een getrouw beeld geeft of niet misleidend is (voor zover de jaarrekening door deze relaties en transacties beïnvloed wordt).

Het is ook van belang voor de commissaris om ISA 240 te raadplegen, die in het bijzonder de aandacht vestigt op indicatoren die kunnen wijzen op het feit dat significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit mogelijk een effect op de jaarrekening hebben, bijvoorbeeld wanneer hierbij verbonden partijen betrokken zijn.

Naargelang van de omstandigheden zal hij ook het advies van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren van 5 maart 2010, gewijzigd op 29 oktober 2010 ([[58]](#footnote-65)), raadplegen. Dit advies behandelt in het bijzonder de toelichting VOL 6.15 (voorheen de staat XVIII*bis*) “Transacties met verbonden partijen buiten normale marktvoorwaarden”, de van de commissaris vereiste werkzaamheden en de inhoud van het verslag van de commissaris hieromtrent.

In het kader van onderhavig voorbeeld en in toepassing van zijn professionele oordeelsvorming is de commissaris van oordeel dat bovenvermelde niet-toelichting van informatie een impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed op de jaarrekening heeft en dat een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking dient te worden gebracht (ISA 705 (Herzien), par. 7).

Wanneer de commissaris acht dat een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking dient te worden gebracht, moet hij in zijn verslag een sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” invoegen onmiddellijk na de sectie “Oordeel met voorbehoud”.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de j**aarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  (*Material* en *pervasive*) |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” , moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[59]](#footnote-66)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel met voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (57) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Uitgezonderd de effecten van de aangelegenheid zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap \_\_\_\_\_\_\_ per \_\_ \_\_\_\_20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***  De lijst met de deelnemingen, opgenomen in toelichting VOL 6.5.1. bij de jaarrekening, is niet op exhaustieve wijze opgesteld. De deelneming in de vennootschap X en de inlichtingen die hierop betrekking hebben dienden hierin te worden opgenomen, zoals voorzien door artikel 91 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen. Verder vermeldt toelichting VOL 6.15. niet dat meerwaarden op overdrachten werden gerealiseerd als gevolg van verrichtingen tussen de vennootschap en haar dochtervennootschappen voor een bedrag van €\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Wij hebben … (57) … nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(57)… en inlichtingen verkregen..  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met voorbehoud.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (57) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over … (57) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (57) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[60]](#footnote-67)) |

### 2.1.7. Vrijwillig weglaten van inlichtingen (niet-mededeling van een wijziging van een waarderingsregel) in de toelichting bij de jaarrekening (impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van de vennootschap werd in het voorafgaande boekjaar gecontroleerd door de commissaris;
* Het bestuursorgaan heeft de waarderingsregels gewijzigd in de loop van het boekjaar dat wordt gecontroleerd;
* De wijziging van de waarderingsregels wordt door de commissaris aanvaardbaar geacht;
* De vereiste inlichtingen met betrekking tot de wijziging van een waarderingsregel zijn niet in de toelichting bij de jaarrekening opgenomen;
* De commissaris oordeelt dat het ontbreken van informatie in de toelichting een impact van materieel belang doch zonder diepgaande invloed in de jaarrekening heeft.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

De commissaris dient zich ervan te vergewissen dat de waarderingsregels van de vennootschap door het bestuursorgaan worden opgesteld of gewijzigd met inachtneming van het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

In geval van wijziging van de waarderingsregels zijn de volgende vermeldingen vereist in de toelichting bij de jaarrekening betreffende het boekjaar dat wordt gecontroleerd:

* de aard van de wijziging;
* de verantwoording van de wijziging;
* de raming van de invloed van deze wijziging op het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van de entiteit.
* een

In geval van een aanvaardbare wijziging van een waarderingsregel die op adequate wijze in de toelichting bij de jaarrekening werd vermeld zou de commissaris het nodig kunnen achten, voor het begrip van gebruikers van de jaarrekening, om na de sectie “Basis voor het oordeel” een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen (ISA 706 (Herzien)). Een voorbeeld van paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden wordt uitgewerkt *infra*, sectie 2.5.4.

In het voorbeeld dat hierna wordt uitgewerkt, vormt het ontbreken van de door het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen vereiste inlichtingen in de toelichting, in toepassing van ISA 705 (Herzien) (par. 6 (a)), een afwijking van materieel belang. In dit geval moet de commissaris in zijn verslag een sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” invoegen onmiddellijk na de sectie “Oordeel met voorbehoud”.

Op grond van bovenstaande overwegingen zal de commissaris, overeenkomstig ISA 705 (Herzien), paragraaf 7, een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking moeten brengen door het opnemen, overeenkomstig paragraaf 21 en 22 van voornoemde ISA, in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” van:

* de aard van de wijzigingen in de waarderingsregels;
* kwantificering van de financiële gevolgen van de afwijking op het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van de entiteit.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de* *jaarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  (*Material* en *pervasive*) |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[61]](#footnote-68)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel met voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (59) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Uitgezonderd de effecten van de aangelegenheid zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap \_\_\_\_\_\_\_ per \_\_ \_\_\_\_20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***  De vennootschap heeft haar waarderingsregels gewijzigd door de afschrijvingsduur voor industriële gebouwen te verhogen van 20 naar 30 jaar vanaf de aanschaffingen van dit boekjaar. Deze wijziging en de verantwoording hiervoor, alsook de inschatting van de wijze waarop dit een invloed heeft op het vermogen, de financiële toestand en het resultaat van de vennootschap werden niet vermeld in de toelichting bij de jaarrekening zoals voorgeschreven door artikel 30 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen. Deze wijziging van de waarderingsregels heeft tot gevolg dat de boekwaarde van de vaste activa verhoogd is met een bedrag van € \_\_\_ en dat het resultaat van het boekjaar vóór en na belastingen werd verbeterd met een bedrag van respectievelijk € \_\_\_ en €\_\_\_.  Wij hebben …(59) … nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(59)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met voorbehoud.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (59) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over … (59) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren …(59) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[62]](#footnote-69)) |

## 2.2. Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen

### 2.2.1. Algemene principes

1. De hiernavolgende voorbeelden verduidelijken meer in het bijzonder een aantal gevallen waarin de commissaris in de onmogelijkheid verkeert om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

1. ISA 705 (Herzien), paragraaf A8, bepaalt dat de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (hetgeen ook een beperking in de uitvoering van de controle wordt genoemd) kan voortkomen uit:
2. omstandigheden waarover de entiteit geen controle heeft;
3. omstandigheden die verband houden met de aard of timing van de werkzaamheden van de commissaris; of
4. beperkingen die door het bestuursorgaan zijn opgelegd.

Paragraaf A11 bevat bovendien voorbeelden die de meest voorkomende gevallen zouden kunnen zijn van een onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Het gaat meer bepaald om omstandigheden die kunnen volgen uit een laattijdige benoeming van de commissaris of om de onmogelijkheid om voldoende gegevensgerichte controles uit te voeren wanneer de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit niet effectief zijn.

1. Wanneer het bestuursorgaan aan de oorzaak ligt van een onmogelijkheid om bepaalde geplande controlewerkzaamheden te verrichten en het niet mogelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen middels het verrichten van alternatieve werkzaamheden, wordt de commissaris geconfronteerd met een beperking in de uitvoering van zijn werkzaamheden (*scope limitation*), en dient de commissaris, conform paragraaf 13 van ISA 705 (Herzien), de implicaties hiervan als volgt te bepalen:
2. indien de commissaris tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de jaarrekening van materieel belang zouden kunnen zijn maar geen diepgaande invloed zouden kunnen hebben, dient hij een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking te brengen; of
3. indien de commissaris tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de jaarrekening zowel van materieel belang zouden kunnen zijn als een diepgaande invloed zouden kunnen hebben zodat een oordeel met voorbehoud niet adequaat zou zijn om de ernst van de situatie over te brengen, dient hij:
4. de controleopdracht terug te geven, indien dit overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving praktisch uitvoerbaar en mogelijk is ([[63]](#footnote-70)); of
5. indien het teruggeven van de controleopdracht vóór het uitbrengen van het commissarisverslag niet praktisch uitvoerbaar of mogelijk is, een oordeelonthouding over de jaarrekening te formuleren.
6. Bij de uitvoering van een wettelijke controleopdracht, is het de commissaris niet toegelaten om contractueel een beperking in de uitvoering van zijn werkzaamheden te aanvaarden. Het Wetboek van vennootschappen voorziet overigens in een strafrechtelijke sanctie voor het bestuursorgaan dat de verificaties waaraan hij zich moet onderwerpen, verhindert of weigert de inlichtingen te verstrekken waartoe hij gehoud is of bewust onjuiste of onvolledige inlichtingen verstrekt (art. 170, eerste lid, 3° W. Venn.). In deze omstandigheden, zal de commissaris niet kunnen besluiten dat hij van het bestuursorgaan en aangestelden de door hem gevraagde toelichtingen en de informatie heeft verkregen die nodig zijn voor zijn controle (art. 144, §1, 2° W. Venn.). Wanneer de commissaris wordt geconfronteerd met een beperking in de uitvoering van zijn controle door toedoen van het bestuursorgaan of de leiding van de entiteit, zal hij in zijn verslag hiervoor een voorbehoud maken of een oordeelonthouding formuleren, na toepassing van professionele oordeelsvorming. Herinneren we er tot slot aan dat, behoudens indien dit door wet- of regelgeving wordt verboden, overeenkomstig paragraaf 29 van ISA 705 (Herzien), het controleverslag geen sectie “Kernpunten van de controle” overeenkomstig ISA 701 of een sectie “Andere informatie” overeenkomstig ISA 720 (Herzien) dient te bevatten als de auditor een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert.
7. Zoals hierboven aangehaald, kunnen andere omstandigheden leiden tot een beperking in de uitvoering van de controlewerkzaamheden (ISA 705 (Herzien), par. A8), zoals wanneer de commissaris laattijdig benoemd is, waardoor hij niet in staat is om alle controlestappen uit te voeren. Een ander voorbeeld betreft omstandigheden buiten de controle van de vennootschap, zoals boeken en boekhoudbescheiden die geheel of gedeeltelijk aangetast of vernietigd zijn dan wel niet beschikbaar zijn voor de controle). De beperking waarmee de commissaris wordt geconfronteerd zal aanleiding geven tot het tot uitdrukking brengen van een oordeel met voorbehoud of tot het formuleren van een oordeelonthouding. Het verslag moet de beperking omschrijven en het (de) daarop betrekking hebbende punt(en) van de jaarrekening aangeven.
8. Merk op dat het formuleren van een oordeelonthouding de commissaris er niet van mag weerhouden om alle op dat moment gekende afwijkingen van materieel belang te signaleren in zijn verslag, overeenkomstig paragraaf 27 van ISA 705 (Herzien). Dit betekent dat in een verslag van de jaarrekening waarin een oordeelonthouding wordt geformuleerd, ook de vastgestelde afwijkingen van materieel belang moeten worden vermeld. In de gevallen waar de commissaris overige aangelegenheden heeft onderkend die overigens een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, moet hij deze aangelegenheid ook in de sectie “Basis voor de oordeelonthouding en onderkende afwijking van materieel belang” vermelden, met inbegrip van het financieel effect daarvan indien dit praktisch haalbaar is. Dit wordt geïllustreerd *infra*, 2.7.4.
9. Omwille van het feit dat in het commissarisverslag een oordeelonthouding wordt geformuleerd, worden de secties betreffende de oordeelhouding, betreffende de basis voor de oordeelonthouding en betreffende de verantwoordelijkheden van de commissaris overeenkomstig ISA 705 (Herzien), paragraaf 26 en 28, anders geformuleerd (*cf. supra,* randnrs. 45, 47 en 93).

### 2.2.2. Geen voldoende en geschikte controle-informatie (impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van de vennootschap werd in het voorafgaande boekjaar gecontroleerd door de commissaris;
* De vennootschap bezit een deelneming van 10 % van de activa van de vennootschap vertegenwoordigt;
* De commissaris is niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie over dit element van de jaarrekening te verkrijgen;
* De commissaris oordeelt dat de eventuele gevolgen voor de jaarrekening van deze onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, van materieel belang en zonder diepgaande invloed zijn.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

Het volgend voorbeeld betreft de hypothese van een holding die een financiële deelneming aanhoudt in een vennootschap waarvoor geen voldoende en geschikte controle-informatie kon worden verkregen, noch door het bestuursorgaan, noch door de commissaris. In het kader van onderhavig voorbeeld en in toepassing van zijn professionele oordeelsvorming is de commissaris van oordeel dat deze onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot een belangrijke post van de jaarrekening vereist dat een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking wordt gebracht. In deze specifieke omstandigheden zal hij ook vermelden dat, uitgezonderd de aangelegenheid die aan de basis ligt van het voorbehoud, hij van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de entiteit de vereiste ophelderingen en inlichtingen heeft verkregen.

Overeenkomstig ISA 705 (Herzien) (par. 7) moet de commissaris tot de conclusie komen dat hij een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking moet brengen en in zijn verslag een sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” invoegen onmiddellijk na de sectie “Oordeel met voorbehoud”. In deze sectie moet de commissaris vermelden waarom het onmogelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de* *jaarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  (*Material* en *pervasive*) |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” , moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[64]](#footnote-71)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel met voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (62) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheid zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap \_\_\_\_\_\_\_ per \_\_ \_\_\_\_20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***  De vennootschap \_\_\_\_\_\_ bezit een deelneming in de vennootschap XYZ (Land X) opgenomen in de balans voor een bedrag van €\_\_\_\_\_. Wij konden geen voldoende en objectieve inlichtingen verkrijgen die ons in staat stelden om de geschikte waardering van deze deelneming te beoordelen. Bijgevolg zijn wij niet in staat geweest om te bepalen of aanpassingen van de aanschaffingswaarde noodzakelijk waren.  Wij hebben …(62) … nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Uitgezonderd de hierboven omschreven aangelegenheid, hebben wij van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met voorbehoud.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (62) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over … (62) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren …(62)… in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[65]](#footnote-72)) |

### 2.2.3. Tekortkoming in de interne beheersing met betrekking tot een bepaalde rubriek van de jaarrekening (impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van de vennootschap werd in het voorafgaande boekjaar gecontroleerd door de commissaris;
* De vennootschap beschikt niet over een afdoende interne beheersing met betrekking tot een relevante post van de jaarrekening;
* De commissaris was niet in staat om voldoende en geschikte informatie over deze post te verkrijgen;
* De commissaris oordeelt dat deze situatie een impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed op de jaarrekening heeft.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

Het voorbeeld dat hierna wordt uitgewerkt, illustreert een geval waarin de analytische opvolging van de bestellingen in uitvoering onvoldoende waarborgen biedt voor de toepassing van de methode van winstneming naar rato van de voltooiing van een opdracht (*percentage of completion method*) (art. 71 koninklijk besluit van 30 januari 2001). Bovendien hebben de vastgestelde moeilijkheden slechts betrekking op een deel van de activiteiten van de vennootschap.

In het volgend voorbeeld besluit de commissaris na afloop van de controlewerkzaamheden, en bij gebrek aan controle-informatie verkregen naar aanleiding van alternatieve controlewerkzaamheden, dat de vastgestelde afwijking van materieel belang maar zonder diepgaande invloed (ISA 705 (Herzien), par. 7 (a)), gezien het beperkt aantal posten dat beïnvloed is door de vastgestelde afwijking en van het belang van deze posten ten opzichte van de jaarrekening als geheel.

Op grond van bovenstaande overwegingen en overeenkomstig ISA 705 (Herzien), dient de commissaris een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking te brengen en in zijn verslag een sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” in te voegen onmiddellijk na de sectie “Oordeel met voorbehoud”. In deze sectie moet de commissaris vermelden waarom het onmogelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Indien de commissaris besluit dat een voorbehoud moet worden tot uitdrukking gebracht in verband met de interne beheersing van een welbepaalde cyclus (zie ook ISA 265, “Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management”), zal hij de belangrijkste betrokken post(en) van de jaarrekening onderkennen. Wanneer de commissaris geen voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen en derhalve de financiële gevolgen niet kan kwantificeren, dient de commissaris dit in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” te vermelden. In bepaalde gevallen zal het evenwel nuttig zijn om de brutobedragen van de betrokken rubrieken te vermelden.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de j**aarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  (*Material* en *pervasive*) |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[66]](#footnote-73)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel met voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (64) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheid zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap \_\_\_\_\_\_\_ per \_\_ \_\_\_\_20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***  De interne beheersing met betrekking tot de opvolging van de bestellingen in uitvoering laat geen gepaste controle toe van de waardering daarvan op het einde van het boekjaar en bijgevolg van het bepalen van het bedrag van de betrokken voorraadwijziging. Deze bestellingen in uitvoering verschijnen in de balans voor een bedrag van € \_\_\_\_\_ onder de rubriek van de voorraden terwijl de betrokken voorraadwijziging opgenomen is in de resultatenrekening voor een bedrag van € \_\_\_\_\_. Gelet op het feit dat het bestuursorgaan niet in staat is geweest om het geheel van de bestellingen in uitvoering te beheersen, hebben wij de impact van deze aangelegenheid op de waarde van de voorraden en bijgevolg op de voorraadwijziging opgenomen in de resultatenrekening, niet kunnen kwantificeren.  Wij hebben …(64) … nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Uitgezonderd de hierboven omschreven aangelegenheid, hebben wij van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met voorbehoud.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (64) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over …(64)… die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren… (64) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[67]](#footnote-74)) |

### 2.2.4. Tekortkoming in de interne beheersing met betrekking tot een bepaalde rubriek in de jaarrekening (impact van materieel belang en met diepgaande invloed)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van de vennootschap werd in het voorgaande boekjaar gecontroleerd door de commissaris;
* De vennootschap wordt geconfronteerd met tekortkomingen van materieel belang in haar nieuw softwarepakket voor geïntegreerd beheer (ERP) die leiden tot problemen met betrekking tot de waardering van de voorraden;
* De vennootschap heeft deze tekortkomingen niet kunnen wegwerken en heeft aan de commissaris geen relevante inlichtingen kunnen verstrekken over de rubriek van de voorraden die bijgevolg een impact hebben op de voorraadwijzigingen;
* Gezien de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over verschillende bijzonder belangrijke rubrieken van de jaarrekening, besluit de commissaris dat de eventuele gevolgen voor de jaarrekening van materieel belang en met diepgaande invloed zijn.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

Het volgend voorbeeld beoogt de hypothese van een vennootschap met een gebrekkig softwarepakket voor geïntegreerd beheer (ERP) dat geen juiste waardering van de aankopen en van de voorraad en bijgevolg van de voorraadwijziging waarborgt. Tijdens de controle van de inventaris, gebaseerd op niet-statistische steekproeven, werden dermate belangrijke afwijkingen in de voorraadwaardering vastgesteld dat de betrouwbaarheid van de voorraad ernstig in twijfel kan worden getrokken. Het bestuursorgaan was niet in staat om de nodige correcties aan te brengen ondanks de vraag van de commissaris. De commissaris is van oordeel dat de onmogelijkheid om voldoende en geschikte informatie te verkrijgen (onvoldoende of onbestaande documentatie) met betrekking tot twee belangrijke rubrieken van de jaarrekening, hem ertoe brengt, gezien de tekortkomingen in de interne beheersing, een oordeelonthouding over de jaarrekening als geheel te formuleren. In deze specifieke omstandigheden zal hij ook vermelden dat hij van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de entiteit niet de vereiste ophelderingen en inlichtingen heeft kunnen verkrijgen (zie ook ISA 265, “Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management”).

Overeenkomstig ISA 705 (Herzien) (par. 9), dient de commissaris tot de conclusie te komen dat hij in de onmogelijkheid verkeert om een oordeel tot uitdrukking te brengen en dient hij een oordeelonthouding te formuleren. Wanneer de commissaris van mening is dat hij geen oordeel tot uitdrukking kan brengen over het feit of de jaarrekening een getrouw beeld geeft, moet hij in zijn verslag een sectie “Basis voor de oordeelonthouding” invoegen onmiddellijk na de sectie “Oordeelonthouding”. In deze sectie moet de commissaris vermelden waarom het onmogelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Merk op dat het formuleren van een oordeelonthouding de commissaris er niet van mag weerhouden om alle op dat moment gekende afwijkingen van materieel belang te signaleren in zijn verslag, overeenkomstig paragraaf 27 van ISA 705 (Herzien). Dit betekent dat in een verslag over de jaarrekening waarin een oordeelonthouding wordt geformuleerd, ook de vastgestelde afwijkingen van materieel belang moeten worden vermeld. In de gevallen waar de commissaris overige aangelegenheden heeft onderkend die overigens een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, moet hij deze aangelegenheid ook in de sectie “Basis voor de oordeelonthouding” vermelden, met inbegrip van het financieel effect daarvan indien dit praktisch haalbaar is. Dit wordt geïllustreerd *infra*, sectie 2.7.4

Omwille van het feit dat in het commissarisverslag een oordeelonthouding wordt geformuleerd, worden de secties betreffende de oordeelonthouding, betreffende de basis voor de oordeelonthouding en betreffende de verantwoordelijkheden van de commissaris overeenkomstig ISA 705 (Herzien), paragraaf 26 en 28, anders geformuleerd (*cf. supra,* randnrs. 45, 47 en 93).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de* *jaarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  (*Material* en *pervasive*) |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[68]](#footnote-75)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeelonthouding***  Wij hebben de opdracht gekregen om de wettelijke controle uit te voeren van de jaarrekening van de vennootschap, die de balans op \_ \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met een balanstotaal van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie ‘Basis voor de oordeelonthouding’, zijn we niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over deze jaarrekening te verschaffen. Bijgevolg brengen we geen oordeel over de jaarrekening tot uitdrukking.  ***Basis voor de oordeelonthouding***  In de loop van het boekjaar heeft de vennootschap een nieuw softwarepakket voor geïntegreerd beheer (ERP) en waardering van haar voorraden geïmplementeerd. Deze implementatie heeft geleid tot tekortkomingen in de interne beheersing, die geleid hebben tot afwijkingen in de voorraadwaardering die bovendien de voorraadwijziging hebben beïnvloed in de rubriek van de aankopen. Gelet op het feit dat het bestuursorgaan niet in staat is geweest om het geheel van zijn voorraden te controleren, was het ons niet mogelijk om de impact van deze aangelegenheden op de waarde van de voorraden en derhalve op de in de resultatenrekening opgenomen voorraadwijziging te kwantificeren.  Rekening houdend met deze omstandigheden en gevolg gevend aan de vereiste uit artikel 144, §1, 2° van het Wetboek van vennootschappen, dienen wij te besluiten dat wij van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vennootschap niet de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen hebben verkregen.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (66) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Het is onze verantwoordelijkheid een controle van de jaarrekening van de vennootschap uit te voeren overeenkomstig de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België. Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na. Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie ‘Basis voor de oordeelonthouding’, zijn we echter niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over deze jaarrekening te verschaffen.  Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[69]](#footnote-76)) |

### 2.2.5. Tekortkoming in de interne beheersing met betrekking tot een bepaalde cyclus (impact van materieel belang en met diepgaande invloed)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van de vennootschap werd in het voorafgaande boekjaar gecontroleerd door de commissaris;
* De vennootschap beschikt niet over een afdoende interne beheersing over diverse administratieve processen, in het bijzonder de aankoopcyclus, die de jaarrekening beïnvloeden;
* De commissaris is niet in staat om voldoende en geschikte informatie te verkrijgen dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat, aangezien de vastgestelde problemen dermate wezenlijk zijn en er geen alternatieve controlewerkzaamheden kunnen worden verricht;
* De commissaris oordeelt dat deze situatie een impact van materieel belang en met diepgaande invloed in de jaarrekening heeft.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

De controlewerkzaamheden van de commissaris vervangen onder geen beding de interne beheersing van de gecontroleerde entiteit, bijvoorbeeld indien er geen fysieke voorraadopname is tot stand gekomen of indien deze slecht werd uitgevoerd. In dat geval is het noch de taak noch de bevoegdheid van de commissaris om zelf het werk uit te voeren, maar in bepaalde omstandigheden zal hij evenwel voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verkrijgen door het uitvoeren van gegevensgerichte controles (*substantive audit procedures*).

In een dergelijk geval zal de commissaris, overeenkomstig ISA 265, schriftelijk een beschrijving van de door hem vastgestelde significante tekortkomingen in de interne beheersing en van hun potentiële gevolgen moeten meedelen aan degenen belast met de governance van de entiteit.

In het voorbeeld dat hierna wordt uitgewerkt, besluit de commissaris na afloop van zijn controlewerkzaamheden, gelet op de onmogelijkheid om alternatieve controlewerkzaamheden te verrichten, dat de vastgestelde afwijking van materieel belang en van diepgaande invloed is ([[70]](#footnote-77)) ten aanzien van het groot aantal posten dat beïnvloed is door de vastgestelde afwijkingen en van het belang van deze posten ten opzichte van de jaarrekening als geheel.

Overeenkomstig ISA 705 (Herzien) (par. 9), dient de commissaris tot de conclusie te komen dat hij in de onmogelijkheid verkeert om een oordeel tot uitdrukking te brengen en dient hij een oordeelonthouding te formuleren. Wanneer de commissaris van mening is dat hij geen oordeel tot uitdrukking kan brengen over het feit of de jaarrekening een getrouw beeld geeft, moet hij in zijn verslag een sectie “Basis voor de oordeelonthouding” invoegen onmiddellijk na de sectie “Oordeelonthouding”. In deze sectie moet de commissaris vermelden waarom het onmogelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Omwille van het feit dat in het commissarisverslag een oordeelonthouding wordt geformuleerd, worden de secties betreffende de basis voor de oordeelonthouding en betreffende de verantwoordelijkheden van de commissaris overeenkomstig ISA 705 (Herzien), paragrafen 26 en 28, anders geformuleerd (*cf. supra,* randnrs. 45, 47 en 104).

Merk op dat het formuleren van een oordeelonthouding de commissaris er niet van mag weerhouden om alle op dat moment gekende afwijkingen van materieel belang te signaleren in zijn verslag, overeenkomstig paragraaf 27 van ISA 705 (Herzien). Dit betekent dat in een verslag over de jaarrekening waarin een oordeelonthouding wordt geformuleerd, ook de vastgestelde afwijkingen van materieel belang moeten worden vermeld. In de gevallen waar de commissaris overige aangelegenheden heeft onderkend die overigens een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, moet hij deze aangelegenheid ook in de sectie “Basis voor de oordeelonthouding” vermelden, met inbegrip van het financieel effect daarvan indien dit praktisch haalbaar is. Dit wordt geïllustreerd *infra*, sectie 2.7.4.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de* *jaarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  (*Material* en *pervasive*) |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[71]](#footnote-78))... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeelonthouding***  Wij hebben de opdracht gekregen om de wettelijke controle uit te voeren van de jaarrekening van de vennootschap , die de balans op \_ \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met een balanstotaal van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie ‘Basis voor de oordeelonthouding’, zijn we niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over deze jaarrekening te verschaffen. Bijgevolg brengen we geen oordeel over de jaarrekening tot uitdrukking.  ***Basis voor de oordeelonthouding***  De interne beheersing van de vennootschap vertoont significante tekortkomingen en meer in het bijzonder met betrekking tot de aankoopcyclus. Deze tekortkomingen zouden een invloed van materieel belang op bepaalde rubrieken van de jaarrekening kunnen hebben. Wij zijn niet in staat geweest om via alternatieve controlewerkzaamheden de betrouwbaarheid en de volledigheid van de aankopen en de in de jaarrekening opgenomen aanverwante rubrieken – zijnde de voorraadwijziging, de goederenvoorraad en leveranciersschulden – na te gaan.  Rekening houdend met deze omstandigheden en gevolg gevend aan de vereiste uit artikel 144, §1, 2° van het Wetboek van vennootschappen, dienen wij te besluiten dat wij van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vennootschap niet de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (69) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Het is onze verantwoordelijkheid een controle van de jaarrekening van de vennootschap uit te voeren overeenkomstig de internationale controlestandaarden (ISA) zoals van toepassing in België. Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na. Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie ‘Basis voor de oordeelonthouding’, zijn we echter niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over deze jaarrekening te verschaffen.  Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[72]](#footnote-79)) |

### 2.2.6. Gebrek aan schriftelijke bevestigingen

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden:

* De jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
* Het bestuursorgaan wil de bevestigingsbrief waarvan de inhoud door de commissaris werd voorgesteld, niet ondertekenen;
* De commissaris oordeelt dat hij in de onmogelijkheid verkeert om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omdat hij niet beschikt over de absoluut noodzakelijke controle-informatie die betrekking heeft op de bevestigingsbrief.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

Gewoonlijk wordt de bevestigingsbrief ondertekend door de leden van het management, zoals gedefinieerd in paragraaf 8 van ISA 580 ([[73]](#footnote-80)), die verantwoordelijk zijn voor het opstellen van de jaarrekening, op het hoogste niveau van de entiteit (met inbegrip van het financieel beleid), rekening houdend met hun kennis van de feiten en met hun gezag. Het is in bepaalde gevallen ook mogelijk dat de commissaris ervoor opteert dat een ander relevant persoon (of orgaan) de bevestigingsbrief (mede-)ondertekent die (dat) de bevoegdheid heeft de entiteit te verbinden voor handelingen die verdergaan dan het dagelijks bestuur.

Het verkrijgen van deze schriftelijke bevestigingen is noodzakelijke controle-informatie die de commissaris dient te verkrijgen voor de controleopdracht met betrekking tot de jaarrekening. De noodzaak voor het verkrijgen van de schriftelijke bevestigingen is gelegen in het feit dat de commissaris met betrekking tot bepaalde aspecten van de controleopdracht geen conclusies kan formuleren louter op basis van de overige verkregen controle-informatie. De bijkomende norm (herzien in 2018) en een aantal ISA’s vereisen het verkrijgen van schriftelijke bevestigingen, zoals onder meer ISA 240 (fraude), ISA 250 (het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving), ISA 550 (transacties met verbonden partijen) en ISA 570 (Herzien) (continuïteit). De bevestigingsbrief gericht aan de commissaris dient de door de ISA’s en de door paragrafen 74 tot en met 78 van de bijkomende norm (herzien in 2018) vereiste schriftelijke bevestigingen te bevatten. Indien de commissaris vaststelt dat één van deze bijkomende Belgische bevestigingen niet van toepassing is, kan deze evenwel worden weggelaten.

Concreet en onverminderd hetgeen in de hiernavolgende paragraaf wordt vermeld inzake de effectieve uitoefening van de verantwoordelijkheden, betekent bovenstaande dat de commissaris in de onmogelijkheid verkeert om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen die essentieel is voor het formuleren van zijn conclusies als basis voor het tot uitdrukking brengen van zijn oordeel over het getrouw beeld van de jaarrekening indien hij niet de absoluut noodzakelijke schriftelijke bevestigingen verkrijgt.

Naargelang van de concrete situatie zal de commissaris moeten evalueren of dit aanleiding zal geven of tot een oordeel met voorbehoud of tot een oordeelonthouding (evaluatie in overeenstemming met ISA 705) (Herzien)), evenwel rekening houdend met de paragrafen 74 tot en met 78 van de bijkomende norm (herzien in 2018) en met het feit dat ISA 580 (par. 20) steeds een oordeelonthouding vereist indien de niet verkregen bevestiging betrekking heeft op de effectieve uitoefening van de verantwoordelijkheden van de leden van het management met betrekking tot:

* het opstellen van de jaarrekening in overeenstemming met het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel zoals vastgelegd in de opdrachtbrief; en/of
* het verstrekken van alle relevante informatie en toegang tot deze informatie, zoals vastgelegd in de opdrachtbrief, *in casu* de volledigheid van de verwerking en de weergave van alle transacties in de jaarrekening.

Dit is tevens het geval indien de commissars tot de conclusie komt dat er voldoende twijfel bestaat omtrent de integriteit van het bestuursorgaan om te besluiten dat de op grond van de hierboven vermelde vereiste bevestigingen niet betrouwbaar zijn (ISA 580, par. 20). Overeenkomstig paragraaf 20 van ISA 580 formuleert de commissaris in deze gevallen een oordeelonthouding. Derhalve dient de commissaris geen oordeelvorming meer toe te passen over het diepgaand karakter van het mogelijke effect van deze specifieke situatie.

Indien de commissaris oordeelt dat hij geen oordeel tot uitdrukking kan brengen over het feit of de jaarrekening een getrouw beeld geeft, moet hij, overeenkomstig ISA 705 (Herzien), in zijn verslag een sectie “Basis voor de oordeelonthouding” invoegen onmiddellijk na de sectie “Oordeelonthouding”. In deze sectie moet de commissaris vermelden waarom het onmogelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Omwille van het feit dat in het verslag over de jaarrekening een oordeelonthouding wordt geformuleerd, worden de secties “Basis voor de oordeelonthouding” en “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening” overeenkomstig ISA 705 (Herzien) anders geformuleerd. Herinneren we eraan dat, overeenkomstig paragraaf 29 van ISA 705 (Herzien), tenzij vereist door wet- of regelgeving, het commissarisverslag geen sectie “Kernpunten van de controle” overeenkomstig ISA 701 of een sectie “Andere informatie” overeenkomstig ISA 720 (Herzien) dient te bevatten als de commissaris een oordeelonthouding over de jaarrekening formuleert.

Merk op dat het formuleren van een oordeelonthouding de commissaris er niet van mag weerhouden om alle op dat moment gekende afwijkingen van materieel belang te signaleren in zijn verslag, overeenkomstig paragraaf 27 van ISA 705 (Herzien). Dit betekent dat in een verslag over de jaarrekening waarin een oordeelonthouding wordt geformuleerd, ook de vastgestelde afwijkingen van materieel belang moeten worden vermeld. In de gevallen waar de commissaris overige aangelegenheden heeft onderkend die overigens een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, moet hij deze aangelegenheid in de sectie “Basis voor de oordeelonthouding” vermelden, met inbegrip van het financieel effect daarvan indien dit praktisch haalbaar is. Dit wordt geïllustreerd *infra*, sectie 2.7.4.

Dit voorbeeld betreft een situatie waarin de bevestigingsbrief als geheel niet werd ondertekend. In een andere situatie – bijv. indien een specifieke bevestiging niet werd verschaft (bijv. een bijkomende bevestiging met betrekking tot de voorraadbeheer), hoewel die expliciet door de commissaris werd gevraagd – wordt de commissaris geconfronteerd met een beperking in de uitvoering van de controle (*scope limitation*). Deze *scope limitation* dient te worden gevolgd, indien het mogelijke effect van materieel belang is voor, of een diepgaande invloed heeft op de jaarrekening (in functie van de toegepaste professionele oordeelsvorming) door een aangepast oordeel, *in casu* een oordeel met voorbehoud dan wel een oordeelonthouding, al naargelang van het geval.

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[74]](#footnote-81)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de controle van de jaarrekening**  ***Oordeelonthouding***  Wij hebben de opdracht gekregen om de wettelijke controle uit te voeren van de jaarrekening van de vennootschap, die de balans op \_ \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met een balanstotaal van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie Basis voor de oordeelonthouding , zijn we niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over deze jaarrekening te verschaffen. Bijgevolg brengen we geen oordeel over de jaarrekening tot uitdrukking.  ***Basis voor de oordeelonthouding***  Wij hebben van de vennootschap niet de schriftelijke bevestigingen verkregen die onontbeerlijk zijn in het kader van onze controle, hetgeen ons niet toelaat te concluderen dat de jaarrekening vrij is van een afwijking van materieel belang.  Rekening houdend met deze omstandigheden en gevolg gevend aan de vereiste uit artikel 144, §1, 2° van het Wetboek van vennootschappen, dienen wij te besluiten dat wij van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vennootschap niet de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen hebben verkregen.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (72) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Het is onze verantwoordelijkheid een controle van de jaarrekening van de vennootschap uit te voeren overeenkomstig de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België. Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na. Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie ‘Basis voor de oordeelonthouding’, zijn we echter niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over deze financiële overzichten te verschaffen.  Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[75]](#footnote-82)) |

## 2.3. Gevolgen van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het verslag over de jaarrekening betreffende het voorgaande boekjaar

### 2.3.1. Algemene principes en beschrijving van de scenario’s

1. De hierna uitgewerkte voorbeelden zijn gebaseerd op ISA 710, die de verplichtingen van de commissaris omschrijft met betrekking tot de “ter vergelijking opgenomen informatie” in de jaarrekening die het voorwerp van de controle uitmaakt.

De voorgestelde voorbeelden gaan uit van de hypothese waarin door de huidige commissaris of door zijn voorganger een aangepast oordeel tot uitdrukking werd gebracht in het boekjaar dat het boekjaar onder controle voorafgaat. De vraag wordt gesteld in welke mate dit aangepast oordeel nog gevolgen zal hebben op de “ter vergelijking opgenomen informatie” in de jaarrekening, alsook op de jaarrekening van het boekjaar onder controle.

1. Ter herinnering, ISA 510 omschrijft de verplichtingen van de commissaris met betrekking tot de beginsaldi in het kader van een initiële controleopdracht. Een initiële controleopdracht omvat een controle die voor de eerste keer door de commissaris wordt uitgevoerd. Conform de ISA’s gaat het met andere woorden om de situatie waarin tijdens het voorgaande boekjaar een andere commissaris was benoemd of waarin er geen commissaris was. In deze omstandigheden zijn de paragrafen 14 en 15 van ISA 710, bovenop de door ISA 510 vereiste werkzaamheden, van toepassing. Voorbeelden betreffende deze omstandigheden zijn terug te vinden *infra,* sectie 2.6.
2. In de context van het Belgisch toepasselijk boekhoudkundig referentiekader (KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen) heeft de “ter vergelijking opgenomen informatie” veeleer betrekking op de overeenkomstige cijfers (en dus niet op de vergelijkende jaarrekening). Deze overeenkomstige cijfers maken integraal deel uit van de jaarrekening van het boekjaar onder controle en hebben als enig doel te kunnen vergelijken met de opgenomen informatie met betrekking tot het boekjaar dat het boekjaar onder controle voorafgaat. In deze optiek is het logisch dat een aangepast oordeel met betrekking tot de overeenkomstige cijfers de vergelijkbaarheid tussen de twee boekjaren kan beïnvloeden.
3. Het lijkt van belang om te onderlijnen dat de hiernavolgende scenario’s geen rekening houden met het bijkomend scenario waarin de vennootschap is overgegaan tot een wijziging van de vergelijkende cijfers. Op dit ogenblik bestaan er afwijkende meningen binnen het beroep met betrekking tot de voorgestelde behandeling in het kader van scenario 3. Immers, op welke wijze dient ingegaan te worden op een materiële vergissing die werd meegedeeld aan het management maar die niet werd gecorrigeerd en die geleid heeft tot een aangepast oordeel tijdens het voorgaande boekjaar of op een materiële vergissing die het volgende boekjaar werd ontdekt? Sommige beroepsbeoefenaren verkiezen de benadering uiteengezet in advies 2014/4 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (zie sectie 1.5.4.) te volgen en dus de jaarrekening, en bijgevolg ook de vergelijkende cijfers, te wijziggen, aangezien de Commissie van mening is dat een correctie van de jaarrekening dient te gebeuren en dat de correctie bij wijze van verwerking via het resultaat van het boekjaar waarin de schending wordt vastgesteld, niet volstaat. Anderen zijn van mening dat de beschrijving van de vergissing in de toelichting bij de jaarrekening volstaat, aangezien, op grond van artikel 33 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001, de correctie, ook al is deze materieel, het resultaat van het lopende boekjaar kan beïnvloeden, op voorwaarde dat een gepaste vermelding in de toelichting werd gegeven.

#### Mogelijk effect op de jaarrekening (betreffende het boekjaar onder controle) van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het daaraan voorafgaand boekjaar (cf. bijlage 3)

1. De verschillende scenario’s betreffende een aangelegenheid die tijdens het boekjaar voorafgaand aan het boekjaar onder controle aanleiding gaf tot een oordeel met voorbehoud, die niet geleid heeft tot een wijziging van de jaarrekening uitgevoerd overeenkomst Advies 2014/4 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen ([[76]](#footnote-83)), zijn hierna samengevat.

**Scenario 1**

1. De aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel is nog niet opgelost in het boekjaar onder controle en het (mogelijk) effect daarvan is van materieel belang in het boekjaar onder controle.

**Scenario 2**

1. De aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel is nog niet opgelost in het boekjaar onder controle maar het (mogelijk) effect daarvan is niet van materieel belang in het boekjaar onder controle.

**Scenario 3**

1. De aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel is opgelost en verwerkt in het boekjaar onder controle overeenkomstig de bepalingen van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 (wat onder meer inhoudt dat de aangelegenheid op adequate wijze werd toegelicht). Het (mogelijk) effect daarvan is van materieel belang in het boekjaar onder controle, maar werd adequaat toegelicht.

**Scenario 4**

1. De aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel is opgelost en verwerkt in het boekjaar onder controle overeenkomstig de bepalingen van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 (wat onder meer inhoudt dat de aangelegenheid op adequate wijze werd toegelicht). Het (mogelijk) effect daarvan is niet van materieel belang in het boekjaar onder controle en werd adequaat toegelicht.

**Scenario 5**

1. De aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel is opgelost in het boekjaar onder controle maar niet overeenkomstig de bepalingen van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 (wat onder meer inhoudt dat de aangelegenheid niet of op inadequate wijze werd toegelicht). Het (mogelijke) effect daarvan is van materieel belang in het boekjaar onder controle.

**Scenario 6**

1. De aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel is opgelost in het boekjaar onder controle maar niet overeenkomstig de bepalingen van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 (wat onder meer inhoudt dat de aangelegenheid niet of op inadequate wijze werd toegelicht). Het (mogelijke) effect daarvan is niet van materieel belang in het boekjaar onder controle.

**Scenario 7**

1. De aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel is opgelost in het boekjaar onder controle. Het ging hier bijvoorbeeld om een beperking in de uitvoering van de controle (*scope limitation*) waarvan het effect mogelijk van materieel belang was en die het gevolg was van een weigering door het bestuursorgaan om de deelneming te waarderen teneinde te bepalen wat het mogelijke effect van een duurzame waardervermindering was, hetgeen aanleiding had gegeven tot een aangepast oordeel. Tijdens het boekjaar onder controle heeft het bestuursorgaan evenwel de deelneming gewaardeerd en de afwezigheid van een duurzame waardevermindering bewezen. De commissaris gaat akkoord met deze waardering.
2. In de meeste gevallen zijn deze voorbeelden *mutatis mutandis* van toepassing wanneer een afkeurend oordeel tot uitdrukking werd gebracht of een oordeelonthouding werd geformuleerd in het boekjaar voorafgaand aan het boekjaar onder controle.

SAMENVATTING VAN DE SCENARIO’S IN TABELVORM (*cf.* bijlage 5)

(niet gecorrigeerde jaarrekening – zie ook advies CBN 2014/4)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Scenario | Status van de aangelegenheid  in het boekjaar onder controle | Effect van de aangelegenheden op de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar onder controle |
| 1 | Niet opgelost | Van materieel belang |
| 2 | Niet opgelost | Niet van materieel belang |
| 3 | Opgelost, in overeenstemming met KB | Van materieel belang maar  adequaat toegelicht |
| 4 | Opgelost, in overeenstemming met KB | Niet van materieel belang en  adequaat toegelicht |
| 5 | Opgelost, niet in overeenstemming met KB | Van materieel belang en  niet adequaat  toegelicht |
| 6 | Opgelost, niet in overeenstemming met KB | Niet van materieel belang  en niet adequaat  toegelicht |
| 7 | Opgelost, in overeenstemming met het KB | Een paragraaf inzake overige aangelegenheden kan overwogen worden |

De scenario’s 1, 2 en 5 maken het voorwerp uit van een hierna uitgewerkt voorbeeld. Scenario’s 3 en 4 worden niet uitgewerkt daar het een niet-aangepast oordeel betreft.

In het kader van de scenario’s 3 en 4, en wanneer een aangelegenheid zodanig belangrijk is dat deze fundamenteel is voor het begrip van de jaarrekening dat de gebruikers hebben, zou een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden als volgt kunnen worden opgesteld:

“*Zonder afbreuk te doen aan ons hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op toelichting VOL \_\_\_\_ bij de jaarrekening, die een omschrijving bevat van het effect van een vergissing geboekt in het boekjaar onder controle en begaan in het voorgaande boekjaar op het resultaat van het lopend boekjaar en op de jaarrekening van het voorgaande boekjaar.*”.

Scenario 6 wordt evenmin uitgewerkt daar het leidt, voor wat het effect op de vergelijkbaarheid betreft, tot hetzelfde oordeel als tot uitdrukking gebracht in het tweede scenario.

In het kader van scenario 7 en gevolggevend aan het hierboven opgenomen voorbeeld, kan, wanneer een aangelegenheid, in toepassing van de professionele oordeelsvorming van de commissaris, relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de commissaris of zijn controleverslag, een paragraaf inzake overige aangelegenheden overwogen worden en opgesteld worden als volgt:

*“Tijdens de controle van het voorgaande boekjaar hebben wij een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking gebracht ingevolge het gebrek aan de door het bestuursorgaan uitgevoerde waardering van een deelneming teneinde te bepalen of een mogelijk duurzame minderwaardering bestaat. Het bestuursorgaan heeft in de loop van dit boekjaar deze waardering wel uitgevoerd en heeft kunnen concluderen dat de waarde van de deelneming geen waardevermindering vereiste. Bijgevolg hebben we een oordeel zonder voorbehoud met betrekking tot dit boekjaar tot uitdrukking kunnen brengen.”.*

#### Effect op het tweede deel van het commissarisverslag

1. Zowel voor de scenario’s 1 en 2, als 5 en 6 betreft het een niet-naleving van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 en zal dus het tweede deel van het verslag met betrekking tot het voeren van de boekhouding en de naleving van het Wetboek van vennootschappen een passende vermelding hieromtrent bevatten.

#### Boekhoudkundig referentiestelsel: IFRS

1. De verbetering van een van materieel belang zijnde fout die haar oorzaak vindt in het boekjaar dat het boekjaar onder controle voorafgaat, moet, volgens IFRS, zowel opgenomen worden in de resultatenrekening als in het eigen vermogen van het voorgaande boekjaar. In deze context zal de commissaris de uitgewerkte voorbeelden met oordeelkundig inzicht dienen aan te passen.

### 2.3.2. Afwijking van voorgaand boekjaar niet opgelost en van materieel belang (scenario 1: *cf.* 2.3.1.)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
* In het boekjaar voorafgaand aan het boekjaar onder controle werd geen voorziening voor brugpensioenen aangelegd. Het betreft een van materieel belang zijnd bedrag op het niveau van de resultatenrekening, en het niet aanleggen van de voorziening is niet in overeenstemming met artikel 54.a van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen. Om deze reden werd met betrekking tot de jaarrekening voor het voorafgaande boekjaar een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht;
* In de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar onder controle werd de voorziening voor brugpensioenen evenmin aangelegd en wordt het effect daarvan op die jaarrekening door de commissaris als zijnde van materieel belang beschouwd.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

In het uitgewerkt voorbeeld is de aangelegenheid die aanleiding gaf tot het voorbehoud in het voorafgaande boekjaar nog niet opgelost in het boekjaar onder controle en het effect daarvan is van materieel belang in het boekjaar onder controle (ISA 710, par. 11 (a)).

Indien de commissaris van oordeel is dat een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking dient te worden gebracht, moet hij, overeenkomstig ISA 705 (Herzien), in zijn verslag een sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” invoegen onmiddellijk na de sectie “Oordeel met voorbehoud”. De commissaris moet in deze sectie een beschrijving en een kwantificering van de financiële gevolgen van deze afwijking opnemen, tenzij dit praktisch niet haalbaar is. Wanneer het praktisch niet haalbaar is om de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de commissaris dit in voormelde sectie te vermelden.

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[77]](#footnote-84)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel met voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (75) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Uitgezonderd de effecten van de aangelegenheid zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap \_\_\_\_\_\_\_ per \_\_ \_\_\_\_20X0, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***  Ons verslag over de controle van de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar voorafgaand aan het boekjaar onder controle bevatte een voorbehoud ten gevolge van het niet boekhoudkundig verwerken van een voorziening voor brugpensioenen. Evenmin werd in het boekjaar onder controle een voorziening gevormd in de jaarrekening met betrekking tot brugpensioenen. Het niet aanleggen van deze voorzieningen is niet in overeenstemming met artikel 54.a van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.  Derhalve is de rubriek “Voorzieningen voor risico’s en kosten” van de balans onderschat en het eigen vermogen overschat zowel in het boekjaar 20X0 als in het boekjaar 20X-1 ten belope van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ respectievelijk € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_. Tevens is het resultaat van de boekjaren 20X0 en 20X-1 overschat voor € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ respectievelijk € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Wij hebben …(75) … nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(75)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met voorbehoud.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (75) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over …(75)… die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren …(75)… in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[78]](#footnote-85)) |

### 2.3.3. Afwijking van voorafgaand boekjaar niet opgelost en van materieel belang (scenario 2: *cf.* 2.3.1.)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
* In de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar voorafgaand aan het boekjaar onder controle werd geen voorziening voor brugpensioenen aangelegd. Het betreft een van materieel belang zijnd bedrag op het niveau van de resultatenrekening doch niet op het niveau van de balans), en het niet aanleggen van de voorziening is niet in overeenstemming met artikel 54.a van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen. Om deze reden werd met betrekking tot het getrouw beeld van deze jaarrekening een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht (gezien het effect op de resultatenrekening voor dat boekjaar);
* Er is geen belastingeffect aangezien de vennootschap geen belastbaar inkomen heeft;
* In de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar onder controle werd de voorziening voor brugpensioenen evenmin aangelegd en wordt het effect daarvan op het eigen vermogen en de betrokken rubriek van het passief van de balans met betrekking tot dat boekjaar door de commissaris als zijnde niet van materieel belang beschouwd.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

De aangelegenheid die aanleiding gaf tot het voorbehoud is niet opgelost in het boekjaar onder controle maar het effect daarvan is niet van materieel belang in het boekjaar onder controle (ISA 710, par. 11 (b) en par. A4). Aangezien deze situatie, die haar oorsprong vindt in het boekjaar voorafgaand aan het boekjaar onder controle, een van materieel belang zijnd effect heeft gehad op de resultatenrekening van het voorgaande boekjaar, zijn de overeenkomstige cijfers met betrekking tot het boekjaar onder controle hierdoor beïnvloed.

Indien de commissaris van oordeel is dat een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking dient te worden gebracht, moet hij, overeenkomstig ISA 705 (Herzien), in zijn verslag een sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” invoegen onmiddellijk na de sectie “Oordeel met voorbehoud”. De commissaris moet in deze sectie een beschrijving en een kwantificering van de financiële gevolgen van deze afwijking opnemen, tenzij dit praktisch niet haalbaar is. Wanneer het praktisch niet haalbaar is om de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de commissaris dit in voormelde sectie te vermelden.

Omwille van de eenvoud van dit voorbeeld werd geen rekening gehouden met de eventuele fiscale impact.

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen, moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[79]](#footnote-86)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel met voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (77) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Uitgezonderd de effecten van de aangelegenheid zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap \_\_\_\_\_\_\_ per \_\_ \_\_\_\_20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***  Ons verslag over de controle van de jaarrekening met betrekking tot het vorige boekjaar bevatte een voorbehoud ten gevolge van het van materieel belang zijnde effect op de resultatenrekening van het niet boekhoudkundig verwerken van een voorziening voor brugpensioenen ten bedrage van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, wat niet in overeenstemming was met artikel 54.a van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen. In de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar onder controle werd evenmin een voorziening voor brugpensioenen aangelegd. Het effect daarvan op de balans met betrekking tot het boekjaar onder controle is niet van materieel belang. Ons oordeel over de jaarrekening van het boekjaar onder controle is evenwel aangepast omdat deze niet opgeloste aangelegenheid van materieel belang zijnde gevolgen voor de vergelijkbaarheid van de cijfers opgenomen in de jaarrekening onder controle met de overeenkomstige cijfers die betrekking hebben op de resultatenrekening.  Wij hebben …(77)… nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(77)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met voorbehoud.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (77) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over …(77) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (77) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**([[80]](#footnote-87)) |

### 2.3.4. Afwijking van voorafgaand boekjaar wel opgelost maar onvoldoende toegelicht (scenario 5: *cf.* 2.3.1.)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
* In de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar voorafgaand aan het boekjaar onder controle werd geen voorziening voor brugpensioenen aangelegd. Het betreft een van materieel belang zijnd bedrag op de resultatenrekening, en het niet aanleggen van de voorziening is niet in overeenstemming met artikel 54.a van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen. Om deze reden werd met betrekking tot het getrouw beeld van deze jaarrekening een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht;
* Er is geen belastingeffect gezien de vennootschap geen belastbaar inkomen heeft;
* In de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar onder controle werd de voorziening voor brugpensioenen aangelegd, en werd de kost ervan opgenomen in de resultatenrekening met betrekking tot het boekjaar onder controle. Het effect daarvan op de resultatenrekening met betrekking tot het boekjaar onder controle is van materieel belang. Er werd geen (of een inadequate) toelichting opgenomen over het feit dat de resultatenrekening met betrekking tot het boekjaar onder controle een van materieel belang zijnde kost bevat die zijn oorsprong vindt in het boekjaar voorafgaand aan het boekjaar onder controle.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

In het hierna uitgewerkt voorbeeld is de aangelegenheid die aanleiding gaf tot het voorbehoud opgelost in het boekjaar onder controle, maar het effect daarvan is van materieel belang voor de resultatenrekening met betrekking tot het boekjaar onder controle. Het bestuursorgaan heeft hierover geen (adequate) informatie in de toelichting bij de jaarrekening opgenomen.

Indien de commissaris van oordeel is dat een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking dient te worden gebracht, moet hij, overeenkomstig ISA 705 (Herzien) in zijn verslag een sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” invoegen onmiddellijk na de sectie “Oordeel met voorbehoud”. De commissaris moet in deze sectie een beschrijving en een kwantificering van de financiële gevolgen van deze afwijking opnemen, tenzij dit praktisch niet haalbaar is. Wanneer het praktisch niet haalbaar is om de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de commissaris dit in voormelde sectie te vermelden.

Omwille van de eenvoud van dit voorbeeld werd geen rekening gehouden met de eventuele fiscale impact.

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen, moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[81]](#footnote-88)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel met voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (79) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Uitgezonderd de effecten van de aangelegenheid zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap \_\_\_\_\_\_\_ per \_\_ \_\_\_\_20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***  De vennootschap heeft gedurende het boekjaar onder controle een voorziening aangelegd voor brugpensioenen ten bedrage van € \_\_\_\_\_\_. Deze voorziening had in het vorige boekjaar moeten worden aangelegd en ons commissarisverslag over dat boekjaar bevatte een voorbehoud dienaangaande. Derhalve bevat de resultatenrekening met betrekking tot het boekjaar onder controle een kost ten bedrage van € \_\_\_\_\_ die zijn oorsprong vindt in het boekjaar voorafgaand aan het boekjaar onder controle. De toelichting met betrekking tot het boekjaar onder controle bevat daarover geen [of onvoldoende] gegevens wat een geval van niet-naleving van artikel 33 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen inhoudt.  Ons oordeel over de jaarrekening van het boekjaar onder controle is eveneens aangepast vanwege de impact van deze aangelegenheid op de vergelijkbaarheid van de cijfers van het boekjaar onder controle met de vergelijkende cijfers van het voorafgaande boekjaar.  Wij hebben …(79) … nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(79)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met voorbehoud.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (79) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over … (79)… die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (79) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[82]](#footnote-89)) |

### 2.3.5. Gevolgen van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het voorafgaande boekjaar op de overeenkomstige cijfers in een tweede jaar van het commissarismandaat (geen commissaris vóór het begin van het mandaat)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* Er was geen commissaris vóór het begin van het mandaat;
* Het gaat om het tweede jaar van het commissarismandaat;
* Betreffende het eerste boekjaar onder controle werd een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking gebracht naar aanleiding van de onmogelijkheid om de voorraden de controleren;
* De gekende of mogelijke effecten van de aangelegenheid op de cijfers van het boekjaar onder controle (hier: tweede jaar van het commissarismandaat) zijn onbestaand maar een aanpassing van het oordeel van de commissaris is vereist omwille van de mogelijke effecten van de niet opgeloste aangelegenheid op de vergelijkbaarheid van de cijfers van de resultatenrekening van het lopend boekjaar met de overeenkomstige cijfers.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

De voorbeelden opgenomen *infra*, sectie 2.6. handelen over een eerste controlejaar terwijl geen enkele audit werd uitgevoerd van de jaarrekening van het vorig boekjaar. In onderhavig geval houdt de commissaris rekening met het type van oordeel tot uitdrukking gebracht in het boekjaar voorafgaand aan het boekjaar onder controle. Onverminderd de opmerkingen uiteengezet *supra*, sectie 2.3., zal zijn oordeel met betrekking tot de jaarrekening van het boekjaar onder controle in dit geval moeten worden aangepast gezien het mogelijke effect op de overeenkomstige cijfers.

Indien de commissaris van oordeel is dat een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking dient te worden gebracht, moet hij, overeenkomstig ISA 705 (Herzien), in zijn verslag een sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” invoegen onmiddellijk na de sectie “Oordeel met voorbehoud”. De commissaris moet in deze sectie een beschrijving en een kwantificering van de financiële gevolgen van deze afwijking opnemen, tenzij dit praktisch niet haalbaar is. Wanneer het praktisch niet haalbaar is om de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de commissaris dit in voormelde sectie te vermelden.

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[83]](#footnote-90)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel met voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (81) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheid zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap \_\_\_\_\_\_\_ per \_\_ \_\_\_\_20X0, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***  Omdat wij in de loop van het jaar 20X-1 als de commissaris van de vennootschap \_\_\_\_\_ zijn aangesteld, zijn we niet in staat geweest om bij de controle van de jaarrekening van het voorafgaande boekjaar de opname van de fysieke voorraad bij te wonen aan het begin van het boekjaar noch zijn we in staat geweest om onszelf op een andere wijze te vergewissen van de voorraadhoeveelheden op deze datum. Omdat de beginvoorraden het bedrag van de aankopen toegewezen aan het boekjaar beïnvloeden, zijn wij niet in staat geweest om te bepalen of aanpassingen aan het resultaat voor 20X-1 en het overgedragen resultaat naar het begin van het boekjaar noodzakelijk konden zijn. Ons oordeel over de jaarrekening voor het op \_\_ \_\_\_\_ 20X-1 afgesloten boekjaar werd dienovereenkomstig aangepast. Ons oordeel over de jaarrekening van het boekjaar onder controle is aangepast vanwege het mogelijk effect van deze aangelegenheid op de vergelijkbaarheid van de cijfers van het boekjaar onder controle met de overeenkomstige cijfers van het voorafgaande boekjaar met betrekking tot de resultatenrekening.  Wij hebben …(81) … nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(81)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met voorbehoud.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (81) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over … (81)… die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (81) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[84]](#footnote-91)) |

## 2.4. TER VERGELIJKING OPGENOMEN INFORMATIE

### 2.4.1. Algemene principes

1. Overeenkomstig de doelstellingen van ISA 710, paragraaf 5, dient de commissaris, bij het opstellen van zijn verslag over de controle van de jaarrekening, voldoende en geschikte controle-informatie te hebben verkregen over de vraag of de in de financiële overzichten ter vergelijking opgenomen informatie in alle van materieel belang zijnde opzichten is gepresenteerd in overeenstemming met de in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving opgenomen vereisten voor ter vergelijking opgenomen informatie. Verschillende secties van dit boek behandelen dit aspect.

Aangezien deze vereisten echter van toepassing zijn op elke audit (eerste boekjaar onder controle (met een andere commissaris of zonder voorafgaande aanstelling van een commissaris) of in het geval van een tweede of derde boekjaar van het commissarismandaat), lijkt het nuttig om op de algemene principes te wijzen.

1. De ter vergelijking opgenomen informatie bevat de overeenkomstige cijfers en de vergelijkende financiële overzichten. In de context van het Belgisch toepasselijk boekhoudkundig referentiekader (koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen) heeft de “ter vergelijking opgenomen informatie” veeleer betrekking op de overeenkomstige cijfers (en dus niet op de vergelijkende jaarrekening). Deze overeenkomstige cijfers maken integraal deel uit van de jaarrekening van het boekjaar onder controle en hebben als enig doel te kunnen vergelijken met de opgenomen informatie met betrekking tot het boekjaar dat het boekjaar onder controle voorafgaat. Onverminderd hetgeen hieronder wordt vermeld, wordt eraan herinnerd dat het oordeel van de commissaris betrekking heeft op het boekjaar onder controle en niet op het daaraan voorgaand boekjaar.
2. Overeenkomstig ISA 710 (par. 7) dient de commissaris te bepalen of de financiële overzichten de ter vergelijking opgenomen informatie bevatten die het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist, en of deze informatie op passende wijze is geclassificeerd. Daartoe dient de commissaris te evalueren of:

(a) de ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met de in de voorgaande verslagperiode gepresenteerde bedragen en andere toelichtingen of, indien passend, is herzien; en

(b) de grondslagen voor financiële verslaggeving die in de ter vergelijking opgenomen informatie zijn weerspiegeld, consistent zijn met die welke in de lopende verslagperiode zijn toegepast dan wel, indien zich veranderingen hebben voorgedaan in de grondslagen voor financiële verslaggeving, of deze veranderingen naar behoren administratief zijn verwerkt en op adequate wijze zijn gepresenteerd en toegelicht.

1. Er wordt aan herinnerd dat artikel 33 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 bepaalt dat wanneer de opbrengsten of de kosten in belangrijke mate worden beïnvloed door opbrengsten of kosten die aan een ander boekjaar moeten worden toegerekend, daarvan melding moet worden gemaakt in de toelichting. Indien deze vermelding niet bestaat heeft dit een effect op het getrouw beeld van de jaarrekening.
2. Bijlage 3 en sectie 2.3. bespreken verschillende omstandigheden met betrekking tot de overeenkomstige cijfers die een mogelijk effect op het oordeel van de commissaris hebben.

### 2.4.2. Overeenkomstige cijfers die een afwijking van materieel belang bevatten

1. Het oordeel van de commissaris zal in het algemeen worden aangepast wanneer de overeenkomstige cijfers een afwijking van materieel belang bevatten. Zo zal bijvoorbeeld wanneer in het voorafgaande boekjaar een afwijking van materieel belang werd vastgesteld die het getrouw beeld van de jaarrekening voor het boekjaar onder controle beïnvloedt en de voorschriften van artikel 33 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 niet zijn nageleefd, de commissaris een aangepast oordeel tot uitdrukking moeten brengen.

Een alternatief zou erin kunnen bestaan om de jaarrekening van het voorgaande boekjaar te verbeteren overeenkomstig advies CBN 2014/4 (zie commentaren, *supra*, secties 1.5.4. en 2.3.).

## 2.5. Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden – AANGELEGENHEID DIE GEEN verband houdT met de continuïteit

### 2.5.1. Algemene principes

1. Een vennootschap kan te maken krijgen met diverse omstandigheden waarop de commissaris de aandacht wenst te vestigen. Onderhavige sectie betreft bepaalde aangelegenheden die geen verband houden met de continuïteit, hetgeen *infra,* sectie 2.7. wordt besproken. ISA 706 (Herzien) betreft de situaties waarin de commissaris de aandacht wenst te vestigen op een aangelegenheid die adequaat werd opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening en die van fundamenteel belang is voor het inzicht dat de gebruiker verworven heeft in de jaarrekening.
2. Wanneer de commissaris het noodzakelijk acht om een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen, wordt deze paragraaf, overeenkomstig ISA 706 (Herzien), gewoonlijk ingevoegd onmiddellijk na de sectie “Basis voor het oordeel”. De commissaris moet in deze paragraaf een duidelijke verwijzing opnemen naar de benadrukte aangelegenheid en naar de plaats waar in de jaarrekening de relevante toelichtingen kunnen worden gevonden die de aangelegenheid volledig beschrijven, en moet aangeven dat zijn oordeel over de jaarrekening niet is aangepast met betrekking tot de benadrukte aangelegenheid.

Er dient te worden beklemtoond dat wanneer van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden gebruik wordt gemaakt, de commissaris moet kunnen verwijzen naar de toelichting bij de jaarrekening. Het is belangrijk dat de formulering van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden overeenstemt met de beschrijving opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening. Inderdaad, op grond van artikel 24 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001, geeft enkel de jaarrekening, met inbegrip van de toelichting, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap, alsook van haar resultaten. Op grond van paragraaf 13 (f) van ISA 200 kan worden gebruik gemaakt van een kruisverwijzing, aangebracht in de toelichting, naar een ander openbaar gemaakt document, voor zover uiteraard de aangelegenheid adequaat is beschreven, zoals vereist in de omstandigheden.

### 2.5.2. Aangelegenheid met betrekking tot een gegeven van de balans (activa)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
* De vennootschap beschikt over een aanzienlijke schuldvordering op een vennootschap die het voorwerp uitmaakt van een procedure van gerechtelijke reorganisatie (PGR); de gecontroleerde vennootschap beschikt over geen enkel voorrecht en rekening houdend met het feit dat het moeilijk is om in het kader van het herstelplan voorgelegd ter stemming aan de schuldeisers, te bepalen welk deel van de schuldvordering verloren zal zijn, is de waardering van het mogelijk verlies onvermijdelijk aleatoir;
* De toelichting bij de jaarrekening beschrijft de bijzonderheden van het geval en vermeldt de van materieel belang zijnde onzekerheid met betrekking tot de uitkomst van de PGR en de redenen waarom de waardering van het mogelijk verlies onvermijdelijk aleatoir is;
* De commissaris wenst de aandacht te vestigen op deze aanzienlijke onzekerheid en de beschrijving in de toelichting is toereikend.

|  |
| --- |
| WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie. |

In het kader van zijn controle en omdat geen objectieve criteria voorhanden zijn, kan de commissaris moeilijkheden ondervinden om een mogelijk verlies op een vordering te beoordelen wanneer de schuldenaar het voorwerp uitmaakt van een procedure van gerechtelijke reorganisatie (PGR). Deze moeilijkheid is hoofdzakelijk te wijten aan het feit dat de waardering van mogelijke verliezen aleatoir is. Het is hier niet mogelijk om alle scenario's te beschrijven die zich kunnen voordoen aangezien elk specifiek geval een impact heeft op het soort van uit te drukken oordeel.

In het hiernavolgend voorbeeld blijkt dat de vennootschap zich moet verwachten aan een aanzienlijk verlies op haar schuldvordering ten aanzien van een belangrijke cliënt van de vennootschap. Zowel het bestuursorgaan als de commissaris verkeren evenwel in de onmogelijkheid om op zekere en betrouwbare wijze het bedrag van het verlies, dat boven het bedrag van de geboekte waardevermindering komt, te schatten en dit omdat er geen objectieve beoordelingscriteria voorhanden zijn.

Het bestuursorgaan heeft in de toelichting bij de jaarrekening een duidelijke beschrijving gegeven van het belang van de handelsbetrekkingen met de cliënt, van het verloop van de procedure van gerechtelijke reorganisatie waarmee deze cliënt wordt geconfronteerd, van het bedrag van de schuldvordering op de afsluitingsdatum en op de datum van het vaststellen van de jaarrekening, alsook van de onmogelijkheid om de afloop van de PGR met betrekking tot de jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap te bepalen.

Overeenkomstig artikel 33 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 wordt, in de gevallen waarin, bij gebreke aan objectieve beoordelingscriteria, de waardering van de voorzienbare risico's, de mogelijke verliezen en de ontwaardingen onvermijdelijk aleatoir is, hiervan melding gemaakt in de toelichting, wanneer de betrokken bedragen belangrijk zijn, rekening houdend met de doelstelling van artikel 24, eerste lid.

Indien de commissaris van oordeel is dat de in de toelichting opgenomen vermeldingen fundamenteel zijn voor het begrijpen van de jaarrekening, dan zal hij daarop de aandacht vestigen in zijn verslag door middel van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (ISA 706 (Herzien)). Deze paragraaf wordt over het algemeen ingevoegd onmiddellijk na de sectie “Basis voor het oordeel”. De commissaris moet in deze paragraaf een duidelijke verwijzing opnemen naar de benadrukte aangelegenheid en naar de plaats waar in de jaarrekening de relevante toelichtingen kunnen worden gevonden die de aangelegenheid volledig beschrijven, en moet aangeven dat zijn oordeel over de jaarrekening niet is aangepast met betrekking tot de in deze paragraaf benadrukte aangelegenheid.

Er dient te worden beklemtoond dat wanneer van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden gebruik wordt gemaakt, de commissaris moet kunnen verwijzen naar de toelichting bij de jaarrekening. Inderdaad, op grond van artikel 24 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001, geeft enkel de jaarrekening, met inbegrip van de toelichting, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap, alsook van haar resultaten. Op grond van paragraaf 13 (f) van ISA 200 kan worden gebruik gemaakt van een kruisverwijzing, aangebracht in de toelichting, naar een ander openbaar gemaakt document, voor zover uiteraard de aangelegenheid adequaat is beschreven, zoals vereist in de omstandigheden.

Het hierna uitgewerkt voorbeeld betreft het geval waarin er een onzekerheid bestaat inzake de opeisbaarheid van een schuldvordering, doch waarin ISA 705 (Herzien) niet van toepassing is.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) … ([[85]](#footnote-92)) ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd… (83) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.  Naar ons oordeel geeft deze jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_ \_\_\_\_ 20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben onze controle uitgevoerd …(83) … met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(83)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening …(83)… als basis voor ons oordeel.  ***Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid [– Gerechtelijke reorganisatie]***  Zonder afbreuk te doen aan het hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op toelichting VOL \_\_\_ bij de jaarrekening, die een omschrijving bevat van, enerzijds, de onzekerheden over de afloop van de procedure van gerechtelijke reorganisatie waarmee één van de belangrijkste cliënten van de vennootschap wordt geconfronteerd en, anderzijds, de onmogelijkheid om op zekere en betrouwbare wijze het bedrag van het verlies, dat boven het bedrag van de geboekte waardevermindering komt, te schatten en dit omdat er geen objectieve beoordelingscriteria voorhanden zijn.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (83) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over …(83) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (83) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[86]](#footnote-93)) |

### 2.5.3. Aangelegenheid met betrekking tot een gegeven van de balans (passiva)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
* De vennootschap heeft een geschil met een derde vennootschap waarvan de afloop gevolgen van materieel belang voor het eigen vermogen van de vennootschap zou kunnen hebben;
* Het bestuursorgaan, bijgestaan door zijn raadsman, verkeert in de onmogelijkheid om de afloop van het geschil en de mogelijke gevolgen voor de vennootschap te beoordelen;
* De toelichting bij de jaarrekening beschrijft het geschil en zijn bijzonderheden en vermeldt de onmogelijkheid om op de afloop hiervan in te spelen;
* De commissaris wenst de aandacht te vestigen op deze aanzienlijke onzekerheid, gegeven het feit dat de in de toelichting opgenomen beschrijving toereikend is.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

Het is mogelijk dat er bij het opstellen van de jaarrekening, onzekerheden bestaan over de omvang van toekomstige uitgaven die voor de afwikkeling van de bestaande verplichtingen zijn vereist, of over het moment waarop deze uitgaven moeten worden verricht.

Dergelijke omstandigheden geven aanleiding tot het aanleggen van voorzieningen overeenkomstig de opnamecriteria zoals bepaald in het boekhoudkundig referentiestelsel. Desgevallend dient de commissaris te evalueren of de aangelegde voorzieningen redelijk zijn binnen de context van het boekhoudkundig referentiestelsel en dient desgevallend zijn oordeel over de jaarrekening aan te passen overeenkomstig ISA 705 (Herzien).

De mogelijke verplichtingen (bestaande verplichtingen die niet voldoen aan de opnamecriteria zoals bepaald in het boekhoudkundig referentiestelsel) waarvan het bestaan nog moet worden bevestigd door het al dan niet plaatsvinden van één of meer onzekere toekomstige gebeurtenissen (die door de vennootschap niet worden beheerst), dienen te worden vermeld in de toelichting, tenzij de afwikkeling van enige kasuitstroom zeer onwaarschijnlijk is.

De commissaris dient in deze gevallen te evalueren of de vermelding in de toelichting voldoet aan de door het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel gestelde eisen, en dient desgevallend zijn oordeel over de jaarrekening aan te passen overeenkomstig ISA 705 (Herzien).

Indien de commissaris van oordeel is dat de in de toelichting opgenomen vermeldingen fundamenteel zijn voor het begrijpen van de jaarrekening, dan zal hij daarop de aandacht vestigen in zijn verslag door middel van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (ISA 706 (Herzien)). Hij zal dit uiteraard enkel kunnen doen nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen dat de toelichting geen afwijking van materieel belang bevat, zo niet dient hij te overwegen zijn oordeel aan te passen overeenkomstig ISA 705 (Herzien).

Indien de commissaris het noodzakelijk acht om een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen, moet deze paragraaf, overeenkomstig ISA 706, over het algemeen worden ingevoegd onmiddellijk na de sectie “Basis voor het oordeel”. De commissaris moet in deze paragraaf een duidelijke verwijzing opnemen naar de benadrukte aangelegenheid en naar de plaats waar in de jaarrekening de relevante toelichtingen kunnen worden gevonden die de aangelegenheid volledig beschrijven, en moet aangeven dat zijn oordeel over de jaarrekening niet is aangepast met betrekking tot de in deze paragraaf benadrukte aangelegenheid.

Er dient te worden beklemtoond dat wanneer van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden gebruik wordt gemaakt, de commissaris moet kunnen verwijzen naar de toelichting bij de jaarrekening. Inderdaad, op grond van artikel 24 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001, geeft enkel de jaarrekening, met inbegrip van de toelichting, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap, alsook van haar resultaten. Op grond van paragraaf 13 (f) van ISA 200 kan worden gebruik gemaakt van een kruisverwijzing, aangebracht in de toelichting, naar een ander openbaar gemaakt document, voor zover uiteraard de aangelegenheid adequaat is beschreven, zoals vereist in de omstandigheden.

Het hierna uitgewerkt voorbeeld betreft een geval waarin onzekerheid bestaat over de afloop van een hangende rechtszaak, doch waarin ISA 705 (Herzien) niet van toepassing is.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) … ([[87]](#footnote-94)) ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd… (85) van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.  Naar ons oordeel geeft deze jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_ \_\_\_\_ 20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben onze controle uitgevoerd …(85)… met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(85)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening …(85)… als basis voor ons oordeel.  ***Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid [– Significant geschil]***  Zonder afbreuk te doen aan het hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op toelichting VOL. \_\_\_ van de jaarrekening die de onzekerheid beschrijft met betrekking tot de afwikkeling van rechtszaak XYZ ingeleid tegen de vennootschap door ABC. De uitkomst van deze rechtszaak zou een significante impact kunnen hebben op de financiële toestand van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (85) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over …(85) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (85) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[88]](#footnote-95)) |

### 2.5.4. Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheid met betrekking tot een wijziging van de waarderingsregels

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

|  |
| --- |
| * De jaarrekening van de vennootschap werd in het voorafgaande boekjaar gecontroleerd door de commissaris; * Het bestuursorgaan heeft de waarderingsregels gewijzigd in de loop van het boekjaar dat wordt gecontroleerd; * De wijziging van de waarderingsregels wordt door de commissaris aanvaardbaar geacht; * De vereiste inlichtingen met betrekking tot de wijziging van een waarderingsregel zijn in de toelichting bij de jaarrekening opgenomen; * De commissaris acht het noodzakelijk om de aandacht van de lezers te vestigen op deze wijziging. |

|  |
| --- |
| WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie. |

De commissaris dient zich ervan te vergewissen dat de waarderingsregels van de vennootschap door het bestuursorgaan worden opgesteld of gewijzigd met inachtneming van het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

In geval van wijziging van de waarderingsregels zijn de volgende vermeldingen vereist in de toelichting bij de jaarrekening betreffende het boekjaar dat wordt gecontroleerd:

* de aard van de wijziging;
* de verantwoording van de wijziging;
* de raming van de invloed van deze wijziging op het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van de entiteit.

In het geval van een aanvaardbare wijziging van een waarderingsregel die op adequate wijze in de toelichting bij de jaarrekening werd vermeld en wanneer de commissaris de aangelegenheid als fundamenteel acht voor het begrip van de gebruikers van de jaarrekening, dient de commissaris na de sectie “Basis voor het oordeel” een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen (ISA 706 (Herzien)).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) … ([[89]](#footnote-96)) ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd… (87) van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.  Naar ons oordeel geeft deze jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_ \_\_\_\_ 20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben onze controle uitgevoerd …(87)… met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(87)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat …(87)… als basis voor ons oordeel.  ***Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid [– Wijziging van waarderingsregels]***  Zonder afbreuk te doen aan het hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op de wijziging van de waarderingsregels die zich in de loop van het boekjaar heeft voorgedaan. Overeenkomstig artikel 30 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen zijn de onderbouwing van en de impact van deze wijziging op het vermogen, de financiële toestand van de vennootschap en de resultaten van de vennootschap vermeld in toelichting VOL \_\_ bij de jaarrekening.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (87) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over …(87)… die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren …(87)… in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[90]](#footnote-97)) |

### 2.5.5. Aangepast oordeel en paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
* De vennootschap bezit aandelen en de commissaris en het bestuursorgaan verschillen van mening over de waardering van deze aandelen;
* Deze afwijking heeft een impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed op de jaarrekening;
* De toelichting bij de jaarrekening beschrijft een geschil en zijn bijzonderheden en vermeldt de onmogelijkheid om op de afloop hiervan in te spelen;
* De commissaris is van oordeel dat er een onzekerheid bestaat over een uitzonderlijke situatie die betrekking heeft op een bij de rechtbanken hangende rechtsvordering en dat de in de toelichting opgenomen beschrijving toereikend is.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

Soms ontstaat een meningsverschil tussen de commissaris en het bestuursorgaan over een boekhoudkundige raming, zoals bijvoorbeeld over de toepassing van een waardevermindering of over de vorming van een voorziening voor risico’s en kosten. In een dergelijk geval zal de commissaris aan het bestuursorgaan vragen om de vastgestelde afwijking te kwantificeren.

In het kader van onderhavig voorbeeld en in toepassing van zijn professionele oordeelsvorming is de commissaris van oordeel dat bovenvermelde (niet-gecorrigeerde) afwijking van materieel belang maar niet van diepgaande invloed is ten aanzien van het beperkt aantal posten dat beïnvloed is door de vastgestelde afwijking en van het belang van deze posten ten opzichte van de jaarrekening als geheel.

Op grond van bovenstaande overwegingen dient de commissaris, overeenkomstig ISA 705 (Herzien), paragraaf 7, een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking te brengen en in zijn verslag een sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” in te voegen onmiddellijk na de sectie “Oordeel met voorbehoud”. De commissaris moet in deze sectie een beschrijving en een kwantificering van de financiële gevolgen van deze afwijking opnemen, tenzij dit praktisch niet haalbaar is. Wanneer het praktisch niet haalbaar is om de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de commissaris dit in voormelde sectie te vermelden.

Indien de commissaris van oordeel is dat de in de toelichting opgenomen vermeldingen fundamenteel zijn voor het begrijpen van de jaarrekening, dan zal hij daarop de aandacht vestigen in zijn verslag door middel van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (ISA 706 (Herzien)). Deze paragraaf wordt over het algemeen ingevoegd onmiddellijk na de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”. De commissaris moet in deze paragraaf een duidelijke verwijzing opnemen naar de benadrukte aangelegenheid en naar de plaats waar in de jaarrekening de relevante toelichtingen kunnen worden gevonden die de aangelegenheid volledig beschrijven en moet aangeven dat zijn oordeel over de jaarrekening niet is aangepast met betrekking tot de in deze paragraaf benadrukte aangelegenheid.

Er dient te worden beklemtoond dat wanneer van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden gebruik wordt gemaakt, de commissaris moet kunnen verwijzen naar de toelichting bij de jaarrekening. Inderdaad, op grond van artikel 24 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001, geeft enkel de jaarrekening, met inbegrip van de toelichting, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap, alsook van haar resultaten. Op grond van paragraaf 13 (f) van ISA 200 kan worden gebruik gemaakt van een kruisverwijzing, aangebracht in de toelichting, naar een ander openbaar gemaakt document, voor zover uiteraard de aangelegenheid adequaat is beschreven, zoals vereist in de omstandigheden

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening* | |
| van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | van materieel belang en met diepgaande invloed  (*Material* en *pervasive*) |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) … ([[91]](#footnote-98)) ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel met voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd … (89)… van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.  Met uitzondering van de effecten van de aangelegenheid beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***  De aandelen, die in het bezit zijn van de vennootschap, zijn opgenomen in de balans onder de rubriek “Geldbeleggingen” voor een bedrag van €\_\_\_\_\_\_. Het bestuursorgaan heeft deze beleggingen in effecten niet gewaardeerd tegen de laagste waarde tussen de aanschaffingswaarde en de realisatiewaarde, hetgeen in strijd is met de bepalingen van artikel 74 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001. Uit de boekhoudbescheiden van de vennootschap blijkt dat, in de veronderstelling dat het bestuursorgaan deze beleggingen in effecten tegen hun realisatiewaarde zou hebben gewaardeerd, de vennootschap een niet-gerealiseerd verlies van €\_\_\_\_\_\_ zou hebben geboekt in de resultatenrekening van het boekjaar. De inventariswaarde van deze beleggingen in effecten opgenomen in de balans van 31 december 20\_\_ zou zijn verminderd met eenzelfde bedrag en de belastingen, het nettoresultaat en het eigen vermogen zouden zijn verlaagd met respectievelijk €\_\_\_\_\_\_, €\_\_\_\_\_\_ en €\_\_\_\_\_\_\_\_.  Wij hebben … (89)… nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(89)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met voorbehoud.  ***Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid [– Significant geschil]***  Zonder afbreuk te doen aan het hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op toelichting VOL. \_\_\_\_ van de jaarrekening die de onzekerheid beschrijft met betrekking tot de afwikkeling van rechtszaak XYZ ingeleid tegen de vennootschap door ABC. De uitkomst van deze rechtszaak zou een significante impact kunnen hebben op de financiële toestand van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (89) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over …(89) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (89) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[92]](#footnote-99)) |

## 2.6. EERSTE CONTROLEOPDRACHT (INITIËLE CONTROLEOPDRACHT)

### 2.6.1. Algemene principes

1. In het kader van een eerste controleopdracht moet de commissaris meer in het bijzonder rekening houden met ISA 510.

1. ISA 510 omschrijft de verplichtingen van de commissaris met betrekking tot de beginsaldi in het kader van een initiële controleopdracht. Een initiële controleopdracht omvat een controle die voor de eerste keer door de commissaris wordt uitgevoerd. Conform de ISA’s gaat het met andere woorden om de situatie waarin er tijdens het voorgaande boekjaar al dan niet een commissaris was.
2. Bij het uitvoeren van een initiële controleopdracht is de doelstelling van de commissaris met betrekking tot de beginsaldi voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of:
3. beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de jaarrekening van de lopende verslagperiode; en
4. passende, uit de beginsaldi blijkende grondslagen voor financiële verslaggeving, op consistente wijze bij het opstellen van de jaarrekening van de lopende verslagperiode zijn toegepast, dan wel of wijzigingen van deze grondslagen op passende wijze zijn verwerkt en op adequate wijze zijn weergegeven en overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn toegelicht (ISA 510, par. 3).
5. Teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen zal hij, overeenkomstig ISA 510 (par. 6 (c)) één of meer van onderstaande werkzaamheden verrichten:

1. ingeval de financiële overzichten van het voorgaande jaar is gecontroleerd, de werkdocumenten van de voorgaande auditor evalueren teneinde controle- informatie over de beginsaldi te verkrijgen;
2. evalueren of de in de lopende verslagperiode uitgevoerde controlewerkzaamheden voor de beginsaldi relevante informatie verschaffen; of
3. specifieke controlewerkzaamheden uitvoeren om controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen.

In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat de commissaris wordt gecontronteerd met een *scope limitation,* bijvoorbeeld door de weigering van de vennootschap om toegang te verlenen tot bepaalde personen of informatie. (*cf., supra*, randnrs. 43 en 218)

1. In haar paragraaf A8 stelt ISA 510:

“*Het onvermogen van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen, kan leiden tot één van de volgende aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring:*

*(a) een oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, naargelang passend in de gegeven omstandigheden, of*

*(b) een oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, naar gelang passend, met betrekking tot de resultaten van de activiteiten, alsmede wanneer relevant, de kasstromen, en een goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie, tenzij dit op grond van wet- en regelgeving verboden is.”.*

Vóór de hervorming van de boekhoudwet in 2015 bleek het vrij moeilijk om een gesplitst oordeel uit te spreken over de balans, de resultatenrekening en de toelichting.

Sinds deze hervorming waarbij de inhoud van de jaarrekening is herzien geweest, vervallen de bezwaren tegen een gesplitst oordeel. ISA 510 (par. A8) voorziet in de mogelijkheid voor de commissaris om, in bepaalde gevallen, een gesplitst oordeel tot uitdrukking te brengen, nl. een oordeel met voorbehoud desgevallend oordeelonthouding m.b.t. de resultatenrekening en een oordeel zonder voorbehoud m.b.t. financiële positie. Een voorbeeld van deze omstandigheid wordt gegeven in sectie 2.6.4. (*cf. infra)*.

1. ISA 710 omschrijft de verplichtingen van de commissaris met betrekking tot de “ter vergelijking opgenomen informatie” in de jaarrekening die het voorwerp van de controle uitmaakt. Deze verplichtingen worden besproken onder andere in secties 2.3. en 2.4. (*cf.* *supra*).
2. Overeenkomstig ISA 710 (par. 7) dient de commissaris te bepalen of de financiële overzichten de ter vergelijking opgenomen informatie bevatten die het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist, en of deze informatie op passende wijze is geclassificeerd. Daartoe dient de commissaris te evalueren of:

(a) de ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met de in de voorgaande verslagperiode gepresenteerde bedragen en andere toelichtingen of, indien passend, is herzien; en

(b) de grondslagen voor financiële verslaggeving die in de ter vergelijking opgenomen informatie zijn weerspiegeld, consistent zijn met die welke in de lopende verslagperiode zijn toegepast dan wel, indien zich veranderingen hebben voorgedaan in de grondslagen voor financiële verslaggeving, of deze veranderingen naar behoren administratief zijn verwerkt en op adequate wijze zijn gepresenteerd en toegelicht.

1. Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door een andere commissaris zijn gecontroleerd, kan de nieuwe commissaris beslissen om te verwijzen naar de controleverklaring van de voorgaande commissaris over de overeenkomstige cijfers. Als hij voor deze optie kiest, dient hij, overeenkomstig ISA 710 (par. 13), in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring het volgende te vermelden:

(a) dat de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door de voorgaande auditor zijn gecontroleerd;

(b) het soort oordeel dat door de voorgaande auditor tot uitdrukking is gebracht en, indien het een aangepast oordeel betrof, de redenen daarvoor; en

(c) de datum van dat verslag. (zie par. A7)

1. Tot slot, overeenkomstig ISA 710 (par. 14), dient de commissaris, indien de jaarrekening over de voorafgaande verslagperiode niet is gecontroleerd, in een paragraaf inzake overige aangelegenheden te vermelden dat de overeenkomstige cijfers niet werden gecontroleerd. Het invoegen van deze paragraaf ontheft de commissaris echter in geen geval van de verplichting de beginsaldi te onderzoeken overeenkomstig ISA 510 en de hierboven vermelde bepaling van ISA 710 (par. 7) na te leven.
2. Bijlage 4 beschrijft uitvoerig de diverse mogelijke scenario’s.
3. De voorbeelden 2.6.2. tot en met 2.6.4. betreffen de gevallen waarin er geen commissaris was aangesteld tijdens het voorgaande boekjaar en de voorbeelden 2.6.5. en 2.6.6. betreffen de gevallen waarin er een andere commissaris was aangesteld om de controle betreffende het voorgaande boekjaar uit te voeren.

### 2.6.2. Geen commissaris in het voorafgaande boekjaar – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van de vennootschap wordt voor het eerst gecontroleerd en de jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd niet gecontroleerd door een voorgaande commissaris;
* De commissaris is in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over het feit dat de beginsaldi geen afwijkingen van materieel belang bevatten;
* De overeenkomstige cijfers vereist door het boekhoudkundig referentiestelsel zijn opgenomen en correct weergegeven.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

Tijdens het eerste opdrachtjaar en overeenkomstig ISA 510 (par. 6), dient de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie dient te verkrijgen over de vraag of de beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de jaarrekening van het lopend boekjaar.

In het volgend voorbeeld heeft de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi kunnen verkrijgen. *A contrario*, wordt verwezen naar *infra*, secties 2.6.3. en 2.6.4. De informatie betreffende de overeenkomstige cijfers is geschikt.

Overeenkomstig ISA 710 (par. 14), dient de commissaris, indien de jaarrekening over de voorafgaande verslagperiode niet is gecontroleerd, in een paragraaf inzake overige aangelegenheden te vermelden dat de overeenkomstige cijfers niet werden gecontroleerd. Deze paragraaf zal in het algemeen worden ingevoegd na de sectie “Basis voor het oordeel”. Het invoegen van deze paragraaf ontheft de commissaris echter in geen geval van de verplichting om de beginsaldi te onderzoeken.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[93]](#footnote-100)) …gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (91) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Naar ons oordeel geeft deze jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_\_ \_\_\_\_20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben …(91)… nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(91)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat …(91)… als basis voor het oordeel.  ***Overige aangelegenheid***  Aangezien er geen enkele commissaris was benoemd in het voorafgaande boekjaar, werden de jaarrekening van het voorafgaande boekjaar en derhalve de overeenkomstige cijfers opgenomen in de jaarrekening die het voorwerp uitmaakt van onderhavig verslag, niet gecontroleerd.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor*** ***het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (91) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over … (91) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren …(91)… in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[94]](#footnote-101)) |

### 2.6.3. Geen commissaris in het voorafgaande boekjaar – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over een deel van de beginsaldi

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van de vennootschap wordt voor het eerst gecontroleerd en de jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd niet gecontroleerd door een voorgaande commissaris;
* De commissaris heeft de opname van de fysieke voorraad aan het begin van het lopend boekjaar niet bijgewoond gezien het tijdstip van zijn benoeming en is niet in staat geweest om, middels de uitvoering van alternatieve controlewerkzaamheden, voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi van de voorraden (het gaat om een *scope limitation* die niet veroorzaakt wordt door het bestuursorgaan);
* De commissaris oordeelt dat de mogelijke effecten van het onvermogen om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi van de voorraden van materieel belang maar zonder diepgaande invloed op de resultatenrekening zijn;
* De balans aan het einde van het boekjaar vormt een getrouwe weergave;
* De overeenkomstige cijfers vereist door het boekhoudkundig referentiestelsel zijn opgenomen en correct weergegeven.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

Tijdens het eerste opdrachtjaar en overeenkomstig ISA 510 (par. 6), dient de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie dient te verkrijgen over de vraag of de beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de jaarrekening van het lopend boekjaar.

Hoewel hij alles in het werk heeft gesteld om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, zoals vereist door ISA 510 (par. 6), zal de commissaris, in zeer zeldzame gevallen, in de onmogelijkheid kunnen verkeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde een oordeel over de resultatenrekening van het boekjaar onder controle tot uitdrukking te brengen. Bij gebrek aan controle-informatie verkregen tijdens de uitvoering van alternatieve controlewerkzaamheden, bijvoorbeeld met betrekking tot de controle van de fysieke aanwezigheid van de voorraden of de zeer complexe waardering, enz., zou deze situatie niet enkel betrekking hebben op de openingsbalans maar eveneens op de resultatenrekening van het boekjaar die kan worden beïnvloed door van materieel belang zijnde correcties die betrekking hebben op een voorafgaand boekjaar.

In het volgende voorbeeld heeft de commissaris – gelet op de onmogelijkheid om alternatieve controlewerkzaamheden met betrekking tot de controle van de fysieke aanwezigheid van de voorraden aan het begin van het boekjaar uit te voeren – geen voldoende en geschikte controle-informatie over de rubriek van de voorraden kunnen verkrijgen, hetgeen bijgevolg ook de voorraadwijziging opgenomen in de resultatenrekening beïnvloedt.

Op grond van bovenstaande overwegingen dient de commissaris een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking te brengen. Indien de commissaris van oordeel is dat een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking dient te worden gebracht, moet hij, overeenkomstig ISA 705 (Herzien), in zijn verslag een sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” invoegen onmiddellijk na de sectie “Oordeel met voorbehoud”. In deze sectie moet de commissaris vermelden waarom het onmogelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Overeenkomstig paragraaf A8 van ISA 510 zou de commissaris een gesplitst oordeel tot uitdrukking kunnen brengen (zie 2.6.4. voor een voorbeeld).

Overeenkomstig ISA 710 (par. 14), dient de commissaris, indien de jaarrekening over de voorafgaande verslagperiode niet is gecontroleerd, in een paragraaf inzake overige aangelegenheden te vermelden dat de overeenkomstige cijfers niet werden gecontroleerd. Deze paragraaf zal in het algemeen worden ingevoegd onmiddellijk na de sectie “Basis voor het oordeel”. Het invoegen van deze paragraf ontheft de commissaris echter in geen geval van de verplichting om werkzaamheden uit te voeren betreffende de beginsaldi.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  (*Material* en *pervasive*) |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[95]](#footnote-102)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel met voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (93) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheid zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap \_\_\_\_\_\_\_ per \_\_ \_\_\_\_20X0\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***  Wij zijn niet in staat geweest om de controle-informatie te verkrijgen omtrent de voorraden aan het begin van het boekjaar, omwille van het feit dat wij de fysieke voorraadopname niet hebben kunnen bijwonen en om de voorraadhoeveelheden die op \_\_ \_\_\_\_\_ 20X-1 bestonden op grond van alternatieve controlewerkzaamheden te controleren. Omdat bovendien de beginsaldi van de voorraadbedragen de voorraadwijziging beïnvloeden, zijn wij niet in staat geweest om te bepalen of eventuele aanpassingen aan het resultaat van het boekjaar noodzakelijk hadden kunnen zijn.  Wij hebben …(93) … nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(93)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met voorbehoud.  ***Overige aangelegenheid***  Aangezien er geen enkele commissaris was benoemd in het voorafgaande boekjaar, werden de jaarrekening van het voorafgaande boekjaar en derhalve de overeenkomstige cijfers opgenomen in de jaarrekening die het voorwerp uitmaakt van onderhavig verslag, niet gecontroleerd.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (93) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over …(93)… die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (93) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[96]](#footnote-103)) |

### 2.6.4. Geen commissaris in het voorafgaande boekjaar – Verkrijgen van onvoldoende en niet geschikte controle-informatie (van materieel belang en van diepgaande invloed) over de beginsaldi – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de balans – Gesplitst oordeel

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van de vennootschap wordt voor het eerst gecontroleerd en de jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd niet gecontroleerd door een voorgaande commissaris;
* De commissaris is niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi van het huidig boekjaar;
* De sociale balans maakt geen deel uit van de jaarrekening van de vennootschap ([[97]](#footnote-104));
* De balans aan het einde van het boekjaar vormt een getrouwe weergave;
* De commissaris is van mening dat hij op basis van de mogelijke effecten van het onvermogen om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi van het huidig boekjaar, een oordeelonthouding over de resultatenrekening van het huidig boekjaar dient te formuleren.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

De lezer van deze publicatie zal met aandacht kennis nemen van de sectie 2.6.1. betreffende de verplichtingen van de commissaris met betrekking tot de beginsaldi.

In haar paragraaf A8 stelt ISA 510 “*Het onvermogen van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen, kan leiden tot één van de volgende aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring:*

*(a) een oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, naargelang passend in de gegeven omstandigheden, of*

*(b) een oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, naar gelang passend, met betrekking tot de resultaten van de activiteiten, alsmede wanneer relevant, de kasstromen, en een goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie, tenzij dit op grond van wet- en regelgeving verboden is.”.*

Vóór de hervorming van de boekhoudwet in 2015 bleek het vrij moeilijk om een gesplitst oordeel uit te spreken over de balans, de resultatenrekening en de toelichting.

Sinds deze hervorming waarbij de inhoud van de jaarrekening is herzien geweest, vervallen de bezwaren tegen een gesplitst oordeel. ISA 510 (par. A8) voorziet in de mogelijkheid voor de commissaris om, in bepaalde gevallen, een gesplitst oordeel tot uitdrukking te brengen, nl. een oordeel met voorbehoud desgevallend oordeelonthouding m.b.t. de resultatenrekening en een oordeel zonder voorbehoud m.b.t. de financiële positie.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) … ([[98]](#footnote-105)) ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordelen***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd … (96)… van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.  *Oordeelonthouding betreffende de resultatenrekening*  Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie “Basis voor de oordeelonthouding betreffende de resultatenrekening”, zijn wij niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over de resultatenrekening van het boekjaar en de bijhorende toelichting te verschaffen. Bijgevolg brengen we geen oordeel over de resultatenrekening en de bijhorende toelichting tot uitdrukking op \_\_ \_\_\_\_\_ 20X1.  *Oordeel zonder voorbehoud over de balans*  Naar ons oordeel geeft de balans en de bijhorende toelichting daarop een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_ \_\_\_\_ 20\_\_, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor de oordeelonthouding betreffende de resultatenrekening***  Wij zijn in de loop van het boekjaar en meer bepaald op \_\_ \_\_\_\_\_20X1 als commissaris van de vennootschap aangesteld. Bovendien werd de jaarrekening van het voorgaande boekjaar niet gecontroleerd door een voorgaande commissaris. Gelet op deze omstandigheden, hebben wij geen redelijke mate van zekerheid kunnen bekomen dat de resultatenrekening van het boekjaar geen afwijkingen van materieel belang die hun oorsprong in het voorgaande boekjaar bevat.  ***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud betreffende de balans***  Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISAs). Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening” van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel over de balans en de bijhorende toelichtingen.  ***Overige aangelegenheid***  Aangezien er geen enkele commissaris was benoemd in het voorafgaande boekjaar, werden de jaarrekening van het voorafgaande boekjaar en derhalve de overeenkomstige cijfers opgenomen in de jaarrekening die het voorwerp uitmaakt van onderhavig verslag, niet gecontroleerd.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (96) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over …(96)… die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren …(96)… in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[99]](#footnote-106)) |

### 

### 2.6.5. Andere commissaris tijdens het voorafgaande boekjaar – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi – Niet-aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het voorafgaande boekjaar

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van de vennootschap werd gecontroleerd in het voorafgaande boekjaar en een nieuwe commissaris werd benoemd; een niet-aangepast oordeel werd tot uitdrukking gebracht in het voorafgaande boekjaar;
* De commissaris is in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi van de voorraden te verkrijgen, onder meer door het nazicht van de werkdocumenten van de confrater belast met de controle van het voorafgaande boekjaar.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

Het eerste jaar van een controleopdracht kan moeilijkheden veroorzaken omdat de door de commissaris uit te voeren controlewerkzaamheden slechts kunnen aanvangen na de algemene vergadering gedurende dewelke hij wordt benoemd. De commissaris dient evenwel, overeenkomstig ISA 510 (par. 6), voldoende en geschikte controle-informatie dient te verkrijgen over de vraag of de beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de jaarrekening van de lopende verslagperiode.

Indien een bedrijfsrevisor tot commissaris wordt benoemd in een vennootschap die voorheen door een confrater werd gecontroleerd en hij steunt op de werkzaamheden van laatstgenoemde, beperkt hij zijn persoonlijke aansprakelijkheid niet wanneer hij steunt op de controlewerkzaamheden van zijn confrater. Hij zal zich vragen stellen over de daadwerkelijk uitgevoerde controlewerkzaamheden en de opmerkingen van de confrater die, al dan niet, tot het tot uitdrukking brengen in zijn verslag van een niet-aangepast of aangepast oordeel hebben geleid ([[100]](#footnote-107)).

De aspecten betreffende ISA 710 worden onder meer behandeld onder de sectie 2.4.

In het volgende voorbeeld heeft de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi kunnen verkrijgen en heeft hij, overeenkomstig ISA 510 (par. 6 (c)), onder meer de werkdocumenten van de voorgaande confrater met voldoening geëvalueerd. De controle-informatie betreffende de overeenkomstige cijfers is voldoende en geschikt.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[101]](#footnote-108)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (99) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Naar ons oordeel geeft deze jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap \_\_\_\_\_\_\_ per \_\_ \_\_\_\_20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben … (99)… nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(99)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat …(99)… als basis voor ons oordeel.  ***Overige aangelegenheid***  De jaarrekening van de NV \_\_\_\_\_\_\_ voor het boekjaar afgesloten op \_\_ \_\_\_\_ 20X-1 werd door een andere commissaris gecontroleerd die op \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20X0 een oordeel zonder voorbehoud over deze jaarrekening tot uitdrukking heeft gebracht.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (99) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over …(99)… die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren …(99)… in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[102]](#footnote-109)) |

### 2.6.6. Andere commissaris tijdens het voorafgaande boekjaar – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over een deel van de beginsaldi – Vaststelling van een afwijking van materieel belang die betrekking heeft op het voorafgaande boekjaar – Ontbreken van informatie over de afwijking in de toelichting

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over jaarrekening opgenomen dat rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van de vennootschap werd gecontroleerd in het voorafgaande boekjaar en een nieuwe commissaris werd benoemd; een niet-aangepast oordeel werd tot uitdrukking gebracht in het voorafgaande boekjaar;
* De commissaris is in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over een deel van de beginsaldi; tijdens zijn controles werd een afwijking van materieel belang vastgesteld die in het voorafgaande boekjaar niet werd vermeld door de confrater;
* De commissaris oordeelt dat het effect van materieel belang maar zonder diepgaande invloed op de resultatenrekening is (gebrek aan in de toelichting opgenomen informatie over de afwijking);
* De andere informatie betreffende de overeenkomstige cijfers vereist door het boekhoudkundig referentiestelsel is opgenomen en correct weergegeven.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

Het eerste jaar van een controleopdracht kan moeilijkheden veroorzaken omdat de door de commissaris uit te voeren controlewerkzaamheden slechts kunnen aanvangen na de algemene vergadering gedurende dewelke hij wordt benoemd. De commissaris kan zich niet op deze eventuele moeilijkheden beroepen aangezien hij, overeenkomstig ISA 510 (par. 6), voldoende en geschikte controle-informatie dient te verkrijgen over de vraag of de beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de jaarrekening van de verslagperiode onder audit.

Overeenkomstig ISA 710 (par. 12), moet de commissaris, als hij controle-informatie verkrijgt dat er in de jaarrekening over het voorafgaande boekjaar sprake is van een afwijking van materieel belang waarover eerder een niet-aangepast oordeel is uitgebracht en er geen passende toelichtingen zijn gegeven, omtrent de in de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar onder controle opgenomen overeenkomstige cijfers een oordeel met voorbehoud of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengen in zijn verslag over de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar onder controle. Bovendien wordt de resultatenrekening van het gecontroleerd boekjaar ook beïnvloed door de van materieel belang zijnde fout van het voorafgaande boekjaar en zal het oordeel over het getrouw beeld van de jaarrekening voor het boekjaar onder controle mogelijks dienovereenkomstig moeten worden aangepast.

Er wordt aan herinnerd dat paragraaf A6 van ISA 710 bepaalt dat als de jaarrekening van het voorgaande boekjaar afwijkingen bevat waarvoor passende toelichtingen zijn opgenomen in de jaarrekening van het boekjaar onder controle, het verslag over de controle van de jaarrekening een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden dient op te nemen van zodra deze aangelegenheid door de commissaris als fundamenteel voor het begrip van de lezer wordt beschouwd, over het algemeen opgenomen na de oordeelssectie, waarin de omstandigheden worden beschreven en waarin, indien relevant, wordt verwezen naar toelichtingen bij de jaarrekening die de aangelegenheid volledig beschrijven.

In de gegeven omstandigheden zal evenwel moeten worden gelet op het naleven van de deontologische regels zoals bepaald in artikel 13, § 6, van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, die met name aan de commissaris de verplichting oplegt, voor zover het beroepsgeheim zich daar niet tegen verzet, om de confrater onmiddellijk op de hoogte te brengen van de punten waarover er een meningsverschil bestaat wanneer hij het werk of het oordeel van een andere commissaris in opspraak zou kunnen brengen.

De hypothese die in onderhavig voorbeeld als basis dient voor de formulering van het verslag, houdt in dat de afsluitingsverrichtingen van het voorafgaande boekjaar op een onjuiste wijze tot stand zijn gekomen. Hieruit volgt dat opbrengsten die in de loop van het boekjaar onder controle werden geboekt, in de resultatenrekening van het voorafgaande boekjaar hadden moeten worden opgenomen.

De mogelijkheid om de jaarrekening te verbeteren zoals beschreven in het advies 2014/4 van de CBN wordt hier niet behandeld.

Op grond van bovenstaande overwegingen dient de commissaris, overeenkomstig ISA 705 (Herzien), een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking te brengen en in zijn verslag een sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” in te voegen onmiddellijk na de sectie over het oordeel. De commissaris moet in deze sectie een beschrijving en een kwantificering van de financiële gevolgen van deze afwijking opnemen, tenzij dit praktisch niet haalbaar is. Wanneer het praktisch niet haalbaar is om de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de commissaris dit in voormelde sectie te vermelden.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de* *jaarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  (*Material* en *pervasive*) |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[103]](#footnote-110)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel met voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (101) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Uitgezonderd de effecten van de aangelegenheid zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_\_ \_\_\_\_20X0, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***  In de loop van onze controle hebben wij vastgesteld dat het resultaat vóór belastingen werd beïnvloed door inkomsten ten belope van € \_\_\_\_ die hadden moeten worden opgenomen in het resultaat van het voorafgaande boekjaar zodat het resultaat van het boekjaar na belastingen overschat is met € \_\_\_\_. Deze inlichtingen werden niet vermeld in de toelichting bij de jaarrekening in strijd met de vereisten van artikel 33 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen. Ons oordeel over de jaarrekening van het boekjaar onder controle is eveneens aangepast vanwege de impact van deze aangelegenheid op de vergelijkbaarheid van de cijfers van het boekjaar onder controle met de overeenkomstige cijfersvan het voorgaande boekjaar.  Wij hebben … (101) … nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(101) … en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met voorbehoud.  ***Overige aangelegenheid***  De jaarrekening van de vennootschap voor het boekjaar afgesloten op \_\_ \_\_\_\_ 20X1 werd door een andere commissaris gecontroleerd die op \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20X0 een oordeel zonder voorbehoud over deze jaarrekening tot uitdrukking heeft gebracht.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (101) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over …(101)… die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (101) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[104]](#footnote-111)) |

## 2.7. ASPECTEN MET BETREKKING TOT DE CONTINUÏTEIT

### 2.7.1. Algemene principes

1. De continuïteitsveronderstelling is een fundamenteel boekhoudkundig principe bij het opstellen van de jaarrekening dat altijd moet worden overwogen in de context van het getrouw beeld van de jaarrekening.

Volgens de continuïteitsveronderstelling wordt een entiteit verondersteld haar financiële overzichten op te stellen onder de veronderstelling dat zij haar activiteiten in een voorzienbare toekomst handhaaft. Deze veronderstelling is niet langer verantwoord in de gevallen waarin het bestuursorgaan de intentie heeft om de entiteit in vereffening te stellen, om de activiteiten stop te zetten, of indien er zich geen enkele andere alternatieve en realistische oplossing aanbiedt.

Zo wordt bijvoorbeeld op grond van artikel 28, § 1, van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bij de vaststelling en toepassing van de waarderingsregels ervan uitgegaan dat de vennootschap haar bedrijf zal voortzetten. Op grond van artikel 28, § 2, van datzelfde koninklijk besluit wordt de jaarrekening, indien de vennootschap besluit haar bedrijf stop te zetten of indien er niet meer kan van uitgegaan worden dat de vennootschap haar bedrijf zal voortzetten, opgesteld uitgaande van andere waarderingsregels (hetgeen leidt tot afschrijvingen en waardeverminderingen met betrekking tot de oprichtingskosten, vaste en vlottende activa, alsook voorzieningen die moeten worden aangelegd voor de kosten die verbonden zijn aan de beëindiging van de activiteiten).

1. De boekhoudkundige referentiestelsels, waaronder IFRS zoals goedgekeurd door de Europese Unie (geconsolideerde jaarrekening van genoteerde vennootschappen) en het Belgisch boekhoudkundig referentiestelsel (*cf.* hierboven), houden een verplichting in voor het bestuursorgaan om over te gaan tot een beoordeling van de mogelijkheid voor de vennootschap om de activiteiten in continuïteit verder te zetten, ter onderbouwing van het gebruik van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de jaarrekening.
2. Overeenkomstig ISA 570 (Herzien) is het de verantwoordelijkheid van de commissaris om:

− voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen en over de geschiktheid van het hanteren door het bestuursorgaan van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de jaarrekening te concluderen;

− om te concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de gecontroleerde entiteit om haar continuïteit te handhaven; en

− te rapporteren overeenkomstig ISA 570 (Herzien).

1. De paragrafen 10 tot en met 16 van ISA 570 (Herzien) omvatten de vereiste werkzaamheden gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie op grond waarvan de commissaris, via het toepassen van professionele oordeelsvorming, concludeert of er al dan niet sprake is van een “onzekerheid van materieel belang” die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden welke, afzonderlijk of collectief, significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Normaliter wordt hierbij uitgegaan van een tijdsbestek van minstens 12 maanden na het einde van het boekjaar, tenzij het management van de gecontroleerde entiteit een langere termijn in aanmerking zou nemen bij haar continuïteitsinschatting (in welk geval de commissaris deze langere termijn voor ogen houdt). In functie van bijzondere omstandigheden (zoals beschreven in paragraaf 15 van ISA 570 (Herzien)) kan dit tijdsbestek ook langer zijn dan 12 maanden.
2. Paragraaf 16 van ISA 570 (Herzien) verduidelijkt dat indien er tijdens een controle van de jaarrekening gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, de commissaris 5 specifieke werkzaamheden dient uit te voeren gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie om te bepalen of er een “onzekerheid van materieel belang” bestaat.
3. Dergelijke onzekerheid van materieel belang bestaat wanneer de omvang van de mogelijke impact ervan en de waarschijnlijkheid dat zij zich voordoet van dien aard is dat, op grond van de oordeelsvorming van de commissaris, een *passende toelichting* in de jaarrekening moet worden verstrekt over de aard en implicaties van de onzekerheid in het kader van het getrouw beeld van de jaarrekening (reden waarom de onzekerheid “*van materieel belang*” wordt genoemd). Om deze reden is het belangrijk te benadrukken dat het concluderen tot het bestaan van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot de continuïteit, meteen impliceert dat de commissaris dient na te gaan of een passende toelichting over deze onzekerheid in de toelichting van de jaarrekening opgenomen is, zodat de lezer van de jaarrekening op passende wijze over deze onzekerheid wordt ingelicht. Paragraaf 19 van ISA 570 (Herzien) verduidelijkt dat de commissaris het volgende dient vast te stellen:
   1. dat de jaarrekening een *adequate toelichting* bevat over de *belangrijkste gebeurtenissen of omstandigheden* die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en over de plannen om met deze gebeurtenissen of omstandigheden om te gaan. We verwijzen tevens naar de sectie 1.2.4.;
   2. dat de jaarrekening duidelijk toelichten dat er sprake is van een *onzekerheid van materieel belang* met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en dat daardoor de entiteit mogelijk niet in staat zal zijn in het kader van de normale bedrijfsvoering, haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen.

Zonder afbreuk te doen aan de bepalingen van artikel 96, § 1, 6° van het Wetboek van vennootschappen, wordt opgemerkt dat het Belgisch boekhoudrecht niet vereist dat informatie met betrekking tot de voornaamste gebeurtenissen of omstandigheden wordt verstrekt in de toelichting bij de jaarrekening wanneer geen van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat.

1. Het is bovendien bekend dat het bestuursorgaan van een vennootschap naar Belgisch recht ertoe gehouden is, op grond van artikel 96, § 1, 6° van het Wetboek van vennootschappen, de continuïteit te verantwoorden in het jaarverslag in de volgende gevallen:

* van zodra er een overgedragen verlies in de balans is opgenomen; of
* wanneer de resultatenrekening een verlies van het boekjaar vertoont gedurende twee opeenvolgende boekjaren.

Het loutere feit dat een vennootschap deze verantwoording (in toepassing van art. 96, § 1, 6° W. Venn.) in het jaarverslag opneemt, heeft evenwel niet noodzakelijk tot gevolg dat er een zogenaamde “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit” bestaat, hoewel het één van de factoren kan uitmaken ter onderbouwing van dergelijke onzekerheid. Opdat de commissaris kan besluiten dat er een onzekerheid van materieel belang zou bestaan die verband houdt met continuïteit, dient de commissaris rekening te houden met *alle* relevante feiten en omstandigheden zoals:

* factoren die het risico op discontinuïteit verhogen (1);
* factoren die voornoemd risico verminderen (2).

Voorbeelden van (1) en (2) worden gegeven in paragraaf A3 van ISA 570 (Herzien).

1. Indien de commissaris de conclusie heeft getrokken dat er daadwerkelijk een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot continuïteit bestaat, en indien er een adequate toelichting in de jaarrekening over deze onzekerheid is opgenomen, is de commissaris ertoe gehouden, op grond van ISA 570 (Herzien), in zijn verslag over de jaarrekening, een aparte sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit” op te nemen (*cf. supra,* randnrs. 54-56).
2. Wat het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel betreft:

* in toepassing van IFRS is het expliciet vereist dat het bestaan van materiële onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die aanzienlijke twijfel doen rijzen over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te waarborgen in de jaarrekening wordt toegelicht (par. 25 van IAS 1);
* in toepassing van het Belgisch boekhoudrecht is het vereist, weliswaar op grond van het principe van het getrouw beeld van de jaarrekening (art. 24 koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen), dat het bestaan van deze van materieel belang zijnde onzekerheid in de jaarrekening (dus niet enkel in het jaarverslag – *cf.*afzonderlijke vereiste in het Wetboek van vennootschappen) wordt toegelicht, aangezien enkel de jaarrekening, met inbegrip van de toelichting een getrouw beeld geeft van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap, alsook van haar resultaten; op grond van paragraaf 13 (f) van ISA 200 kan worden gebruik gemaakt van een kruisverwijzing, aangebracht in de toelichting, naar een ander openbaar gemaakt document, voor zover uiteraard de aangelegenheid adequaat is beschreven, zoals vereist in de omstandigheden. Zoals uiteengezet werd onder randnummer 281, volstaat het loutere feit dat er een overgedragen verlies in de balans is opgenomen en/of dat de resultatenrekening een verlies van het boekjaar vertoont gedurende twee opeenvolgende boekjaren op zich niet om te bepalen dat er een zogenaamde onzekerheid van materieel belang inzake de continuïteit bestaat. Bijgevolg is een eenvoudige verwijzing naar het jaarverslag niet voldoende om het bestaan van een onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit te verantwoorden.

1. Naargelang van de omstandigheden, geeft ISA 570 (Herzien) duidelijk de verschillende types aan van het oordeel dat tot uitdrukking moet worden gebracht (aangepast of niet-aangepast oordeel). In bijlage 5 wordt verwezen naar de afzonderlijke voorbeelden die hierna in dit hoofdstuk zijn opgenomen.
2. Ter herinnering, de volgende overige bepalingen uit het Wetboek van vennootschappen verwijzen naar één of ander aspect met betrekking tot continuïteit waarmee de commissaris rekening moet houden :

* artikelen 633 en 634 (verlies van maatschappelijk kapitaal) (*cf.* *infra*, nr. 288);
* artikel 138 ([[105]](#footnote-112)) (gewichtige en overeenstemmende feiten).

1. Paragraaf 20 van ISA 570 (Herzien) verduidelijkt dat indien de commissaris in de omstandigheden zoals vermeld in *supra*, randnummer 263 tot de conclusie komt dat er geen van materieel belang zijnde onzekerheid inzake continuïteit bestaat, hij toch dient te evalueren of, in het licht van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnd boekhoudkundig referentiestelsel, de jaarrekening adequate toelichtingen verschaffen over deze gebeurtenissen of omstandigheden (zie *supra,* randnr. 280).
2. Om redenen van volledigheid vermelden we dat het Wetboek van vennootschappen, alsook Boek XX “Insolventie van ondernemingen” van het Wetboek van economisch recht ([[106]](#footnote-113)) in bepaalde maatregelen voorziet die door het bestuursorgaan en/of door de commissaris moeten worden genomen indien de continuïteit van de vennootschap in het gedrang komt of dreigt te komen. Laatstgenoemde maatregelen worden in de context van dit boek niet besproken ([[107]](#footnote-114)).

Hoofdstuk 3 “Voorbeelden van het tweede deel van het commissarisverslag (“Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”)” in dit boek behandelt de aspecten, waaronder die met betrekking tot het Wetboek van vennootschappen, waarmee de commissaris rekening moet houden.

### 2.7.2. De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat akkoord met deze beoordeling – Geen onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit – Oordeel zonder voorbehoud

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
* Er werd een continuïteitsbeoordeling verricht door het bestuursorgaan;
* Artikel 96, § 1, 6° van het Wetboek van vennootschappen is van toepassing en de vereiste vermeldingen zijn opgenomen in het jaarverslag;
* De commissaris oordeelt dat er geen van materieel belang zijnde onzekerheid die verband houdt met continuïteit bestaat (hetgeen overeenstemt met de beoordeling door het bestuursorgaan);
* De jaarrekening bevat geen afwijkingen van materieel belang.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

Op basis van de bevinding dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat, en bijgevolg dat ISA 705 (Herzien) niet van toepassing is, brengt de commissaris een oordeel zonder voorbehoud tot uitdrukking, conform paragraaf 25 van ISA 700 (Herzien). Tevens wordt erop gewezen dat de commissaris in zijn verslag in dit geval geen afzonderlijke sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit” dient op te nemen. In het voorliggende geval leidt de situatie die overeenkomstig artikel 96, § 1, 6° van het Wetboek van vennootschappen een wettelijke verplichting voor de vennootschap heeft gecreëerd om een bijzondere vermelding in het jaarverslag op te nemen, op zich niet tot het bestaan van een onzekerheid van materieel belang inzake continuïteit.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) … ([[108]](#footnote-115)) ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd … (106)… van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.  Naar ons oordeel geeft deze jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_ \_\_\_\_ 20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben onze controle uitgevoerd …(106)… met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(106)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat …(106)… als basis voor ons oordeel.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (106) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over … (106) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (106) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[109]](#footnote-116)) |

### 2.7.3. De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat akkoord met deze beoordeling – Geen onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit – Oordeel zonder voorbehoud – Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (ISA 706 (Herzien))

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van het voorafgaand boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
* Er werd een continuïteitsbeoordeling verricht door het bestuursorgaan;
* Artikel 96, §1, 6° van het Wetboek van vennootschappen is van toepassing en de vereiste inhoudelijke punten zijn opgenomen in het jaarverslag;
* De commissaris oordeelt dat er geen van materieel belang zijnde onzekerheid die verband houdt met continuïteit bestaat (hetgeen overeenstemt met de beoordeling door het bestuursorgaan) gezien de aanwezigheid van een comfortletter ([[110]](#footnote-117)) en een adequate vermelding hiervan in de jaarrekening (of met verwijzing naar het jaarverslag);
* De commissaris oordeelt dat de afhankelijkheid van de vennootschap ten opzichte van de onderschrijver van de comfortletter fundamenteel is voor de gebruiker van de jaarrekening. Derhalve dient hij hierop de aandacht te vestigen via een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden; in dit kader heeft het bestuursorgaan op vrijwillige basis een toelichting in de jaarrekening opgenomen m.b.t. het bestaan van dergelijke *comfortletter*;
* De jaarrekening bevat geen afwijkingen van materieel belang.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

Op basis van de bevinding dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat, en bijgevolg dat ISA 705 (Herzien) niet van toepassing is, brengt de commissaris een oordeel zonder voorbehoud tot uitdrukking, conform paragraaf 25 van ISA 700 (Herzien). Tevens wordt erop gewezen dat de commissaris in zijn verslag in dit geval geen afzonderlijke sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit” dient op te nemen. In het voorliggende geval leidt de situatie, die overeenkomstig artikel 96, § 1, 6° van het Wetboek van vennootschappen een wettelijke verplichting voor de vennootschap heeft gecreëerd om een bijzondere inlichting in het jaarverslag op te nemen, op zich niet tot het bestaan van een onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit.

De commissaris beschouwt de financiële ondersteuning zoals uitgedrukt in de *comfortletter* en waarvan een adequate vermelding in de toelichting bij de jaarrekening wordt verstrekt als fundamenteel voor het begrip van de lezers van de jaarrekening. Wanneer de commissaris het noodzakelijk acht om een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen, wordt deze paragraaf, overeenkomstig ISA 706 (Herzien), gewoonlijk ingevoegd onmiddellijk na de sectie “Basis voor het oordeel”. De commissaris moet in deze paragraaf een duidelijke verwijzing opnemen naar de benadrukte aangelegenheid en naar de plaats waar in de jaarrekening de relevante toelichtingen kunnen worden gevonden die de aangelegenheid op adequate wijze beschrijven, en moet aangeven dat zijn oordeel over de jaarrekening niet is aangepast met betrekking tot de benadrukte aangelegenheid.

Indien het een *comfortletter* betreft waarvan het bestaan door het bestuursorgaan noch in zijn jaarverslag noch in de toelichting bij de jaarrekening werd vermeld, kan de commissaris er op geen enkele wijze naar verwijzen in een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden. In voorkomend geval zal hij bovendien een voorbehoud tot uitdrukking brengen over het verzuim in de toelichting bij de jaarrekening of in het jaarverslag van een recht buiten balans, indien de comfortletter verbindend is. ([[111]](#footnote-118) )

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) … ([[112]](#footnote-119)) ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd … (110)… van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.  Naar ons oordeel geeft deze jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_ \_\_\_\_ 20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben onze controle uitgevoerd …(110)… met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(110)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat …(110)… als basis voor ons oordeel.  ***Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid [– Financiële ondersteuning]***  Zonder afbreuk te doen aan het hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op toelichting [VOL 6.20] van de jaarrekening, waaruit het belang van de financiële ondersteuning van [omschrijving van de uitgever van de comfortletter] blijkt.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (110) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over …(110)… die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren …(110)… in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[113]](#footnote-120)) |

### 2.7.4. De beoordeling van het bestuursorgaan betreffende het gebruik van de continuïteitsveronderstelling is onbestaande – Onmogelijkheid voor de commissaris om te beslissen of een onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit bestaat – Beperking in de uitvoering van de controle – Onderkende afwijking van materieel belang – Oordeelonthouding

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
* Artikel 96, § 1, 6° van het Wetboek van vennootschappen is van toepassing;
* Er bestaat geen analyse van het bestuursorgaan over de continuïteitsproblematiek, waardoor een beperking in de uitvoering van de controle ontstaat;
* De mogelijke effecten van dit geval van *scope limitation* op de controle van de jaarrekening worden door de commissaris niet alleen als van materieel belang maar tevens als van diepgaande invloed beschouwd;
* Hoewel er bepaalde gebeurtenissen en/of omstandigheden zijn die twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de vennootschap om haar activiteiten verder te zetten, is de commissaris in de onmogelijkheid om te oordelen of er een onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit bestaat;
* Daarenboven heeft de commissaris een afwijking onderkend, die door de commissaris wordt beschouwd als zijnde van materieel belang voor, doch niet als van diepgaande invloed op, de jaarrekening.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

In dit voorbeeld heeft het bestuursorgaan geen analyse van de continuïteitsproblematiek gemaakt. Nadat de commissaris hierover, overeenkomstig paragraaf 10 (b) van ISA 570 (Herzien), met het bestuursorgaan het nodige onderhoud heeft gehad, komt hij tot de bevinding dat er enerzijds gebeurtenissen en omstandigheden bestaan die aanleiding geven tot significante twijfel over het vermogen van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven, en dat er, anderzijds, geen formele beoordeling in hoofde van het bestuursorgaan bestaat betreffende het gebruik van de continuïteitsveronderstelling.

Bovendien is het bestuursorgaan niet bereid om dergelijke formele beoordeling te maken, niettegenstaande het uitdrukkelijke verzoek daartoe van de commissaris. Het is duidelijk dat de commissaris in deze situatie niet in staat is om noch de door ISA 570 (Herzien) (par. 18) vereiste werkzaamheid na te leven, noch om alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren.

In het licht van deze beperking in de uitvoering van de controle (*scope limitation*), is de commissaris niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde te concluderen of de jaarrekening als geheel vrij is van een afwijking van materieel belang ([[114]](#footnote-121)). Bovendien beschouwt de commissaris de mogelijke effecten op de jaarrekening van deze beperking zowel als van materieel belang voor, als van diepgaande invloed op, de jaarrekening. Overeenkomstig de paragrafen 24 en A35 van ISA 570 (Herzien) en 13 (b) (ii) van ISA 705 (Herzien) formuleert de commissaris een oordeelonthouding.

Het formuleren van een oordeelonthouding is echter geen vrijgeleide voor de commissaris om de onderkende afwijkingen van materieel belang (die in andere omstandigheden een andere aanpassing van het oordeel met zich hadden gebracht) niet in zijn verslag over de jaarrekening op te nemen (ISA 705 (Herzien), par. 27).

Wanneer de commissaris van mening is dat hij geen oordeel tot uitdrukking kan brengen over het feit of de jaarrekening een getrouw beeld geeft, moet hij, overeenkomstig ISA 705 (Herzien), in zijn verslag een sectie “Basis voor de oordeelonthouding” invoegen onmiddellijk na de sectie “oordeelonthouding”. In deze sectie moet de commissaris vermelden waarom het onmogelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Omwille van het feit dat in het commissarisverslag een oordeelonthouding wordt geformuleerd, wordt de sectie betreffende de verantwoordelijkheden van de commissaris overeenkomstig paragraaf 28 van ISA 705 (Herzien) anders en korter geformuleerd.

Op grond van artikel 96, § 1, 6° van het Wetboek van vennootschappen is het bestuursorgaan er bovendien in welbepaalde gevallen toe gehouden om in het jaarverslag een verantwoording te geven inzake de toepassing van de continuïteitsveronderstelling. Indien deze verantwoording ontbreekt, dient in het deel van het commissarisverslag “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” een vermelding te worden opgenomen dat het jaarverslag niet alle op grond van het Wetboek van vennootschappen vereiste elementen bevat (*cf. infra,* sectie 3.2.).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over*  *de diepgaande invloed van de gevolgen*  *of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  *(Material* en *pervasive)* |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) … ([[115]](#footnote-122)) ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeelonthouding***  Wij hebben de opdracht gekregen om de wettelijke controle uit te voeren van de jaarrekening van de vennootschap, die de balans op \_ \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met een balanstotaal van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie “Basis voor de oordeelonthouding en onderkende afwijking van materieel belang”, zijn we niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over deze jaarrekening te verschaffen. Bijgevolg brengen we geen oordeel over de jaarrekening tot uitdrukking.  ***Basis voor de oordeelonthouding en onderkende afwijking van materieel belang***  Hoewel de vennootschap recurrente verliezen boekt die aan de basis liggen van thesaurie-problemen en dat de gesprekken met betrekking tot de hernieuwing van de exploitatievergunning voor de voornaamste fabriek hangende blijven, heeft het bestuursorgaan geen gevolg gegeven aan ons verzoek tot het verkrijgen van gedetailleerde inlichtingen met betrekking tot de beoordeling van de vooruitzichten inzake de continuïteit van de vennootschap. Derhalve was het voor ons onmogelijk om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde een oordeel te vormen over het geschikt zijn van voornoemde continuïteitsveronderstelling.  Rekening houdend met deze omstandigheden en gevolg gevend aan de vereiste uit artikel 144, §1, 2° van het Wetboek van vennootschappen, dienen wij te besluiten dat wij van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vennootschap niet de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.  Verder zijn wij, naar aanleiding van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, tot de vaststelling gekomen dat het bedrag van de handelsschulden onderschat is ten belope van € \_\_\_, hetgeen overeenstemt met niet geboekte nog te ontvangen facturen en een onderschatting van de kosten van het boekjaar met zich meebrengt. Het resultaat van het boekjaar na belastingen en het eigen vermogen zijn derhalve overschat ten belope van € \_\_\_\_\_.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (113) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Het is onze verantwoordelijkheid een controle van de jaarrekening van de vennootschap uit te voeren overeenkomstig de internationale controlestandaarden (ISA) zoals van toepassing in België. Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na. Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie “Basis voor de oordeelonthouding en onderkende afwijking van materieel belang”, zijn we echter niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over deze jaarrekening te verschaffen.  Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[116]](#footnote-123)) |

### 2.7.5. De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat akkoord met deze beoordeling – Onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit – Oordeel zonder voorbehoud met toevoeging van een sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit”

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
* De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op de continuïteitsveronderstelling;
* De commissaris gaat akkoord met deze beoordeling;
* De commissaris oordeelt dat er een onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit bestaat;
* Deze onzekerheid is op adequate wijze toegelicht in de jaarrekening;
* De jaarrekening bevat, naar het oordeel van de commissaris, geen afwijkingen van materieel belang.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

De commissaris oordeelt dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat die verband houdt met een aangelegenheid die significante twijfel kan doen ontstaan over de continuïteit van de vennootschap, waardoor de vennootschap mogelijk niet in staat zal zijn te voldoen aan haar verplichtingen bij een normaal verloop van haar bedrijfsactiviteiten ([[117]](#footnote-124)). In de jaarrekening werd een adequate toelichting opgenomen met betrekking tot deze onzekerheid, zodat deze aangelegenheid door de commissaris niet als een afwijking van materieel belang wordt beschouwd.

Aangezien volgens de commissaris de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat, en ISA 705 (Herzien) derhalve niet van toepassing is, brengt de commissaris een oordeel zonder voorbehoud tot uitdrukking.

Aangezien een van materieel belang zijnde onzekerheid met betrekking tot de continuïteit bestaat, dient de commissaris overeenkomstig ISA 570 (Herzien), een aparte sectie in het verslag over de jaarrekening opnemen met als titel “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit”. De commissaris moet in deze sectie een duidelijke verwijzing opnemen naar de benadrukte aangelegenheid en naar de plaats waar in de jaarrekening de relevante toelichtingen kunnen worden gevonden die de aangelegenheid volledig beschrijven en moet aangeven dat zijn oordeel over de jaarrekening niet is aangepast met betrekking tot deze aangelegenheid. Op grond van paragraaf 13 (f) van ISA 200 kan worden gebruik gemaakt van een kruisverwijzing, aangebracht in de toelichting, naar een ander openbaar gemaakt document, voor zover uiteraard de aangelegenheid adequaat is beschreven, zoals vereist in de omstandigheden.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) … ([[118]](#footnote-125)) ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd … (116) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.  Naar ons oordeel geeft deze jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_ \_\_\_\_ 20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben onze controle uitgevoerd …(116)… met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(116)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.  ***Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit***  Wij vestigen de aandacht op toelichting VOL \_\_\_ van de jaarrekening waarin vermeld staat dat de vennootschapeen nettoverlies van € \_\_\_\_\_\_ heeft geleden tijdens het boekjaar afgesloten op \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_ en dat op die datum de schulden op korte termijn van de vennootschap het totaal van de activa overschreden met € \_\_\_\_\_\_. Zoals vermeld in toelichting VOL \_\_\_ vormen deze gebeurtenissen en omstandigheden, tezamen met overige aangelegenheden die in toelichting VOL \_\_\_uiteengezet zijn, een aanwijzing dat een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die significante twijfel kan doen rijzen over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. [Het hanteren door het bestuursorgaan van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de jaarrekening lijkt ons evenwel gepast.] Ons oordeel is niet aangepast met betrekking tot deze aangelegenheid.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (116) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over …(116)… die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (116) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[119]](#footnote-126)) |

### 2.7.6. De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat akkoord met het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit – Toelichting over deze onzekerheid is onvolledig – Oordeel met voorbehoud

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
* De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op de continuïteitsveronderstelling;
* De commissaris gaat akkoord met het gebruik van de continuïteitsveronderstelling, doch oordeelt dat er een van materieel belang zijnde onzekerheid die verband houdt met continuïteit bestaat;
* De toelichting inzake deze onzekerheid is onvolledig, hetgeen een afwijking uitmaakt;
* De commissaris beschouwt deze afwijking zowel als van materieel belang voor, doch niet als van diepgaande invloed op, de jaarrekening;
* De commissaris heeft geen overige van materieel belang zijnde afwijkingen gedetecteerd.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek uitdrukkelijk verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden.

De commissaris oordeelt dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat die verband houdt met een aangelegenheid die gerede twijfel kan doen ontstaan over de continuïteit van de vennootschap, waardoor de vennootschap mogelijk niet in staat zal zijn te voldoen aan haar verplichtingen bij een normaal verloop van haar bedrijfsactiviteiten. In huidig voorbeeld wordt verondersteld dat de toelichting, die in de jaarrekening met betrekking tot deze onzekerheid moet worden opgenomen, bestaat doch onvolledig is.

In het hierna uitgewerkt voorbeeld, concludeert de commissaris, gezien de onvolledigheid van de bestaande toelichting over voornoemde onzekerheid, dat deze aangelegenheid een afwijking vormt waarvan de effecten van materieel belang zijn voor, maar niet van diepgaande invloed zijn op, de jaarrekening. Overeenkomstig paragraaf 7 van ISA 705 (Herzien), drukt de commissaris een oordeel met voorbehoud uit.

Indien de commissaris van oordeel is dat een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking dient te worden gebracht, moet hij, overeenkomstig ISA 705 (Herzien), in zijn verslag een sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” invoegen onmiddellijk na de oordeelssectie.

Wanneer de afwijking van materieel belang verband houdt met het niet toelichten van informatie die moet worden toegelicht (ISA 705 (Herzien), par. 23), dient de commissaris:

1. de niet-toelichting te bespreken met de met *governance* belaste personen;
2. in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” de aard van de weggelaten informatie te beschrijven; en
3. tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, de weggelaten informatie op te nemen, mits dit praktisch uitvoerbaar is en de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie over de weggelaten informatie heeft verkregen.

Deze vermelding is niet praktisch uitvoerbaar indien (ISA 705 (Herzien), par. A23):

* de toelichtingen niet door het management zijn opgesteld of om een andere reden   
  niet meteen beschikbaar zijn voor de commissaris; of
* op grond van de oordeelsvorming van de commissaris de toelichtingen veel te omvangrijk zouden zijn in verhouding tot zijn verslag.

In Belgiëzal de commissaris, bij gebrek aan een wettelijke of reglementaire verbodsbepaling, de nodige informatie moeten verstrekken,met inachtneming van de twee commentaren vermeld hierboven in punt c).

Overeenkomstig paragraaf A23 van ISA 570 (Herzien), brengt de tekst van de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” in herinnering dat het aangepaste oordeel voortvloeit uit de onvolledige toelichting van de informatie.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over*  *de diepgaande invloed van de gevolgen*  *of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  *(Material* en *pervasive)* |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie  te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) … ([[120]](#footnote-127)) ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel met voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd … (118) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.  Met uitzondering van de effecten van de aangelegenheid vermeld in de “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***  De financieringsovereenkomsten van de vennootschap liepen af en het uitstaande bedrag diende te worden betaald op \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_. De vennootschap is niet in staat geweest om nieuwe financiering te bekomen dan wel om vervangende financiering te verkrijgen. Deze gebeurtenissen wijzen op een onzekerheid van materieel belang die significante twijfel kan doen ontstaan over het vermogen van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. De jaarrekening verschaft een toelichting over deze onzekerheid die niet volledig is.  Wij hebben …(118)… nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(118)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met voorbehoud.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (118) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over …(118)… die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren …(118)… in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[121]](#footnote-128)) |

### 2.7.7. De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat akkoord met het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit – Toelichting over deze onzekerheid is onbestaande – Afkeurend oordeel

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
* De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op de continuïteitsveronderstelling;
* De commissaris gaat akkoord met het gebruik van de continuïteitsveronderstelling, doch oordeelt dat er een van materieel belang zijnde onzekerheid die verband houdt met continuïteit bestaat;
* De toelichting inzake deze onzekerheid is onbestaande, hetgeen een afwijking uitmaakt;
* De commissaris beschouwt deze afwijking zowel als van materieel belang voor, als van diepgaande invloed op, de jaarrekening;
* De commissaris heeft geen andere van materieel belang zijnde afwijkingen gedetecteerd.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

De commissaris oordeelt dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat die verband houdt met een aangelegenheid die significante twijfel kan doen ontstaan over de continuïteit van de vennootschap, waardoor de vennootschap mogelijk niet in staat zal zijn te voldoen aan haar verplichtingen bij een normaal verloop van haar bedrijfsactiviteiten. In het hierna uitgewerkte voorbeeld is de toelichting die in de jaarrekening met betrekking tot deze onzekerheid moet worden opgenomen, onbestaande.

In het voorbeeld concludeert de commissaris dat deze aangelegenheid een afwijking vormt waarvan de effecten zowel van materieel belang zijn voor als van diepgaande invloed zijn op de jaarrekening. Overeenkomstig de paragrafen 21 van ISA 570 (Herzien) en 8 van ISA 705 (Herzien) drukt de commissaris een afkeurend oordeel uit.

Indien de commissaris van oordeel is dat een afkeurend oordeel tot uitdrukking dient te worden gebracht, moet hij, overeenkomstig ISA 705 (Herzien), in zijn verslag een sectie “Basis voor het afkeurend oordeel” invoegen onmiddellijk na de oordeelssectie.

Wanneer de afwijking van materieel belang verband houdt met het niet toelichten van informatie die moet worden toegelicht (ISA 705 (Herzien), par. 23), dient de commissaris:

1. de niet-toelichting te bespreken met de met *governance* belaste personen;
2. in de sectie “Basis voor het afkeurend oordeel” de aard van de weggelaten informatie te beschrijven; en
3. tenzij dit door wet- of regelgeving verboden is, de weggelaten informatie op te nemen, mits dit praktisch uitvoerbaar is en de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie over de weggelaten informatie heeft verkregen.

Deze vermelding is niet praktisch uitvoerbaar indien (ISA 705 (Herzien), par. A23):

* de toelichtingen niet door het management zijn opgesteld of om een andere reden   
  niet meteen beschikbaar zijn voor de commissaris; of
* op grond van de oordeelsvorming van de commissaris de toelichtingen veel te omvangrijk zouden zijn in verhouding tot zijn verslag.

In Belgiëzal de commissaris, bij gebrek aan een wettelijke of bestuursrechtelijke verbodsbepaling, de nodige informatie moeten verstrekken,met inachtneming van de twee commentaren vermeld hierboven in punt c).

Overeenkomstig de paragrafen A24 en A25 van ISA 570 (Herzien), brengt de tekst van de sectie “Basis voor het afkeurend oordeel” in herinnering dat het aangepaste oordeel voortvloeit uit het ontbreken van de informatie.

In een aantal uiterst zeldzame gevallen ([[122]](#footnote-129)) kan het mogelijk zijn dat de commissaris oordeelt dat deze aangelegenheid niet als van diepgaande invloed is op de jaarrekening, zodat hij in zijn commissarisverslag een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking brengt. Dit eerder uitzonderlijke geval is evenwel niet expliciet als voorbeeld in dit boek uitgewerkt.

In de gevallen waar de commissaris overige aangelegenheden heeft onderkend die overigens een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, moet hij deze aangelegenheid ook in de paragraaf “Basis voor het afkeurend oordeel” vermelden, met inbegrip van het financieel effect daarvan indien dit praktisch haalbaar is. Wanneer het praktisch niet haalbaar is om de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de commissaris dit in voornoemde paragraaf te vermelden.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over*  *de diepgaande invloed van de gevolgen*  *of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  *(Material* en *pervasive)* |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) … ([[123]](#footnote-130)) ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Afkeurend oordeel***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd … (121) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.  Omwille van het ontbreken van de in de sectie “Basis voor het afkeurend oordeel” genoemde informatie, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, geen getrouw beeld van het vermogen en van de financiële toestand van de vennootschap per \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_, noch van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het afkeurend oordeel***  De financieringsovereenkomsten van de vennootschap liepen af en het uitstaande bedrag diende te worden betaald op \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_. De vennootschap is niet in staat geweest om nieuwe financiering te bekomen dan wel om vervangende financiering te verkrijgen. Deze gebeurtenissen wijzen op een onzekerheid van materieel belang die significante twijfel kan doen ontstaan over het vermogen van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. De jaarrekening verschaft echter geen toelichting over deze onzekerheid, hetgeen in strijd is met de wettelijke vereisten.  Wij hebben onze controle uitgevoerd …(121) … met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(121)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons afkeurend oordeel.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (121) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over … (121) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (121) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[124]](#footnote-131)) |

### 2.7.8. De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op de continuïteits-veronderstelling – Commissaris gaat niet akkoord met het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Onzekerheid van materieel belang – Afkeurend oordeel

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
* De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op de continuïteitsveronderstelling;
* De commissaris gaat niet akkoord met deze beoordeling, vermits hij oordeelt dat er een dusdanige onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit bestaat, dat de wijziging van de waarderingsregels als passend wordt geacht (art. 28, § 2, koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen).

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

De jaarrekening is opgesteld op basis van continuïteit maar het hanteren door het bestuursorgaan van de continuïteitsveronderstelling in de jaarrekening is, naar het oordeel van de commissaris, niet passend. Ongeacht of het bestuursorgaan met betrekking tot het hanteren van de continuïteitsveronderstelling een toelichting in de jaarrekening heeft opgenomen, dient de commissaris een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen, overeenkomstig paragraaf 21 van ISA 570 (Herzien).

Indien de commissaris van oordeel is dat een afkeurend oordeel tot uitdrukking dient te worden gebracht, dient hij, overeenkomstig ISA 705 (Herzien), in zijn verslag een sectie “Basis voor het afkeurend oordeel” in te voegen volgend op de oordeelssectie.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt* | *De oordeelsvorming van de commissaris over*  *de diepgaande invloed van de gevolgen*  *of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening* | |
| Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed  *(Material)* | Van materieel belang en met diepgaande invloed  *(Material* en *pervasive)* |
| De jaarrekening bevat een afwijking | Oordeel met voorbehoud | Afkeurend oordeel |
| Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen | Oordeel met voorbehoud | Oordeelonthouding |

Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen die moeten worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, moeten worden aangepast (*cf.* hoofdstuk 3).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) … ([[125]](#footnote-132)) ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Afkeurend oordeel***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd … (123)… van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.  Vanwege het ongepast hanteren van de continuïteitsveronderstelling waarvan sprake in de sectie “Basis voor het afkeurend oordeel”, geeft deze jaarrekening, naar ons oordeel, geen getrouw beeld van het vermogen en van de financiële toestand van de vennootschap per \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_, noch van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het afkeurend oordeel***  De jaarrekening is opgesteld op basis van continuïteit. Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling, als essentieel deel van de waarderingsregels voor het opstellen van de jaarrekening, wordt door ons evenwel niet als passend beschouwd. Inderdaad, de vennootschap heeft geen nieuwe financieringsmiddelen verkregen, noch van de aandeelhouders noch van bankinstellingen, die nochtans absoluut noodzakelijk waren om de activiteiten verder te zetten.  Wij hebben onze controle uitgevoerd …(123) … met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(123)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons afkeurend oordeel.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (123) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over … (123) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (123) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[126]](#footnote-133)) |

### 2.7.9. Bijzonder geval: De beoordeling van het bestuursorgaan verwijst naar het gebruik van de waarderingsregels voorzien door artikel 28, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bij het opstellen van de jaarrekening – Commissaris gaat akkoord met het gebruik van deze waarderingsregels – Oordeel zonder voorbehoud met toevoeging van een paragraaf ter benadrukking van deze aangelegenheid

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van het voorafgaande boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
* Het bestuursorgaan maakt in haar beoordeling die verband houdt met discontinuïteit gebruik van waarderingsregels die van toepassing zijn voor een vennootschap die zal worden vereffend;
* De commissaris gaat akkoord met deze beoordeling die gegrond is op de beslissing van het bestuursorgaan om in de gegeven omstandigheden aan de algemene vergadering de ontbinding van de vennootschap voor te stellen;
* De commissaris beschouwt deze informatie over de waarderingsregels als fundamenteel voor het begrip van de gebruikers van de jaarrekening.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

In het geval de commissaris vaststelt dat een alternatieve basis in de omstandigheden aanvaardbaar is, en indien een jaarrekening wordt opgesteld in overeenstemming met deze alternatieve basis, brengt de commissaris een oordeel zonder voorbehoud tot uitdrukking over de jaarrekening, op voorwaarde dat in de jaarrekening een adequate toelichting is opgenomen. Wij noteren dat er in dit geval geen enkele onzekerheid bestaat die betrekking heeft op continuïteit, vermits het bestuursorgaan (bijvoorbeeld) het inderdaad opportuun achtte om de ontbinding van de vennootschap aan de algemene vergadering voor te stellen.

Indien de commissaris het noodzakelijk acht om een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen, moet deze paragraaf, overeenkomstig ISA 706 (Herzien), worden ingevoegd over het algemeen onmiddellijk na de sectie “Basis voor het oordeel”. De commissaris moet in deze paragraaf een duidelijke verwijzing opnemen naar de benadrukte aangelegenheid en naar de plaats waar in de jaarrekening de relevante toelichtingen kunnen worden gevonden die de aangelegenheid volledig beschrijven en moet aangeven dat zijn oordeel over de jaarrekening niet is aangepast met betrekking tot de benadrukte aangelegenheid.

Er dient te worden beklemtoond dat wanneer van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden gebruik wordt gemaakt, de commissaris moet kunnen verwijzen naar de toelichting bij de jaarrekening. Inderdaad, op grond van artikel 24 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001, geeft enkel de jaarrekening, met inbegrip van de toelichting, een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap, alsook van haar resultaten. Op grond van paragraaf 13 (f) van ISA 200 kan worden gebruik gemaakt van een kruisverwijzing, aangebracht in de toelichting, naar een ander openbaar gemaakt document, voor zover uiteraard de aangelegenheid adequaat is beschreven, zoals vereist in de omstandigheden.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) … ([[127]](#footnote-134)) ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd … (125)… van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.  Naar ons oordeel geeft deze jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_ \_\_\_\_ 20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben onze controle uitgevoerd …(125)… met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van …(125)… en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat …(125)… als basis voor ons oordeel.  ***Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid [– Discontinuïteit]***  Wij vestigen de aandacht op toelichting VOL \_\_\_ van de jaarrekening waarin de redenen worden uitgelegd waarom het bestuursorgaan ertoe is gebracht de jaarrekening op te stellen de activiteiten van de vennootschap stop te zetten en is ertoe gebracht de waarderingsregels aan te passen. Ons oordeel is niet aangepast met betrekking tot deze aangelegenheid.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk …(125)… die het gevolg is van fraude of van fouten.  Ten gevolge van de beslissing van het bestuursorgaan van [datum] om de vennootschap te ontbinden en te vereffenen in [datum] is het bestuursorgaan verantwoordelijk om de jaarrekening op te stellen in een discontinuïteitsveronderstelling. In deze context is het de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan voor de jaarrekening om de nodige toelichtingen met betrekking tot de effecten van de discontinuïteitsveronderstelling in de jaarrekening op te nemen en om de bepalingen van artikel 28, § 2, van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen na te leven.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over …(125)… beïnvloeden.  Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA’s, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:   * (…(125)…) * het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde discontinuïteitsveronderstelling en de door deze laatste verstrekte toelichtingen in de jaarrekening gepast zijn, rekening houdend met de beslissing van het bestuursorgaan om de vennootschap te ontbinden en te vereffenen; * (…(125)…).   Wij communiceren…(125) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[128]](#footnote-135)) |

## 2.8. KERNPUNTEN VAN DE CONTROLE

### 2.8.1. Algemene principes

1. Sectie 1.2.5. van onderhavig boek, waarnaar de lezer wordt verwezen, beschrijft uitvoerig de context van de kernpunten van de controle, zijnde die aangelegenheden die, in de professionele oordeelsvorming van de commissaris, het meest significant waren bij de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening van de lopende verslagperiode. Kernpunten van de controle worden geselecteerd uit de aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de met *governance* belaste personen zonder evenwel alle aangelegenheden op te nemen die hem worden gecommuniceerd.

Algemeen wordt aangenomen dat dit begrip vergelijkbaar is met het begrip *“als meest significant ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, met inbegrip van ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude”,* zoals vereist door de Europese Verordening.

1. Het adequaat zijn van de beschrijving van een kernpunt van de controle is een zaak van professionele oordeelsvorming. De beschrijving van een kernpunt van de controle is bedoeld om een beknopte en evenwichtige uitleg te verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen te begrijpen waarom de aangelegenheid het meest significant was tijdens de controle en hoe er tijdens de controle op de aangelegenheid was ingespeeld. Het beperken van het gebruikmaken van uiterst technische controletermen vormt tevens een hulpmiddel voor de beoogde gebruikers die geen redelijke kennis hebben van controle om de basis voor de focus van de auditor op bepaalde zaken tijdens de controle te begrijpen. De aard en omvang van informatie die door de auditor wordt verschaft is verondersteld om in de context van de verantwoordelijkheden van de respectievelijke partijen evenwichtig te zijn (d.w.z. voor de auditor om nuttige informatie te verschaffen in een bondige en begrijpelijke vorm, terwijl hij niet op ongepaste wijze originele informatie verschaft over de entiteit).

### 2.8.2. Voorbeelden van een sectie “Kernpunten van de controle”

1. Voorbeelden van kernpunten van de controle zijn uitgewerkt in een publicatie van de IAASB van 22 april 2015, *“Illustrative Key Audit Matters”*. Zo verduidelijken volgende voorbeelden waarom de commissaris heeft bepaald dat de aangelegenheid een kernpunt van de controle was, alsook hoe inzicht werd verkregen in die aangelegenheid tijdens de controle.

***Voorbeeld 1: Goodwill***

*Krachtens de IFRS dient de Groep jaarlijks na te gaan of er sprake is van een bijzondere waardevermindering van de goodwill. Deze jaarlijkse toetsing op bijzondere waarde-vermindering was een belangrijk element voor onze controle rekening houdend met het van materieel belang zijnd bedrag dat de goodwill op 31 december 20X1 ten opzichte van het balanstotaal vertegenwoordigt. Bovendien zijn de schattingen van het management complex, moeten zij het meest worden beoordeeld en zijn zij gebaseerd op veronderstellingen, in het bijzonder [beschrijf bepaalde veronderstellingen], die betrekking hebben op toekomstige economische omstandigheden, inzonderheid in [naam van het land of van het geografische gebied].*

*Teneinde in te spelen op het risico op bijzondere waardevermindering van de goodwill – risico dat als significant werd beschouwd – hebben wij onder andere de volgende controlewerkzaamheden opgezet:*

* *Bijgestaan door een waarderingsdeskundige hebben wij de door de Groep weerhouden methoden en veronderstellingen beoordeeld, in het bijzonder deze met betrekking tot de groeiverwachtingen voor de omzet en de marge van [beschrijf de productnaam of productlijn];*
* *Verder hebben wij de relevantie van de in de toelichting verstrekte informatie beoordeeld, meer bepaald de gevoeligheidsanalyse van de veronderstellingen die het meest dienen te worden beoordeeld door het management en die derhalve een impact van materieel belang op het vaststellen van de realiseerbare waarde van de goodwill zouden kunnen hebben.*

***Voorbeeld 2: Opbrengstenerkenning***

*De bedragen van de opbrengsten en resultaten die in het boekjaar werden geboekt op de verkoop van [productnaam] alsook van de dienstverlening na verkoop hangen af van de al dan niet passende beoordeling van elk servicecontract na verkoop op lange termijn voor de aanverwante of onafhankelijke diensten van het verkoopcontract van [productnaam]. Aangezien handelsovereenkomsten complex kunnen zijn, wordt significante oordeelsvorming toegepast bij het selecteren van de grondslagen voor financiële verslaggeving die op elk specifiek geval moeten worden toegepast. Wij zijn van mening dat de opbrengstenerkenning een belangrijk element voor onze controle is omdat de Groep de verkoop van [productnaam] en de dienstverlening na verkoop op lange termijn op oneigenlijke wijze zou kunnen boeken als één enkele overeenkomst en dit zou tot gevolg hebben dat de opbrengsten en resultaten te snel worden erkend aangezien de winstmarge die wordt gegenereerd bij het afsluiten van de lange-termijnovereenkomst in het algemeen hoger is dan de marge in het contract in zijn geheel van [productnaam].*

### 2.8.3. Verband tussen enerzijds een aangelegenheid die aanleiding geeft tot het tot uitdrukking brengen van een aangepast oordeel of de sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit” en anderzijds de kernpunten van de controle

1. ISA 701 (Herzien), paragraaf 15, brengt in herinnering dat een aangelegenheid die de aanleiding vormt tot een aangepast oordeel of een onzekerheid van materieel belang die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel doen ontstaan over het vermogen van een entiteit om haar continuïteit te handhaven overeenkomstig ISA 570 (Herzien), door de aard daarvan een kernpunt van de controle zijn.
2. In dergelijke omstandigheden moeten deze aangelegenheden niet worden beschreven in de sectie “Kernpunten van de controle” in het verslag over de jaarrekening.

De auditor dient veeleer:

1. te rapporteren over deze aangelegenheden overeenkomstig de van toepassing zijnde ISA‘s; en
2. een verwijzing op te nemen naar de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” (of afkeurend oordeel) of de sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit” in de sectie “Kernpunten van de controle”.

Wanneer de commissaris een oordeel met voorbehoud of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt en andere kernpunten van de controle in het commissarisverslag worden opgenomen, luidt de tekst van de inleiding van de sectie “Kernpunten van de controle” als volgt (ISA 705):

“***Kernpunten van de controle***

*Kernpunten van onze controle betreffen die aangelegenheden die naar ons professioneel oordeel het meest significant waren bij de controle van de jaarrekening van het huidig boekjaar. Deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van onze controle van de jaarrekening als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover, en wij verschaffen geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden. In aanvulling tot de aangelegenheid beschreven in de sectie [“Basis voor het oordeel met voorbehoud” (of “Basis voor het afkeurend oordeel”) (of de sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit”)], hebben wij de hierna beschreven aangelegenheden als de in ons verslag te communiceren kernpunten van onze controle vastgesteld.”.*

1. Wanneer de commissaris vaststelt dat geen enkel ander kernpunt van de controle gecommuniceerd moet worden in zijn controleverslag dan de aangelegenheden behandeld in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” (of “Basis voor het afkeurend oordeel”) of de sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit” van het commissarisverslag, kan volgend voorbeeld worden gebruikt (par. A58 van ISA 701):

“***Kernpunt van de controle***

*[Afgezien van de aangelegenheid die staat beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud (of “Basis voor het afkeurend oordeel”) of de sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit”] hebben we bepaald dat er geen [andere] kernpunten van de controle zijn om te communiceren in ons verslag.”.*

## 2.9. PARAGRAAF INZAKE OVERIGE AANGELEGENHEDEN

1. Sectie 1.2.7. – waarnaar de lezer nuttig wordt verwezen – definieert de notie “Overige aangelegenheid” als zijnde een aangelegenheid anders dan die welke weergegeven of toegelicht zijn in de (geconsolideerde) jaarrekening, en die naar het oordeel van de commissaris relevant is voor het begrip dat gebruikers hebben van de controlewerkzaamheden, van de verantwoordelijkheden van de commissaris of van het commissarisverslag.
2. In deze rubriek wordt een voorbeeld van verslag over de jaarrekening opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De vennootschap heeft gedurende het afgelopen boekjaar een nieuw informaticasysteem opgezet hetgeen een impact heeft gehad op de aard en omvang van de controlewerkzaamheden;
* De commissaris is tot de conclusie gekomen dat het tot uitdrukking brengen van een oordeel zonder voorbehoud geschikt was rekening houdend met de verkregen controle-informatie;
* De commissaris heeft aanbevelingen geformuleerd in zijn aanbevelingsbrief;
* De commissaris acht het nuttig om het belang van de problematiek te beklemtonen door het invoegen in zijn verslag over de controle van de jaarrekening van een paragraaf inzake overige aangelegenheden.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

In het verslag over de jaarrekening moet de commissaris vermelden: *“ (...)*

* *het identificeren en inschatten van de risico’s dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico’s inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. (…);*
* *het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap;”.*

Het gaat dus niet om het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de al of niet aangepaste aard van de administratieve organisatie of van de interne beheersing. Indien er in de interne beheersing tekortkomingen worden vastgesteld, voert de commissaris verdere in het algemeen uitgebreide controlewerkzaamheden uit en, indien deze voldoende en geschikte controle-informatie opleveren, is hij er niet toe gehouden een aangepast oordeel over de jaarrekening tot uitdrukking te brengen.

In uitzonderlijke gevallen en wanneer de commissaris – naar aanleiding van aanzienlijke tekortkomingen in de administratieve organisatie en in de interne beheersing met een van materieel belang zijnde impact op de jaarrekening – geen aangepast oordeel tot uitdrukking dient te brengen, kan hij het relevant achten om deze probleemstelling mee te delen door in zijn verslag over de controle van de jaarrekening een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen.

Dit is immers in overeenstemming met ISA 706 (Herzien), paragraaf 10, die bepaalt dat indien de auditor het nodig acht een andere aangelegenheid mee te delen dan de in de financiële overzichten toegelichte aangelegenheden die op grond van zijn oordeelsvorming relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de auditor of het controleverslag, hij een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverslag dient op te nemen, mits voldaan is aan de voorwaarden uitgewerkt in paragraaf 10 van ISA 706 (Herzien).

Deze uitzonderlijke mededeling ontheft de commissaris niet van de verplichting om de vastgestelde tekortkomingen inzake de administratieve organisatie en de interne controle aan de met *governance* belaste personen mee te delen (ISA 265), bijvoorbeeld in een aanbevelingsbrief van de commissaris.

Als ISA 701 van toepassing is, dient men zich af te vragen of deze andere aangelegenheid niet als kernpunt van de controle dient te worden bepaald om te worden gecommuniceerd in het verslag over de jaarrekening. Als dit het geval is dient de voorkeur te worden gegeven aan de aangelegenheid in de sectie “Kernpunten van de controle” zodat geen enkele informatie daaromtrent wordt verstrekt in de paragraaf inzake overige aangelegenheden (ISA 706 (Herzien, par. 10 (b)).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[129]](#footnote-136)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (127) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Naar ons oordeel geeft deze jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_\_ \_\_\_\_20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben … (127) … nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van … (127) … en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat … (127) … als basis voor ons oordeel.  ***Overige aangelegenheid***  Zoals toegelicht in het jaarverslag heeft de vennootschap in het boekjaar onder controle een nieuw informaticasysteem opgezet. Vertragingen bij de opstartfase van het nieuw systeem en de lage kwaliteit van de eerste verstrekte boekhoudkundige gegevens hebben een impact op onze controlewerkzaamheden gehad die moesten worden uitgebreid om het hoofd te kunnen bieden aan deze tijdelijke moeilijkheden.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (127) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over … (127) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (127) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[130]](#footnote-137)) |

## 2.10. GEBEURTENISSEN NA DE EINDDATUM VAN DE VERSLAGPERIODE

1. Teneinde inzicht te verkrijgen in de omstandigheden en zijn verslag op passende wijze op te stellen, zal de commissaris de onder meer door ISA 560 ([[131]](#footnote-138)) en de bijkomende norm (herzien in 2018) vereiste werkzaamheden aandachtig uitvoeren. Het is niet mogelijk in het kader van dit boek voorbeelden op te stellen voor elk specifiek geval. Bij wijze van illustratie wordt hierna slechts één voorbeeld van verslag over de jaarrekening gegeven dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De jaarrekening van het voorgaande boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
* De commissaris beschouwt de in de jaarrekening verstrekte toelichting met betrekking tot een gebeurtenis die heeft plaatsgevonden na balansdatum doch vóór de vaststelling door het bestuursorgaan van de jaarrekening als fundamenteel voor het begrip van de gebruikers van de jaarrekening;
* De commissaris is tot de conclusie gekomen dat een oordeel zonder voorbehoud gepast was rekening houdend met de verkregen controle-informatie.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

In het hierna volgend voorbeeld, op grond van artikel 33 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, en meer in het bijzonder in het kader van de vereiste van artikel 24 van dat koninklijk besluit dat de jaarrekening alles inlichtingen moet bevatten die leiden tot een getrouw beeld van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap, maakt het bestuursorgaan van de gecontroleerde vennootschap in de toelichting melding van het feit dat één van haar productiecentra werd vernield door een zware brand die heeft plaatsgevonden na de afsluitingsdatum maar vóór de datum van vaststelling van de jaarrekening. Op voorwaarde dat de gevolgen van deze gebeurtenis geen grote impact hebben op de continuïteit van de vennootschap, dienen ze niet te worden geboekt in het boekjaar onder controle, doch wel te worden vermeld in de toelichting.

Indien de commissaris het noodzakelijk acht om een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in zijn verslag op te nemen, moet hij, overeenkomstig ISA 706 (Herzien), in deze paragraaf een duidelijke verwijzing opnemen naar de benadrukte aangelegenheid en naar de plaats waar in de jaarrekening de relevante toelichtingen kunnen worden gevonden die de aangelegenheid adequaat beschrijven. Hij moet tevens aangeven dat zijn oordeel over de jaarrekening niet is aangepast met betrekking tot de benadrukte aangelegenheid.

Wanneer van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden gebruik wordt gemaakt, moet de commissaris kunnen verwijzen naar de toelichting bij de jaarrekening omdat, op grond van artikel 24 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001, enkel de jaarrekening met inbegrip van deze toelichting een getrouw beeld geeft. Als diezelfde informatie wordt opgenomen in het jaarverslag, volstaat het, overeenkomstig ISA 200, paragraaf 13 (f), om in de toelichting bij de jaarrekening een kruisverwijzing naar de specifieke tekst opgenomen in het jaarverslag te vermelden.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP**  **\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[132]](#footnote-140)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... (130) … van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.  Naar ons oordeel geeft deze jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_\_ \_\_\_\_20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.  ***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***  Wij hebben … (130) … nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  Wij hebben van … (130) … en inlichtingen verkregen.  Wij zijn van mening dat … (130) … als basis voor ons oordeel.  ***Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid [– Gebeurtenis na de datum van afsluiting van het boekjaar]***  Zonder afbreuk te doen aan het hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op toelichting VOL \_\_\_\_ in de jaarrekening. Hierin staat vermeld dat in februari 20X+1, zijnde 2 maanden vóór de vaststelling van de jaarrekening door het bestuursorgaan, het productiecentrum gevestigd in [plaats] werd vernield door een zware brand. Aangezien het gaat om een gebeurtenis die plaatsgevonden heeft na \_\_ \_\_\_\_ 20X0 en die de continuïteit van de vennootschap niet in het gedrang brengt, werden de mogelijke verliezen (ingeschat op € \_\_\_\_\_) van deze gebeurtenis niet in het boekjaar onder controle geboekt.  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (130) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over … (130) … die leidt tot een getrouw beeld.  Wij communiceren … (130) … in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[133]](#footnote-141)) |

## 2.11. NON-PROFITSECTOR: VERSCHILLENDE SPECIFIEKE GEVALLEN

1. Het zou een vergissing zijn om te beweren of te geloven dat alle voorbeelden uitgewerkt voor de handelsvennootschappen steeds *mutatis mutandis* van toepassing zijn op de verenigingen en stichtingen. Dit zou inhouden dat de bijzonderheden van de sector worden miskend. In deze context wordt hier de nadruk gelegd op diverse voor de non-profitsector specifieke aandachtspunten.

Het commissarisverslag dient te worden opgesteld overeenkomstig de ISA's en de bijkomende norm (herzien in 2018). Laatstgenoemde norm herneemt trouwens een voorbeeldverslag bestemd voor verenigingen. De inhoud van het verslag is gelijklopend, *mutatis mutandis,* aan deze bestemd voor de vennootschappen, behoudens voor wat het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” betreft, dat wordt besproken in punt 3.8. ([[134]](#footnote-142)).

De commissaris maakt gebruik van het voorbeeld van commissarisverslag zoals opgesteld in het geval van een gecontroleerde vereniging of stichting (zie hoofdstuk 5).

Er wordt evenwel vermeld dat de raad van bestuur in bepaalde verenigingen soms aan de commissaris vraagt om over te gaan tot een contractuele verificatieopdracht omtrent een deel van de jaarrekening of alvorens deze laatste definitief is. Dit soort van opdracht leidt niet tot het opstellen van een verslag overeenkomstig artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen, maar zal opgesteld worden overeenkomstig ISA 800 die in de meeste gevallen van toepassing is. De commissaris dient erop toe te zien dat er geen verwarring kan bestaan tussen het verslag “Wetboek van vennootschappen” en het verslag “contractuele opdracht”. De verspreiding van dit laatste verslag dient overigens beperkt te worden door een vermelding inzake de beperking van de verspreiding van het verslag op te nemen en dergelijk verslag kan in geen geval het voorwerp uitmaken van een neerlegging bij de Nationale Bank van België.

Onderhavig boek behandelt dergelijke verslagen niet.

Het is nuttig Mededeling 2017/06 van het IBR in herinnering te brengen dat handelt over de bijzonderheden met betrekking tot de sociale balans en het verslag van niet-bevinding in het kader van verenigingen en stichtingen.

1. Afgezien van deze juridische aspecten, dient de nadruk te worden gelegd op de bijzonderheden van bepaalde verenigingen en stichtingen waaraan de commissaris in het bijzonder aandacht zal moeten schenken bij het opstellen van zijn verslag. In deze context zal de commissaris op nuttige wijze de mededelingen van het IBR van 20 februari 2009 en 22 januari 2010 raadplegen, met als respectievelijke titel “Herinnering aan een aantal aspecten van de opdracht van de commissaris bij een vereniging of stichting” en “Uitoefening van het commissarismandaat in erkende ngo's voor ontwikkelingssamenwerking” ([[135]](#footnote-143)), rekening houdend met de normatieve en wetgevende wijzigingen die sindsdien zijn opgetreden. Verder heeft het ICCI een model “Verslag van feitelijke bevindingen over de gesubsidieerde uitgaven” gepubliceerd dat door de bedrijfsrevisoren kan worden gehanteerd in het kader van artikel 47 van het koninklijk besluit van 11/09/2016 betreffende de niet-gouvernementele samenwerking.
2. Bij wijze van voorbeeld hernemen wij hieronder een aantal voor de verenigingen en stichtingen specifieke gevallen die, op grond van de professionele oordeelsvorming van de commissaris, een aanpassing van zijn verslag vereisen.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag over de de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

**Oordeelonthouding naar aanleiding van administratieve tekortkomingen en tekortkomingen in de interne beheersing**

1. De verenigingen en stichtingen zijn niet de enige entiteiten die met administratieve tekortkomingen worden geconfronteerd. Het hiernavolgend voorbeeld kan evenwel meer afgestemd zijn op het verenigingsleven. De commissaris is niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de subsidiecyclus en is van oordeel dat de mogelijke gevolgen van materieel belang en van diepgaande invloed op de jaarrekening zijn.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vereniging] (de “vereniging”) ... ([[136]](#footnote-144)) ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening**  ***Oordeelonthouding***  Wij hebben de opdracht gekregen om de wettelijke controle uit te voeren van de jaarrekening van de vereniging, die de balans op \_ \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met een balanstotaal van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ en waarvan de resultatenrekening afsluit met met een positief [negatief] resultaat van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_.  Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie “Basis voor de oordeelonthouding” van ons verslag, zijn we niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over deze jaarrekening te verschaffen. Bijgevolg brengen we geen oordeel over de jaarrekening tot uitdrukking.  ***Basis voor de oordeelonthouding***  De kwaliteit van de boekhoudsystemen van de vereniging en van de interne beheersing zijn niet toereikend, meer in het bijzonder voor wat de organisatie van de subsidiecyclus betreft, die belangrijke tekortkomingen vertoont die een significant impact op de jaarrekening kunnen hebben. Wij zijn niet in staat geweest om de juistheid en de volledigheid van de aan deze cyclus verbonden rubrieken van de jaarrekening te controleren.  Rekening houdend met deze omstandigheden en gevolg gevend aan de vereiste uit artikel 144, § 1, 2° van het Wetboek van vennootschappen, dienen wij te besluiten dat wij van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vereniging niet de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen..  ***Verantwoordelijkheden van het raad van bestuur voor het opstellen van de jaarrekening***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk … (134) … of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***  Het is onze verantwoordelijkheid een controle van de jaarrekening van de vereniging uit te voeren overeenkomstig de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België. Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na. Vanwege de significantie van de aangelegenheid beschreven in de sectie “Basis voor de oordeelonthouding”, zijn we echter niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een basis voor een controleoordeel over deze jaarrekening te verschaffen.  Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen** ([[137]](#footnote-145)) |

**Budget van Financiële Middelen (ziekenhuissector)**

1. Overeenkomstig ISA 540, dient de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen over de vraag of de inhaalbedragen redelijk zijn en of de daarmee verband houdende toelichtingen adequaat zijn. Over het algemeen ontvangen de ziekenhuizen pas na een aantal jaren de bevestiging van hun Budget van Financiële Middelen (BFM). De commissaris zal alles in het werk stellen om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent de berekeningswijze van het ingeschatte bedrag dat is toegekend aan het ziekenhuis. Naargelang van de kwaliteit van de verkregen controle-informatie, zal hij bepalen of een niet-aangepast dan wel een aangepast tot uitdrukking dient te worden gebracht. Indien de commissaris meent dat het nodig is om de aandacht te vestigen op de ingeschatte bedragen en de onzekerheid die aan deze inschatting verbonden is (zie tevens [IBR, Jaarverslag, 1999](https://www.ibr-ire.be/nl/publicaties/actuele_reeksen/jaarverslag/Documents/Jaarverslag%201999.pdf), p. 141-143), zal hij een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opnemen op voorwaarde dat de commissaris kan verwijzen naar een adequate toelichting bij de jaarrekening waar de raad van bestuur een uitvoerige beschrijving van de problematiek van het BFM geeft. We benadrukken evenwel dat teneinde een beknopte paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te stellen, de beschrijving door het bestuursorgaan, die moet opgenomen worden in de toelichting bij de jaarrekening, als volgt kan luiden:

“*De inhaalbedragen worden bij de afsluiting van elk boekjaar geschat op basis van de wet- en regelgeving en van de gekende financieringsmaatregelen. Er bestaat evenwel een ruimte voor interpretatie die inherent is aan het berekenen van dergelijke schattingen en het is ons derhalve niet mogelijk om ons defnitief over deze bedragen uit te spreken. Deze berekeningen dienen te worden gestaafd door het officieel document van de FOD Volksgezondheid dat aan het ziekenhuis zal worden bezorgen na de laatste herziening van de desbetreffende boekjaren.”.*

Vooral paragrafen 8 en 9 van ISA 706 betreffende het gebruik van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, zijn van belang. De volgende paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden zou kunnen worden gebruikt:

*“****Benadrukking van bepaalde aangelegenheid [– Budget van Financiële Middelen]***

*Zonder afbreuk te doen aan het hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op toelichting [A] [VOL]\_\_\_\_ bij de jaarrekening, die de onzekerheden beschrijft die verband houden met de bepaling van de inhaalbedragen die één van de bijzonderheden van de ziekenhuissector vormen, waarvan de terug te vorderen en door te storten saldi (codes 403 van de activa en 443 van de passiva) voor het boekjaar en voor de voorafgaande boekjaren respectievelijk €\_\_\_\_\_\_\_en €\_\_\_\_\_ bedragen.”.*

**Subsidies gekoppeld aan de subsidiabiliteit van de kosten**

1. Bepaalde verenigingen en stichtingen boeken het bedrag van te ontvangen subsidies waarvan het zeker karakter onder meer afhangt van het in aanmerking komen voor subsidie van de gemaakte kosten. Dit in aanmerking komen voor subsidie kan slechts worden bevestigd na de controle door de subsidiërende overheden omdat in bepaalde omstandighedenhet voor subsidie in aanmerking komen afhankelijk is van een subjectieve interpretatie van de complexe regelgeving en aan verschillende interpretaties tussen de subsidiërende overheden en de vereniging. De commissaris zal alles in het werk stellen om voldoende en geschikte controle-informatie te verkijgen inzake de geboekte subsidies en zal bepalen of een niet-aangepast dan wel een aangepast oordeel tot uitdrukking dient te worden gebracht. Indien de commissaris het nodig acht om de aandacht te vestigen op de problematiek van het voor subsidie in aanmerking komen en op het subsidiebedrag dat daaraan verbonden is, zal hij een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opnemen op voorwaarde dat de commissaris kan verwijzen naar de plaats van de jaarrekening waar het bestuursorgaan dit uitvoerig beschrijft.

Vooral paragrafen 8 en 9 van ISA 706 (Herzien) betreffende het gebruik van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, zijn van belang. De volgende paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden zou kunnen worden gebruikt:

*“****Benadrukking van bepaalde aangelegenheid [– Subsidiabiliteit van de kosten]***

*Zonder afbreuk te doen aan het hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op de toelichting [A] [VOL]\_\_\_bij de jaarrekening, die melding maakt van de geboekte subsidies, berekend op basis van de subsidieregeling. De subsidiabiliteit van de gesubsidieerde kosten dient vandaag nog steeds het voorwerp uit te maken van een bevestiging op grond van de controle van de subsidiërende overheden.”.*

**Continuïteit van de vereniging**

1. Er dient voorafgaandelijk te worden opgemerkt dat de wetgeving op de verenigingen en stichtingen niet voorziet in een alarmbelprocedure (vergelijkbaar met het stelsel van de artikelen 633 en 634 van het W. Venn.). De commissaris heeft evenwel dezelfde rol als in de vennootschappen in het kader van de continuïteit, waarbij artikel 138 van het Wetboek van vennootschappen ([[138]](#footnote-146)) van toepassing is op de verenigingen en stichtingen (de zogenaamde “waarschuwingsprocedure”). Verder kunnen bepaalde verenigingen met continuïteitsproblemen worden geconfronteerd en de in dit boek (*cf. supra,* sectie 2.7.) aangehaalde scenario's zijn derhalve *mutatis mutandis* van toepassing op de verenigingen en stichtingen. De onzekerheid met betrekking tot de continuïteit zou kunnen voortvloeien uit het verkrijgen van subsidies of het hernieuwen van een erkenning tijdens het volgend boekjaar wanneer de vereniging hier sterk of volledig afhankelijk van is en er nog geen formele bevestiging van de subsidiërende overheden werd verkregen.
2. In het hiernavolgend voorbeeld wordt aangenomen dat het bestuursorgaan van oordeel is dat de continuïteitsveronderstelling passend is, dat deze veronderstelling wordt bevestigd door de commissaris, doch dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot de continuïteit (overgedragen negatief resultaat, negatief sociaal fonds, verlies van de erkenning, niet-bevestigde van materieel belang zijnde subsidies, enz.) en dat de inlichting met betrekking tot de onzekerheid op passende wijze in de toelichting bij de jaarrekening werd verstrekt. Aangezien een van materieel belang zijnde onzekerheid omtrent continuïteit bestaat, dient de commissaris, overeenkomstig ISA 570 (Herzien), in zijn verslag een sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit” op te nemen. De commissaris dient in diezelfde sectie duidelijk te verwijzen zowel naar de aangelegenheid waarop hij de aandacht vestigt als naar de toelichting bij de jaarrekening waar een gedetailleerde beschrijving van deze aangelegenheid wordt verstrekt, alsook te verduidelijken dat zijn oordeel over de jaarrekening met betrekking tot deze aangelegenheid niet is aangepast.

*“****Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit***

*Wij vestigen de aandacht op toelichting [A] [VOL]\_\_\_ van de jaarrekening, die melding maakt van het bestaan van een belangrijk overgedragen negatief resultaat, alsook van de noodzaak om bevestiging te verkrijgen van de toekenning van subsidies voor het boekjaar 20\_\_. Deze omstandigheden wijzen op het bestaan van een onzekerheid van materieel belang die twijfel kan doel ontstaan over het vermogen van de vereniging om haar activiteiten voort te zetten. [Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het bestuursorgaan lijkt ons evenwel gepast.] Ons oordeel is niet aangepast met betrekking tot deze aangelegenheid.”.*

# HOOFDSTUK 3: VOORBEELDEN VAN HET TWEEDE DEEL VAN HET COMMISSARISVERSLAG (“OVERIGE DOOR WET- EN REGELGEVING GESTELDE EISEN”)

## 3.1. Gevolgen van het tot uitdrukking brengen van een aangepast oordeel op het tweede deel van het commissarisverslag

### 3.1.1. Algemene principes

1. Zoals beklemtoond in ISA 720 (Herzien), paragraaf A54, hoeft een oordeel met voorbehoud of afkeurend oordeel van de commissaris over de jaarrekening geen impact te hebben op het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” als de aangelegenheid waardoor het oordeel van de commissaris is gewijzigd niet is opgenomen in dit deel en de aangelegenheid hierop geen invloed heeft. Een oordeel met voorbehoud over de jaarrekening als gevolg van de onmogelijkheid tot het bekomen van bepaalde punten zou in bepaalde gevallen geen implicaties kunnen hebben voor de formulering van dit tweede deel van het commissarisverslag.
2. De gevolgen van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in zijn verslag over de controle van de jaarrekeningzouden, in de meeste gevallen, in aanmerking moeten worden genomen bij het opstellen van het tweede deel van het commissarisverslag. Dit hoofdstuk bevat geen enkel voorbeeld dat specifiek van toepassing is in het geval van een controle van de geconsolideerde jaarrekening.
3. De algemene principes met betrekking tot het nazicht van het jaarverslag worden behandeld in, *infra,* sectie 3.2.
4. Er dient te worden opgemerkt dat het tot uitdrukking brengen van een aangepast oordeel dat uitsluitend gericht is op de vergelijkbaarheid van de financiële informatie over het algemeen niet van invloed is op de punten opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” omdat dit deel enkel het boekjaar beoogt waarover een oordeel tot uitdrukking wordt gebracht.
5. Wat het jaarverslag betreft, zal de commissaris, naargelang van de omstandigheden, nagaan of het noodzakelijk is de sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag” aan te passen. Meestal heeft de afwijking van materieel belang die aan de oorsprong van het aangepaste oordeel ligt, een effect of een mogelijk effect (wanneer de commissaris geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen en hij derhalve een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking brengt):
   1. op de overeenstemming tussen de (geconsolideerde) jaarrekening en het jaarverslag; alsook
   2. op het getrouw overzicht van de ontwikkeling en de resultaten van het bedrijf en van de positie van de vennootschap, en op de beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee zij geconfronteerd wordt in de zin van artikel 96, § 1, 1° (119, § 1, 1°) van het Wetboek van vennootschappen;

en wordt beschouwd als een afwijking van materieel belang in de beschrijving opgenomen in het jaarverslag ten aanzien van de informatie waarover de commissaris beschikt in het kader van zijn controle.

Voor zover als nodig wordt in herinnering gebracht dat de commissaris geen enkele mate van zekerheid (“*assurance*-conclusie”) over dit jaarverslag uitdrukt.

In bepaalde uitzonderlijke gevallen zou de aangelegenheid die aan de oorsprong van het aangepaste oordeel ligt geen impact op het jaarverslag kunnen hebben. In dit geval zou de commissaris de standaardtekst met betrekking tot de “Aspecten betreffende het jaarverslag” kunnen gebruiken.

1. ISA 720 (Herzien) licht in paragraaf 13 (b) en (c) de timing toe waarin de documenten, die de andere informatie uitmaken, worden verkregen. In het bijzonder haalt paragraaf 13 (c) de mogelijkheid aan dat sommige of alle documenten die door ISA 720 (Herzien) worden beoogd niet beschikbaar zijn tot na de datum van het controleverslag en bepaalt welke stappen door de auditor dienen te worden ondernomen. In België dient het jaarverslag beschikbaar te zijn vóór het uitbrengen van het commissarisverslag en voorzien het wettelijk en normatief kader niet in een oordeel over het jaarverslag na het uitbrengen van het commissarisverslag. Bijgevolg dient de commissaris de werkzaamheden inzake het jaarverslag uit te voeren vóór het uitbrengen van zijn verslag*.*

De mogelijkheid dat een deel of het geheel van het (de) document(en) slechts beschikbaar is na de datum van het controleverslag van de auditor zoals voorzien door ISA 720 (Herzien) beoogt met andere woorden enkel de andere informatie opgenomen in het jaarrapport (en niet het jaarverslag). Dit zal slechts in heel uitzonderlijke gevallen voorkomen. Indien de commissaris met dergelijke omstandigheden wordt geconfronteerd, zal hij dit in de sectie betreffende de andere informatie opgenomen in het jaarrapport verduidelijken door aan te geven welk deel van het jaarrapport wel en welk deel niet ter beschikking staat.

1. Wat de resultaatverwerking betreft, zal de commissaris, wanneer hij in het eerste deel van zijn commissarisverslag een aangepast oordeel tot uitdrukking heeft gebracht, de impact hiervan op zijn vermelding met betrekking tot de resultaatverwerking op omstandige wijze moeten beoordelen. Aangezien immers de wisselwerking tussen het verslag over de jaarrekening en het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” geenszins automatisch is, zal de commissaris zijn vermelding met betrekking tot de resultaatverwerking aanpassen in de gevallen waarin de aangelegenheden die aan de basis liggen van het aangepaste oordeel ook gevolgen hebben voor de overeenstemming met de wettelijke en statutaire bepalingen. (Zie ook *infra*, sectie 3.5.).

### 3.1.2. Gevolgen van een afwijking van materieel belang (oordeel met voorbehoud)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* Tijdens zijn controlewerkzaamheden was de commissaris in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Er bestaat evenwel een afwijking met een impact van materieel belang maar zonder diepgaande invloed op de jaarrekening alsook op de in het jaarverslag beschreven elementen;
* In deze omstandigheden werd een oordeel met voorbehoud over de jaarrekening tot uitdrukking gebracht;
* De commissaris heeft ervoor gezorgd dat de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” voldoende duidelijk is voor de lezer zodat deze het effect ervan op de inhoud van het jaarverslag kan inschatten;
* De vennootschap stelt een jaarverslag op (zonder openbaarmaking van een jaarrapport);
* De commissaris heeft het jaarverslag ontvangen vóór de datum van ondertekening van het commissarisverslag;
* De commissaris stelt vast dat de omvang van de elementen die aan de basis liggen van zijn oordeel met voorbehoud zodanig is dat artikel 617 van het Wetboek van vennootschappen niet is nageleefd, en bijgevolg heeft hij de vermelding met betrekking tot de resultaatverwerking aangepast.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[139]](#footnote-147)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening** ([[140]](#footnote-148))  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor … (137) … van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***  In het kader van ons mandaat … (137) … alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.  ***Aspecten betreffende het jaarverslag***  Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag en met uitzondering van het effect op het jaarverslag van de aangelegenheid beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en opgesteld is overeenkomstig de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen.  In de context van onze controle van de jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u, met uitzondering van het effect op het jaarverslag van de aangelegenheid beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” geen andere afwijking van materieel belang te melden.  ***Vermelding betreffende de sociale balans***  De sociale balans … (137) … in het kader van onze opdracht.  ***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***   * Ons bedrijfsrevisorenkantoor … (137) … tegenover de vennootschap. * [In voorkomend geval, vermelding inzake de honoraria met betrekking tot de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle, aan te passen naargelang van de omstandigheden ([[141]](#footnote-149))].   ***Andere vermeldingen***   * Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, en met uitzondering van het effect van de elementen opgenomen in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. * Naar ons oordeel hebben de in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” vermelde elementen tot gevolg dat de voorgestelde dividenduitkering buitensporig is en niet voldoet aan de bepalingen van artikel 617 van het Wetboek van vennootschappen. Op grond hiervan stemt de resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, niet overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen. * Onze sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” beschrijft de omstandigheden die een geval van niet-naleving van de bepalingen van het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel inhouden. Wij dienen u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen. |

### 3.1.3. Gevolgen van een afwijking van materieel belang (afkeurend oordeel)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* Tijdens zijn controlewerkzaamheden was de commissaris in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen;
* Er bestaat evenwel een afwijking met een impact van materieel belang en met diepgaande invloed op de jaarrekening, die verband houdt met het niet boeken van een aanzienlijke waardevermindering op de belangrijkste dochtervennootschap, die de belangrijkste activa vormt;
* In deze omstandigheden werd een afkeurend oordeel tot uitdrukking gebracht;
* De vennootschap stelt een jaarverslag op (zonder openbaarmaking van een jaarrapport);
* De commissaris heeft het jaarverslag ontvangen vóór de datum van ondertekening van het commissarisverslag;
* De commissaris is ook van oordeel dat de boekhouding niet werd gevoerd overeenkomstig de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. Hij is niet in staat vast te stellen in welke mate de resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, al dan niet overeenstemt met de wettelijke en statutaire bepalingen.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[142]](#footnote-150)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening** ([[143]](#footnote-151))  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor … (140) … van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***  In het kader van ons mandaat… (140) … alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.  ***Aspecten betreffende het jaarverslag***  Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag en met uitzondering van het effect op het jaarverslag van de aangelegenheid beschreven in de sectie “Basis voor het afkeurend oordeel”, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en opgesteld is overeenkomstig de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen.  In de context van onze controle van de jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u, met uitzondering van het effect op het jaarverslag van de aangelegenheid beschreven in de sectie “Basis voor het afkeurend oordeel” geen andere afwijking van materieel belang te melden.  ***Vermelding betreffende de sociale balans***  De sociale balans … (140) … in het kader van onze opdracht.  ***Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid***   * Ons bedrijfsrevisorenkantoor … (140) … tegenover de vennootschap. * [In voorkomend geval, vermelding inzake de honoraria met betrekking tot de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle, aan te passen naargelang van de omstandigheden ([[144]](#footnote-152))].   ***Andere vermeldingen***   * Rekening houdend met de aangelegenheden beschreven in de sectie “Basis voor het afkeurend oordeel”, zijn wij van mening dat de boekhouding niet werd gevoerd overeenkomstig de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. * Rekening houdend met de aangelegenheden opgenomen in de sectie “Basis voor het afkeurend oordeel”, zijn wij niet in staat om ons uit te spreken over de overeenstemming van de resultaatverwerking met de wettelijke en statutaire bepalingen. * Onze sectie “Basis voor het afkeurend oordeel” beschrijft de omstandigheden die een geval van niet-naleving van de bepalingen van het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel inhouden. Wij dienen u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen. |

### 3.1.4. Gevolgen van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (oordeel met voorbehoud)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De commissaris was niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de verantwoording van de waarde van een deelneming opgenomen in de activa van de balans van de vennootschap;
* Deze situatie heeft een impact van materieel belang maar zonder diepgaande invloed op de jaarrekening;
* In deze omstandigheden werd een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking gebracht;
* De vennootschap stelt een jaarverslag op (zonder openbaarmaking van een jaarrapport);
* De commissaris heeft het jaarverslag ontvangen vóór de datum van ondertekening van het commissarisverslag;
* De commissaris oordeelt dat de omvang van de elementen die aan de basis liggen van zijn oordeel met voorbehoud geen impact heeft op de overeenstemming van de voorgelegde resultaatverwerking met de wettelijke en statutaire bepalingen.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[145]](#footnote-153)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening** ([[146]](#footnote-154))  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor … (143) … van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***  In het kader van ons mandaat… (143) … alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.  ***Aspecten betreffende het jaarverslag***  Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag en met uitzondering van het mogelijke effect op het jaarverslag van de aangelegenheid beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en opgesteld is overeenkomstig de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen.  In de context van onze controle van de jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u, met uitzondering van het mogelijke effect op het jaarverslag van de aangelegenheid beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” geen andere afwijking van materieel belang te melden.  ***Vermelding betreffende de sociale balans***  De sociale balans … (143) … in het kader van onze opdracht.  ***Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid***   * Ons bedrijfsrevisorenkantoor … (143) … tegenover de vennootschap. * [In voorkomend geval, vermelding inzake de honoraria met betrekking tot de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle, aan te passen naargelang van de omstandigheden ([[147]](#footnote-155))].   ***Andere vermeldingen***   * Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, en met uitzondering van het mogelijke effect van de elementen opgenomen in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. * De resultaatverwerking … (143) … de wettelijke en statutaire bepalingen. * Onze sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” beschrijft de omstandigheden die een mogelijk geval van niet-naleving van de bepalingen van het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel inhouden. Wij dienen u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen. |

### 3.1.5. Gevolgen van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (oordeelonthouding)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” opgenomen dat rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

|  |
| --- |
| * De commissaris was niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen; * Deze situatie heeft een impact van materieel belang en met diepgaande invloed in de jaarrekening; * De commissaris heeft dus een oordeelonthouding over de jaarrekening tot uitdrukking gebracht; paragraaf 29 van ISA 720 (Herzien) is derhalve van toepassing; * De vennootschap stelt een jaarverslag op (zonder openbaarmaking van een jaarrapport); * De commissaris heeft het jaarverslag ontvangen vóór de datum van ondertekening van het commissarisverslag; * Resultaatverwerking:   + *Hypothese 1*: De commissaris oordeelt dat de omvang van de elementen die aan de basis liggen van zijn oordeelonthouding een impact zou kunnen hebben op de overeenstemming van de voorgelegde resultaatverwerking met de wettelijke en statutaire bepalingen;   + *Hypothese 2*: De commissaris oordeelt dat de omvang van de elementen die aan de basis liggen van zijn oordeelonthouding geen impact heeft op de overeenstemming van de voorgelegde resultaatverwerking met de wettelijke en statutaire bepalingen. |

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[148]](#footnote-156)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening** ([[149]](#footnote-157))  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor … (146) … van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***  In het kader van ons mandaat … (146) … om verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.  ***Aspecten betreffende het jaarverslag***  Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag en met uitzondering van het effect op het jaarverslag van de aangelegenheid beschreven in de sectie “Basis voor de oordeelonthouding”, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en opgesteld is overeenkomstig de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen.  ***Vermelding betreffende de sociale balans***  De sociale balans … (146) … in het kader van onze opdracht.  ***Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid***   * Ons bedrijfsrevisorenkantoor … (146) … tegenover de vennootschap. * [In voorkomend geval, vermelding inzake de honoraria met betrekking tot de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle, aan te passen naargelang van de omstandigheden ([[150]](#footnote-158))].   ***Andere vermeldingen***   * Rekening houdend met de onmogelijkheid om controle-informatie te verkrijgen alsook met de elementen beschreven in de sectie “Basis voor de oordeelonthouding”, kunnen wij ons niet uitspreken over het feit dat de boekhouding werd gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. * [*Hypothese 1*]: Onze sectie “Basis voor de oordeelonthouding” beschrijft de omstandigheden die mogelijk een geval van niet-naleving van de bepalingen van het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel zouden kunnen inhouden en zouden kunnen leiden tot het niet overeenstemmen van de resultaatverwerking met de statuten en met het Wetboek van vennootschappen. Wij dienen u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen.   [*Hypothese 2*]:   * De resultaatverwerking … (146) … met de wettelijke en statutaire bepalingen. * Wij dienen u geen … (146) … zijn gedaan of genomen. |

## 3.2. Moeilijkheden bij het nazicht van het jaarverslag

### 3.2.1. Algemene principes

1. De inhoud van het jaarverslag wordt gedefinieerd in de artikelen 96 en 119 van het Wetboek van vennootschappen. Het nazicht van het jaarverslag over de jaarrekening door de commissaris bevat de volgende controlestappen (zoals omschreven in de bijkomende norm (herzien in 2018)):
2. het nazicht of de eventuele afwezigheid van een jaarverslag conform is met het Wetboek van vennootschappen;
3. het nazicht, overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen en ISA 720 (Herzien), of het jaarverslag overeenstemt met de (geconsolideerde) jaarrekening;
4. het nazicht of het jaarverslag is opgesteld overeenkomstig de artikelen 95 en 96 (of 119) van het Wetboek van vennootschappen;
5. het nazicht, overeenkomstig de in ISA 720 (Herzien) opgenomen vereisten, of het jaarverslag geen van materieel belang zijnde afwijkingen bevat, in het bijzonder ten aanzien van de kennis verkregen in de controle;
6. het opstellen van de conclusies van de commissaris in de sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag” in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen en de bijkomende norm (herzien in 2018).

Bij het uitvoeren van deze werkzaamheden dient de commissaris rekening te houden met het materialiteitsbegrip, behoudens indien dit door of krachtens de wet is uitgesloten.

1. Punt 4) hierboven van de bijkomende norm (herzien in 2018) verwijst naar ISA 720 (Herzien). Het is van belang voor de lezer om sectie 1.3.2. (C) voor ogen te houden, waarin de aanpak gericht op het bepalen van het eventuele bestaan van een afwijking van materieel belang is uitgewerkt.
2. Wanneer de commissaris moeilijkheden ondervindt bij het nazicht van het jaarverslag zal dit doorgaans leiden tot een geval van niet-naleving van het Wetboek van vennootschappen door het bestuursorgaan en zal dit alsdusdanig worden vermeld door de commissaris in de sectie die daarop van toepassing is.

Ter herinnering en voor alle duidelijkheid: het feit dat het jaarverslag en de jaarrekening samen worden opgenomen in één document dat door de gecontroleerde entiteit bij de Balanscentrale van de Nationale Bank van België dient te worden neergelegd, mag de lezer er geenszins toe doen besluiten dat het jaarverslag een integrerend deel is van de jaarrekening. Het nieuw volledig schema van de jaarrekening zoals dat op de website van de NBB ter beschikking is gesteld, vermeldt vanaf nu duidelijk in de sectie VOL1 dat het neerleggingsformulier “de jaarrekening en de andere overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen neer te leggen documenten” bevat en dat deze laatste opgenomen zijn in sectie VOL7 onder de titel “Andere overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen neer te leggen documenten” waar men onder meer het jaarverslag en het commissarisverslag terugvindt.

### 3.2.2. Jaarverslag – Onvolledige en met de jaarrekening inconsistente inlichtingen

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* Het bestuursorgaan heeft een jaarverslag voorbereid (zonder publicatie van een jaarrapport);
* De commissaris heeft het jaarverslag ontvangen vóór de datum van ondertekening van het commissarisverslag;
* De in het jaarverslag opgenomen gegevens met betrekking tot de kasstromen stemmen niet overeen met de in de jaarrekening opgenomen overeenstemmende gegevens en bijgevolg is het kasstroomoverzicht verkeerd.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[151]](#footnote-159)) ...gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening** ([[152]](#footnote-160))  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor … (149) … van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***  In het kader van ons mandaat … (149) … alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.  ***Aspecten betreffende het jaarverslag***  De in het jaarverslag opgenomen gegevens weergegeven in het kasstroomoverzicht stemmen niet overeen met de in de jaarrekening opgenomen overeenkomstige gegevens.  Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag en met uitzondering van de hoervoor genoemde aangelegenheid, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en opgesteld is overeenkomstig de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen.  In de context van onze controle van de jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd en met uitzondering van de hoervoor genoemde aangelegenheid, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.  ***Vermelding betreffende de sociale balans***  De sociale balans … (149) … in het kader van onze opdracht.  ***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***   * Ons bedrijfsrevisorenkantoor … (149) … tegenover de vennootschap. * [In voorkomend geval, vermelding inzake de honoraria met betrekking tot de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle, aan te passen naargelang van de omstandigheden ([[153]](#footnote-161))].   ***Andere vermeldingen***   * Onverminderd … (149) … wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. * De resultaatverwerking … (149) … de wettelijke en statutaire bepalingen. * De sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag” beschrijft de omstandigheden die een geval van niet-naleving van het Wetboek van vennootschappen inhouden. Wij dienen u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen. |

### 3.2.3. Jaarverslag – Onvolledige inlichtingen

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* Het bestuursorgaan heeft een jaarverslag voorbereid (zonder openbaarmaking van een jaarrapport);
* Belangrijke gebeurtenissen hebben plaatsgevonden na het einde van het boekjaar en vóór de ondertekening van het jaarverslag dat geen inlichtingen hierover verstrekt; deze gebeurtenissen hebben betrekking op het nieuwe boekjaar;
* De commissaris heeft het jaarverslag ontvangen vóór de datum van ondertekening van het commissarisverslag ;
* Uit de jaarrekening blijkt een overgedragen verlies;
* Het jaarverslag geeft geen onderbouwing voor de toepassing van de continuïteitsveronderstelling;
* De commissaris is evenwel van oordeel dat er geen onzekerheid omtrent de continuïteit bestaat.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

Het bestuursorgaan van de vennootschap is verantwoordelijk voor het opstellen van het verslag waarin het rekenschap geeft van zijn beleid (art. 95 W. Venn.) en derhalve voor de in het jaarverslag op te nemen informatie. Overeenkomstig paragraaf A26 van de bijkomende norm (herzien in 2018), mag de commissaris, indien hij van oordeel is dat de door het bestuursorgaan verstrekte informatie, zoals vereist door het Wetboek van vennootschappen, niet volledig is ten aanzien van de informatie waarvan hij kennis heeft verkregen tijdens zijn controle, zich niet in de plaats van het bestuursorgaan stellen en dus niet zelf de inlichtingen, waarvoor deze laatste verantwoordelijk is, in zijn verslag vermelden (behoudens in specifieke door de wet voorziene gevallen, zoals artikel 523 van het Wetboek van vennootschappen inzake de tegenstrijdige belangen van vermogensrechtelijke aard).

De commissaris dient zich er derhalve van te vergewissen dat de in het jaarverslag vereiste informatie wel degelijk behandeld (i.e. naar de inhoud beschreven ([[154]](#footnote-162))) zijn door het bestuursorgaan, zoals bijvoorbeeld een voldoende onderbouwing voor de toepassing van de continuïteitsveronderstelling (art. 96, § 1, 6° W. Venn.) of de behandeling van de niet-financiële informatie (art. 96, § 4, W. Venn.).

Met betrekking tot het nazicht dat alle door het Wetboek van vennootschappen voorgeschreven vermeldingen worden behandeld in het jaarverslag, brengt de bijkomende norm (herzien in 2018) (par. 38) in herinnering dat indien één van deze voorgeschreven vermeldingen niet van toepassing is, de commissaris er zich van dient te vergewissen dat het jaarverslag dit vermeldt.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[155]](#footnote-163)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening** ([[156]](#footnote-164))  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor … (153) … van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***  In het kader van ons mandaat … (153) … alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.  ***Aspecten betreffende het jaarverslag***  Het jaarverslag bevat onvoldoende inlichtingen omtrent belangrijke gebeurtenissen die na het einde van het boekjaar hebben plaatsgevonden en geeft geen onderbouwing voor de toepassing van de continuïteitsveronderstelling.  Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag en met uitzondering van de hiervoor genoemde weglatingen, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en opgesteld is overeenkomstig de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen.  In de context van onze controle van de jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd en met uitzondering van de hiervoor genoemde weglatingen, hebben wij geen andere afwijking van materieel belang te melden.  ***Vermelding betreffende de sociale balans***  De sociale balans … (153) … in het kader van onze opdracht.  ***Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid***   * Ons bedrijfsrevisorenkantoor … (153) … tegenover de vennootschap. * [In voorkomend geval, vermelding inzake de honoraria met betrekking tot de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle, aan te passen naargelang van de omstandigheden ([[157]](#footnote-165))].   ***Andere vermeldingen***   * Onverminderd … (153) … wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. * De resultaatverwerking … (153) … de wettelijke en statutaire bepalingen. * De sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag” beschrijft de omstandigheden die een geval van niet-naleving van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen inhouden. Wij dienen u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen. |

### 3.2.4. Jaarverslag – Afwijking van materieel belang ten aanzien van de kennis die de commissaris tijdens de controle heeft verkregen

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* Het bestuursorgaan heeft een jaarverslag opgesteld (zonder openbaarmaking van een jaarrapport);
* De commissaris heeft het jaarverslag ontvangen vóór de datum van ondertekening van het commissarisverslag ;
* De commissaris is van oordeel dat de in het jaarverslag verstrekte inlichtingen over de risico‘s en onzekerheden van materieel belang zijnde inconsistenties bevatten ten aanzien van de kennis die hij tijdens de controle heeft verkregen en concludeert dat deze inconsistenties wijzen op afwijkingen van materieel belang in het jaarverslag.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

Het bestuursorgaan van de vennootschap is verantwoordelijk voor het opstellen van een verslag waarin hij rekenschap geeft van zijn beleid (art. 95 W. Venn.) en derhalve voor de informatie die opgenomen dienen te worden in het jaarverslag.

Bovenop de door bijkomende norm (herzien in 2018) vereiste werkzaamheden met betrekking tot het jaarverslag, dient de commissaris, overeenkomstig paragraaf 14 van ISA 720 (Herzien), te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis die hij heeft verkregen in de controle, in de context van de verkregen controle-informatie en de conclusies getrokken in de controle. Nadat hij deze inconsistentie van materieel belang heeft geanalyseerd, dient te commissaris te concluderen of er een afwijking van materieel belang bestaat (ISA 720 (Herzien), par. 16).

Paragraaf 12 (b) van dezelfde ISA defnieert een afwijking in de andere informatie als het feit dat de andere informatie onjuist is vermeld of anderszins misleidend is (inclusief omdat het informatie weglaat of verhult die nodig is voor een goed begrip van een aangelegenheid die is toegelicht in de andere informatie).

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[158]](#footnote-166)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening** ([[159]](#footnote-167))  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor … (156) … van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***  In het kader van ons mandaat … (156) … alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.  ***Aspecten betreffende het jaarverslag***  Het jaarverslag bevat incoherente informatie met betrekking tot de risico's en onzekerheden waarmee de vennootschap geconfronteerd wordt: [Beschrijving van de incoherenteinformatie].  Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag en met uitzondering van de incoherente informatie die is verstrekt omtrent de risico's en onzekerheden waarmee de vennootschap geconfronteerd wordt, zoals wij hiervoor hebben uiteengezet, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en opgesteld is overeenkomstig de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen.  In de context van onze controle van de jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd en met uitzondering van de incoherente informatie die is verstrekt omtrent de risico's en onzekerheden waarmee de vennootschap geconfronteerd wordt, zoals wij hiervoor hebben uiteengezet, hebben wij geen andere afwijking van materieel belang te melden.  ***Vermelding betreffende de sociale balans***  De sociale balans … (156) … in het kader van onze opdracht.  ***Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid***   * Ons bedrijfsrevisorenkantoor … (156) … tegenover de vennootschap. * [In voorkomend geval, vermelding inzake de honoraria met betrekking tot de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle, aan te passen naargelang van de omstandigheden ([[160]](#footnote-168))].   ***Andere vermeldingen***   * Onverminderd … (156) … wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. * De resultaatverwerking… (156) … de wettelijke en statutaire bepalingen. * De sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag” beschrijft de omstandigheden die een geval van niet-naleving van het Wetboek van vennootschappen inhouden. Wij dienen u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen. |

### 

### 3.2.5. Jaarrapport – Andere informatie verstrekt door het bestuursorgaan

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* Het bestuursorgaan van een genoteerde vennootschap heeft een jaarrapport opgesteld waarin zijn jaarverslag is opgenomen, dat de effectiviteit van de interne controle- en risicobeheersystemen vermeldt;
* De commissaris heeft, door bespreking met het bestuursorgaan, bepaald welke document(en) het jaarrapport vormen;
* De commissaris heeft het volledige jaarrapport ontvangen vóór de datum van ondertekening van het commissarisverslag;
* Het jaarrapport bevat andere informatie verstrekt door het bestuursorgaan**;**
* De commissaris heeft geen enkele van materieel belang zijnde inconsistentie vastgesteld in het licht van de werkzaamheden die hij heeft uitgevoerd.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[161]](#footnote-169)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening** ([[162]](#footnote-170))  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor … (159) … van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***  In het kader van ons mandaat … (159) … alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.  ***Aspecten betreffende het jaarverslag en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport***  Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en opgesteld is overeenkomstig de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen. Dit oordeel heeft geen betrekking op de in het jaarverslag opgenomen vermelding met betrekking tot de effectiviteit van de interne controle- en risicobeheerssystemen.  In de context van onze controle van de jaarrekening zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport, zijnde:   * + - de markante feiten van het jaar 20xx;     - de kernindicatoren;     - de verklaring inzake deugdelijk bestuur; en     - de informatie over de evolutie van het aandeel van de vennootschap ;   een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.  ***Vermelding betreffende de sociale balans***  De sociale balans … (159) … in het kader van onze opdracht.  ***Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid***   * Ons bedrijfsrevisorenkantoor … (159) … tegenover de vennootschap. * [In voorkomend geval, vermelding inzake de honoraria met betrekking tot de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle, aan te passen naargelang van de omstandigheden ([[163]](#footnote-171))].   ***Andere vermeldingen***   * Onverminderd … (159) … wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. * De resultaatverwerking … (159) … de wettelijke en statutaire bepalingen. * Wij dienen u geen … (159) … zijn gedaan of genomen. |

### 3.2.6. Bijzonder geval: jaarverslag / jaarrapport / activiteitenverslag dat op vrijwillige basis wordt opgesteld

1. Hoewel zij niet onderworpen zijn aan de artikelen 96 en 119 van het Wetboek van vennootschappen, stellen bepaalde entiteiten op vrijwillige basis een verslag op dat financiële en niet-financiële informatie bevat en gericht is tot hun *stakeholders.* Deze informatie is eventueel geïnspireerd op de door het Wetboek van vennootschappen vereiste elementen.

De bijkomende norm (herzien in 2018) verduidelijkt in paragraaf A30 dat: “*De commissaris waakt erover dat elk document genoemd “jaarverslag” opgesteld wordt overeenkomstig artikel 96 of 119 van het Wetboek van vennootschappen. Indien een entiteit niet verplicht is om een jaarverslag op te stellen en het bestuursorgaan formeel beslist om toch een jaarverslag op te stellen maar evenwel beslist om dit niet te doen overeenkomstig de bepalingen van artikel 96 of 119 van het Wetboek van vennootschappen, vergewist de commissaris zich ervan dat dit duidelijk is vermeld in dit document en kan de commissaris dit toelichten in de sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag”. In dat geval blijft ISA 720 (Herzien) wel van toepassing.”.*

In andere situaties (jaarrapport, moreel verslag, activiteitenverslag, enz.) en bij gebrek aan wetsbepalingen, zal de commissaris dienen te bepalen of deze informatie overeenstemt met de notie “jaarrapport” die door paragraaf 12 van ISA 720 (Herzien) wordt gedefinieerd: “*Een document of combinatie van documenten, meestal opgesteld op jaarbasis door het management of de personen belast met governance in overeenstemming met wet- of regelgeving of gebruik, waarvan het doel is om eigenaren (of vergelijkbare belanghebbenden) van informatie te voorzien over de activiteiten van de entiteit en de financiële resultaten en financiële positie van de entiteit zoals uiteengezet in de financiële overzichten. Een jaarrapport bevat of gaat samen met de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring en bevat gewoonlijk informatie over de ontwikkelingen van de entiteit, haar vooruitzichten en risico’s en onzekerheden, een statement door de groep met governance belaste personen van de entiteit en rapporten die governance aangelegenheden bevatten.”.*

In bijlage 6 worden de punten opgesomd die moeten worden overwogen om te bepalen of een document al dan niet valt onder de definitie zoals voorzien door ISA 720 (Herzien), worden voorbeelden van documenten gegeven die al dan niet aan deze criteria voldoen, en wordt een kort overzicht gegeven van hetgeen door ISA 720 (Herzien) wordt vereist.

In het kader van een vereniging, zou het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” als volgt kunnen worden opgesteld:

***“Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

*Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor [het opstellen en de inhoud van de andere informatie opgenomen in het jaarrapport/het activiteitenverslag en] het naleven van de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die van toepassing zijn op het voeren van de boekhouding, alsook voor het naleven van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen en van de statuten van de vereniging.*

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

*In het kader van ons mandaat en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA’s), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, [de andere informatie opgenomen in het jaarrapport/het activiteitenverslag en] de naleving van bepaalde voorschriften uit de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen en de statuten te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.*

***[Aspecten betreffende de andere informatie opgenomen in het jaarrapport/activiteitenverslag]***

***[Paragraaf te gebruiken wanneer ISA 720 (Herzien) van toepassing is]***

*[In de context van onze controle van de jaarrekening zijn wij verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of de andere informatie opgenomen in het jaarrapport [activiteitenverslag], zijnde:*

*- [aan te vullen] [[[164]](#footnote-172)]*

*- …*

*een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij een van materieel belang zijnde niet-overeenstemming met de jaarrekening of informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.]*

## 3.3. MOEILIJKHEID BIJ HET NAZICHT VAN DE SOCIALE BALANS

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” opgenomen dat rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* Bij het nazicht van de sociale balans heeft de commissaris vastgesteld dat de inhoud van de sociale balans niet volledig is;
* Rekening houdend met het belang van deze aangelegenheden, is de commissaris van oordeel dat dit geval van niet-naleving vermeld dient te worden.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden.

Richtlijn 2013/34/EU betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en verslagen van bepaalde ondernemingsvormen werd omgezet door de wet van 18 december 2015 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen en door het koninklijk besluit van 18 december 2015. Deze wijzigingen hebben betrekking op de jaarrekening van ondernemingen. De sociale balans maakt dus geen deel meer uit van de toelichting bij de jaarrekening van vennootschappen. Sinds 1 januari 2016 moeten de vennootschappen derhalve hun sociale balans openbaar maken in een document dat moet worden neergelegd samen met de jaarrekening.

Verenigingen en stichtingen vallen niet onder deze bepalingen omdat de sociale balans voor deze entiteiten nog steeds deel uitmaakt van de jaarrekening. Deze entiteiten worden niet in onderhavige rubriek behandeld.

De bijkomende norm (herzien in 2018) behandelt de uit te voeren werkzaamheden met betrekking tot de sociale balans wanneer deze geen deel uitmaakt van de jaarrekening. Het voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” voorziet in de volgende vermelding:

*“De sociale balans neer te leggen overeenkomstig artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door de wet voorgeschreven inlichtingen en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.”.*

In het voorbeeld dat hierna wordt uitgewerkt, besluit de commissaris, nadat hij hierover met het bestuursorgaan een onderhoud heeft gehad en wanneer de vastgestelde situatie niet werd verholpen, dat hij deze vermelding moet aanpassen.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[165]](#footnote-173)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening** ([[166]](#footnote-174))  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor … (163) … van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***  In het kader van ons mandaat… (163) … alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.  ***Aspecten betreffende het jaarverslag***  Na het uitvoeren … (163) … geen afwijking van materieel belang te melden.  ***Vermelding betreffende de sociale balans***  De sociale balans neer te leggen overeenkomstig artikel 100 van het Wetboek van vennootschappen, bevat niet de vereiste inlichtingen met betrekking tot “Voortgezette formele beroepsopleidingsinitiatieven ten laste van de werkgever”. Behalve deze weglating bevat de sociale balans, zowel qua vorm als qua inhoud, alle door de wet voorgeschreven inlichtingen en geen andere van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.  ***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***   * Ons bedrijfsrevisorenkantoor … (163) … tegenover de vennootschap. * [In voorkomend geval, vermelding inzake de honoraria met betrekking tot de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle, aan te passen naargelang van de omstandigheden ([[167]](#footnote-175))].   ***Andere vermeldingen***   * Onverminderd … (163) … wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. * De resultaatverwerking … (163)… de wettelijke en statutaire bepalingen. * Met uitzondering van hetgeen is vermeld in de sectie “Vermeldingen betreffende de sociale balans”, dienen wij u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen. |

## 3.4. VOEREN VAN DE BOEKHOUDING

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” opgenomen dat rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De entiteit leeft de bepalingen met betrekking tot de onomkeerbaarheid van de boekingen niet na (Wetboek van Economisch Recht Art. III.87);
* Het door de entiteit gebruikt rekeningstelsel is niet in overeenstemming met de minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel (MAR) (Wetboek van Economisch Recht Art. III.84);
* Rekening houdend met het belang van deze aangelegenheden, is de commissaris van oordeel dat deze gevallen van niet-naleving dienen te worden vermeld.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden.

1. In toepassing van artikel 144, § 1, 3° van het Wetboek van vennootschappen is de commissaris ertoe gehouden een vermelding op te nemen die aangeeft *“dat de boekhouding is gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn in België.”*.
2. Artikel XV.75. van het Wetboek van economisch recht (Boek XV, “Rechtshandhaving”, Titel 3, “De strafrechtelijke handhaving van dit Wetboek en zijn uitvoeringsbesluiten”, Hoofdstuk 2, “De strafrechtelijk gesanctioneerde inbreuken”) bepaalt:

*“Met een sanctie van niveau 2 worden bestraft:*

*1° de natuurlijke personen die koopman zijn en de bestuurders, zaakvoerders, directeurs en procuratiehouders van rechtspersonen, die wetens de bepalingen overtreden van de artikelen III.82 en III.83, eerste en derde lid, van de artikelen III.84 tot III.89 of van de ter uitvoering van artikel III.84, zesde lid, van artikel III.87, § 2, van artikel III.89, § 2 en van de artikelen III.90 en III.91 genomen besluiten.*

*2° zij die in de hoedanigheid van commissaris, bedrijfsrevisor of onafhankelijk deskundige rekeningen, jaarrekeningen, balansen en resultatenrekeningen of geconsolideerde rekeningen van ondernemingen attesteren of goedkeuren, terwijl niet is voldaan aan de in het eerste lid genoemde bepalingen, en daarvan kennis hebben of niet hebben gedaan wat zij hadden moeten doen om zich te vergewissen of aan die bepalingen is voldaan.*

*De personen onder 1° en 2° worden gestraft met een sanctie van niveau 4 als zij met bedrieglijk opzet hebben gehandeld. (…)”.*

Voor het overige is de commissaris, krachtens artikel 140 van het Wetboek van vennootschappen, aansprakelijk voor de tekortkomingen die hij in de uitoefening van zijn taak begaat.

Op dezelfde wijze zal de commissaris jegens de vennootschap of derden, hoofdelijk aansprakelijk zijn voor alle schade die het gevolg is van overtredingen die zouden begaan zijn ten overstaan van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen. Hij kan zich echter ontheffen van zijn aansprakelijkheid op twee verschillende manieren:

* hetzij door aan te tonen dat hij geen deel heeft gehad aan de begane overtreding;
* hetzij door aan te tonen dat hij zijn taak naar behoren heeft vervuld en hij die overtredingen heeft aangeklaagd bij het bestuursorgaan of op de algemene vergadering volgend op de kennisname van de overtreding.

De bepalingen die beoogd zijn door de strafsanctie omvatten de voornaamste artikelen van voornoemd Wetboek van economisch recht en van het Wetboek van vennootschappen, alsmede van de koninklijke besluiten die zijn genomen ter uitvoering van laatstgenoemd Wetboek, in het bijzonder het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.

De verplichting om de vastgestelde gevallen van niet-naleving te vermelden, heeft zowel betrekking op de principes die toepasselijk zijn op de jaarrekening als op de formele regels inzake het voeren van de boekhouding en op het rekeningenstelsel. Bijgevolg is de commissaris die een oordeel over het getrouw beeld van de jaarrekening tot uitdrukking brengt, terwijl hij weet dat de formele regels inzake het voeren van de boekhouding niet zijn nageleefd, ertoe gehouden om – op straffe van strafrechtelijke sancties – opmerkingen ter zake te formuleren. Niettemin wordt herinnerd aan het feit dat, indien de vastgestelde gevallen van niet naleven worden geacht niet van materieel belang te zijn, de commissaris zijn vermelding kan nuanceren door bijvoorbeeld de zin te beginnen met: *“Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang (...)”.*

Er wordt aan herinnerd dat wanneer de jaarrekening door een afwijking van materieel belang wordt beïnvloed, de commissaris in het algemeen het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” zal moeten aanpassen, omdat deze situatie een impact heeft op het naleven van de bepalingen van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen met betrekking tot onder meer de bepalingen die van toepassing zijn op het opstellen van de jaarrekening. In onderhavig voorbeeld worden enkel de gevallen van niet-naleving van de regels inzake het voeren van de boekhouding, waarvan de bepalingen zijn opgenomen in het Wetboek van economisch recht, beoogd.

Een ander voorbeeld betreffende de niet-naleving van de regels inzake het voeren van de boekhouding is opgenomen, *infra,* in sectie 3.5.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[168]](#footnote-176)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening** ([[169]](#footnote-177))  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor … (166) … van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***  In het kader van ons mandaat … (166) … alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.  ***Aspecten betreffende het jaarverslag***  Na het uitvoeren … (166) … geen afwijking van materieel belang te melden.  ***Vermelding betreffende de sociale balans***  De sociale balans … (166) … in de loop van onze opdracht.  ***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***   * Ons bedrijfsrevisorenkantoor … (166) … tegenover de vennootschap. * [In voorkomend geval, vermelding inzake de honoraria met betrekking tot de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle, aan te passen naargelang van de omstandigheden ([[170]](#footnote-178))].   ***Andere vermeldingen***   * Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, en met uitzondering van de gevolgen van het niet naleven van de regels inzake het principe van de onomkeerbaarheid van de boekingen en van het gebruik van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel (Wetboek van economisch recht), werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. * De resultaatverwerking … (166) … de wettelijke en statutaire bepalingen. * Wij dienen u geen … (166) … zijn gedaan of genomen. |

## 3.5. Resultaatverwerking

1. In toepassing van artikel 144, § 1, 8° van het Wetboek van vennootschappen is de commissaris ertoe gehouden een vermelding op te nemen die aangeeft *“of de resultaatverwerking die aan de algemene vergadering wordt voorgelegd, in overeenstemming is met de statuten en met dit Wetboek”.* Het begrip “Wetboek van vennootschappen” dient in ruime zin te worden begrepen, zijnde het Wetboek van vennootschappen alsook het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.

Overeenkomstig paragraaf 54 van de bijkomende norm (herzien in 2018) dient de commissaris een vermelding over zijn vaststellingen op te nemen in de sectie “Andere vermeldingen”.

1. Overeenkomstig de bijkomende norm (herzien in 2018) dient de commissaris, indien hij kennis heeft van een geval van niet-naleving van de bepalingen van de statuten of van het Wetboek van vennootschappen met betrekking tot de resultaatverwerking, dit te bespreken met het bestuursorgaan. Indien het bestuursorgaan in gebreke blijft om hieraan een passend gevolg te geven, wat betekent dat niet is voldaan aan de wettelijke of statutaire bepalingen, of indien de vastgestelde toestand materieel niet kan worden gecorrigeerd, dient de commissaris dit te vermelden in de sectie “Andere vermeldingen”.

Zo bijvoorbeeld zal de commissaris de gevallen van buitensporige dividenduitkeringen in de zin van artikel 617 van het Wetboek van vennootschappen vermelden, zijnde de gevallen waarin het netto-actief, zoals dat blijkt uit de jaarrekening, is gedaald of ten gevolge van de uitkering zou dalen beneden het bedrag van het gestorte of, indien dit hoger is, van het opgevraagde kapitaal, vermeerderd met alle reserves die volgens de wet of de statuten niet mogen worden uitgekeerd.

Een ander voorbeeld, met betrekking tot het geval waarin geen dotatie aan de wettelijke reserve werd toegevoegd wat in strijd is met de wettelijke bepalingen, is hieronder opgenomen.

1. Op dezelfde wijze dient de commissaris, wanneer hij in het eerste deel van zijn verslag een aangepast oordeel tot uitdrukking heeft gebracht, de impact hiervan op de resultaatverwerking te beoordelen. Aangezien de wisselwerking tussen het verslag over de jaarrekening en het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” geenszins automatisch is, dient de commissaris de impact van een aangepast oordeel op de overeenstemming tussen de voorgelegde resultaatverwerking en de statuten en het Wetboek van vennootschappen te beoordelen. Zo zal de commissaris zijn vermelding aanpassen bijvoorbeeld in het geval waarin, vanwege de elementen die aan de basis liggen van het aangepaste oordeel, de dividenduitkering buitensporig zou worden in de zin van artikel 617 van het Wetboek van vennootschappen.
2. In de voorbeelden opgenomen in secties 3.1.2. en 3.1.3. wordt verondersteld dat het aangepaste oordeel gevolgen heeft voor de vermelding met betrekking tot de resultaatverwerking terwijl het voorbeeld opgenomen in sectie 3.1.4. ervan uitgaat dat er geen impact is. Het voorbeeld opgenomen in sectie 3.1.5. gaat uit van de twee mogelijke varianten.
3. Tot slot, wanneer de commissaris vaststelt dat de bepalingen van de statuten of van het Wetboek van vennootschappen met betrekking tot de resultaatverwerking niet zijn nageleefd, zal hij één enkele sectie kunnen opstellen die zowel de resultaatverwerking als de naleving van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en de statuten behandelt.
4. In deze rubriek wordt een voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De vennootschap heeft winst geboekt en de wettelijke reserve heeft nog niet het niveau van 10 % van het maatschappelijk kapitaal bereikt;
* De commissaris stelt vast en oordeelt dat het feit dat geen dotatie aan de wettelijke reserve werd toegevoegd geen impact van materieel belang op het getrouw beeld heeft, maar wel een geval van niet-naleving van de bepalingen van de statuten en van het Wetboek van vennootschappen met betrekking tot de resultaatverwerking inhoudt.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[171]](#footnote-179)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening** ([[172]](#footnote-180))  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor … (169) … van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***  In het kader van ons mandaat … (169) … alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.  ***Aspecten betreffende het jaarverslag***  Na het uitvoeren … (169) … geen afwijking van materieel belang te melden.  ***Vermelding betreffende de sociale balans***  De sociale balans … (169) … in de loop van onze opdracht.  ***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***   * Ons bedrijfsrevisorenkantoor … (169) … tegenover de vennootschap. * [In voorkomend geval, vermelding inzake de honoraria met betrekking tot de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle, aan te passen naargelang van de omstandigheden ([[173]](#footnote-181))].   ***Andere vermeldingen***   * Onverminderd … (169) … wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. * De vennootschap is niet overgegaan tot de verplichte dotatie aan de wettelijke reserve ten belope van 5 % van de winst van het boekjaar wat een geval van niet-naleving inhoudt van de wettelijke en statutaire bepalingen betreffende de bestemming van het resultaat. Het niet toevoegen van deze dotatie houdt een geval van niet-naleving van de wettelijke en statutaire bepalingen in betreffende de resultaatverwerking. Met uitzondering van deze weglating, stemt de resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen. Wij dienen u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen. |

## 3.6. Niet-naleving van de bepalingen van de statuten of van het Wetboek van vennootschappen

### 3.6.1. Algemene principes

1. In toepassing van artikel 144, § 1, 9° van het Wetboek van vennootschappen zijn de commissarissen ertoe gehouden te verklaren “*of zij kennis hebben gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of van de bepalingen van dit Wetboek. Deze laatste vermelding kan echter worden weggelaten wanneer de openbaarmaking van de overtreding aan de vennootschap onverantwoorde schade kan berokkenen, onder meer omdat het bestuursorgaan gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane onwettige toestand te verhelpen.”.*
2. Dit artikel moet samen gelezen worden met artikel 140, tweede lid van hetzelfde Wetboek waarin gesteld wordt: “*Ten aanzien van de overtredingen waaraan zij geen deel hebben gehad, worden zij van die aansprakelijkheid slechts ontheven wanneer zij aantonen dat zij hun taak naar behoren hebben vervuld en zij die overtredingen hebben aangeklaagd bij het bestuursorgaan en, in voorkomend geval, indien daar geen passend gevolg werd gegeven, op de eerste daaropvolgende algemene vergadering nadat zij er kennis van hebben gekregen.”.*
3. De verplichte vermelding van een geval van niet-naleving betreft enkel de enkelvoudige jaarrekening (art. 144 W. Venn.). Indien het gaat om een verslag over de geconsolideerde jaarrekening is geen gelijksoortige vermelding bij wet (art. 148 W. Venn.) vereist.
4. Het is nuttig om in herinnering te brengen dat over het algemeen, en zoals vermeld in de bijkomende norm (herzien in 2018) (par. 65), het uitvoeren van de in de ISA’s voorziene vereiste werkzaamheden, en in het bijzonder deze voorzien door ISA 250 en door de bijkomende norm (herzien in 2018), de commissaris in staat zal dergelijke niet-nalevingen vast te stellen. De commissaris dient geen andere meer specifieke werkzaamheden uit te voeren om er zich van te vergewissen dat de wettelijke of statutaire bepalingen werden nageleefd. Het valt evenwel te noteren dat de commissaris een proportionele benadering dient te volgen om zich te verzekeren van de naleving door de vennootschap van de bepalingen uit het Wetboek van vennootschappen met betrekking tot het UBO-register (zie hiernavolgende sectie).
5. De meeste gerapporteerde gevallen van niet-naleving hebben betrekking op de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen die een rechtstreekse invloed uitoefenen op de jaarrekening en de informatie die aan de aandeelhouders is gericht. De in het commissarisverslag te vermelden gevallen van niet-naleving van het Wetboek van vennootschappen en de statuten beperken zich evenwel niet tot dit soort van niet-nalevingen.

1. Paragraaf A76 van de bijkomende norm (herzien in 2018) stelt overigens dat wanneer de neerlegging met vertraging plaatsvindt of wanneer de commissaris verschillen die niet van materieel belang zijn vaststelt, kan de commissaris, overeenkomstig artikel 144, § 1, 9° van het Wetboek van vennootschappen, oordelen dat het niet nodig is om deze niet-naleving in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” openbaar te maken.

De lezer van dit boek moet er zich van bewust zijn dat voormelde paragraaf evenwel niet toelaat om de hoofdelijke beroepsaansprakelijkheid van de commissaris te beperken. Een derde die meent dat hij benadeeld is door een laattijdige neerlegging van de jaarrekening kan eventueel de hoofdelijke aansprakelijkheid van de commissaris inroepen indien deze laatste de situatie niet openbaar heeft gemaakt.

1. Het is enkel indien de commissaris van oordeel is dat de openbaarmaking van de overtreding aan de vennootschap onverantwoorde schade kan berokkenen dat hij de vermelding van een geval van niet-naleving kan weglaten. Het is dan ook van belang dat hij de elementen die geleid hebben tot deze conclusie op gepaste wijze documenteert.
2. Vanaf het ogenblik dat het niet naleven van het Wetboek van vennootschappen of de statuten niet is rechtgezet door de vennootschapsorganen, is de vermelding in het tweede deel van het commissarisverslag verplicht. Enkel indien het bestuursorgaan de gepaste maatregelen heeft genomen om de onwettige toestand recht te zetten, heeft de commissaris de mogelijkheid (en geenszins de verplichting) om van de vermelding af te zien, hoewel dit niet is verplicht.

### 3.6.2. UBO-register: naleving door de vennootschap van het houden van het register en eventuele door de commissaris te nemen maatregelen

1. Het door de commissaris nagaan of de algemene vergadering correct is ingelicht over de naleving van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en in het bijzonder van deze betreffende het UBO-register (UBO staat voor *Ultimate Beneficial owner,* of centraal register van uiteindelijke begunstigden) valt onder het toepassingsgebied van artikel 144, §1, 9° van het Wetboek van vennootschappen.
2. Overeenkomstig artikel 14/1 van het Wetboek van vennootschappen ([[174]](#footnote-182)):
   * 1. dienen de vennootschappen toereikende, accurate en actuele informatie over wie hun uiteindelijke begunstigden zijn in te winnen en bij te houden; het gaat hier minstens om de naam, geboortedatum, nationaliteit en adres van de uiteindelijke begunstigde, alsmede, voor wat de vennootschappen betreft, de aard en omvang van het door de uiteindelijke begunstigde gehouden economisch belang;
     2. dienen de bestuurders deze gegevens binnen de maand te rekenen vanaf het tijdstip waarop de informatie betreffende de uiteindelijke begunstigde gekend of gewijzigd is, aan het UBO-register over te maken.

Het valt te noteren dat dezelfde verplichtingen ook rusten op de verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen.([[175]](#footnote-183)) Bijgevolg zijn de hiernavolgende overwegingen, naar analogie, ook van toepassing op de commissarissen van vzw’s en stichtingen.

1. Om in zijn commissarisverslag te kunnen vermelden dat hij geen kennis heeft gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen in overtreding met artikel 14/1 van Wetboek van vennootschappen, volgt de commissaris een proportionele benadering en:

* zal hij aandachtig moeten zijn voor het feit dat hij de informatie uit het UBO-register verkrijgt en documenteert door rechtstreeks het register te raadplegen of door deze informatie op te vragen bij de vennootschap zelf; er kan bijvoorbeeld ook aan de vennootschap gevraagd worden naar een recente kopie van het UBO-register;
* zal hij nagaan of er kennelijke inconsistenties bestaan (marginale toetsing), aan de hand van de informatie waarover hij beschikt in zijn dossier; wanneer de commissaris kennelijke inconsistenties vaststelt tussen de informatie door de bestuurders overgemaakt aan het UBO-register en de informatie waarover hij beschikt in het kader van de cliëntonderzoeksmaatregelen, zal hij nagaan of zijn eigen informatie dient geactualiseerd te worden en de redenen hiervoor onderzoeken.

1. Indien de commissaris kennis heeft van een kennelijke inconsistentie die een geval van niet-naleving van artikel 14/1 van het Wetboek van vennootschappen uitmaakt, zal hij, overeenkomstig de bijkomende norm (herzien in 2018), nagaan of de openbaarmaking van dit geval van niet-naleving onverantwoorde schade kan berokkenen, met name indien na een gesprek met het bestuursorgaan deze laatste de gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane toestand te herstellen.([[176]](#footnote-184))

Overeenkomstig artikel 19, §1 van het koninklijk besluit van 30 juli 2018, zal hij ook de Algemene Administratie van de Thesaurie van de Federale Overheidsdienst Financiën (Administratie van de Thesaurie), die belast is met de controle op de naleving van de verplichtingen bedoeld in artikel 14/1, tweede en derde lid, van het Wetboek van Vennootschappen ([[177]](#footnote-185)), informeren. ([[178]](#footnote-186))

1. Bovendien zal de commissaris nagaan of de vastgestelde kennelijke inconsistentie van dien aard is dat hij, in combinatie met andere elementen, vermoedt of redelijke gronden heeft om te vermoeden dat geldmiddelen, verrichtingen of pogingen tot verrichtingen, of elk ander feit waarvan hij kennis heeft, verband houden met het witwassen van geld of de financiering van terrorisme.[[179]](#footnote-187) In dat geval gaat hij, in toepassing van artikel 47 van de wet van 18 september 2017, over tot een melding aan de Cel voor financiële informatieverwerking (“CFI”).

### 3.6.3. Niet-naleving inzake de terbeschikkingstelling van documenten aan de commissaris en aan de aandeelhouders en de termijnen voor de bijeenroeping van de algemene vergadering

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De commissaris is niet in staat geweest zijn commissarisverslag gericht aan de algemene vergadering binnen de vereiste termijnen op te stellen aangezien het bestuursorgaan de wettelijke documenten met vertraging aan de commissaris heeft overhandigd;
* De vennootschap heeft niet van alle aandeelhouders verkregen dat zij afzien van de naleving van de formaliteiten van bijeenroeping van de algemene vergadering en overhandiging van de documenten;
* De bijeenroeping van de algemene vergadering en de overhandiging van de wettelijke documenten aan de aandeelhouders gebeuren dus zonder naleving van de wettelijke termijnen maar de algemene vergadering vindt plaats binnen de wettelijke termijn. De commissaris acht het noodzakelijk dit feit te vermelden in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”;
* Een verslag van niet-bevinding werd bovendien opgesteld.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden.

In het volgend voorbeeld acht de commissaris het nuttig om, in de inleiding van zijn commissarisverslag, te verwijzen naar het eerder opgesteld verslag van niet-bevinding. Het gaat hier om een mogelijkheid, daar waar de vermelding van een geval van niet-naleving van het Wetboek van vennootschappen quasi automatisch zal zijn om de hoofdelijke aansprakelijkheid van de commissaris te vermijden. (*cf., infra,* hoofdstuk 4)

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de controle van de jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar. [Dit commissarisverslag volgt op ons verslag van niet-bevinding opgesteld op \_\_ \_\_\_ 20\_\_, dat tot u werd gericht, wegens het ontbreken van de nodige stukken die ons toelaten om ons verslag op te stellen binnen de vooropgestelde termijnen.]  Wij werden benoemd ... ([[180]](#footnote-188)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening** ([[181]](#footnote-189))  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor … (178) … van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***  In het kader van ons mandaat … (178) … alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.  ***Aspecten betreffende het jaarverslag***  Na het uitvoeren … (178) … geen afwijking van materieel belang te melden.  ***Vermelding betreffende de sociale balans***  De sociale balans … (178) … in onze opdracht.  ***Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid***   * Ons bedrijfsrevisorenkantoor … (178) … tegenover de vennootschap. * [In voorkomend geval, vermelding inzake de honoraria met betrekking tot de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle, aan te passen naargelang van de omstandigheden ([[182]](#footnote-190))].   ***Andere vermeldingen***   * Onverminderd … (178) … wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. * De resultaatverwerking … (178)… de wettelijke en statutaire bepalingen. * De vennootschap heeft de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen inzake de termijnen voor de overhandiging van de vereiste documenten aan de commissaris en aan de aandeelhouders alsook voor de bijeenroeping van de algemene vergadering niet nageleefd. Wij dienen u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen. |

### 3.6.4. Ontbreken van een in de toelichting vereiste inlichting (bezoldiging van de commissaris voor bijkomende opdrachten)

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

|  |
| --- |
| * Op pagina VOL 6.16 van de toelichting bij de jaarrekening is geen informatie opgenomen betreffende het bedrag van de bezoldiging van de commissaris, noch van de bezoldiging voor bijkomende opdrachten; * Het betreft een geval van niet-naleving van de regels inzake het voeren van de boekhouding en van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen; * Ondanks de vraag van de commissaris gericht aan het bestuursorgaan werd deze toelichting niet vervolledigd en dient de informatie dus te worden verstrekt door de commissaris; * De commissaris oordeelt dat het ontbreken van deze informatie het getrouw beeld van de jaarrekening niet aantast. |

|  |
| --- |
| WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden. |

In toepassing van artikel 144, § 1, 11° van het Wetboek van vennootschappen moet de commissaris, middels een vermelding, bevestigen, enerzijds, dat hij geen opdrachten heeft verricht die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening en dat hij in de loop van zijn mandaat onafhankelijk is gebleven tegenover de vennootschap en, anderzijds, dat de bedragen voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 134 desgevallend correct zijn vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening. Indien dit niet het geval is, vermeldt de commissarist de gedetailleerde informatie zelf in zijn commissarisverslag. (zie ook de bijkomende norm (herzien in 2018), par. 53)

Wat de niet-vermelding van de bezoldiging van de commissaris in de toelichting bij de jaarrekening betreft, heeft deze situatie een impact op het naleven van de bepalingen van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen met betrekking tot onder meer de bepalingen die van toepassing zijn op het opstellen van de jaarrekening. De vermelding met betrekking tot het voeren van de boekhouding zal dus moeten worden aangepast.

Het hiernavolgend voorbeeld illustreert een geval van weglaten van een vereiste inlichting in de toelichting bij de jaarrekening, zijnde het bedrag van de bezoldiging van de commissaris en van de bezoldiging voor bijkomende opdrachten. Deze weglating heeft een impact zowel op de vermelding betreffende de onafhankelijkheid als die met betrekking tot het voeren van de boekhouding en met betrekking tot de naleving van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[183]](#footnote-191)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening** ([[184]](#footnote-192))  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor … (181) … van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***  In het kader van ons mandaat … (181) … alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.  ***Aspecten betreffende het jaarverslag***  Na het uitvoeren … (181) … geen afwijking van materieel belang te melden.  ***Vermelding betreffende de sociale balans***  De sociale balans … (181) … in het kader van onze opdracht.  ***Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid***   * Ons bedrijfsrevisorenkantoor … (181) … tegenover de vennootschap. * Aangezien de vennootschap de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen niet heeft vermeld in de toelichting bij de jaarrekening, informeren wij u dat deze als volgt vermeld en/of uitgesplitst hadden moeten worden [referentie in de jaarrekening] [type opdracht] [€ \_\_\_].   ***Andere vermeldingen***   * In toelichting VOL 6.16 bij de jaarrekening ontbreken het bedrag van onze bezoldiging en het bedrag van onze bezoldiging voor bijkomende opdrachten die aan de vennootschap werden gefactureerd ten belope van respectievelijk €\_\_\_\_\_\_ en € \_\_\_\_\_\_\_\_, zoals uiteengezet in de sectie “Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid”. Onverminderd formele aspecten en met uitzondering van deze weglating, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. * De resultaatverwerking … (181) … de wettelijke en statutaire bepalingen.. * Met uitzondering van bovenvermelde weglating van inlichtingen in de toelichting bij de jaarrekening, zoals vereist door de bepalingen van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, dienen wij u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen. |

### 3.6.5. Ontbreken van een verplicht verslag

1. In deze rubriek wordt een voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* Eén jaar na haar oprichting heeft de vennootschap een onroerend goed toebehorend aan één van haar aandeelhouders verkregen tegen een vergoeding van ten minste een tiende gedeelte van het geplaatste kapitaal;
* Er werd geen beroep gedaan op de commissaris om het verslag op te stellen zoals vereist door artikel 445 van het Wetboek van vennootschappen.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_\_\_20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) ... ([[185]](#footnote-193)) … gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening** ([[186]](#footnote-194))  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor … (183) … van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***  In het kader van ons mandaat … (183) … alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.  ***Aspecten betreffende het jaarverslag***  Na het uitvoeren … (183) … geen afwijking van materieel belang te melden.  ***Vermelding betreffende de sociale balans***  De sociale balans … (183) … in het kader van onze opdracht.  ***Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid***   * Ons bedrijfsrevisorenkantoor … (183) … tegenover de vennootschap. * [In voorkomend geval, vermelding inzake de honoraria met betrekking tot de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle, aan te passen naargelang van de omstandigheden ([[187]](#footnote-195))].   ***Andere vermeldingen***   * Onverminderd … (183) … wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. * De resultaatverwerking … (183)… de wettelijke en statutaire bepalingen. * Op \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_, hetzij 12 maanden na haar oprichting, heeft de vennootschap een onroerend goed toebehorend aan één van haar aandeelhouders gekocht tegen een vergoeding van € \_\_\_\_. In dit kader werden de bepalingen van artikel 445 van het Wetboek van vennootschappen niet nageleefd aangezien het door dit artikel vereist commissarisverslag niet werd gevraagd en derhalve niet werd opgesteld. Wij dienen u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen. |

## 3.7. Bijkomende verklaring over strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard

### 3.7.1. Algemene principes

1. Indien het bestuursorgaan of het directiecomité een beslissing neemt waarbij een lid**,** rechtstreeks of onrechtstreeks, een strijdig belang van vermogensrechtelijke aard heeft, vereist het Wetboek van vennootschappen, naargelang van de vennootschapsvorm, dat deze beslissing het voorwerp uitmaakt van een omschrijving in de notulen van het bestuursorgaan van de aard van de beslissing of verrichting en van een verantwoording van het genomen besluit, alsook van een omschrijving van de vermogensrechtelijke gevolgen ervan voor de vennootschap. Het Wetboek van vennootschappen (art. 259, § 1, tweede lid inzake het college van zaakvoerders van de BVBA., art. 523, § 1, tweede lid inzake de raad van bestuur van de NV en art. 191, eerste lid inzake het college van vereffenaars) vereist dat deze notulen in hun geheel worden opgenomen in het jaarverslag of bij gebreke daarvan in een stuk dat samen met de jaarrekening wordt neergelegd.
2. De regels die van toepassing zijn op de leden van het directiecomité zijn opgenomen in artikel 524*ter* van het Wetboek van vennootschappen.

Hiertoe dient de commissaris kennis te nemen van de notulen van de vergadering van het bestuursorgaan en, in voorkomend geval, van het directiecomité, die door deze aan de commissaris werden overhandigd en waarin melding wordt gemaakt van het bestaan van een belangenconflict van vermogensrechtelijke aard. De commissaris dient na te gaan of de notulen die melding maken van het bestaan van een belangenconflict, voldoende gedetailleerd zijn in vergelijking met de door het Wetboek van vennootschappen voorgeschreven inlichtingen. Er bestaat evenwel geen actieve onderzoeksplicht in hoofde van de commissaris naar analogie van het nazicht van de naleving van het Wetboek van vennootschappen en de statuten. (bijkomende norm (herzien in 2018), par. A64)

De commissaris dient in de sectie “Andere vermeldingen” van het tweede deel van zijn commissarisverslag een afzonderlijke omschrijving op te nemen van de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap van de beslissingen ten aanzien waarvan een tegenstrijdig belang van vermogensrechtelijke aard bestaat. Teneinde deze vermogensrechtelijke gevolgen te beschrijven:

* wordt de noodzakelijke informatie over de voorgestelde verrichting, de betrokken personen, de uitvoeringsvoorwaarden van de verrichting, de contractuele voorwaarden, enz., verzameld;
* wordt nagegaan in welke mate de verrichting verenigbaar is met het maatschappelijk doel.

1. Indien de commissaris in de loop van zijn controle vaststelt dat een tegenstrijdigheid van belangen van vermogensrechtelijke aard onderworpen had moeten worden aan de belangenconflictenprocedure zoals voorzien door het Wetboek van vennootschappen (en desgevallend de statuten van de vennootschap) en dit in het geheel niet is gebeurd, dient hij het bestuursorgaan hiervan schriftelijk op de hoogte te brengen. Indien het bestuursorgaan in gebreke blijft hieraan het passend gevolg te geven zodat niet is voldaan aan de wettelijke voorschriften, dient de commissaris deze niet-naleving te vermelden in het tweede deel van zijn commissarisverslag in de sectie “Andere vermeldingen”.
2. De commissaris dient in het tweede deel van zijn commissarisverslag in de sectie “Andere vermeldingen” een omschrijving op te nemen van de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap van de besluiten van het bestuursorgaan en, in voorkomend geval, van het directiecomité, ten aanzien waarvan een tegenstrijdig belang van vermogensrechtelijke aard bestaat.

De commissaris dient evenwel een afzonderlijke omschrijving van de vermogensrechtelijke gevolgen te maken en hij kan zich dus niet tevredenstellen met een loutere verwijzing naar de wijze waarop deze gevolgen werden omschreven in het jaarverslag of desgevallend in het stuk dat samen met de jaarrekening wordt neergelegd. Deze afzonderlijke omschrijving betreft een gedetailleerde omschrijving van de betrokken verrichting en haar gevolgen voor de vennootschap.

1. Artikel 523, § 1, derde lid van het Wetboek van vennootschappen verplicht de commissarissen om in hun commissarisverslag “een afzonderlijke omschrijving van de vermogensrechtelijke gevolgen van de vennootschap van de besluiten van de Raad van Bestuur ten aanzien waarvan een strijdig belang in de zin van het eerste lid bestaat” op te nemen, ook bij gebrek aan rapportering daaromtrent door het bestuursorgaan, tenzij de beschrijving of de kwantificering van de vermogensrechtelijke gevolgen, praktisch onuitvoerbaar is. Indien het niet praktisch uitvoerbaar is de vermogensrechtelijke gevolgen te beschrijven of te kwantificeren, zal de commissaris dit toelichten.

Zijn opdracht bestaat bijgevolg uit het verstrekken van een “afzonderlijke omschrijving” van de vermogensrechtelijke gevolgen. De commissaris moet bijgevolg op basis van de documenten die hem zijn voorgelegd en op basis van de beschrijving van de aard van de transactie(s) zoals genotuleerd door het bestuursorgaan, de vermogensrechtelijke gevolgen ervan voor de vennootschap verduidelijken en becijferen en dit onafhankelijk van de omschrijving van de vermogensrechtelijke gevolgen zoals verstrekt door het bestuursorgaanin een bijlage aan het jaarverslag.

In deze zin zal de algemene vergadering over twee afzonderlijke beschrijvingen van de vermogensrechtelijke gevolgen van dezelfde verrichtingen of beslissingen beschikken, nl. en deze van de raad van bestuur en deze van de commissaris.

Vermoedelijk heeft de wetgever willen verzekeren dat op grond van de verschillen tussen beide “omschrijvingen”, de algemene vergadering over een bijkomende objectieve maatstaf zou beschikken en dat zij in voorkomend geval hieruit een waarschuwing zou kunnen afleiden betreffende de wijze waarop de raad heeft gehandeld.

Daarentegen bevat de wet geen verplichting voor de commissaris om de beoordeling van het bestuursorgaan te beoordelen, en derhalve al dan niet te toetsen, noch een beoordeling uit te brengen over de voordelen die aan de bestuurder werden toegekend. In dit opzicht verschilt deze bepaling wezenlijk van de gelijkaardige rechtsverhouding bedoeld bij inbreng in natura.

Bijgevolg en in de hypothese dat het bestuursorgaan zou nalaten om de vermogensrechtelijke gevolgen van haar beslissing bekend te maken, schendt de commissaris op geen enkele manier het beroepsgeheim door zelf de vermogensrechtelijke gevolgen in zijn verslag weer te geven, vermits artikel 523, § 1, derde lid van het Wetboek van vennootschappen voorschrijft dat de commissaris dit wel degelijk zelf opstelt en aldus eigenlijk voorziet in een uitzondering op het beroepsgeheim met het oog op het bereiken van een evenwichtige afweging tussen de belangen van de vennootschap en deze van het maatschappelijk verkeer.

1. Indien de commissaris van oordeel is dat de in de notulen omschreven aard van de beslissing of verrichting dan wel de verantwoording van het besluit omtrent belangenconflict zoals opgenomen in het jaarverslag, onvoldoende is, dient hij deze ontoereikendheid te vermelden in zijn afzonderlijke omschrijving zoals opgenomen in het tweede deel van zijn commissarisverslag in de sectie “Andere vermeldingen”. Het betreft immers een inbreuk op het Wetboek van vennootschappen die door de commissaris als dusdanig in genoemd verslag dient vermeld te worden.

### 3.7.2. Naleving door het bestuursorgaan van de door het Wetboek van vennootschappen voorgeschreven procedure

1. Hierna volgt een voorbeeld van het deel “Overige door de wet- en regelgeving gestelde eisen” opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* De vennootschap heeft een deelneming ABC verworven in de vennootschap XYZ, waarvan de hoofdaandeelhouder bestuurder in de vennootschap is;
* Alle bepalingen van artikel 523 van het Wetboek van vennootschappen werden nageleefd waaronder meer bepaald de vermelding in het jaarverslag van de vereiste inlichtingen.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden, alsook met bepaalde algemene principes vermeld in het begin van de sectie.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) … ([[188]](#footnote-196)) ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening** ([[189]](#footnote-197))  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor … (186) …. van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***  In het kader van ons mandaat … (186) …. alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.  ***Aspecten betreffende het jaarverslag***  Na het uitvoeren … (186) … geen afwijking van materieel belang te melden.  ***Vermelding betreffende de sociale balans***  De sociale balans … (186) …. in het kader van onze opdracht.  ***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***   * Ons bedrijfsrevisorenkantoor … (186) … tegenover de vennootschap. * [In voorkomend geval, vermelding inzake de honoraria met betrekking tot de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle, aan te passen naargelang van de omstandigheden ([[190]](#footnote-198))].   ***Andere vermeldingen***   * Onverminderd … (186) … wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. * De resultaatverwerking … (186)… de wettelijke en statutaire bepalingen. * Wij dienen u geen … (186) … zijn gedaan of genomen. * De raad van bestuur heeft de in het jaarverslag beschreven beslissingen genomen, met de volgende vermogensrechtelijke gevolgen: de raad van bestuur heeft aan de aandeelhouders, overeenkomstig artikel 523 van het Wetboek van vennootschappen, inlichtingen verschaft over het sluiten van een contract tussen de vennootschap en de vennootschap “XYZ”, waarvan de hoofdaandeelhouder tevens bestuurder is in de vennootschap. Het contract betreft het verwerven in contanten van een deelneming in de vennootschap ABC voor een bedrag van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_. Als gevolg van deze verrichting, is de vennootschap in het bezit van 100 % van de aandelen van ABC. Er werd een termijn van \_\_ maanden zonder intresten toegestaan door de verkoper ten belope van de helft van de prijs. |

### 3.7.3. In het geheel niet-naleving door het bestuursorgaan van de door het Wetboek van vennootschappen voorgeschreven procedure

1. Hierna volgt een voorbeeld van het deel “Overige door de wet- en regelgeving gestelde eisen” opgenomen dat uitsluitend rekening houdt met de volgende omstandigheden en de door de commissaris toegepaste oordeelsvorming:

* Tijdens de uitvoering van zijn controlewerkzaamheden heeft de commissaris vastgesteld dat er beslissingen zijn genomen of verrichtingen zijn gedaan waarbij bestuurders tegenstrijdige belangen van vermogensrechtelijke aard hadden, maar waarvan in de notulen van het bestuursorgaan geen melding wordt gemaakt;
* De commissaris heeft het bestuursorgaan schriftelijk op de hoogte gebracht van het feit dat de notulen van genoemde beslissingen of verrichtingen geen melding maakt en dat bijgevolg in de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en desgevallend van de statuten van de vennootschap niet werden nageleefd;
* Het bestuursorgaan is in gebreke gebleven hieraan een passend gevolg te geven.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden.

|  |
| --- |
| **VOORBEELD**  **VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”) … ([[191]](#footnote-199)) ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.  **Verslag over de jaarrekening** ([[192]](#footnote-200))  **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**  ***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***  Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor … (189) …. van de vennootschap.  ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***  In het kader van ons mandaat … (189) …. alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.  ***Aspecten betreffende het jaarverslag***  Na het uitvoeren … (189) … geen afwijking van materieel belang te melden.  ***Vermelding betreffende de sociale balans***  De sociale balans … (189) …. in het kader van onze opdracht.  ***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***   * Ons bedrijfsrevisorenkantoor … (189) … tegenover de vennootschap. * [In voorkomend geval, vermelding inzake de honoraria met betrekking tot de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle, aan te passen naargelang van de omstandigheden ([[193]](#footnote-201))].   ***Andere vermeldingen***   * Onverminderd… (189) … wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. * De resultaatverwerking… (189)… de wettelijke en statutaire bepalingen. * Met uitzondering van de aangelegenheid zoals hieronder omschreven, dienen wij u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen. * Sinds de vorige jaarlijkse algemene vergadering zijn beslissingen genomen of verrichtingen gedaan waarbij een bestuurder tegenstrijdige belangen van vermogensrechtelijke aard hadden waarvoor artikel 523, § 1 van het Wetboek van vennootschappen en art. … van de statuten niet zijn nageleefd, waarvan wij het bestuursorgaan schriftelijk op de hoogte hebben gebracht.   [*Mogelijkheid 1*: Op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden is het praktisch uitvoerbaar om een beschrijving en kwantificering van de vermogensrechtelijke gevolgen te verstrekken.] Op basis van de door ons uitgevoerde controlewerkzaamheden verstrekken wij inzake deze vastgestelde belangenconflicten van vermogensrechtelijke aard hun omschrijving en hun vermogensrechtelijke gevolgen als volgt: […].].  [*Mogelijkheid 2*: Op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden is het praktisch niet uitvoerbaar om een beschrijving en kwantificering van de vermogensrechtelijke gevolgen te verstrekken.] Op basis van de door ons uitgevoerde werkzaamheden zijn wij niet in staat om in onderhavig verslag de afzonderlijke omschrijving te geven van de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap, zoals vereist door artikel 523, § 1, derde lid van het Wetboek van vennootschappen, van deze beslissingen of verrichtingen ten aanzien waarvan een tegenstrijdig belang bestaat.]. |

## 3.8. NON-PROFITSECTOR

1. Het zou een vergissing zijn om te beweren of te geloven dat alle voorbeelden uitgewerkt voor de handelsvennootschappen steeds *mutatis mutandis* van toepassing zijn op de verenigingen en stichtingen. Dit zou inhouden dat de bijzonderheden van de sector worden miskend. In deze context wordt hier de nadruk gelegd op diverse voor de non-profitsector specifieke aandachtspunten (*cf.* *supra*, randnrs. 293-296).

In aanvulling op dit boek, zal de lezer nuttig kennis kunnen nemen van de IBR-Mededeling 2017/06, “Commissarisverslag in verenigingen en stichtingen”.

**Bepalingen van artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen van toepassing op de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen**

1. Wij brengen u in herinnering dat artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen van overeenkomstige toepassing is op de entiteiten die onderworpen zijn aan de wet van 27 juni 1921, met uitzondering van artikel 144, § 1, 6° (het jaarverslag) en 8° (de resultaatverwerking) ([[194]](#footnote-202)).

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of het voorbeeld van toepassing is in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden.

**Moreel verslag/activiteitenverslag**

1. Onverminderd hetgeen in de volgende paragraaf wordt gesteld, kan de commissaris het nuttig achten om de aandacht van de algemene vergadering te vestigen op het feit dat hij het verslag van het bestuursorgaan (moreel verslag of activiteitenverslag naargelang van het geval) en het budget voorgelegd aan de algemene vergadering, niet heeft gecontroleerd. In dit geval kan de volgende tekst worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”:

*“Het opstellen en de inhoud van het moreel verslag/activiteitenverslag ([[195]](#footnote-203))) [alsook van het budget voorgelegd aan de algemene vergadering]valt onder de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan en dit verslag [alsook het budget]werd [werden] niet door ons gecontroleerd.”.*

1. In bepaalde omstandigheden noopt de inhoud van het moreel verslag/activiteitenverslag en de wijze waarop dit door het bestuursorgaan ter beschikking wordt gesteld de toepassing van ISA 720 (Herzien). Dit belangrijk punt wordt behandeld, *supra*, sectie 3.2.6. en de volgende vermelding zal opgenomen worden in het tweede deel van het commissarisverslag:

***[Aspecten betreffende de andere informatie opgenomen in het jaarrapport/activiteitenverslag]***

***[Paragraaf te gebruiken wanneer ISA 720 (Herzien) van toepassing is]***

*[In de context van onze controle van de jaarrekening zijn wij verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of de andere informatie opgenomen in het jaarrapport [activiteitenverslag], zijnde:*

*- [aan te vullen] [[[196]](#footnote-204)]*

*- …*

*een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij een van materieel belang zijnde niet-overeenstemming met de jaarrekening of informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.*

*].*

**Niet-naleving van de statuten of van de wet van 27 juni 1921**

1. In bepaalde gevallen kan de commissaris met een niet-naleving van statutaire of wettelijke bepalingen worden geconfronteerd.
2. De hiernavolgende voorbeelden hernemen een aantal gevallen waarmee de commissaris van een vereniging of een stichting regelmatig wordt geconfronteerd. Deze teksten dienen te worden opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”:

* *“Wij vestigen de aandacht op het feit dat:*
* *het aftreden van een aantal leden van de vereniging niet heeft plaatsgevonden in overeenstemming met de bepalingen van artikel 10 van de statuten;*
* *het budget van het jaar 20\_\_ niet werd goedgekeurd door de algemene vergadering zoals bepaald door artikel 17 van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen;*
* *de inning van de bijdrage voor het jaar 20\_\_ niet definitief werd vastgesteld door de algemene vergadering overeenkomstig artikel \_\_ van de statuten;*
* *de algemene vergadering niet binnen zes maanden na de afsluiting van het boekjaar heeft plaatsgevonden.*

*Voor het overige dienen wij u geen andere verrichting of beslissing mede te delen die in overtreding met de statuten of de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen zijn gedaan of genomen.”.*

# HOOFDSTUK 4 – VERSLAG VAN NIET-BEVINDING

1. De principes met betrekking tot de uitgifte van het verslag van niet-bevinding, zoals vereist door artikel 143, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen en de paragrafen 79 en A72 van de bijkomende norm (herzien in 2018), werden uitgewerkt *supra*, randnummers 166en 167. Voor wat de verenigingen en stichtingen betreft verwijzen we tevens naar voetnoot nr. 44 van dit boek.

In aanvulling op dit boek, zal de lezer nuttig kennis kunnen nemen van de IBR-Mededeling 2017/06, “Commissarisverslag in verenigingen en stichtingen”.

Artikel 143 van het Wetboek van vennootschappen, waarvan het tweede lid werd ingevoerd door de wet van 7 december 2016, bepaalt: “*De commissarissen stellen naar aanleiding van de jaarrekening een omstandig schriftelijk verslag op. Met het oog daarop overhandigt het bestuursorgaan van de vennootschap hen de nodige stukken, en dit ten minste één maand of, bij de vennootschappen waarvan de aandelen zijn toegelaten tot de verhandeling op een markt als bedoeld in artikel 4, vijfenveertig dagen vóór de geplande datum van de algemene vergadering.*

*Indien het bestuursorgaan in gebreke blijft om hen deze stukken binnen de wettelijke termijn, bedoeld in lid 1, te overhandigen, stellen de commissarissen een verslag van niet-bevinding op, bestemd voor de algemene vergadering van aandeelhouders en gericht aan het bestuursorgaan, voor zover zij niet in staat zijn om de termijnen na te leven die in onderhavig Wetboek zijn voorgeschreven in verband met de terbeschikkingstelling van hun verslag van commissaris.*”.

1. Niettegenstaande enkel artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen (en dus niet artikel 148) verwijst naar artikel 143 van het Wetboek van vennootschappen, voorziet artikel 120 van het Wetboek van vennootschappen dat de geconsolideerde jaarrekening en het verslag over de geconsolideerde jaarrekening ter beschikking gesteld worden van de vennoten van de consoliderende vennootschap onder dezelfde voorwaarden en binnen dezelfde termijnen als de jaarrekening. Derhalve zou kunnen worden gesteld dat een verslag van niet-bevinding ook zal worden uitgebracht indien de bedrijfsrevisor niet beschikt over de geconsolideerde jaarrekening.
2. De uitgifte van het verslag van niet-bevinding is verbonden aan de termijnen in verband met de terbeschikkingstelling van het commissarisverslag. De aandeelhouders, de houders van obligaties, warrants en certificaten die met medewerking van de vennootschap werden uitgegeven, moeten, conform artikel 553 van het Wetboek van vennootschappen, ter zetel van de vennootschap kennis kunnen nemen van het verslag van de commissaris vijftien dagen voor de algemene vergadering of, bij de vennootschappen waarvan de aandelen zijn toegelaten tot de verhandeling op een markt als bedoeld in artikel 4, zodra de oproeping tot de vergadering is gepubliceerd.

Indien het bestuursorgaan derhalve nalaat de jaarrekening aan de commissaris te overhandigen één maand (of 45 dagen in het geval van genoteerde vennootschappen) vóór de algemene vergadering, dient de commissaris te overwegen of hij in staat zal zijn om de termijnen voor de terbeschikkingstelling van zijn verslag na te leven. Indien niet, dan zal hij een verslag van niet-bevinding dienen uit te brengen overeenkomstig artikel 143, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen. Het is dan ook aan te bevelen dat de commissaris, zodra hij vaststelt dat het bestuursorgaan hem niet tijdig de jaarrekening heeft overhandigd, het bestuursorgaan onverwijld schriftelijk inlicht over zijn verplichting overeenkomstig artikel 143, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen.

1. Vooraf wijst de Juridische Commissie van het IBR ([[197]](#footnote-205)) op de noodzaak om in het verslag van niet-bevinding duidelijk de inbreuk op het Wetboek van vennootschappen te signaleren. Er dient te worden opgemerkt dat, in voorkomend geval, het opstellen door de commissaris van een verslag van niet-bevinding sinds de datum van inwerkingtreding van de wet van 7 december 2016 wettelijk is verankerd, namelijk in artikel 143, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen. Ook dient terdege rekening te worden gehouden met het feit dat een strafrechtelijke sanctie is bepaald in artikel 126, §1, 1° van het Wetboek van vennootschappen voor de bestuurders of de zaakvoerders die binnen de zes maanden na het afsluiten van het boekjaar de jaarrekening niet aan de algemene vergadering hebben voorgelegd. Wanneer aldus de termijn van zes maanden verstreken is, komt het aan de commissaris toe om zijn verslag te richten aan het bestuursorgaan, met de uitdrukkelijke vraag een algemene vergadering bijeen te roepen en het verslag van niet-bevinding aan de algemene vergadering mede te delen.
2. Hoewel artikel 143, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen lijkt te doelen op *alle* stukken die het bestuursorgaan aan de commissaris moet overmaken, zal het verslag van niet-bevinding, zoals bepaald in paragraaf A72 van de bijkomende norm (herzien in 2018), doorgaans betrekking hebben op het geval dat de commissaris de jaarrekening niet heeft ontvangen binnen een termijn die hem in staat stelt de wettelijke bepalingen na te leven met betrekking tot de terbeschikkingstelling van zijn verslag aan de aandeelhouders en vennoten. Dit is logisch vermits het ontbreken van de overige stukken leidt tot een vermelding in het tweede deel van het commissarisverslag.
3. De vraag kan gesteld worden in welke mate het verslag van niet-bevinding niet moet worden uitgebracht indien de commissaris weet heeft dat de algemene vergadering zal worden uitgesteld. Overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen, moet de algemene vergadering gehouden worden in de gemeente, op de dag en het uur bepaald in de statuten. Het bestuursorgaan heeft het recht om de beslissing met betrekking tot de goedkeuring van de jaarrekening drie weken uit te stellen. Dit recht kan echter enkel uitgeoefend worden tijdens de zitting. Dit betekent dat de oproeping voor de algemene vergadering moet gebeuren en 15 dagen voor de algemene vergadering moet kennis kunnen genomen worden van, onder meer, het commissarisverslag ([[198]](#footnote-206)). Met andere woorden, het uitbrengen van een verslag door de commissaris aan de algemene vergadering is een wettelijke verplichting in hoofde van de commissaris.

Artikel 143, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen stelt dat het bestuursorgaan de stukken aan de commissaris moet overhandigen minstens un maand of 45 dagen vóór de geplande datum van de algemene vergadering.

Artikel 143, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen stelt duidelijk dat de commissaris een verslag van niet-bevinding moet opstellen indien hij de wettelijke termijnen inzake de terbeschikkingstelling van zijn verslag niet kan naleven indien het bestuursorgaan zijn wettelijke plicht tot overhandigen van de stukken binnen de wettelijke termijn niet heeft vervuld.

De combinatie van deze wetsbepalingen leidt tot het besluit dat, zelfs indien de commissaris weet heeft dat het bestuursorgaan ter zitting gebruik zal maken van zijn recht om de goedkeuring van de jaarrekening uit te stellen, hij nog steeds de verplichting heeft om zijn verslag ter beschikking te stellen 15 dagen voor de algemene vergadering (*in casu* een verslag van niet-bevinding).

1. Tot slot wordt in herinnering gebracht ([[199]](#footnote-208)) dat ook in het geval van een controle van een vereniging of stichting onderworpen aan de wet van 27 juni 1921, in voorkomend geval, een verslag van niet-bevinding dient te worden uitgebracht. Artikel 17, § 7 van voormelde wet maakt immer de artikelen 130 tot 133, 134, §§ 1, 2, 3 en 6, 135 tot 140, 142 tot 144, met uitzondering van artikel 144, §1, 6° en 8° van het Wetboek van vennootschappen van overeenkomstige toepassing op de verenigingen die een commissaris hebben benoemd. Derhalve is de termijn van één maand (waarbinnen het bestuursorgaan de nodige stukken aan de commissaris dient te overhandigen) van toepassing. De wet van 27 juni 1921 voorziet evenwel geen enkele minimale termijn voor de terbeschikkingstelling van het commissarisverslag aan de algemene vergadering. Enkel voor wat de verenigingen betreft, voorziet artikel 6 van deze wet dat de leden ten minste acht dagen vóór de algemene vergadering worden opgeroepen. De agenda wordt bij de oproeping gevoegd. Er wordt niet gesteld dat de jaarrekening gehecht moet worden aan de oproeping. Het is dan ook nodig om zich te baseren, in voorkomend geval, op de termijn en de datum van de algemene vergadering zoals deze zijn voorzien in de statuten. Bij afwezigheid van een statutaire bepaling en teneinde aan beide wetteksten te voldoen, zou de raad van bestuur de jaarrekening kunnen vaststellen minstens een maand vóór de algemene vergadering en deze tenminste een maand vóór de algemene verhadering aan de commissaris overhandigen.

Bepaalde statuten van verenigingen of stichtingen zouden niet kunnen voorzien in een statutaire datum voor de algemene vergadering. Indien de statuten van de betrokken vereniging of stichting een datum voor de algemene vergadering voorzien, kan deze statutaire algemene vergadering, in toepassing van de artikelen 17, § 1 en 37, § 1 van de wet van 27 juni 1921, niet later plaatsvinden dan zes maanden na de afsluitingsdatum van het boekjaar. (Er wordt opgemerkt dat voor wat de ivzw’s betreft artikel 53 van de wet van 27 juni 1921 in geen enkele termijn voorziet.)

Indien de statuten van de betrokken vereniging of stichting daarentegen geen datum voor de algemene vergadering voorzien, dient te worden verwezen naar zowel artikel 17, § 1, (voor wat de vzw’s betreft) en 37, § 1 (voor wat de stichtingen betreft) van de wet van 27 juni 1921 (zes maanden na de afsluitingsdatum van het boekjaar) als artikel 143 van het Wetboek van vennootschappen (termijn voor de terbeschikkingstelling van de stukken). Hoewel dit laatste artikel verwijst naar de overhandiging van de stukken “vóór de **geplande** datum van de algemene vergadering”, dient hieronder te worden begrepen dat er, bij gebreke aan een geplande datum, verwezen wordt naar de ultieme vervaldatum van zes maanden na de afsluitingsdatum van het boekjaar en de raad van bestuur dient de algemene vergadering bijeen te roepen rekening houdend met deze termijn. De commissaris zal hiermee rekening houden bij het uitbrengen van zijn verslag van niet-bevinding. Artikel 53 (voor wat de ivzw’s betreft) voorziet evenwel geen enkele termijn. ([[200]](#footnote-209)) In dit laatste geval zal de commissaris, bij afwezigheid van statutaire bepalingen, zijn professionele oordeelsvorming moeten toepassen met betrekking tot de uitgiftedatum van een verslag van niet-bevinding.

1. Wanneer de vertraging van het bestuursorgaan voortvloeit uit specifieke omstandigheden, zal de commissaris de aanpassing van de inhoud van zijn verslag overwegen teneinde de bestaande problemen weer te geven. Misschien zal hij aan de algemene vergadering moeten signaleren dat hij andere vormen van niet naleven van het Wetboek van vennootschappen heeft vastgesteld.

Meer in het bijzonder zal hij aandacht moeten besteden aan de gewichtige en overeenstemmende feiten die de continuïteit van de vennootschap in het gedrang kunnen brengen en die hem ertoe zouden kunnen verplichten de procedures, zoals bepaald in artikel 138 van het Wetboek van vennootschappen, ten uitvoer te leggen.

1. Paragraaf A72 van bovenvermelde bijkomende norm (herzien in 2018) bepaalt dat wanneer de commissaris een verslag van niet-bevinding uitbrengt, hij, met verwijzing naar de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen, uiteenzet dat hij de jaarrekening niet heeft ontvangen binnen een termijn die hem in staat stelt de wettelijke bepalingen na te leven met betrekking tot de terbeschikkingstelling van zijn verslag aan de aandeelhouders en vennoten en dat hij de aandacht van het bestuursorgaan op zijn wettelijke verplichtingen heeft gevestigd.

In voorkomend geval, wordt dit verslag aan de ondernemingsraad en/of het auditcomité van de gecontroleerde vennootschap meegedeeld.

1. Het verslag van niet-bevinding is bestemd voor de algemene vergadering maar, in tegenstelling tot het verslag bedoeld in artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen, dient het evenwel niet te worden neergelegd, omdat het niet kan worden beschouwd als gelijkwaardig aan of een alternatief van het verslag bedoeld in artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen. Artikel 100, 4° van het Wetboek van vennootschappen voorziet trouwens enkel in de neerlegging van het verslag opgesteld overeenkomstig artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen.

|  |
| --- |
| **Verslag van niet-bevinding, opgesteld door de commissaris,** **BESTEMD VOOR DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV\_\_\_\_\_\_\_ OVER het boekjaar afgesloten op \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_**  In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van uw vennootschap, brengen wij u verslag uit in het kader van ons mandaat van commissaris [*in voorkomend geval*: van bedrijfsrevisor aangesteld door de voorzitter van de rechtbank van koophandel] in toepassing van artikel 143, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen.  Op datum van onderhavig verslag stellen wij vast dat wij de jaarrekening zoals afgesloten door het bestuursorgaan ([[201]](#footnote-210)) nog niet hebben ontvangen. Bijgevolg zijn wij niet in staat om ons commissarisverslag bestemd voor de algemene vergadering op te stellen, noch om de termijnen na te leven die in het Wetboek van vennootschappen zijn voorgeschreven in verband met de terbeschikkingstelling ervan.  Wij hebben het bestuursorgaan herinnerd aan de wettelijke verplichting betreffende de door het Wetboek van vennootschappen vastgelegde termijnen voor het overhandigen van de vereiste documenten aan de commissaris en de aandeelhouders.  Onderhavig verslag is niet het commissarisverslag bedoeld in artikelen 143, eerste lid, en 144 van het Wetboek van vennootschappen en kan niet worden gebruikt om te voldoen aan de vereiste van artikel 100, § 1, 4° van het Wetboek van vennootschappen. |

1. Hierna volgt een voorbeeld van begeleidend schrijven dat de commissaris kan richten aan het bestuursorgaan in het geval hij vaststelt dat hij de wettelijk voorgeschreven termijnen in verband met de terbeschikkingstelling van zijn commissarisverslag niet zal kunnen naleven.

|  |
| --- |
| **Begeleidende brief bij een verslag van niet-bevinding**  [Naam en adres van de vennootschap]  **Ter attentie van de raad van bestuur [de zaakvoerder(s)]**  [Stad], [Datum]  Geachte [mevrouw] heer  In het kader van ons mandaat van commissaris van [naam van de vennootschap], vestigen wij uw aandacht op het feit dat wij tot op heden de jaarrekening per [DD] [maand] [20XX] [[noch] het jaarverslag] van uw vennootschap niet hebben ontvangen die aan de algemene vergadering van aandeelhouders [vennoten] van [datum] ter goedkeuring voorgelegd diende te worden.  Wij zouden u er graag aan herinneren dat op grond van artikel 143 van het Wetboek van vennootschappen, het bestuursorgaan ten minste [30/45] dagen vóór de statutaire datum van de algemene vergadering van aandeelhouders [vennoten], de jaarrekening [en het jaarverslag] aan de commissaris ter beschikking dient te stellen. Op grond van artikel 553 [283] van datzelfde Wetboek dient ons verslag vijftien dagen vóór de algemene vergadering beschikbaar te zijn voor kennisname door de aandeelhouders [vennoten].  Aangezien de wettelijke termijnen verlopen zijn, zijn wij genoodzaakt als commissaris een verslag van niet-bevinding uit te brengen, ingesloten als bijlage. Dit verslag dient door u aan de algemene vergadering van de aandeelhouders [vennoten] te worden voorgelegd.  Wij vestigen eveneens uw aandacht op de artikelen 92 en 98 van het Wetboek van vennootschappen die bepalen dat, indien de jaarrekening niet binnen een termijn van 6 maanden na de afsluitingsdatum van het boekjaar is voorgelegd aan de algemene vergadering van aandeelhouders [vennoten] of niet werd neergelegd door het bestuursorgaan binnen de 30 dagen na de goedkeuring door de aandeelhouders [vennoten], de door derden geleden schade, behoudens tegenbewijs, geacht wordt voort te vloeien uit dit verzuim.  Mogen wij u verzoeken ons zo spoedig mogelijk mede te delen welke maatregelen u voorziet om de bovenbeschreven situatie te regulariseren?  Met de meeste hoogachting  Plaats, datum en handtekening  Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ  Commissaris  Vertegenwoordigd door |

1. Indien de jaarrekening of, in voorkomend geval, het jaarverslag, later worden voorgelegd, zal de commissaris een nieuw verslag opstellen waarvan de inhoud de voorschriften van artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen zal naleven.

De inleiding van dat nieuwe verslag zou eventueel kunnen vermelden (*cf., supra,* sectie 3.6.3.):

*“In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van uw vennootschap, leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de controle van de jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar. [Dit commissarisverslag volgt op ons verslag van niet-bevinding opgesteld op \_\_ \_\_\_ 20\_\_, dat tot u werd gericht, wegens het ontbreken van de nodige stukken die ons toelaten om ons verslag op te stellen binnen de vooropgestelde termijnen.]”.*

In het tweede deel van het commissarisverslag, zal de commissaris rekening houden met de verschillende scenario’s die in het volgend voorbeeld van vermelding worden weergeven:

*“De vennootschap heeft de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen inzake de termijnen voor de overhandiging van de vereiste documenten aan de commissaris [en aan de aandeelhouders] [alsook voor de bijeenroeping van de algemene vergadering] niet nageleefd.* *Wij dienen u geen andere verrichting[en] of beslissing[en] mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen is [zijn] gedaan of genomen.”.*

# HOOFDSTUK 5 - MODELLEN VAN COMMISSARISVERSLAGEN (NIET-AANGEPAST OORDEEL) IN VERSCHILLENDE TALEN



# 5.1. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Jaarrekening – Entiteit anders dan: een OOB, een genoteerde entiteit, een vzw, een ivzw of een stichting ([[202]](#footnote-211)) – in het Nederlands

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [DE VENNOOTSCHAP \_\_\_] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_20\_\_**

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.

Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan [uitgebracht op voordracht van de ondernemingsraad[[203]](#footnote-212)]. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslaagt over de jaarrekening afgesloten op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap xx] uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.[[204]](#footnote-213)

**Verslag over de jaarrekening**

***Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de jaarrekening van de vennootschap, die de balans op \_ \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met een balanstotaal van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_ \_\_\_\_ 20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België[[205]](#footnote-214). Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening” van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, alsook voor de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

Bij het opstellen van de jaarrekening is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuursorgaan het voornemen heeft om de vennootschap te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een commissarisverslag waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA’s is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze jaarrekening, beïnvloeden.

Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA’s, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico’s inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap;
* het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen ;
* het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons commissarisverslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de jaarrekening, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons commissarisverslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven ;
* het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening, en van de vraag of de jaarrekening de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren met het bestuursorgaan onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**

***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport], [van de documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd,] voor het naleven van de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die van toepassing zijn op het voeren van de boekhouding, alsook voor het naleven van het Wetboek van vennootschappen en van de statuten van de vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van ons mandaat en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA’s), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, het jaarverslag [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport], [bepaalde documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd,], alsook de naleving van bepaalde verplichtingen uit het Wetboek van vennootschappen en van de statuten te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

***Aspecten betreffende het jaarverslag [in voorkomend geval: en andere informatie opgenomen in het jaarrapport]***

Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en is opgesteld overeenkomstig de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen.

[*Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap enkel een jaarverslag publiceert]*

In de context van onze controle van de jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u geen afwijking van materieel belang te melden.

[*Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap een jaarrapport publiceert, waarin het jaarverslag is opgenomen]*

In de context van onze controle van de jaarrekening zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport, zijnde [[206]](#footnote-215):

- [aan te vullen] [[[207]](#footnote-216)]

- …

een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.

***Vermelding betreffende de sociale balans***

De sociale balans neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 100, § 1, 6°/2 van het Wetboek van vennootschappen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.

***[Vermelding betreffende de overeenkomstig artikel 100, §1, 5° en 6°/1 van het Wetboek van vennootschappen neer te leggen documenten] [In voorkomend geval, indien de informatie nog niet afzonderlijk in de jaarrekening werd vermeld******]***

De volgende documenten, neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 100, §1, 5° en 6°/1 van het Wetboek van vennootschappen, bevatten – zowel qua vorm als qua inhoud – de door dit Wetboek vereiste informatie en bevatten geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht:

* een stuk met de volgende gegevens, tenzij die reeds afzonderlijk in de jaarrekening worden vermeld:

1. het bedrag, bij de jaarafsluiting, van de schulden of van de gedeelten van schulden, gewaarborgd door de Belgische overheid;
2. het bedrag, op dezelfde datum, van de opeisbare schulden bij de belastingbesturen en bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid, ongeacht of uitstel van betaling is verkregen;
3. het bedrag over het afgesloten boekjaar van de kapitaal- en rentesubsidies uitbetaald of toegekend door openbare besturen of instellingen;

* een lijst van ondernemingen waarin de vennootschap een deelneming bezit: […]

*Aan voorvermelde lijst wordt in voorkomend geval toegevoegd: een overzicht van ondernemingen waarvoor de vennootschap onbeperkt aansprakelijk is in haar hoedanigheid van onbeperkt aansprakelijke vennoot of lid.*

***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

* Ons bedrijfsrevisorenkantoor[[208]](#footnote-217) heeft geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de vennootschap.
* [*Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties*:]
  + [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening.

OF

* + *[*Aangezien de vennootschap de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen niet [correct] heeft vermeld in de toelichting bij de jaarrekening, informeren wij u dat deze als volgt vermeld en/of uitgesplitst hadden moeten worden [referentie in de jaarrekening] [type opdracht] [bedragen].

***Andere vermeldingen***

* Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
* De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.
* Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen.
* [*In voorkomend geval*: De beslissing van het bestuursorgaan van [datum invoegen] met betrekking tot [verwijzing naar de genomen beslissing betreffende het belangenconflict of naar de hierop betrekking hebbende inlichtingen opgenomen in het jaarverslag], heeft de volgende vermogensrechtelijke gevolgen: […]].
* [*In voorkomend geval*: Tijdens het boekjaar werd een interimdividend uitgekeerd waarover wij het hierbij gevoegd verslag hebben opgesteld, overeenkomstig de wettelijke vereisten.]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

# 5.2. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Jaarrekening – Entiteit anders dan: een OOB, een genoteerde entiteit, een vzw, een ivzw of een stichting ([[209]](#footnote-218)) – in het Frans

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L’ASSEMBLEE GENERALE DE [LA SOCIETE\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_] POUR L’EXERCICE CLOS LE \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [la société\_\_\_] (la « société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l’assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l’organe de gestion [émise sur présentation du conseil d’entreprise[[210]](#footnote-219)]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l’assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.[[211]](#footnote-220)

**Rapport sur les comptes annuels**

***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la société, comprenant le bilan au \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_, ainsi que le compte de résultats pour l’exercice clos à cette date et l’annexe, dont le total du bilan s’élève à € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice [une perte] de l’exercice de € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société au \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_, ainsi que de ses résultats pour l’exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

***Fondement de l’opinion sans réserve***

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d’audit (ISA) telles qu’applicables en Belgique[[212]](#footnote-221). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiquesqui s’appliquent à l’audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l’indépendance.

Nous avons obtenu de l’organe de gestion et des préposés de la société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

***Responsabilités de l’organe de gestion relatives à l’établissement des comptes annuels***

L’organe de gestion est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi du contrôle interne qu’il estime nécessaire à l’établissement de comptes annuels ne comportant pas d’anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs.

Lors de l’établissement des comptes annuels, il incombe à l’organe de gestion d’évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d’exploitation et d’appliquer le principe comptable de continuité d’exploitation, sauf si l’organe de gestion a l’intention de mettre la société en liquidation ou de cesser ses activités ou s’il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

***Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes annuels***

Nos objectifs sont d’obtenir l’assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d’anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs, et d’émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L’assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d’assurance, qui ne garantit toutefois pas qu’un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d’erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu’il est raisonnable de s’attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l’exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s’applique à l’audit des comptes annuels en Belgique.

Dans le cadre d’un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d’esprit critique. En outre :

* nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d’audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d’une anomalie significative provenant d’une fraude est plus élevé que celui d’une anomalie significative résultant d’une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
* nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l’audit afin de définir des procédures d’audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d’exprimer une opinion sur l’efficacité du contrôle interne de la société ;
* nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l’organe de gestion, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
* nous concluons quant au caractère approprié de l’application par l’organe de gestion du principe comptable de continuité d’exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l’existence ou non d’une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l’existence d’une incertitude significative, nous sommes tenus d’attirer l’attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d’exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s’appuient sur les éléments probants recueillis jusqu’à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la société à cesser son exploitation ;
* nous apprécions la présentation d’ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l’organe de gestion notamment l’étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

**Autres obligations légales et réglementaires**

***Responsabilités de l’organe de gestion***

L’organe de gestion est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion [et des autres informations contenues dans le rapport annuel], [des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect du Code des sociétés et des statuts de la société.

***Responsabilités du commissaire***

Dans le cadre de notre mandat et conformément à la norme belge complémentaire (révisée en 2018) aux normes internationales d’audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses [leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], [certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

***Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel]***

A l’issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d’avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 95 et 96 du Code des sociétés.

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société publie uniquement un rapport de gestion*]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l’audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n’avons pas d’anomalie significative à vous communiquer.

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société publie un rapport annuel, dans lequel figure son rapport de gestion*]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l’audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport annuel, à savoir[[213]](#footnote-222) :

- [à compléter] ***[[[214]](#footnote-223)]***

- …

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n’avons pas d’anomalie significative à vous communiquer.

***Mention relative au bilan social***

Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l’article 100, § 1er, 6°/2 du Code des sociétés, traite, tant au niveau de la forme qu’au niveau du contenu, des mentions requises par ce Code, et ne comprend pas d’incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

***[Mention relative aux documents à déposer conformément à l’article 100, § 1er, 5° et 6°/1 du Code des sociétés] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]***

Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l’article 100, § 1, 5° et 6°/1 du Code des sociétés reprennent - tant au niveau de la forme qu’au niveau du contenu – les informations requises par ce Code et ne comprennent pas d’incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mission :

* le document indiquant les informations suivantes, sauf si celles-ci sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels :

a) le montant, à la date de clôture de ceux-ci, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges ;

b) le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale ;

c) le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics ;

* la liste des entreprises dans lesquelles la société détient une participation. : […]

*La liste susvisée est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.*

***Mentions relatives à l’indépendance***

* Notre cabinet de révision[[215]](#footnote-224) n’a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.
* *[Lorsqu’il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l’article 134 du Code des sociétés, choix à faire entre une des options suivantes :*

OU

* [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l’article 134 du Code des sociétés ont correctement été ventilés et valorisés dans l’annexe des comptes annuels.

OU

* [Etant donné que la société n’a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l’article 134 du Code des sociétés dans l’annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].

***Autres mentions***

* Sans préjudice d’aspects formels d’importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
* La répartition des résultats proposée à l’assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
* Nous n’avons pas à vous signaler d’opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés.
* [*Le cas échéant*: La décision de l’organe de gestion du [insérer la date] relative à [référence à la décision prise en conflit d’intérêt ou aux informations y afférentes reprises dans le rapport de gestion], a les conséquences patrimoniales suivantes: […].]
* [*Le cas échéant*: Au cours de l’exercice, un acompte sur dividende a été distribué à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]

Lieu d’établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d’entreprises

# 5.3. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Jaarrekening – OOB – in het Nederlands

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [DE VENNOOTSCHAP \_\_\_] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_20\_\_**

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de “vennootschap”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.

Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan [uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad]. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslaagt over de jaarrekening afgesloten op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap xx] uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.[[216]](#footnote-225)

**Verslag over de jaarrekening**

***Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de jaarrekening van de vennootschap, die de balans op \_ \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met een balanstotaal van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_ \_\_\_\_ 20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België[[217]](#footnote-226). Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening” van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

***Kernpunten van de controle***

Kernpunten van onze controle betreffen die aangelegenheden die naar ons professioneel oordeel het meest significant waren bij de controle van de jaarrekening van de huidige verslagperiode. Deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van onze controle van de jaarrekening als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover, en wij verschaffen geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden.

*[Beschrijving van elk kernpunt van de controle in overeenstemming met ISA 701.]*

***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, alsook voor de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

Bij het opstellen van de jaarrekening is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuursorgaan het voornemen heeft om de vennootschap te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een commissarisverslag waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA’s is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze jaarrekening, beïnvloeden.

Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA’s, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico’s inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap;
* het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen;
* het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons commissarisverslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de jaarrekening, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons commissarisverslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven;
* het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening, en van de vraag of de jaarrekening de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren met het bestuursorgaan [*of:* met het auditcomité] onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

Wij verschaffen aan het bestuursorgaan [*of:* aan het auditcomité] tevens een verklaring dat wij de relevante deontologische voorschriften over onafhankelijkheid hebben nageleefd, en wij communiceren met hen over alle relaties en andere zaken die redelijkerwijs onze onafhankelijkheid kunnen beïnvloeden en, waar van toepassing, over de daarmee verband houdende maatregelen om onze onafhankelijkheid te waarborgen.

Uit de aangelegenheden die met het bestuursorgaan [*of:* met het auditcomité] zijn gecommuniceerd bepalen wij die zaken die het meest significant waren bij de controle van de jaarrekening van de huidige verslagperiode, en die derhalve de kernpunten van onze controle uitmaken. Wij beschrijven deze aangelegenheden in ons verslag, tenzij het openbaar maken van deze aangelegenheden is verboden door wet- of regelgeving.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**

***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag [, de verklaring van niet-financiële informatie gehecht aan het jaarverslag[[218]](#footnote-227)][en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport], [van de documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd,] voor het naleven van de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die van toepassing zijn op het voeren van de boekhouding, alsook voor het naleven van het Wetboek van vennootschappen en van de statuten van de vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van ons mandaat en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA’s), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, het jaarverslag [, de verklaring van niet-financiële informatie gehecht aan het jaarverslag[[219]](#footnote-228)] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport], [bepaalde documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd,], alsook de naleving van bepaalde verplichtingen uit het Wetboek van vennootschappen en van de statuten te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

***Aspecten betreffende het jaarverslag [in voorkomend geval: en andere informatie opgenomen in het jaarrapport]***

Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en is opgesteld overeenkomstig de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen.

[*Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap enkel een jaarverslag publiceert]*

In de context van onze controle van de jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u geen afwijking van materieel belang te melden.

*[Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 96, § 4 van het Wetboek van vennootschappen opneemt in het jaarverslag]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 96, § 4 van het Wetboek van vennootschappen, werd opgenomen in het jaarverslag. De vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 144, § 1, 6° van het Wetboek van vennootschapen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

[*Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 96, § 4 van het Wetboek van vennootschappen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 96, § 4 van het Wetboek van vennootschappen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag. Dit verslag van niet-financiële informatie bevat de door artikel 96, §4 van het Wetboek van vennootschappen vereiste inlichtingen en is in overeenstemming met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar. De vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 144, § 1, 6° van het Wetboek van vennootschapen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) in het jaarverslag vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

[*Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap een jaarrapport publiceert, waarin het jaarverslag is opgenomen]*

In de context van onze controle van de jaarrekening zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport, zijnde[[220]](#footnote-229):

- [aan te vullen] [[[221]](#footnote-230)]

- …

een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.

[*Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 96, § 4 van het Wetboek van vennootschappen opneemt in het jaarverslag*]

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 96, § 4 van het Wetboek van vennootschappen, werd opgenomen in het jaarverslag dat deel uitmaakt van sectie [nummer] van het jaarrapport. De vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 144, § 1, 6° van het Wetboek van vennootschapen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

[*Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 96, § 4 van het Wetboek van vennootschappen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 96, § 4 van het Wetboek van vennootschappen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag dat deel uitmaakt van sectie [nummer] van het jaarrapport. Dit verslag van niet-financiële informatie bevat de door artikel 96, §4 van het Wetboek van vennootschappen vereiste inlichtingen en is in overeenstemming met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar. De vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 144, § 1, 6° van het Wetboek van vennootschapen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) in het jaarverslag vermeld [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

***Vermelding betreffende de sociale balans***

De sociale balans neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 100, § 1, 6°/2 van het Wetboek van vennootschappen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.

***[Vermelding betreffende de overeenkomstig artikel 100, § 1, 5° en 6°/1 van het Wetboek van vennootschappen neer te leggen documenten] [In voorkomend geval, indien de informatie nog niet afzonderlijk in de jaarrekening werd vermeld******]***

De volgende documenten, neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 100, §1, 5° en 6°/1 van het Wetboek van vennootschappen, bevatten – zowel qua vorm als qua inhoud – de door dit Wetboek vereiste informatie en bevatten geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht:

* een stuk met de volgende gegevens, tenzij die reeds afzonderlijk in de jaarrekening worden vermeld :

1. het bedrag, bij de jaarafsluiting, van de schulden of van de gedeelten van schulden, gewaarborgd door de Belgische overheid;
2. het bedrag, op dezelfde datum, van de opeisbare schulden bij de belastingbesturen en bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid, ongeacht of uitstel van betaling is verkregen;
3. het bedrag over het afgesloten boekjaar van de kapitaal- en rentesubsidies uitbetaald of toegekend door openbare besturen of instellingen;

* een lijst van ondernemingen waarin de vennootschap een deelneming bezit: […]

*Aan voormelde lijst wordt in voorkomend geval toegevoegd: een overzicht van ondernemingen waarvoor de vennootschap onbeperkt aansprakelijk is in haar hoedanigheid van onbeperkt aansprakelijke vennoot of lid.*

***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

* Ons bedrijfsrevisorenkantoor[[222]](#footnote-231) heeft geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de vennootschap.
* [*Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties*:]
  + [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening.

OF

* + *[*Aangezien de vennootschap de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen niet [correct] heeft vermeld in de toelichting bij de jaarrekening, informeren wij u dat deze als volgt vermeld en/of uitgesplitst hadden moeten worden [referentie in de jaarrekening] [type opdracht] [bedragen].

***Andere vermeldingen***

* Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
* De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.
* Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen.
* Huidig verslag is consistent met onze aanvullende verklaring aan het auditcomité bedoeld in artikel 11 van de verordening (EU) nr. 537/2014.
* [*In voorkomend geval*: De beslissing van het bestuursorgaan van [datum invoegen] met betrekking tot [verwijzing naar de genomen beslissing betreffende het belangenconflict of naar de hierop betrekking hebbende inlichtingen opgenomen in het jaarverslag], heeft de volgende vermogensrechtelijke gevolgen: […].]
* [*In voorkomend geval*: Tijdens het boekjaar werd een interimdividend uitgekeerd waarover wij het hierbij gevoegd verslag hebben opgesteld, overeenkomstig de wettelijke vereisten.]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

# 5.4. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Jaarrekening – OOB – in het Frans

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L’ASSEMBLEE GENERALE DE [LA SOCIETE\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_] POUR L’EXERCICE CLOS LE \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [la société\_\_\_] (la « société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l’assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l’organe de gestion [émise sur recommandation du comité d’audit et sur présentation du conseil d’entreprise]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l’assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.[[223]](#footnote-232)

**Rapport sur les comptes annuels**

***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la société, comprenant le bilan au \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_, ainsi que le compte de résultats pour l’exercice clos à cette date et l’annexe, dont le total du bilan s’élève à € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice [une perte] de l’exercice de € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société au \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_, ainsi que de ses résultats pour l’exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

***Fondement de l’opinion sans réserve***

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d’audit (ISA) telles qu’applicables en Belgique[[224]](#footnote-233). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiquesqui s’appliquent à l’audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l’indépendance.

Nous avons obtenu de l’organe de gestion et des préposés de la société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

***Points clés de l’audit***

Les points clés de l’audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l’audit des comptes annuels de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n’exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[*Description de chaque point clé de l’audit conformément à la norme ISA 701*]

***Responsabilités de l’organe de gestion relatives à l’établissement des comptes annuels***

L’organe de gestion est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi que de la mise en place du contrôle interne qu’il estime nécessaire à l’établissement de comptes annuels ne comportant pas d’anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs.

Lors de l’établissement des comptes annuels, il incombe à l’organe de gestion d’évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d’exploitation et d’appliquer le principe comptable de continuité d’exploitation, sauf si l’organe de gestion a l’intention de mettre la société en liquidation ou de cesser ses activités ou s’il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

***Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes annuels***

Nos objectifs sont d’obtenir l’assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d’anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs, et d’émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L’assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d’assurance, qui ne garantit toutefois pas qu’un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d’erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l‘on peut raisonnablement s’attendre à ce qu’elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l’exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s’applique à l’audit des comptes annuels en Belgique.

Dans le cadre d’un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d’esprit critique. En outre :

* nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d’audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d’une anomalie significative provenant d’une fraude est plus élevé que celui d’une anomalie significative résultant d’une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
* nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l’audit afin de définir des procédures d’audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d’exprimer une opinion sur l’efficacité du contrôle interne de la société ;
* nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l’organe de gestion, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
* nous concluons quant au caractère approprié de l’application par l’organe de gestion du principe comptable de continuité d’exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l’existence ou non d’une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l’existence d’une incertitude significative, nous sommes tenus d’attirer l’attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d’exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s’appuient sur les éléments probants recueillis jusqu’à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la société à cesser son exploitation ;
* nous apprécions la présentation d’ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l’organe de gestion [*ou* : au comité d’audit] notamment l’étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constations importantes découlant de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Nous fournissons également à l’organe de gestion [*ou* : au comité d’audit] une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles déontologiques pertinentes concernant l’indépendance, et leur communiquons, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d’avoir une incidence sur notre indépendance ainsi que les éventuelles mesures de sauvegarde y relatives.

Parmi les points communiqués à l’organe de gestion [*ou* : au comité d’audit], nous déterminons les points qui ont été les plus importants lors de l’audit des comptes annuels de la période en cours, qui sont de ce fait les points clés de l’audit. Nous décrivons ces points dans notre rapport du commissaire, sauf si la loi ou la réglementation en interdit la publication.

**Autres obligations légales et réglementaires**

***Responsabilités de l’organe de gestion***

L’organe de gestion est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion [, de la déclaration non financière annexée à celui-ci[[225]](#footnote-234)] [et des autres informations contenues dans le rapport annuel], [des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect du Code des sociétés et des statuts de la société.

***Responsabilités du commissaire***

Dans le cadre de notre mandat et conformément à la norme belge complémentaire (révisée en 2018) aux normes internationales d’audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses[leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion [, la déclaration non financière annexée à celui-ci[[226]](#footnote-235)] [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], [certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

***Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel]***

A l’issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d’avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 95 et 96 du Code des sociétés.

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société publie uniquement un rapport de gestion*]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l’audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n’avons pas d’anomalie significative à vous communiquer.

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société reprend* ***dans le rapport de gestion*** *l’information non financière requise par l’article 96, § 4 du Code des sociétés]*

L’information non financière requise par l’article 96, § 4 du Code des sociétés est reprise dans le rapport de gestion. Pour l’établissement de cette information non financière, la société s’est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)(s)]Conformément à l’article 144, § 1, 6°du Code des sociétés nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] précité(s).

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société reprend dans un rapport distinct annexé au rapport de gestion, l’information non financière requise par l’article 96, § 4 du Code des sociétés]*

L’information non financière requise par l’article 96, § 4 du Code des sociétés est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion. Ce rapport sur les informations non financières contient les informations requises par l’article 96, § 4 du Code des sociétés et concorde avec les comptes annuels pour le même exercice. Pour l’établissement de cette information non financière, la société s’est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)]. Conformément à l’article 144, § 1, 6°du Code des sociétés nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] mentionné(s) dans le rapport de gestion.

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société publie un rapport annuel, dans lequel figure son rapport de gestion*]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l’audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport annuel, à savoir[[227]](#footnote-236) :

- [à compléter]***[[[228]](#footnote-237)]***

- …

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n’avons pas d’anomalie significative à vous communiquer.

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société reprend dans le rapport de gestion l’information non financière requise par l’article 96, § 4 du Code des sociétés]*

L’information non financière requise par l’article 96, § 4 du Code des sociétés est reprise dans le rapport de gestion qui fait partie de la section [numéro] du rapport annuel. Pour l’établissement de cette information non financière, la société s’est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)]. Conformément à l’article 144, § 1, 6°du Code des sociétés nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] précité(s).

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société reprend dans un rapport distinct annexé au rapport de gestion, l’information non financière requise par l’article 96, § 4 du Code des sociétés]*

L’information non financière requise par l’article 96, § 4 du Code des sociétés est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion qui fait partie de la section [numéro] du rapport annuel. Ce rapport sur les informations non financières contient les informations requises et concorde avec les comptes annuels pour le même exercice. Pour l’établissement de cette information non financière, la société s’est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)(s)]. Conformément à l’article 144, § 1, 6°du Code des sociétés nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] mentionné(s) dans le rapport de gestion.

***Mention relative au bilan social***

Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l’article 100, § 1er, 6°/2 du Code des sociétés, traite, tant au niveau de la forme qu’au niveau du contenu, des mentions requises par ce Code et ne comprend pas d’incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

***[Mention relative aux documents à déposer conformément à l’article 100, § 1er, 5° et 6°/1 du Code des sociétés] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]***

Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l’article 100, § 1, 5° et 6°/1 du Code des sociétés reprennent - tant au niveau de la forme qu’au niveau du contenu – les informations requises par ce Code et ne comprennent pas d’incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mission :

* le document indiquant les informations suivantes, sauf si celles-ci sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels :

a) le montant, à la date de clôture de ceux-ci, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges ;

b) le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale ;

c) le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics ;

* la liste des entreprises dans lesquelles la société détient une participation : […]

*La liste susvisée est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.*

***Mentions relatives à l’indépendance***

* Notre cabinet de révision[[229]](#footnote-238) n’a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.
* *[Lorsqu’il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l’article 134 du Code des sociétés, choix à faire entre une des options suivantes :*
* [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l’article 134 du Code des sociétés ont correctement été valorisés et ventilés dans l’annexe des comptes annuels.

OU

* [Etant donné que la société n’a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l’article 134 du Code des sociétés dans l’annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].

***Autres mentions***

* Sans préjudice d’aspects formels d’importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
* La répartition des résultats proposée à l’assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
* Nous n’avons pas à vous signaler d’opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés.
* Le présent rapport est conforme au contenu de notre rapport complémentaire destiné au comité d’audit visé à l’article 11 du règlement (UE) n° 537/2014.
* [*Le cas échéant*: La décision de l’organe de gestion du [insérer la date] relative à [référence à la décision prise en conflit d’intérêt ou aux informations y afférentes reprises dans le rapport de gestion], a les conséquences patrimoniales suivantes: […].]
* [*Le cas échéant*: Au cours de l’exercice, un acompte sur dividende a été distribué à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]

Lieu d’établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d’entreprises

# 5.5 . Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Jaarrekening – Entiteit anders dan een OOB – in het Nederlands

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [DE VENNOOTSCHAP \_\_\_] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_20\_\_**

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap \_\_\_\_] (de “vennootschap”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.

Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan [uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad]. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslaagt over de jaarrekening afgesloten op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap xx] uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.[[230]](#footnote-239)

**Verslag over de jaarrekening**

***Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de jaarrekening van de vennootschap , die de balans op \_ \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met een balanstotaal van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap per \_ \_\_\_\_ 20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België[[231]](#footnote-240). Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening” van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

***Kernpunten van de controle***

Kernpunten van onze controle betreffen die aangelegenheden die naar ons professioneel oordeel het meest significant waren bij de controle van de jaarrekening van de huidige verslagperiode. Deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van onze controle van de jaarrekening als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover, en wij verschaffen geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden.

*[Beschrijving van elk kernpunt van de controle in overeenstemming met ISA 701.]*

***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, alsook voor de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

Bij het opstellen van de jaarrekening is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuursorgaan het voornemen heeft om de vennootschap te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een commissarisverslag waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA’s is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze jaarrekening, beïnvloeden.

Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA’s, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico’s inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap;
* het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen;
* het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons commissarisverslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de jaarrekening, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons commissarisverslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven;
* het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening, en van de vraag of de jaarrekening de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren met het bestuursorgaan [*of:* met het auditcomité] onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

Wij verschaffen aan het bestuursorgaan [*of:* aan het auditcomité] tevens een verklaring dat wij de relevante deontologische voorschriften over onafhankelijkheid hebben nageleefd, en wij communiceren met hen over alle relaties en andere zaken die redelijkerwijs onze onafhankelijkheid kunnen beïnvloeden en, waar van toepassing, over de daarmee verband houdende maatregelen om onze onafhankelijkheid te waarborgen.

Uit de aangelegenheden die met het bestuursorgaan [*of:* met het auditcomité] zijn gecommuniceerd bepalen wij die zaken die het meest significant waren bij de controle van de jaarrekening van de huidige verslagperiode, en die derhalve de kernpunten van onze controle uitmaken. Wij beschrijven deze aangelegenheden in ons verslag, tenzij het openbaar maken van deze aangelegenheden is verboden door wet- of regelgeving of, in buitengewoon zeldzame omstandigheden, tenzij wij bepalen dat een aangelegenheid niet in ons verslag moet worden opgenomen omwille van het feit dat de negatieve gevolgen van dergelijke communicatie redelijkerwijs worden verwacht groter te zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**

***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport], [van de documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd,] voor het naleven van de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die van toepassing zijn op het voeren van de boekhouding, alsook voor het naleven van het Wetboek van vennootschappen en van de statuten van de vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van ons mandaat en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA’s), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, het jaarverslag [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport], [bepaalde documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd,], alsook de naleving van bepaalde verplichtingen uit het Wetboek van vennootschappen en van de statuten te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

***Aspecten betreffende het jaarverslag [in voorkomend geval: en andere informatie opgenomen in het jaarrapport]***

Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en is opgesteld overeenkomstig de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen.

[*Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap enkel een jaarverslag publiceert]*

In de context van onze controle van de jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u geen afwijking van materieel belang te melden.

[*Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap een jaarrapport publiceert, waarin het jaarverslag is opgenomen]*

In de context van onze controle van de jaarrekening zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport, zijnde[[232]](#footnote-241):

- [aan te vullen] [[[233]](#footnote-242)]

- …

een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.

***Vermelding betreffende de sociale balans***

De sociale balans neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 100, § 1, 6°/2 van het Wetboek van vennootschappen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.

***[Vermelding betreffende de overeenkomstig artikel 100, §1, 5° en 6°/1 van het Wetboek van vennootschappen neer te leggen documenten] [ In voorkomend geval, indien de informatie nog niet afzonderlijk in de jaarrekening werd vermeld]***

De volgende documenten, neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 100, §1, 5° en 6°/1 van het Wetboek van vennootschappen, bevatten – zowel qua vorm als qua inhoud – de door dit Wetboek vereiste informatie en bevatten geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht:

* een stuk met de volgende gegevens, tenzij die reeds afzonderlijk in de jaarrekening worden vermeld :

1. het bedrag, bij de jaarafsluiting, van de schulden of van de gedeelten van schulden, gewaarborgd door de Belgische overheid;
2. het bedrag, op dezelfde datum, van de opeisbare schulden bij de belastingbesturen en bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid, ongeacht of uitstel van betaling is verkregen;
3. het bedrag over het afgesloten boekjaar van de kapitaal- en rentesubsidies uitbetaald of toegekend door openbare besturen of instellingen;

* een lijst van ondernemingen waarin de vennootschap een deelneming bezit: […]

*Aan voormelde lijst wordt in voorkomend geval toegevoegd: een overzicht van ondernemingen waarvoor de vennootschap onbeperkt aansprakelijk is in haar hoedanigheid van onbeperkt aansprakelijke vennoot of lid*

***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

* Ons bedrijfsrevisorenkantoor[[234]](#footnote-243) heeft geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de vennootschap.
* [*Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties*:]
  + [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening.

OF

* + *[*Aangezien de vennootschap de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen niet [correct]heeft vermeld in de toelichting bij de jaarrekening, informeren wij u dat deze als volgt vermeld en/of uitgesplitst hadden moeten worden [referentie in de jaarrekening] [type opdracht] [bedragen].

***Andere vermeldingen***

* Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
* De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.
* Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen.
* [*In voorkomend geval*: De beslissing van het bestuursorgaan van [datum invoegen] met betrekking tot [verwijzing naar de genomen beslissing betreffende het belangenconflict of naar de hierop betrekking hebbende inlichtingen opgenomen in het jaarverslag], heeft de volgende vermogensrechtelijke gevolgen: […]].
* [*In voorkomend geval*: Tijdens het boekjaar werd een interimdividend uitgekeerd waarover wij het hierbij gevoegd verslag hebben opgesteld, overeenkomstig de wettelijke vereisten.]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

# 5.6. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Jaarrekening – Entiteit anders dan een OOB – in het Frans

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L’ASSEMBLEE GENERALE DE [LA SOCIETE\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_] POUR L’EXERCICE CLOS LE \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [la société\_\_\_] (la « société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l’assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l’organe de gestion [émise sur recommandation du comité d’audit et sur présentation du conseil d’entreprise]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l’assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.[[235]](#footnote-244)

**Rapport sur les comptes annuels**

***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la société, comprenant le bilan au \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_, ainsi que le compte de résultats pour l’exercice clos à cette date et l’annexe, dont le total du bilan s’élève à € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice [une perte] de l’exercice de € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société au \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_, ainsi que de ses résultats pour l’exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

***Fondement de l’opinion sans réserve***

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d’audit (ISA) telles qu’applicables en Belgique[[236]](#footnote-245). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiquesqui s’appliquent à l’audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l’indépendance.

Nous avons obtenu de l’organe de gestion et des préposés de la société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

***Points clés de l’audit***

Les points clés de l’audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l’audit des comptes annuels de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n’exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[*Description de chaque point clé de l’audit conformément à la norme ISA 701.*]

***Responsabilités de l’organe de gestion relatives à l’établissement des comptes annuels***

L’organe de gestion est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu’il estime nécessaire à l’établissement de comptes annuels ne comportant pas d’anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs.

Lors de l’établissement des comptes annuels, il incombe à l’organe de gestion d’évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d’exploitation et d’appliquer le principe comptable de continuité d’exploitation, sauf si l’organe de gestion a l’intention de mettre la société en liquidation ou de cesser ses activités ou s’il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

***Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes annuels***

Nos objectifs sont d’obtenir l’assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d’anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs, et d’émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L’assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d’assurance, qui ne garantit toutefois pas qu’un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d’erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l‘on peut raisonnablement s’attendre à ce qu’elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l’exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s’applique à l’audit des comptes annuels en Belgique.

Dans le cadre d’un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d’esprit critique. En outre :

* nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d’audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d’une anomalie significative provenant d’une fraude est plus élevé que celui d’une anomalie significative résultant d’une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
* nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l’audit afin de définir des procédures d’audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d’exprimer une opinion sur l’efficacité du contrôle interne de la société ;
* nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l’organe de gestion, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
* nous concluons quant au caractère approprié de l’application par l’organe de gestion du principe comptable de continuité d’exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l’existence ou non d’une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l’existence d’une incertitude significative, nous sommes tenus d’attirer l’attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d’exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s’appuient sur les éléments probants recueillis jusqu’à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la société à cesser son exploitation ;
* nous apprécions la présentation d’ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l’organe de gestion [*ou* : au comité d’audit] notamment l’étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constations importantes découlant de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Nous fournissons également à l’organe de gestion [*ou* : au comité d’audit] une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles déontologiques pertinentes concernant l’indépendance, et leur communiquons, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d’avoir une incidence sur notre indépendance ainsi que les éventuelles mesures de sauvegarde y relatives.

Parmi les points communiqués à l’organe de gestion [*ou* : au comité d’audit], nous déterminons les points qui ont été les plus importants lors de l’audit des comptes annuels de la période en cours, qui sont de ce fait les points clés de l’audit. Nous décrivons ces points dans notre rapport du commissaire, sauf si la loi ou la réglementation n’en interdit la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer un point dans notre rapport du commissaire parce que les conséquences néfastes raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu’elle aurait au regard de l’intérêt public.

**Autres obligations légales et réglementaires**

***Responsabilités de l’organe de gestion***

L’organe de gestion est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion [et des autres informations contenues dans le rapport annuel], [des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect du Code des sociétés et des statuts de la société.

***Responsabilités du commissaire***

Dans le cadre de notre mandat et conformément à la norme belge complémentaire (révisée en 2018) aux normes internationales d’audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses[leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], [certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

***Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel]***

A l’issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d’avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 95 et 96 du Code des sociétés.

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société publie uniquement un rapport de gestion*]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l’audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n’avons pas d’anomalie significative à vous communiquer.

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société publie un rapport annuel, dans lequel figure son rapport de gestion*]

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l’audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport annuel, à savoir[[237]](#footnote-246) :

- [à compléter] ***[[[238]](#footnote-247)]***

- …

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n’avons pas d’anomalie significative à vous communiquer.

***Mention relative au bilan social***

Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l’article 100, § 1er, 6°/2 du Code des sociétés, traite, tant au niveau de la forme qu’au niveau du contenu, des mentions requises par la loi et ne comprend pas d’incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

***[Mention relative aux documents à déposer conformément à l’article 100, § 1er, 5° et 6°/1 du Code des sociétés] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]***

Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l’article 100, § 1, 5° et 6°/1 du Code des sociétés reprennent - tant au niveau de la forme qu’au niveau du contenu – les informations requises par ce Code et ne comprennent pas d’incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mission :

* le document indiquant les informations suivantes, sauf si celles-ci sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels :

a) le montant, à la date de clôture de ceux-ci, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges ;

b) le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale ;

c) le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics ;

* la liste des entreprises dans lesquelles la société détient une participation : […]

*La liste susvisée est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.*

***Mentions relatives à l’indépendance***

* Notre cabinet de révision[[239]](#footnote-248) n’a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.
* *[ Lorsqu’il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l’article 134 du Code des sociétés, choix à faire entre une des options suivantes :*
* [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l’article 134 du Code des sociétés ont correctement été valorisés et ventilés dans l’annexe des comptes annuels.

OU

* [Etant donné que la société n’a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l’article 134 du Code des sociétés dans l’annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].

***Autres mentions***

* Sans préjudice d’aspects formels d’importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
* La répartition des résultats proposée à l’assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
* Nous n’avons pas à vous signaler d’opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés.
* [*Le cas échéant*: La décision de l’organe de gestion du [insérer la date] relative à [référence à la décision prise en conflit d’intérêt ou aux informations y afférentes reprises dans le rapport de gestion], a les conséquences patrimoniales suivantes: […].]
* [*Le cas échéant*: Au cours de l’exercice, un acompte sur dividende a été distribué à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]

Lieu d’établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d’entreprises

# 5.7. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Jaarrekening – vzw, ivzw of stichting – in het Nederlands

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [DE VERENIGING \_\_\_] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_20\_\_**

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vereniging \_\_\_] (de “vereniging”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.

Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan [uitgebracht op voordracht van de ondernemingsraad [[240]](#footnote-249)]. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslaagt over de jaarrekening afgesloten op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vereniging xx] uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.[[241]](#footnote-250)

**Verslag over de jaarrekening**

***Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de jaarrekening van vereniging, die de balans op \_ \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met een balanstotaal van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een positief [negatief] resultaat van het boekjaar van € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vereniging per \_ \_\_\_\_ 20\_\_, alsook van haar resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België[[242]](#footnote-251). Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening” van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vereniging de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, alsook voor de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

Bij het opstellen van de jaarrekening is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de vereniging om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuursorgaan het voornemen heeft om de vereniging te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening***

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een commissarisverslag waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA’s is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze jaarrekening, beïnvloeden.

Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA’s, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico’s inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de vereniging;
* het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen;
* het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de vereniging om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons commissarisverslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de jaarrekening, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons commissarisverslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de vereniging haar continuïteit niet langer kan handhaven ;
* het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening, en van de vraag of de jaarrekening de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren met het bestuursorgaan onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**

***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor [het opstellen en de inhoud van de andere informatie opgenomen in het jaarrapport/het activiteitenverslag en] het naleven van de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die van toepassing zijn op het voeren van de boekhouding, alsook voor het naleven van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen en van de statuten van de vereniging.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van ons mandaat en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA’s), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, [de andere informatie opgenomen in het jaarrapport/het activiteitenverslag en] de naleving van bepaalde voorschriften uit de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen en de statuten te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

***[Aspecten betreffende de andere informatie opgenomen in het jaarrapport/activiteitenverslag]***

***[Paragraaf te gebruiken wanneer ISA 720 (Herzien) van toepassing is]***

[In de context van onze controle van de jaarrekening zijn wij verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of de andere informatie opgenomen in het jaarrapport [activiteitenverslag], zijnde[[243]](#footnote-252):

- [aan te vullen] [[[244]](#footnote-253)]

- …

een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij een van materieel belang zijnde niet-overeenstemming met de jaarrekening of informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.

***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

* Ons bedrijfsrevisorenkantoor[[245]](#footnote-254) heeft geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de vereniging.
* [ *Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties*:]
  + [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 17 van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen, dat verwijst naar artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen, werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening.

OF

* + *[*Aangezien de vereniging de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 17 van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen, dat verwijst naar artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen niet [correct]heeft vermeld in de toelichting bij de jaarrekening, informeren wij u dat als volgt vermeld en/of uitgesplitst hadden moeten worden [referentie in de jaarrekening] [type opdracht] [bedragen].

***Andere vermeldingen***

* Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
* Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen zijn gedaan of genomen.

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

# 5.8. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Jaarrekening – vzw, ivzw of stichting – in het Frans

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L’ASSEMBLEE GENERALE DES MEMBRES DE [L’ASSOCIATION\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_] POUR L’EXERCICE CLOS LE \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [l’association \_\_\_] (l’ « association »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l’assemblée générale des membres du [xx], conformément à la proposition de l’organe de gestion [émise sur présentation du conseil d’entreprise[[246]](#footnote-255)]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l’assemblée générale des membres délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [l’association xx] durant [xx] exercices consécutifs.[[247]](#footnote-256)

**Rapport sur les comptes annuels**

***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de l’association, comprenant le bilan au \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_, ainsi que le compte de résultats pour l’exercice clos à cette date et l’annexe, dont le total du bilan s’élève à € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ et dont le compte de résultats se solde par un résultat positif [négatif] de l’exercice de € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l’association au \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_, ainsi que de ses résultats pour l’exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

***Fondement de l’opinion sans réserve***

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d’audit (ISA) telles qu’applicables en Belgique[[248]](#footnote-257). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiquesqui s’appliquent à l’audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l’indépendance.

Nous avons obtenu de l’organe de gestion et des préposés de l’association, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

***Responsabilités de l’organe de gestion relatives à l’établissement des comptes annuels***

L’organe de gestion est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu’il estime nécessaire à l’établissement de comptes annuels ne comportant pas d’anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs.

Lors de l’établissement des comptes annuels, il incombe à l’organe de gestion d’évaluer la capacité de l’association à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d’exploitation et d’appliquer le principe comptable de continuité d’exploitation, sauf si l’organe de gestion a l’intention de mettre l’association en liquidation ou de cesser ses activités ou s’il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

***Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes annuels***

Nos objectifs sont d’obtenir l’assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d’anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs, et d’émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L’assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d’assurance, qui ne garantit toutefois pas qu’un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d’erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l‘on peut raisonnablement s’attendre à ce qu’elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l’exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s’applique à l’audit des comptes annuels en Belgique.

Dans le cadre d’un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d’esprit critique. En outre:

* nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d’audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d’une anomalie significative provenant d’une fraude est plus élevé que celui d’une anomalie significative résultant d’une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
* nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l’audit afin de définir des procédures d’audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d’exprimer une opinion sur l’efficacité du contrôle interne de l’association ;
* nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l’organe de gestion, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
* nous concluons quant au caractère approprié de l’application par l’organe de gestion du principe comptable de continuité d’exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l’existence ou non d’une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l’association à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l’existence d’une incertitude significative, nous sommes tenus d’attirer l’attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d’exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s’appuient sur les éléments probants recueillis jusqu’à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire l’association à cesser son exploitation ;
* nous apprécions la présentation d’ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l’organe de gestion notamment l’étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constations importantes relevée lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

**Autres obligations légales et réglementaires**

***Responsabilités de l’organe de gestion***

L’organe de gestion est responsable [de la présentation et du contenu des autres informations contenues dans le rapport annuel/rapport d’activités et] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité, ainsi que du respect de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes, et des statuts de l’association.

***Responsabilités du commissaire***

Dans le cadre de notre mandat et conformément à la norme belge complémentaire (révisée en 2018) aux normes internationales d’audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans leurs aspects significatifs [les autres informations contenues dans le rapport annuel/rapport d’activités et], le respect de certaines dispositions de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

***[Aspects relatifs aux autres informations contenues dans le rapport annuel/le rapport d’activités]*** ***[Paragraphe à utiliser lorsque la norme ISA 720 (Révisée) s’applique]***

[Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l’audit, si les autres informations contenues dans le rapport annuel [rapport d’activités], à savoir[[249]](#footnote-258) :

- [à compléter] [[[250]](#footnote-259)]

- …

comportent une anomalie significative, à savoir une discordance significative par rapport aux comptes annuels ou une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n’avons pas d’anomalie significative à vous communiquer.]

***Mentions relatives à l’indépendance***

* Notre cabinet de révision[[251]](#footnote-260) n’a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de l’association au cours de notre mandat.
* *[Lorsqu’il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l’article 134 du Code des sociétés, choix à faire entre une des options suivantes :*
* [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l’article 17 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes, qui se réfère à l’article 134 du Code des sociétés, ont correctement été valorisés et ventilés dans l’annexe des comptes annuels.]

OU

* [Etant donné que l’association n’a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l’article 17 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes, qui se réfère à l’article 134 du Code des sociétés, dans l’annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].]

***Autres mentions***

* Sans préjudice d’aspects formels d’importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
* Nous n’avons pas à vous signaler d’opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes.

Lieu d’établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d’entreprises

# 5.9. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Geconsolideerde jaarrekening([[252]](#footnote-261)) – OOB – in het Nederlands

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [DE VENNOOTSCHAP \_\_\_] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_20\_\_**

In het kader van de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van [de vennootschap \_\_\_\_] (de “vennootschap”) en haar filialen (samen “de Groep”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de geconsolideerde jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.

Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan [uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad]. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslaagt over de jaarrekening afgesloten op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van [de vennootschap xx] uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.[[253]](#footnote-262)

**Verslag over de geconsolideerde jaarrekening**

***Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de geconsolideerde jaarrekening van de Groep, die het geconsolideerd overzicht van de financiële positie[[254]](#footnote-263) op \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook het geconsolideerd overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten[[255]](#footnote-264), het geconsolideerd mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het geconsolideerd kasstroomoverzicht over het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met de belangrijkste gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en overige informatieverschaffing, waarvan het totaal van het geconsolideerd overzicht van de financiële positie € \_\_ bedraagt en waarvan het geconsolideerd overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € \_\_\_.

Naar ons oordeel geeft de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en van de financiële toestand van de Groep op \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_ alsook van zijn geconsolideerde resultaten [en van zijn geconsolideerde kasstromen] over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) zoals goedgekeurd door de Europese Unie en met de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften.

***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België[[256]](#footnote-265). Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening” van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

***Kernpunten van de controle***

Kernpunten van onze controle betreffen die aangelegenheden die naar ons professioneel oordeel het meest significant waren bij de controle van de geconsolideerde jaarrekening van de huidige verslagperiode. Deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover, en wij verschaffen geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden.

*[Beschrijving van elk kernpunt van de controle in overeenstemming met ISA 701.]*

***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) zoals goedgekeurd door de Europese Unie en met de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften, alsook voor de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

Bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de Groep om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuursorgaan het voornemen heeft om de Groep te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening***

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de geconsolideerde jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een commissarisverslag waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA’s is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze geconsolideerde jaarrekening, beïnvloeden.

Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA’s, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de geconsolideerde jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico’s inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de Groep;
* het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen ;
* het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de Groep om zijn continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons commissarisverslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de geconsolideerde jaarrekening, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons commissarisverslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de Groep zijn continuïteit niet langer kan handhaven;
* het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de geconsolideerde jaarrekening, en van de vraag of de geconsolideerde jaarrekening de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld;
* het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfsactiviteiten binnen de Groep gericht op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de geconsolideerde jaarrekening. Wij zijn verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. Wij blijven ongedeeld verantwoordelijk voor ons oordeel.

Wij communiceren met het bestuursorgaan [*of:* met het auditcomité] onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

Wij verschaffen aan het bestuursorgaan [*of:* aan het auditcomité] tevens een verklaring dat wij de relevante deontologische voorschriften over onafhankelijkheid hebben nageleefd, en wij communiceren met hen over alle relaties en andere zaken die redelijkerwijs onze onafhankelijkheid kunnen beïnvloeden en, waar van toepassing, over de daarmee verband houdende maatregelen om onze onafhankelijkheid te waarborgen.

Uit de aangelegenheden die met het bestuursorgaan [*of:* met het auditcomité] zijn gecommuniceerd bepalen wij die zaken die het meest significant waren bij de controle van de geconsolideerde jaarrekening van de huidige verslagperiode, en die derhalve de kernpunten van onze controle uitmaken. Wij beschrijven deze aangelegenheden in ons verslag, tenzij het openbaar maken van deze aangelegenheden is verboden door wet- of regelgeving.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**

***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [, de verklaring van niet-financiële informatie gehecht aan dit jaarverslag[[257]](#footnote-266)] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening].

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van ons mandaat en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA’s), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [, de verklaring van niet-financiële informatie gehecht aan dit jaarverslag[[258]](#footnote-267)] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport] te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheid [aangelegenheden] uit te brengen.

***Aspecten betreffende het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [in voorkomend geval: en andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening]***

Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en is opgesteld overeenkomstig het artikel 119 van het Wetboek van vennootschappen.

[*Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap enkel een jaarverslag* *over de geconsolideerde jaarrekening publiceert]*

In de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u geen afwijking van materieel belang te melden.

*[Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 119, § 2 van het Wetboek van vennootschappen opneemt in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 119, § 2 van het Wetboek van vennootschappen, werd opgenomen in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening. De vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 144, § 1, 6° van het Wetboek van vennootschapen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

*[Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 119, § 2 van het Wetboek van vennootschappen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening*]

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 119, § 2 van het Wetboek van vennootschappen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening. Dit verslag van niet-financiële informatie bevat de door artikel 119, § 2 van het Wetboek van vennootschappen vereiste inlichtingen en is in overeenstemming met de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar. De vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 144, § 1, 6° van het Wetboek van vennootschapen spreken wij ons niet over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

[*Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap een jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening publiceert, waarin het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening is opgenomen**]*

In de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening, zijnde[[259]](#footnote-268):

- [aan te vullen] [[[260]](#footnote-269)]

- …

een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.

*[Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 119, § 2 van het Wetboek van vennootschappen opneemt in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 119, § 2 van het Wetboek van vennootschappen, werd opgenomen in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening, dat deel uitmaakt van sectie [nummer] van het jaarrapport. De vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 144, § 1, 6° van het Wetboek van vennootschapen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

*[Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 119, § 2 van het Wetboek van vennootschappen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening*]

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 119, § 2 van het Wetboek van vennootschappen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening dat deel uitmaakt van sectie [nummer] van het jaarrapport. Dit verslag van niet-financiële informatie bevat de door artikel 119, § 2 van het Wetboek van vennootschappen vereiste inlichtingen en is in overeenstemming met de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar. De vennootschap heeft zich bij het opstellen van deze niet-financiële informatie gebaseerd op [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)]. Overeenkomstig artikel 144, § 1, 6° van het Wetboek van vennootschapen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met het (de) in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening vermelde [vermeld het (de) Europees of internationaal erkende referentiemodel(len)].

***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

* Ons bedrijfsrevisorenkantoor[[261]](#footnote-270) heeft geen opdrachten verricht die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening verricht, en is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de Groep.
* [*Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties*:]
  + [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening.

OF

* + [Aangezien de Groep de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen niet [correct heeft vermeld in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening, informeren wij u dat deze als volgt vermeld en/of uitgesplitst hadden moeten worden [referentie in de geconsolideerde jaarrekening] [type opdracht] [bedragen].

***Andere vermeldingen***

* Huidig verslag is consistent met onze aanvullende verklaring aan het auditcomité bedoeld in artikel 11 van de verordening (EU) nr. 537/2014.
* [*In voorkomend geval*: voeg een paragraaf toe.]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

# 5.10. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Geconsolideerde jaarrekening([[262]](#footnote-271)) – OOB – in het Frans

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L’ASSEMBLEE GENERALE DE [LA SOCIETE\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_] POUR L’EXERCICE CLOS LE \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés de [la société\_\_\_] (« la société ») et de ses filiales (conjointement « le Groupe »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes consolidés ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l’assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l’organe de gestion [émise sur recommandation du comité d’audit et sur présentation du conseil d’entreprise]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l’assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes consolidés de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.[[263]](#footnote-272)

**Rapport sur les comptes consolidés**

***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes consolidés du Groupe , comprenant l’état de la situation financière consolidé[[264]](#footnote-273) au \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_, ainsi que l’état consolidé du résultat net et des autres éléments du résultat global[[265]](#footnote-274), l’état consolidé des variations des capitaux propres et un tableau consolidé des flux de trésorerie de l’exercice clos à cette date, ainsi que les annexes, contenant un résumé des principales méthodes comptables et d’autres informations explicatives, dont le total de l’état de la situation financière consolidé s’élève à € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ et dont l’état consolidé du résultat net et des autres éléments du résultat global se solde par un bénéfice [une perte] de l’exercice de € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.

A notre avis, les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière du Groupe au \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_, ainsi que de ses résultats consolidés et de ses flux de trésorerie consolidés pour l’exercice clos à cette date, conformément aux normes internationales d’information financière (IFRS) telles qu’adoptées par l’Union Européenne et aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

***Fondement de l’opinion sans réserve***

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d’audit (ISA) telles qu’applicables en Belgique[[266]](#footnote-275). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes consolidés » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiquesqui s’appliquent à l’audit des comptes consolidés en Belgique, en ce compris celles concernant l’indépendance.

Nous avons obtenu de l’organe de gestion et des préposés de la société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

***Points clés de l’audit***

Les points clés de l’audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l’audit des comptes consolidés de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n’exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[*Description de chaque point clé de l’audit conformément à la norme ISA 701*]

***Responsabilités de l’organe de gestion relatives à l’établissement des comptes consolidés***

L’organe de gestion est responsable de l'établissement des comptes consolidés donnant une image fidèle conformément aux normes internationales d’information financière (IFRS) telles qu’adoptées par l’Union Européenne et aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu’il estime nécessaire à l’établissement de comptes consolidés ne comportant pas d’anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs.

Lors de l’établissement des comptes consolidés, il incombe à l’organe de gestion d’évaluer la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d’exploitation et d’appliquer le principe comptable de continuité d’exploitation, sauf si l’organe de gestion a l’intention de mettre le Groupe en liquidation ou de cesser ses activités ou s’il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

***Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes consolidés***

Nos objectifs sont d’obtenir l’assurance raisonnable que les comptes consolidés pris dans leur ensemble ne comportent pas d’anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs, et d’émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L’assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d’assurance, qui ne garantit toutefois pas qu’un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d’erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l‘on peut raisonnablement s’attendre à ce qu’elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes consolidés prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l’exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s’applique à l’audit des comptes annuels en Belgique.

Dans le cadre d’un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d’esprit critique. En outre :

* nous identifions et évaluons les risques que les comptes consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d’audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d’une anomalie significative provenant d’une fraude est plus élevé que celui d’une anomalie significative résultant d’une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
* nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l’audit afin de définir des procédures d’audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d’exprimer une opinion sur l’efficacité du contrôle interne du Groupe ;
* nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l’organe de gestion, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
* nous concluons quant au caractère approprié de l’application par l’organe de gestion du principe comptable de continuité d’exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l’existence ou non d’une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l’existence d’une incertitude significative, nous sommes tenus d’attirer l’attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes consolidés au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d’exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s’appuient sur les éléments probants recueillis jusqu’à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire le Groupe à cesser son exploitation ;
* nous apprécions la présentation d’ensemble, la structure et le contenu des comptes consolidés et évaluons si les comptes consolidés reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle ;
* nous recueillons des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités ou activités du Groupe pour exprimer une opinion sur les comptes consolidés. Nous sommes responsables de la direction, de la supervision et de la réalisation de l’audit au niveau du groupe. Nous assumons l’entière responsabilité de l’opinion d’audit.

Nous communiquons à l’organe de gestion [*ou* : au comité d’audit] notamment l’étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constations importantes découlant de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Nous fournissons également à l’organe de gestion [*ou* : au comité d’audit] une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles déontologiques pertinentes concernant l’indépendance, et leur communiquons, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d’avoir une incidence sur notre indépendance ainsi que les éventuelles mesures de sauvegarde y relatives.

Parmi les points communiqués à l’organe de gestion [*ou* : au comité d’audit], nous déterminons les points qui ont été les plus importants lors de l’audit des comptes consolidés de la période en cours, qui sont de ce fait les points clés de l’audit. Nous décrivons ces points dans notre rapport du commissaire, sauf si la loi ou la réglementation n’en interdit la publication.

**Autres obligations légales et réglementaires**

***Responsabilités de l’organe de gestion***

L’organe de gestion est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion sur les comptes consolidés [, de la déclaration non financière annexée à celui-ci[[267]](#footnote-276)] [et des autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés].

***Responsabilités du commissaire***

Dans le cadre de notre mandat et conformément à la norme belge complémentaire (révisée en 2018) aux normes internationales d’audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses[leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion sur les comptes consolidés [, la déclaration non financière annexée à celui-ci[[268]](#footnote-277)] [et les autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés], ainsi que de faire rapport sur cet élément [ces éléments].

***Aspects relatifs au rapport de gestion sur les comptes consolidés [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés]***

A l’issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion sur les comptes consolidés, nous sommes d’avis que celui-ci concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice et a été établi conformément à l’article 119 du Code des sociétés.

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société publie uniquement un rapport de gestion sur les comptes consolidés*]

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l’audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n’avons pas d’anomalie significative à vous communiquer.

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société reprend dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés l’information non financière requise par l’article 119, § 2 du Code des sociétés]*

L’information non financière requise par l’article 119, § 2 du Code des sociétés est reprise dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés. Pour l’établissement de cette information non financière, la société s’est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)(s)]. Conformément à l’article 144, § 1, 6°du Code des sociétés nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] précité(s).

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société reprend dans un rapport distinct annexé au rapport de gestion sur les comptes consolidés, l’information non financière requise par l’article 119, § 2 du Code des sociétés]*

L’information non financière requise par l’article 119, § 2 du Code des sociétés est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion sur les comptes consolidés. Ce rapport sur les informations non financières contient les informations requises par l’article 119, § 2 du Code des sociétés et concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice. Pour l’établissement de cette information non financière, le Groupe s’est basé sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)(s)]. Conformément à l’article 144, § 1, 6°du Code des sociétés nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] mentionné(s) dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés.

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société publie un rapport annuel sur les comptes consolidés, dans lequel figure son rapport de gestion sur les comptes consolidés*]

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l’audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés et les autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés, à savoir[[269]](#footnote-278) :

- [à compléter] [[[270]](#footnote-279)]

- …

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n’avons pas d’anomalie significative à vous communiquer.

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société reprend dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés l’information non financière requise par l’article 119, § 2 du Code des sociétés]*

L’information non financière requise par l’article 119, § 2 du Code des sociétés est reprise dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés qui fait partie de la section [numéro] du rapport annuel. Pour l’établissement de cette information non financière, le Groupe s’est basé sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)(s)Conformément à l’article 144, § 1, 6°du Code des sociétés nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] précité(s).

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société reprend dans un rapport distinct annexé au rapport de gestion sur les comptes consolidés, l’information non financière requise par l’article 119, § 2 du Code des sociétés]*

L’information non financière requise par l’article 119, § 2 du Code des sociétés est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion sur les comptes consolidés qui fait partie de la section [numéro] du rapport annuel. Ce rapport sur les informations non financières contient les informations requises par l’article 119, § 2 du Code des sociétés et concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice. Pour l’établissement de cette information non financière, le Groupe s’est basée sur [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)]. Conformément à l’article 144, § 1, 6°du Code des sociétés nous ne nous prononçons pas sur la question de savoir si cette information non financière est établie conformément au(x) [mentionner le (les) cadre(s) de référence européen(s) ou international(aux) reconnu(s)] mentionné(s) dans le rapport de gestion sur les comptes consolidés.

***Mentions relatives à l’indépendance***

* Notre cabinet de révision[[271]](#footnote-280) n’a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes consolidés et est resté indépendant vis-à-vis du Groupe au cours de notre mandat.
* *[Lorsqu’il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l’article 134 du Code des sociétés, choix à faire entre une des options suivantes :*
* [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l’article 134 du Code des sociétés ont correctement été valorisés et ventilés dans l’annexe des comptes consolidés.]

OU

* [Etant donné que la société n’a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l’article 134 du Code des sociétés dans l’annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes consolidés] [type de mission] [montants].]

***Autres mentions***

* Le présent rapport est conforme au contenu de notre rapport complémentaire destiné au comité d’audit visé à l’article 11 du règlement (UE) n° 537/2014.
* [*Le cas échéant*: insérer un paragraphe]

Lieu d’établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d’entreprises

# 5.11. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Geconsolideerde jaarrekening – Entiteit anders dan een OOB – in het Nederlands

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [DE VENNOOTSCHAP \_\_\_] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_\_20\_\_**

In het kader van de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van [de vennootschap \_\_\_] (de “vennootschap”) en haar filialen (samen “de Groep”), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de geconsolideerde jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.

Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan [uitgebracht op voordracht van de ondernemingsraad[[272]](#footnote-281)]. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslaagt over de jaarrekening afgesloten op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van [de vennootschap xx] uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.[[273]](#footnote-282)

**Verslag over de geconsolideerde jaarrekening**

***Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de geconsolideerde jaarrekening van de Groep, die het geconsolideerd overzicht van de financiële positie[[274]](#footnote-283) op \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook het geconsolideerd overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten[[275]](#footnote-284), het geconsolideerd mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het geconsolideerd kasstroomoverzicht over het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met de belangrijkste gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en overige informatieverschaffing, waarvan het totaal van het geconsolideerd overzicht van de financiële positie € \_\_ bedraagt en waarvan het geconsolideerd overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € \_\_\_.

Naar ons oordeel geeft de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en van de financiële toestand van de Groep op \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_ alsook van zijn geconsolideerde resultaten en van zijn geconsolideerde kasstromen over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) zoals goedgekeurd door de Europese Unie en met de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften.

***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België[[276]](#footnote-285). Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening” van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) zoals goedgekeurd door de Europese Unie en met de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften, alsook voor de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

Bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de Groep om zijn continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuursorgaan het voornemen heeft om de Groep te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening***

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de geconsolideerde jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een commissarisverslag waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA’s is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze geconsolideerde jaarrekening, beïnvloeden.

Bij de uitvoering van onze controle leven wij het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de controle van de jaarrekening in België na.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA’s, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

* het identificeren en inschatten van de risico’s dat de geconsolideerde jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico’s inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
* het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de Groep;
* het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen ;
* het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de Groep om zijn continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons commissarisverslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de geconsolideerde jaarrekening, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons commissarisverslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de Groep zijn continuïteit niet langer kan handhaven;
* het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de geconsolideerde jaarrekening, en van de vraag of de geconsolideerde jaarrekening de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld;
* het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfsactiviteiten binnen de Groep gericht op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de geconsolideerde jaarrekening. Wij zijn verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. Wij blijven ongedeeld verantwoordelijk voor ons oordeel.

Wij communiceren met het bestuursorgaan [*of:* met het auditcomité] onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**

***Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening].

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van ons mandaat en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA’s), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport]te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheid [aangelegenheden] uit te brengen.

***Aspecten betreffende het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening [in voorkomend geval: en andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening]***

Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en is opgesteld overeenkomstig het artikel 119 van het Wetboek van vennootschappen.

[*Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap enkel een jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening publiceert]*

In de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u geen afwijking van materieel belang te melden.

[*Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap een jaarrapport publiceert, waarin het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening* *is opgenomen]*

In de context van onze controle van de geconsolideerde jaarrekening zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening, zijnde[[277]](#footnote-286):

- [aan te vullen][[[278]](#footnote-287)]

- …

een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.

***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

* Ons bedrijfsrevisorenkantoor[[279]](#footnote-288) heeft geen opdrachten verricht die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening verricht en is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de Groep.
* [*Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties*:]
  + [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening.

OF

* + [Aangezien de Groep de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen niet [correct] heeft vermeld in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening, informeren wij u dat deze als volgt vermeld en/of uitgesplitst hadden moeten worden [referentie in de geconsolideerde jaarrekening] [type opdracht] [bedragen].

***Andere vermeldingen***

* [*In voorkomend geval*: voeg een paragraaf toe.]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

# 5.12. Model van commissarisverslag – Zonder voorbehoud – Geconsolideerde jaarrekening – Entiteit anders dan een OOB – in het Frans

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L’ASSEMBLEE GENERALE DE [LA SOCIETE\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_] POUR L’EXERCICE CLOS LE \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés de [la société\_\_\_] (« la société ») et de ses filiales (conjointement « le Groupe »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes consolidés ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l’assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l’organe de gestion [émise sur présentation du conseil d’entreprise[[280]](#footnote-289)]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l’assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes consolidés de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.[[281]](#footnote-290)

**Rapport sur les comptes consolidés**

***Opinion sans réserve***

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes consolidés du Groupe , comprenant l’état de la situation financière consolidé[[282]](#footnote-291) au \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_, l’état consolidé du résultat net et des autres éléments du résultat global[[283]](#footnote-292), l’état consolidé des variations des capitaux propres et un tableau consolidé des flux de trésorerie de l’exercice clos à cette date, ainsi que les annexes, contenant un résumé des principales méthodes comptables et d’autres informations explicatives, dont le total de l’état de la situation financière consolidé s’élève à € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ et dont l’état consolidé du résultat net et des autres éléments du résultat global se solde par un bénéfice [une perte] de l’exercice de € \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.

A notre avis, les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière du Groupe au \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_, ainsi que de ses résultats consolidés et de ses flux de trésorerie consolidés pour l’exercice clos à cette date, conformément aux normes internationales d’information financière (IFRS) telles qu’adoptées par l’Union Européenne et aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

***Fondement de l’opinion sans réserve***

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d’audit (ISA) telles qu’applicables en Belgique[[284]](#footnote-293). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes consolidés » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiquesqui s’appliquent à l’audit des comptes consolidés en Belgique, en ce compris celles concernant l’indépendance.

Nous avons obtenu de l’organe de gestion et des préposés de la société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

***Responsabilités de l’organe de gestion relatives à l’établissement des comptes consolidés***

L’organe de gestion est responsable de l'établissement des comptes consolidés donnant une image fidèle conformément aux normes internationales d’information financière (IFRS) telles qu’adoptées par l’Union Européenne et aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu’il estime nécessaire à l’établissement de comptes consolidés ne comportant pas d’anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs.

Lors de l’établissement des comptes consolidés, il incombe à l’organe de gestion d’évaluer la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d’exploitation et d’appliquer le principe comptable de continuité d’exploitation, sauf si l’organe de gestion a l’intention de mettre le Groupe en liquidation ou de cesser ses activités ou s’il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

***Responsabilités du commissaire relatives à l’audit des comptes consolidés***

Nos objectifs sont d’obtenir l’assurance raisonnable que les comptes consolidés pris dans leur ensemble ne comportent pas d’anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs, et d’émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L’assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d’assurance, qui ne garantit toutefois pas qu’un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d’erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes consolidés prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l’exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s’applique à l’audit des comptes annuels en Belgique.

Dans le cadre d’un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d’esprit critique. En outre :

* nous identifions et évaluons les risques que les comptes consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d’erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d’audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d’une anomalie significative provenant d’une fraude est plus élevé que celui d’une anomalie significative résultant d’une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
* nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l’audit afin de définir des procédures d’audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d’exprimer une opinion sur l’efficacité du contrôle interne du Groupe ;
* nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l’organe de gestion, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
* nous concluons quant au caractère approprié de l’application par la direction du principe comptable de continuité d’exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l’existence ou non d’une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l’existence d’une incertitude significative, nous sommes tenus d’attirer l’attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes consolidés au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d’exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s’appuient sur les éléments probants recueillis jusqu’à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire le Groupe à cesser son exploitation ;
* nous apprécions la présentation d’ensemble, la structure et le contenu des comptes consolidés et évaluons si les comptes consolidés reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle ;
* nous recueillons des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités ou activités du Groupe pour exprimer une opinion sur les comptes consolidés. Nous sommes responsables de la direction, de la supervision et de la réalisation de l’audit au niveau du groupe. Nous assumons l’entière responsabilité de l’opinion d’audit.

Nous communiquons à l’organe de gestion notamment l’étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

**Autres obligations légales et réglementaires**

***Responsabilités de l’organe de gestion***

L’organe de gestion est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion sur les comptes consolidés [et des autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés].

***Responsabilités du commissaire***

Dans le cadre de notre mandat et conformément à la norme belge complémentaire (révisée en 2018) aux normes internationales d’audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses[leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion sur les comptes consolidés [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], ainsi que de faire rapport sur cet élément [ces éléments].

***Aspects relatifs au rapport de gestion sur les comptes consolidés [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés]***

A l’issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion sur les comptes consolidés, nous sommes d’avis que celui-ci concorde avec les comptes consolidés pour le même exercice et a été établi conformément à l’article 119 du Code des sociétés.

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société publie uniquement un rapport de gestion sur les comptes consolidés*]

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l’audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n’avons pas d’anomalie significative à vous communiquer.

[*Paragraphe à utiliser lorsque la société publie un rapport annuel sur les comptes consolidés, dans lequel figure son rapport de gestion sur les comptes consolidés*]

Dans le cadre de notre audit des comptes consolidés, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l’audit, si le rapport de gestion sur les comptes consolidés et les autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés, à savoir[[285]](#footnote-294) :

- [à compléter] [[[286]](#footnote-295)]

- …

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n’avons pas d’anomalie significative à vous communiquer.

***Mentions relatives à l’indépendance***

* Notre cabinet de révision[[287]](#footnote-296) n’a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes consolidés et est resté indépendant vis-à-vis du Groupe au cours de notre mandat.
* *[Lorsqu’il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l’article 134 du Code des sociétés, choix à faire entre une des options suivantes :*
* [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l’article 134 du Code des sociétés ont correctement été ventilés et valorisés dans les annexes aux comptes consolidés.]

OU

* [Etant donné que la société n’a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l’article 134 du Code des sociétés dans les annexes aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes consolidés] [type de mission] [montants].]

***Autres mentions***

* [*Le cas échéant*: insérer un paragraphe]

Lieu d’établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ,

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d’entreprises

## **5.13. Model van verslag van niet-bevinding** **([[288]](#footnote-297)) – in het Nederlands**

**Verslag van niet-bevinding, opgesteld door de commissaris,**

**BESTEMD VOOR DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE [vennootschap \_\_\_\_\_\_\_\_] OVER het boekjaar afgesloten op \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_**

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van uw vennootschap, brengen wij u verslag uit in het kader van ons mandaat van commissaris [*in voorkomend geval*: van bedrijfsrevisor aangesteld door de voorzitter van de rechtbank van koophandel], in toepassing van artikel 143, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen.

Op datum van onderhavig verslag stellen wij vast dat wij de jaarrekening zoals afgesloten door het bestuursorgaan[[289]](#footnote-298) nog niet hebben ontvangen. Bijgevolg zijn wij niet in staat om ons commissarisverslag bestemd voor de algemene vergadering op te stellen, noch om de termijnen na te leven die in het Wetboek van vennootschappen zijn voorgeschreven in verband met de terbeschikkingstelling ervan.

Wij hebben het bestuursorgaan herinnerd aan de wettelijke verplichting betreffende de door het Wetboek van vennootschappen vastgelegde termijnen voor het overhandigen van de vereiste documenten aan de commissaris en de aandeelhouders.

Onderhavig verslag is niet het commissarisverslag bedoeld in artikelen 143, eerste lid, en 144 van het Wetboek van vennootschappen en kan niet worden gebruikt om te voldoen aan de vereiste van artikel 100, § 1, 4° van het Wetboek van vennootschappen.

## **5.14. Model van verslag van niet-bevinding** **([[290]](#footnote-299)) – in het Frans**

**Rapport de carence, etabli par le commissaire, DESTINE A L’ASSEMBLEE GENERALE DE [LA société \_\_\_\_\_] POUR l’exercice clos le \_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de votre société, nous vous faisons rapport dans le cadre de notre mandat de commissaire [*le cas échéant :* de réviseur d’entreprises désigné par le président du tribunal de commerce], en application de l'article 143, deuxième alinéa, du Code des sociétés.

Nous constatons, à la date du présent rapport, que nous n’avons pas encore reçu les comptes annuels clôturés par l’organe de gestion[[291]](#footnote-300). Nous ne sommes, par conséquent, pas en mesure d’établir notre rapport de commissaire destiné à l’assemblé générale ni de respecter les délais prescrits par le Code des sociétés en rapport avec sa mise à disposition.

Nous avons rappelé à l’organe de gestion l’obligation légale relative aux délais fixés par le Code des sociétés pour la remise au commissaire et aux actionnaires des documents requis.

Le présent rapport n'est pas le rapport du commissaire visé par les articles 143, premier alinéa, et 144 du Code des sociétés et ne peut être utilisé pour répondre à l'exigence de l'article 100, §1, 4° du Code des sociétés.

1. () Zie [www.ibr-ire.be (vertalingen nieuwe en herziene ISA's)](file://192.168.1.225/eureka/VAKTECHNIEK/_WIP%20VAKTECHNIEK/A.%20COMMISSIES%20&%20WERKGROEPEN/COMMISSIE%20NORMEN/WG%20COMMISSARISVERSLAG/ICCI%20Publicatie%202018/Masterfile%20ICCI%20Publicatie%202018/www.ibr-ire.be%20(vertalingen%20nieuwe%20en%20herziene%20ISA's))[.](https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/nieuwe-herziene-ISAs/Pages/Default.aspx) [↑](#footnote-ref-1)
2. () Dit boek houdt bijgevolg nog geen rekening met het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, zoals dat door de Kamer van Volksvertegenwoordigers in plenaire vergadering van 28 februari 2019. [↑](#footnote-ref-2)
3. () Zoals dit het geval is in het Wetboek van vennootschappen, wordt in dit boek in de tekst steevast verwezen naar de termen “hij” en “hem” ter verwijzing naar de “commissaris”, ongeacht het geslacht. [↑](#footnote-ref-3)
4. () “*De artikelen 130 tot 133, 134, § 1, 2, 3 en 6, 135 tot 140, 142 tot 144, met uitzondering van artikel 144, eerste lid, 6° en 7°, van het Wetboek van vennootschappen zijn van overeenkomstige toepassing op de verenigingen die een commissaris hebben benoemd.*” (art. 17, § 7 van de wet van 27 juni 1921). Voor stichtingen en ivzw’s zijn de artikelen 37, § 7, respectievelijk 53, § 6 van toepassing. [↑](#footnote-ref-4)
5. () Te noteren valt dat het jaarrapport (*annual report* of *rapport annuel*) ook het jaarverslag (*management’s report* of *rapport de gestion*) kan bevatten. [↑](#footnote-ref-5)
6. () Zie artikel 28 van de wet van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad. [↑](#footnote-ref-6)
7. () Zie de artikelen 120 en 124 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren. [↑](#footnote-ref-7)
8. () De vertalingen zijn beschikbaar op de website van het IBR: [www.ibr-ire.be/regelgeving](https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/nieuwe-herziene-ISAs/Pages/Default.aspx). [↑](#footnote-ref-8)
9. () In dit boek wordt vaak verwezen naar “controleverslag”. [↑](#footnote-ref-9)
10. () In voorkomend geval aan te passen als volgt: “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad”.* [↑](#footnote-ref-10)
11. () In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggegaan vóór 1997, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn verslag welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en past hij de zin als volgt aan: “*Wij zijn in functie sinds minstens [X] jaar.*” [↑](#footnote-ref-11)
12. () In verband met de termijn van het commissarismandaat, zie “*Het statuut van de commissaris”,* ICCI, Maklu, Antwerpen, p. 107-108; *Vademecum – Deel II: Rechtsleer*, IBR, 2009, p. 540-541. [↑](#footnote-ref-12)
13. () In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggegaan vóór 1997, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn verslag welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en past hij de zin als volgt aan: “*Wij zijn in functie sinds minstens [X] jaar.*” [↑](#footnote-ref-13)
14. () In dit boek wordt vaak verwezen naar “controleverslag”. [↑](#footnote-ref-14)
15. () Paragraaf 8 van de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA’s bepaalt: “*Onverminderd paragrafen 1 tot 3 van onderhavige norm, zullen de bedrijfsrevisoren, in de mate dat de toepassing van de ISA’s of van de ISRE’s of van verdere wijzigingen in de Belgische context niet het voorwerp van een Belgische norm uitmaakt, hun beste vakkundig oordeel toepassen om deze toepassing zeker te stellen.”.* [↑](#footnote-ref-15)
16. () *Cf.* ISA 705 (Herzien), par. A1. [↑](#footnote-ref-16)
17. () Voor alle duidelijkheid: het feit dat het jaarverslag en de jaarrekening samen worden opgenomen in één document dat door de gecontroleerde entiteit bij de Balanscentrale van de Nationale Bank van België dient te worden neergelegd, mag de lezer er geenszins toe doen besluiten dat het jaarverslag een integrerend deel is van de jaarrekening. Het nieuw volledig schema van de jaarrekening dat beschikbaar is op de website van de NBB vermeldt van nu af aan op pagina VOL1 dat het neerleggingsformulier de “Jaarrekening en andere overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen neer te leggen documenten” beoogt en dat deze laatste opgenomen worden op pagina VOL7 onder de titel “Andere overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen neer te leggen documenten”, waarbij onder andere melding wordt gemaakt van het jaarverslag en het commissarisverslag. [↑](#footnote-ref-17)
18. () Zie ook IBR-Advies 2017/06 van 6 oktober 2017. [↑](#footnote-ref-18)
19. () ISA 705 (Herzien) legt aan de auditor het verbod op om kernpunten van de controle op te nemen als hij een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert, tenzij dit vereist is op grond van wet- of regelgeving (zie tevens ISA 701, par. 5). [↑](#footnote-ref-19)
20. () ISA 701, “Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor”*.* [↑](#footnote-ref-20)
21. () Overeenkomstig paragraaf 19 van de bijkomende norm (herzien in 2018) dient de commissaris, overeenkomstig ISA 700 (Herzien), duidelijke titels te gebruiken in het “Verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening” en erop toe te zien om, met naleving van de door de ISA’s vereiste volgorde, de daarin opgesomde secties op te nemen. [↑](#footnote-ref-21)
22. () Zie modellen van commissarisverslag gehecht aan de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-22)
23. () Zie modellen van commissarisverslag gehecht aan de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-23)
24. () Modellen van commissarisverslag gehecht aan de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-24)
25. () ISA 705 (Herzien) (par. 10) bepaalt eveneens dat de commissaris een oordeelonthouding dient te formuleren als, in uiterst zeldzame omstandigheden waarin meerdere onzekerheden meespelen, hij tot de conclusie komt dat, ondanks het feit dat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot elk van de afzonderlijke onzekerheden, het niet mogelijk is een oordeel over de jaarrekening te vormen vanwege de mogelijke interactie tussen de onzekerheden en het mogelijke cumulatieve effect ervan op de jaarrekening. [↑](#footnote-ref-25)
26. () Paragraaf 8 van de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA’s bepaalt: “*Onverminderd paragrafen 1 to 3 van onderhavige norm, zullen de bedrijfsrevisoren, in de mate dat de toepassing van de ISA’s of van de ISRE’s of van verdere wijzigingen in de Belgische context niet het voorwerp van een Belgische norm uitmaakt, hun beste vakkundig oordeel toepassen om deze toepassing zeker te stellen.”.* [↑](#footnote-ref-26)
27. () Van toepassing wanneer een jaarverslag wordt opgesteld. [↑](#footnote-ref-27)
28. () Met betrekking tot ISA 720 (Herzien) die handelt over de verantwoordelijkheden met betrekking tot andere informatie, is het interessant erop te wijzen dat in de context van de internationale standaarden, deze sectie is opgenomen in het verslag over de controle van de jaarrekening. Ter verduidelijking en rekening houdend met de Belgische wettelijke verplichtingen met betrekking tot het oordeel over het jaarverslag, heeft de bijkomende norm de door deze sectie vereiste elementen opgenomen in het Verslag betreffende de overige door wet- en regelgeving gestelde rapporteringsvereisten in hoofde van de commissaris en dit in overeenstemming met het alternatief toegestaan door paragraaf 24 van ISA 720 (Herzien). [↑](#footnote-ref-28)
29. () Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 96, § 4 van het Wetboek van vennootschappen en in dit verband verplicht is om een verklaring van niet-financiële informatie op te stellen, beslist om deze verklaring op te nemen in een afzonderlijk verslag, wordt dit afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag. [↑](#footnote-ref-29)
30. () Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 119, § 2 van het Wetboek van vennootschappen en in dit verband verplicht is om een verklaring van geconsolideerde niet-financiële informatie op te stellen, beslist om deze verklaring op te nemen in een afzonderlijk verslag, wordt dit afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening. [↑](#footnote-ref-30)
31. () Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 119, § 2 van het Wetboek van vennootschappen en in dit verband verplicht is om een verklaring van geconsolideerde niet-financiële informatie op te stellen, beslist om deze verklaring op te nemen in een afzonderlijk verslag, wordt dit afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening. [↑](#footnote-ref-31)
32. () Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 119, § 2 van het Wetboek van vennootschappen en in dit verband verplicht is om een verklaring van geconsolideerde niet-financiële informatie op te stellen, beslist om deze verklaring op te nemen in een afzonderlijk verslag, wordt dit afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening. [↑](#footnote-ref-32)
33. () Paragraaf 34 van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-33)
34. () Par. 42 van de bijkomende norm (herzien in 2018) voorziet: “*Indien een entiteit een jaarrapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”*.” [↑](#footnote-ref-36)
35. () De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen). Opdat het voor de lezer van het verslag duidelijk is welke documenten werden beoogd door de werkzaamheden van de commissaris, is het dan ook belangrijk dat deze uitdrukkelijk worden aangegeven in zijn verslag.

    Onverminderd de hierna vermelde bepalingen geeft pParagraaf A5 van ISA 720 (Herzien) geeft een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over: aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren; maatschappelijke verslagen; duurzaamheidsverslagen; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling; rapporten over productverantwoordelijkheid; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden; rapporten over mensenrechten. In het kader van een OOB die voldoet aan de criteria van art. 96, § 4 W. Venn., maken de sociale, de personeels- en milieu-aangelegenheden, de eerbiediging van mensenrechten en de bestrijding van corruptie en omkoping deel uit van het jaarverslag en maken zij als zodanig integraal deel uit van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport. In het kader van een op een gereglementeerde markt genoteerde vennootschap in de zin van art. 4 W. Venn., moet het diversiteitsbeleid dat wordt gevoerd met betrekking tot de leden van de raad van bestuur, de leden van het directiecomité, de andere leiders en de personen belast met het dagelijks bestuur van de vennootschap worden beschreven in de verklaring inzake deugdelijk bestuur, die een specifiek onderdeel van het jaarverslag vormt (art. 96, § 2 W. Venn.) en als zodanig integraal deel uitmaakt van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport.] [↑](#footnote-ref-37)
36. () Par. 42 van de bijkomende norm (herzien in 2018) voorziet: “Indien een entiteit een jaarrapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.” [↑](#footnote-ref-39)
37. () De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen). Opdat het voor de lezer van het verslag duidelijk is welke documenten werden beoogd door de werkzaamheden van de commissaris, is het dan ook belangrijk dat deze uitdrukkelijk worden aangegeven in zijn verslag.

    Onverminderd de hierna vermelde bepalingen geeft paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over: aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren; maatschappelijke verslagen; duurzaamheidsverslagen; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling; rapporten over productverantwoordelijkheid; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden; rapporten over mensenrechten. In het kader van een OOB die voldoet aan de criteria van art. 119, § 2 W. Venn., maken de sociale, de personeels- en milieu-aangelegenheden, de eerbiediging van mensenrechten en de bestrijding van corruptie en omkoping deel uit van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en maken zij als zodanig integraal deel uit van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport. In het kader van een op een gereglementeerde markt genoteerde vennootschap in de zin van art. 4 W. Venn., moet het diversiteitsbeleid dat wordt gevoerd met betrekking tot de leden van de raad van bestuur, de leden van het directiecomité, de andere leiders en de personen belast met het dagelijks bestuur van de vennootschap worden beschreven in de verklaring inzake deugdelijk bestuur, die een specifiek onderdeel van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening vormt (art. 119, § 2 W. Venn.) en als zodanig integraal deel uitmaakt van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport.] [↑](#footnote-ref-40)
38. () Wat de genoteerde entiteiten in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen betreft, is artikel 526*bis,* § 6, 5) van het Wetboek van vennootschappen van toepassing. [↑](#footnote-ref-44)
39. () Overeenkomstig de artikelen 17, § 7, 37, § 7 en 53, § 6 van de wet van 27 juni 1921. [↑](#footnote-ref-45)
40. () Met uitzondering van art. 6 van de wet van 27 juni 1921 dat, voor wat de vzw’s betreft, voorziet dat de algemene vergadering ten minste acht dagen van tevoren moet worden opgeroepen. [↑](#footnote-ref-47)
41. ()  Zie Mededeling 2017/06 van het IBR, “Commissarisverslag bij verenigingen en stichtingen”. [↑](#footnote-ref-48)
42. () IBR, *Vademecum,* 2009, Deel I, p. 146. [↑](#footnote-ref-49)
43. () IBR, *Vademecum,* 2009, Deel I, p. 146-147. [↑](#footnote-ref-50)
44. () IBR, *Vademecum*n 2009, Deel I, p. 608 e.v. [↑](#footnote-ref-51)
45. () Zie CBN-advies 2014/4, §10. [↑](#footnote-ref-52)
46. () Overeenkomstig paragraaf 9 van ISA 580 dient de commissaris de bevestigingsbrief te laten ondertekenen door personen die tot het management behoren en die verantwoordelijk zijn voor het voorbereiden en/of het opstellen van de jaarrekening op het hoogste niveau van de gecontroleerde entiteit, alsook haar onderliggend financieel beleid, rekening houdend met hun kennis van de feiten en met hun bevoegdheid. De commissaris dient na te gaan of het in bepaalde gevallen passend is om daarenboven aan een andere betrokken persoon (of ander betrokken orgaan) die (dat) het recht heeft om de vennootschap te verbinden voor handelingen buiten het dagelijks beheer, de bevestigingsbrief mede te ondertekenen. [↑](#footnote-ref-53)
47. () Zie IBR-Advies 2018/02. [↑](#footnote-ref-54)
48. () Artikel 144, §1, 5° van het Wetboek van vennootschappen laat de commissaris toe om een verwijzing op te nemen naar bepaalde aangelegenheden waarop hij in het bijzonder de aandacht vestigt ongeacht of met betrekking tot deze aangelegenheden een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking werd gebracht. [↑](#footnote-ref-55)
49. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-56)
50. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen, naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-57)
51. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-58)
52. ()  Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-59)
53. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-60)
54. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-61)
55. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-62)
56. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-63)
57. () Artikel 91 van het KB van 30 januari 2001 bepaalt dat enkel de gegevens “van materieel belang” in de toelichting bij de jaarrekening moeten worden vermeld. [↑](#footnote-ref-64)
58. () [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be), rubriek “regelgeving”, subrubriek “adviezen”. [↑](#footnote-ref-65)
59. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-66)
60. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-67)
61. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-68)
62. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-69)
63. () De aspecten met betrekking tot het ontslag van en de ontslagname door de commissaris worden niet uitgewerkt in onderhavig boek. [↑](#footnote-ref-70)
64. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-71)
65. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-72)
66. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-73)
67. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-74)
68. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-75)
69. ()  Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-76)
70. () ISA 705 (Herzien), paragraaf 5 (a). [↑](#footnote-ref-77)
71. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-78)
72. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-79)
73. () ISA 580, paragraaf 8, bepaalt: “*Voor de toepassing van deze ISA moeten verwijzingen naar “management” worden gelezen als “management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen.*”. [↑](#footnote-ref-80)
74. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-81)
75. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-82)
76. () Zie sectie 1.5.4., hierboven. [↑](#footnote-ref-83)
77. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-84)
78. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-85)
79. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-86)
80. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-87)
81. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-88)
82. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-89)
83. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-90)
84. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-91)
85. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-92)
86. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-93)
87. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-94)
88. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-95)
89. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-96)
90. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-97)
91. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-98)
92. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-99)
93. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-100)
94. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-101)
95. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-102)
96. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-103)
97. () De lezer moet er zich bewust van zijn dat wanneer de sociale balans deel uitmaakt van de jaarrekening, het oordeel over de balans en de daarop betrekking hebbende toelichtingen niet gaat over de sociale balans zodat het gesplitst oordeel waarschijnlijk niet gepast is. [↑](#footnote-ref-104)
98. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-105)
99. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-106)
100. () *Cf.* IBR, *Vademecum,* 2009, Deel I, p. 490. [↑](#footnote-ref-107)
101. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-108)
102. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-109)
103. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-110)
104. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-111)
105. () Zie ook art. XX.23, §3, Wetboek Economisch Recht (Boek XX, Insolventie). In deze context wordt ook verwezen naar de Interinstitutenaanbeveling WCO van 8 juni 2016 en de interpretatieve nota van 4 oktober 2018 ([www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be)). [↑](#footnote-ref-112)
106. () Krachtens de wet van 11 augustus 2017 houdende invoeging van het Boek XX "Insolventie van ondernemingen", in het Wetboek van economisch recht, en houdende invoeging van de definities eigen aan Boek XX en van de rechtshandhavingsbepalingen eigen aan Boek XX in het Boek I van het Wetboek van economisch recht, is Boek XX in werking getreden op 1 mei 2018. Vanaf deze datum wordt de wet betreffende de continuïtet van de ondernemingen opgeheven. [↑](#footnote-ref-113)
107. () Wij verwijzen bijvoorbeeld naar een andere ICCI publicatie: B. TILLEMAN, *Het statuut van de commissaris*, Brugge, die Keure, 2007, nr. 2, 220 p. (beschikbaar op <http://www.icci.be/nl/publicaties/Pages/Het-statuut-van-de-commissaris.aspx>). [↑](#footnote-ref-114)
108. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-115)
109. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-116)
110. () *Cf.* Omzendbrief IBR 2012/01, “Waarde van een *comfortletter*/patronaatsverklaring”. [↑](#footnote-ref-117)
111. () *Cf.* Omzendbrief IBR 2012/01, “Waarde van een *comfortletter*/patronaatsverklaring”. [↑](#footnote-ref-118)
112. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-119)
113. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-120)
114. () *Cf*. ISA 700 (Herzien), paragraaf 17. [↑](#footnote-ref-121)
115. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-122)
116. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-123)
117. () De commissaris heeft in dit verband de werkzaamheden uitgevoerd die vereist zijn op grond van paragraaf 18 van ISA 570 (Herzien). [↑](#footnote-ref-124)
118. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-125)
119. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-126)
120. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-127)
121. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-128)
122. () Rekening houdend met specifieke feiten en omstandigheden (met inbegrip van bv. een bestaande doch onvolledige toelichting) en in hoofdzaak met het feit dat dergelijke situatie het voorwerp uitmaakt van een door de commissaris toe te passen oordeelsvorming in de context van het toepassen van ISA 705 (Herzien) (en par. 23 van ISA 570 (Herzien)). Zo is het inderdaad soms mogelijk dat het opstellen van de jaarrekening op grond van de continuïteitsveronderstelling tot dezelfde balans en resultatenrekening leidt in vergelijking met de situatie waarin diezelfde jaarrekening wordt opgesteld op grond van het vereffeningsbeginsel, waarbij het verschil tussen deze situaties zich enkel situeert op het niveau van de toelichting over de gehanteerde waarderingsregels. [↑](#footnote-ref-129)
123. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-130)
124. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-131)
125. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-132)
126. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-133)
127. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-134)
128. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-135)
129. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-136)
130. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-137)
131. () Voor een algemeen overzicht van ISA 560 en de interpretatie in het kader van de Belgische context (W. Venn.) wordt verwezen naar: D. Schockaert, “*Audit of financial statements. Subsequent Events*”, *Tax Audit Accountancy* (TAA), 22/2010, beschikbaar op de website van het ICCI ([www.icci.be](http://www.icci.be/), rubriek “publicaties”, subrubriek “TAA”). [↑](#footnote-ref-138)
132. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-140)
133. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-141)
134. () De wet van 27 juni 1921 verwijst nog naar de oude nummering van artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen. Dit dient gelezen te worden als “*De artikelen 130 tot 133, 134, §§ 1, 2, 3 en 6, 135 tot 140, 142 tot 144, met uitzondering van artikel 144, §1, 6° en 8°, van het Wetboek van vennootschappen zijn van overeenkomstige toepassing op de verenigingen die een commissaris hebben benoemd.*”. [↑](#footnote-ref-142)
135. () [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be), rubriek “regelgeving”, subrubriek “mededelingen”. [↑](#footnote-ref-143)
136. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-144)
137. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. [↑](#footnote-ref-145)
138. () Zie ook art. XX.23, §3, Wetboek Economisch Recht (Boek XX, Insolventie). In deze context wordt ook verwezen naar de Interinstitutenaanbeveling WCO van 8 juni 2016 en de interpretatieve nota van 4 oktober 2018 ([www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be)). [↑](#footnote-ref-146)
139. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-147)
140. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2. [↑](#footnote-ref-148)
141. () Zie bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-149)
142. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-150)
143. ()  Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2. [↑](#footnote-ref-151)
144. () Zie bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-152)
145. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-153)
146. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2. [↑](#footnote-ref-154)
147. () Zie bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-155)
148. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-156)
149. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2. [↑](#footnote-ref-157)
150. () Zie bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-158)
151. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-159)
152. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2. [↑](#footnote-ref-160)
153. () Zie bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-161)
154. () Paragraaf A30 van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-162)
155. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-163)
156. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2. [↑](#footnote-ref-164)
157. () Zie bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-165)
158. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-166)
159. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2. [↑](#footnote-ref-167)
160. () Zie bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-168)
161. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-169)
162. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2. [↑](#footnote-ref-170)
163. () Zie bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-171)
164. [[] De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen). Opdat het voor de lezer van het verslag duidelijk is welke documenten werden beoogd door de werkzaamheden van de commissaris, is het dan ook belangrijk dat deze uitdrukkelijk worden aangegeven in zijn verslag.

     Paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over: aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren; maatschappelijke verslagen; duurzaamheidsverslagen; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling; rapporten over productverantwoordelijkheid; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden; rapporten over mensenrechten] [↑](#footnote-ref-172)
165. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-173)
166. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2. [↑](#footnote-ref-174)
167. () Zie bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-175)
168. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (Herzien in 2017). [↑](#footnote-ref-176)
169. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2. [↑](#footnote-ref-177)
170. () Zie bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-178)
171. ()  Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-179)
172. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2. [↑](#footnote-ref-180)
173. () Zie bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-181)
174. () Artikel 14/1 werd in het Wetboek van vennootschappen ingevoegd door artikel 154 van 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. [↑](#footnote-ref-182)
175. () Artikel 58/11 van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen (ingevoegd door artikel 143 van 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). [↑](#footnote-ref-183)
176. () Er wordt in dit kader gewezen op art. 140 W. Venn. dat bepaalt: “*De commissarissen zijn jegens de vennootschap aansprakelijk voor de tekortkomingen die zij in de uitoefening van hun taak begaan. Zij zijn zowel jegens de vennootschap als jegens derden, hoofdelijk aansprakelijk voor alle schade die het gevolg is van overtreding van de bepalingen van dit wetboek of van de statuten. Ten aanzien van de overtredingen waaraan zij geen deel hebben gehad, worden zij van die aansprakelijkheid slechts ontheven wanneer zij aantonen dat zij hun taak naar behoren hebben vervuld en zij die overtredingen hebben aangeklaagd bij het bestuursorgaan en, in voorkomend geval, indien daar geen passend gevolg werd gegeven, op de eerste daaropvolgende algemene vergadering nadat zij er kennis van hebben gekregen.”.* [↑](#footnote-ref-184)
177. () Artikel 58/11, derde en vierde lid, van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen. [↑](#footnote-ref-185)
178. () Onder voorbehoud van de uitspraak van de Raad van State naar aanleiding van het beroep tot nietigverklaring en de vordering tot schorsing van dit artikel ingesteld door avocat.be. [↑](#footnote-ref-186)
179. () Artikel 47, §1 van de wet van 18 september 2017. [↑](#footnote-ref-187)
180. [↑](#footnote-ref-188)
181. (172) Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018).

     () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2. [↑](#footnote-ref-189)
182. ()  Zie bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-190)
183. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-191)
184. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2. [↑](#footnote-ref-192)
185. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-193)
186. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2. [↑](#footnote-ref-194)
187. () Zie bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-195)
188. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-196)
189. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2. [↑](#footnote-ref-197)
190. () Zie bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-198)
191. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-199)
192. () Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herzien in 2018), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2. [↑](#footnote-ref-200)
193. () Zie bijkomende norm (herzien in 2018). [↑](#footnote-ref-201)
194. () De art. 17, §7, art. 37, §7 en art. 53, §6 van de wet van 27 juni 1921 verwijzen naar artikel *“144, met uitzondering van artikel 144, eerste lid, 6° en 7° van het Wetboek van vennootschappen”.* Gezien de wijziging van dit artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen door de wet van 7 december 2012 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren moet voormelde verwijzing begrepen worden als artikel 144, met uitzondering van artikel 144, §1, 6° en 8°. [↑](#footnote-ref-202)
195. () Deze terminologie dient te worden aangepast aan het door de vereniging of door de stichting uitgebracht verslag; de vermelding dient te worden geschrapt indien er geen schriftelijk verslag bestemd voor de algemene vergadering of voor derden wordt uitgebracht. [↑](#footnote-ref-203)
196. ([) De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen). Opdat het voor de lezer van het verslag duidelijk is welke documenten werden beoogd door de werkzaamheden van de commissaris, is het dan ook belangrijk dat deze uitdrukkelijk worden aangegeven in zijn verslag.

     Paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over: aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren; maatschappelijke verslagen; duurzaamheidsverslagen; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling; rapporten over productverantwoordelijkheid; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden; rapporten over mensenrechten. [↑](#footnote-ref-204)
197. () *Cf*. IBR, *Jaarverslag*, 1993, p. 192-194. [↑](#footnote-ref-205)
198. () *Cf.* Voor de naamloze vennootschappen: art. 552, 553 en 555 W. Venn. [↑](#footnote-ref-206)
199. () *Cf*. IBR-Mededeling 2017/06, “Commissarisverslag bij verenigingen en stichtingen”. [↑](#footnote-ref-208)
200. () *Ibid*. [↑](#footnote-ref-209)
201. () In voorkomend geval aan te vullen met de identificatie van de stukken die het bestuursorgaan aan de commissaris dient te overhandigen overeenkomstig artikel 143, 1ste lid, van het Wetboek van vennootschappen en die niet werden overgemaakt. [↑](#footnote-ref-210)
202. () Worden beoogd alle entiteiten die vallen onder de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen. [↑](#footnote-ref-211)
203. In voorkomend geval aan te passen als volgt: “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad”.* [↑](#footnote-ref-212)
204. In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggegaan vóór 1997, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn verslag welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en past hij de zin als volgt aan: “*Wij zijn in functie sinds minstens [X] jaar.*” [↑](#footnote-ref-213)
205. In voorkomend geval kunnen de woorden “*volgens de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België*” als volgt aangevuld worden: *“Wij hebben bovendien de internationale controlestandaarden zoals door IAASB van toepassing verklaard op de boekjaren geopend [afgesloten] vanaf [DATUM] en nog niet goedgekeurd op nationaal niveau toegepast.”.* [↑](#footnote-ref-214)
206. Par. 42 van de bijkomende norm (herzien in 2018) voorziet: “*Indien een entiteit een jaarrapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”*.” [↑](#footnote-ref-215)
207. [ De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen).

     Paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) geeft een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over: aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren; maatschappelijke verslagen; duurzaamheidsverslagen; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling; rapporten over productverantwoordelijkheid; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden; rapporten over mensenrechten.] [↑](#footnote-ref-216)
208. Indien hij deel uitmaakt van een netwerk, dient de commissaris ook te verwijzen naar de onafhankelijkheid van het netwerk. In dat geval wordt de zin als volgt aangepast: “*Ons bedrijfsrevisorenkantoor en ons netwerk hebben geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en ons bedrijfsrevisorenkantoor is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de vennootschap.*”. [↑](#footnote-ref-217)
209. () Sont visées toutes les entités visées par la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes. [↑](#footnote-ref-218)
210. Le cas échéant, à adapter comme suit : « *émise sur recommandation du comité d’audit et sur présentation du conseil d’entreprise ».* [↑](#footnote-ref-219)
211. Le cas échéant, en cas d’impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années. »* [↑](#footnote-ref-220)
212. Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d’audit (ISA), telles qu’approuvées en Belgique »* peuvent être complétés comme suit : «*Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d’audit rendues applicables par l’IAASB aux exercices ouverts [clôturés] à partir du [DATE] non encore approuvées au niveau national ».* [↑](#footnote-ref-221)
213. Le par. 42 de la norme complémentaire (révisée en 2018): « *Lorsqu’une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l’organe de gestion, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* » [↑](#footnote-ref-222)
214. [ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d’autres rapports similaires émanant de l’organe de gestion ou une déclaration du président de l’entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

     Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu’ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l’adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite; les rapports de responsabilité sociale des entreprises; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l’égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l’homme.] [↑](#footnote-ref-223)
215. S’il fait partie d’un réseau, le commissaire doit également faire référence à l’indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n’ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.*». [↑](#footnote-ref-224)
216. In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggegaan vóór 1997, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn verslag welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en past hij de zin als volgt aan: “*Wij zijn in functie sinds minstens [X] jaar.*” [↑](#footnote-ref-225)
217. In voorkomend geval kunnen de woorden “*volgens de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België*” als volgt aangevuld worden: *“Wij hebben bovendien de internationale controlestandaarden zoals door IAASB van toepassing verklaard op de boekjaren geopend [afgesloten] vanaf [DATUM] en nog niet goedgekeurd op nationaal niveau toegepast.”.* [↑](#footnote-ref-226)
218. Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 96, § 4 van het Wetboek van vennootschappen en in dit verband verplicht is om een verklaring van niet-financiële informatie op te stellen, beslist om deze verklaring op te nemen in een afzonderlijk verslag, wordt dit afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag. [↑](#footnote-ref-227)
219. Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 96, § 4 van het Wetboek van vennootschappen en in dit verband verplicht is om een verklaring van niet-financiële informatie op te stellen, beslist om deze verklaring op te nemen in een afzonderlijk verslag, wordt dit afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag. [↑](#footnote-ref-228)
220. Par. 42 van de bijkomende norm (herzien in 2018) voorziet: “*Indien een entiteit een jaarrapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”*.” [↑](#footnote-ref-229)
221. [ De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen).

     Onverminderd de hierna vermelde bepalingen geeft paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over: aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren; maatschappelijke verslagen; duurzaamheidsverslagen; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling; rapporten over productverantwoordelijkheid; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden; rapporten over mensenrechten. In het kader van een OOB die voldoet aan de criteria van art. 96, § 4 W. Venn., maken de sociale, de personeels- en milieu-aangelegenheden, de eerbiediging van mensenrechten en de bestrijding van corruptie en omkoping deel uit van het jaarverslag en maken zij als zodanig integraal deel uit van het jaarlijks financieel verslag in de zin van artikel 12, § 2 van het koninklijk besluit van 14 november 2007 betreffende de verplichtingen van emittenten van financiële instrumenten die zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereglementeerde markt. In het kader van een op een gereglementeerde markt genoteerde vennootschap in de zin van art. 4 W. Venn., moet het diversiteitsbeleid dat wordt gevoerd met betrekking tot de leden van de raad van bestuur, de leden van het directiecomité, de andere leiders en de personen belast met het dagelijks bestuur van de vennootschap worden beschreven in de verklaring inzake deugdelijk bestuur, die een specifiek onderdeel van het jaarverslag vormt (art. 96, § 2 W. Venn.) en als zodanig integraal deel uitmaakt van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport.] [↑](#footnote-ref-230)
222. Indien hij deel uitmaakt van een netwerk, dient de commissaris ook te verwijzen naar de onafhankelijkheid van het netwerk. In dat geval wordt de zin als volgt aangepast: “*Ons bedrijfsrevisorenkantoor en ons netwerk hebben geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en ons bedrijfsrevisorenkantoor is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de vennootschap.*”. [↑](#footnote-ref-231)
223. Le cas échéant, en cas d’impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années. »* [↑](#footnote-ref-232)
224. Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d’audit (ISA), telles qu’approuvées en Belgique »* peuvent être complétés comme suit : «*Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d’audit rendues applicables par l’IAASB aux exercices ouverts [clôturés] à partir du [DATE] non encore approuvées au niveau national ».* [↑](#footnote-ref-233)
225. Si une EIP répondant aux critères de l’art. 96 § 4 C. Soc. et tenue à ce titre d’établir une déclaration sur les informations non financières, décide d’établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport de gestion, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion. [↑](#footnote-ref-234)
226. Si une EIP répondant aux critères de l’art. 96 § 4 C. Soc. et tenue à ce titre d’établir une déclaration sur les informations non financières, décide d’établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport de gestion, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion-. [↑](#footnote-ref-235)
227. Le par. 42 de la norme complémentaire (révisée en 2018): « *Lorsqu’une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l’organe de gestion, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* » [↑](#footnote-ref-236)
228. [ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d’autres rapports similaires émanant de l’organe de gestion ou une déclaration du président de l’entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

     Sans préjudice de ce qui est mentionné ci-après concernant les EIP et les sociétés cotées, le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu’ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l’adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite; les rapports de responsabilité sociale des entreprises; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l’égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l’homme. Dans le cadre d’une EIP répondant aux critères de l’art. 96 § 4 C. Soc., les questions sociales, environnementales et de personnel, de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption font partie du rapport de gestion et à ce titre, font dès lors partie du rapport financier annuel au sens de l’article 12, § 2 de l’arrêté royal du 14 novembre 2007 relatif aux obligations des émetteurs d’instruments financiers admis à la négociation sur un marché réglementé. Dans le cadre d’une société cotée sur un marché réglementé au sens de l’art. 4 C. Soc., la politique de diversité appliquée aux membres du conseil d'administration, aux membres du comité de direction, aux autres dirigeants et aux délégués à la gestion journalière de la société doit être décrite dans la déclaration de gouvernement d'entreprise, qui constitue une section spécifique du rapport de gestion (art. 96, § 2 C. Soc) et à ce titre, fait partie intégrante du rapport annuel visé par la norme ISA 720 (Révisée).] [↑](#footnote-ref-237)
229. S’il fait partie d’un réseau, le commissaire doit également faire référence à l’indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n’ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.*». [↑](#footnote-ref-238)
230. In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggegaan vóór 1997, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn verslag welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en past hij de zin als volgt aan: “*Wij zijn in functie sinds minstens [X] jaar.*” [↑](#footnote-ref-239)
231. In voorkomend geval kunnen de woorden “*volgens de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België*” als volgt aangevuld worden: *“Wij hebben bovendien de internationale controlestandaarden zoals door IAASB van toepassing verklaard op de boekjaren geopend [afgesloten] vanaf [DATUM] en nog niet goedgekeurd op nationaal niveau toegepast.”.* [↑](#footnote-ref-240)
232. Par. 42 van de bijkomende norm (herzien in 2018) voorziet: “*Indien een entiteit een jaarrapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”*.” [↑](#footnote-ref-241)
233. [ De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen).

     Paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) geeft een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over: aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren; maatschappelijke verslagen; duurzaamheidsverslagen; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling; rapporten over productverantwoordelijkheid; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden; rapporten over mensenrechten] [↑](#footnote-ref-242)
234. Indien hij deel uitmaakt van een netwerk, dient de commissaris ook te verwijzen naar de onafhankelijkheid van het netwerk. In dat geval wordt de zin als volgt aangepast: “*Ons bedrijfsrevisorenkantoor en ons netwerk hebben geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en ons bedrijfsrevisorenkantoor is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de vennootschap.*”. [↑](#footnote-ref-243)
235. Le cas échéant, en cas d’impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années. »* [↑](#footnote-ref-244)
236. Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d’audit (ISA), telles qu’approuvées en Belgique »* peuvent être complétés comme suit : «*Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d’audit rendues applicables par l’IAASB aux exercices ouverts [clôturés] à partir du [DATE] non encore approuvées au niveau national ».* [↑](#footnote-ref-245)
237. Le par. 42 de la norme complémentaire (révisée en 2018): « *Lorsqu’une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l’organe de gestion, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* » [↑](#footnote-ref-246)
238. [ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d’autres rapports similaires émanant de l’organe de gestion ou une déclaration du président de l’entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

     Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu’ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l’adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite; les rapports de responsabilité sociale des entreprises; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l’égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l’homme.] [↑](#footnote-ref-247)
239. S’il fait partie d’un réseau, le commissaire doit également faire référence à l’indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n’ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.*». [↑](#footnote-ref-248)
240. In voorkomend geval aan te passen als volgt: “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad”.* [↑](#footnote-ref-249)
241. In voorkomend geval , indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggegaan vóór 1997, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn verslag welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en past hij de zin als volgt aan: “*Wij zijn in functie sinds minstens [X] jaar.*” [↑](#footnote-ref-250)
242. In voorkomend geval kunnen de woorden “*volgens de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België*” als volgt aangevuld worden: *“Wij hebben bovendien de internationale controlestandaarden zoals door IAASB van toepassing verklaard op de boekjaren geopend [afgesloten] vanaf [DATUM] en nog niet goedgekeurd op nationaal niveau toegepast.”.* [↑](#footnote-ref-251)
243. Par. 42 van de bijkomende norm (herzien in 2018) voorziet: “*Indien een entiteit een jaarrapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”*.” [↑](#footnote-ref-252)
244. [ De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen).

     Paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over: aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren; maatschappelijke verslagen; duurzaamheidsverslagen; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling; rapporten over productverantwoordelijkheid; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden; rapporten over mensenrechten] [↑](#footnote-ref-253)
245. Indien hij deel uitmaakt van een netwerk, dient de commissaris ook te verwijzen naar de onafhankelijkheid van het netwerk. In dat geval wordt de zin als volgt aangepast: “*Ons bedrijfsrevisorenkantoor en ons netwerk hebben geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en ons bedrijfsrevisorenkantoor is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de vennootschap.*”. [↑](#footnote-ref-254)
246. Le cas échéant, à adapter comme suit : « *émise sur recommandation du comité d’audit et sur présentation du conseil d’entreprise ».* [↑](#footnote-ref-255)
247. Le cas échéant, en cas d’impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années. »* [↑](#footnote-ref-256)
248. Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d’audit (ISA), telles qu’approuvées en Belgique »* peuvent être complétés comme suit : «*Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d’audit rendues applicables par l’IAASB aux exercices ouverts [clôturés] à partir du [DATE] non encore approuvées au niveau national ».* [↑](#footnote-ref-257)
249. Le par. 42 de la norme complémentaire (révisée en 2018): « *Lorsqu’une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l’organe de gestion, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ».* » [↑](#footnote-ref-258)
250. [ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d’autres rapports similaires émanant de l’organe de gestion ou une déclaration du président de l’entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

     Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu’ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l’adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite; les rapports de responsabilité sociale des entreprises; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l’égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l’homme.] [↑](#footnote-ref-259)
251. S’il fait partie d’un réseau, le commissaire doit également faire référence à l’indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n’ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.*». [↑](#footnote-ref-260)
252. ()  Dit voorbeeldverslag houdt rekening met de IFRS zoals toegepast bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening. [↑](#footnote-ref-261)
253. In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggegaan vóór 1997, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn verslag welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en past hij de zin als volgt aan: “*Wij zijn in functie sinds minstens [X] jaar.*” [↑](#footnote-ref-262)
254. De in dit verslag gehanteerde terminologie moet de door de cliënt gehanteerde terminologie weergeven; indien relevant, dienen de woorden “overzicht van de financiële positie” te worden vervangen door de term “balans”. [↑](#footnote-ref-263)
255. De in dit verslag gehanteerde terminologie moet de door de cliënt gehanteerde terminologie weergeven; indien relevant, dienen de woorden “overzicht van niet-gerealiseerde resultaten” te worden vervangen door de term “winst- en verliesrekening”. [↑](#footnote-ref-264)
256. In voorkomend geval kunnen de woorden “*volgens de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België*” als volgt aangevuld worden: *“Wij hebben bovendien de internationale controlestandaarden zoals door IAASB van toepassing verklaard op de boekjaren geopend [afgesloten] vanaf [DATUM] en nog niet goedgekeurd op nationaal niveau toegepast.”.* [↑](#footnote-ref-265)
257. Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 119, § 2 van het Wetboek van vennootschappen en in dit verband verplicht is om een verklaring van geconsolideerde niet-financiële informatie op te stellen, beslist om deze verklaring op te nemen in een afzonderlijk verslag, wordt dit afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en maakt het hiervan integraal deel uit. [↑](#footnote-ref-266)
258. Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 119, § 2 van het Wetboek van vennootschappen en in dit verband verplicht is om een verklaring van geconsolideerde niet-financiële informatie op te stellen, beslist om deze verklaring op te nemen in een afzonderlijk verslag, wordt dit afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en maakt het hiervan integraal deel uit. [↑](#footnote-ref-267)
259. Par. 42 van de bijkomende norm (herzien in 2018) voorziet: “*Indien een entiteit een jaarrapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”*.” [↑](#footnote-ref-268)
260. [ De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen).

     Onverminderd de hierna vermelde bepalingen in verband met de OOB’s en de genoteerde vennootschappen geeft paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over: aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren; maatschappelijke verslagen; duurzaamheidsverslagen; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling; rapporten over productverantwoordelijkheid; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden; rapporten over mensenrechten. In het kader van een OOB die voldoet aan de criteria van art. 119, § 2 W. Venn., maken de sociale, de personeels- en milieu-aangelegenheden, de eerbiediging van mensenrechten en de bestrijding van corruptie en omkoping deel uit van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening en maken zij als zodanig integraal deel uit van het jaarlijks financieel verslag in de zin van artikel 12, § 2 van het koninklijk besluit van 14 november 2007 betreffende de verplichtingen van emittenten van financiële instrumenten die zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereglementeerde markt. In het kader van een op een gereglementeerde markt genoteerde vennootschap in de zin van art. 4 W. Venn., moet het diversiteitsbeleid dat wordt gevoerd met betrekking tot de leden van de raad van bestuur, de leden van het directiecomité, de andere leiders en de personen belast met het dagelijks bestuur van de vennootschap worden beschreven in de verklaring inzake deugdelijk bestuur, die een specifiek onderdeel van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening vormt (art. 119, § 2 W. Venn.) en als zodanig integraal deel uitmaakt van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport.] [↑](#footnote-ref-269)
261. Indien hij deel uitmaakt van een netwerk dient de commissaris ook te verwijzen naar de onafhankelijkheid van het netwerk. In dat geval wordt de zin als volgt aangepast: “*Ons bedrijfsrevisorenkantoor en ons netwerk hebben geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en ons bedrijfsrevisorenkantoor is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de vennootschap.*”. [↑](#footnote-ref-270)
262. () Le présent exemple de rapport prend en considération les normes IFRS utilisées pour l’établissement des comptes consolidés. [↑](#footnote-ref-271)
263. Le cas échéant, en cas d’impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années. »* [↑](#footnote-ref-272)
264. La terminologie utilisée dans le présent rapport doit refléter la terminologie utilisée par le client. Le cas échéant, remplacer « état de la situation financière consolidée » par « bilan ». [↑](#footnote-ref-273)
265. La terminologie utilisée dans le présent rapport doit refléter la terminologie utilisée par le client. Le cas échéant, remplacer « état du résultat global » par « état du résultat ». [↑](#footnote-ref-274)
266. Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d’audit (ISA), telles qu’approuvées en Belgique »* peuvent être complétés comme suit : «*Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d’audit rendues applicables par l’IAASB aux exercices ouverts [clôturés] à partir du [DATE] non encore approuvées au niveau national ».* [↑](#footnote-ref-275)
267. Si une EIP répondant aux critères de l’art. 119 § 2 C. Soc. et tenue à ce titre d’établir une déclaration sur les informations non financières consolidées, décide d’établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport de gestion sur les comptes consolidés, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion sur les comptes consolidés. [↑](#footnote-ref-276)
268. Si une EIP répondant aux critères de l’art. 119 § 2 C. Soc. et tenue à ce titre d’établir une déclaration sur les informations non financières consolidées, décide d’établir cette déclaration dans un rapport distinct du rapport de gestion sur les comptes consolidés, ce rapport distinct est joint au rapport de gestion sur les comptes consolidés. [↑](#footnote-ref-277)
269. Le par. 42 de la norme complémentaire (révisée en 2018): « *Lorsqu’une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l’organe de gestion, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires».* » [↑](#footnote-ref-278)
270. [ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d’autres rapports similaires émanant de l’organe de gestion ou une déclaration du président de l’entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

     Sans préjudice de ce qui est mentionné ci-après concernant les EIP et les sociétés cotées, le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu’ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l’adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite; les rapports de responsabilité sociale des entreprises; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l’égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l’homme. Dans le cadre d’une EIP répondant aux critères de l’art. 119 §2 C. Soc., les questions sociales, environnementales et de personnel, de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption font en principe partie du rapport de gestion sur les comptes consolidés et à ce titre, font dès lors partie du rapport financier annuel au sens de l’article 12, § 2 de l’arrêté royal du 14 novembre 2007 relatif aux obligations des émetteurs d’instruments financiers admis à la négociation sur un marché réglementé. Dans le cadre d’une société cotée sur un marché réglementé au sens de l’art. 4 C. Soc., la politique de diversité appliquée aux membres du conseil d'administration, aux membres du comité de direction, aux autres dirigeants et aux délégués à la gestion journalière de la société doit être décrite dans la déclaration de gouvernement d'entreprise, qui constitue une section spécifique du rapport de gestion (art. 119, § 2 C. Soc) et à ce titre, fait partie intégrante du rapport annuel visé par la norme ISA 720 (Révisée).] [↑](#footnote-ref-279)
271. S’il fait partie d’un réseau, le commissaire doit également faire référence à l’indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n’ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.*». [↑](#footnote-ref-280)
272. In voorkomend geval aan te passen als volgt: “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad”* [↑](#footnote-ref-281)
273. In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggegaan vóór 1997, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn verslag welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en past hij de zin als volgt aan: “*Wij zijn in functie sinds minstens [X] jaar.*” [↑](#footnote-ref-282)
274. De in dit verslag gehanteerde terminologie moet de door de cliënt gehanteerde terminologie weergeven; indien relevant, dienen de woorden “overzicht van de financiële positie” te worden vervangen door de term “balans”. [↑](#footnote-ref-283)
275. De in dit verslag gehanteerde terminologie moet de door de cliënt gehanteerde terminologie weergeven; indien relevant, dienen de woorden “overzicht van niet-gerealiseerde resultaten” te worden vervangen door de term “winst- en verliesrekening”. [↑](#footnote-ref-284)
276. In voorkomend geval kunnen de woorden “*volgens de internationale controlestandaarden (ISA’s) zoals van toepassing in België*” als volgt aangevuld worden: *“Wij hebben bovendien de internationale controlestandaarden zoals door IAASB van toepassing verklaard op de boekjaren geopend [afgesloten] vanaf [DATUM] en nog niet goedgekeurd op nationaal niveau toegepast.”.* [↑](#footnote-ref-285)
277. Par. 42 van de bijkomende norm (herzien in 2018) voorziet: “*Indien een entiteit een jaarrapport publiceert waarin andere informatie dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”*.” [↑](#footnote-ref-286)
278. [ De “andere informatie opgenomen in het jaarrapport” bestaat, naargelang van het geval, uit commentaar van het management van de entiteit, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door het bestuursorgaan of een mededeling van de voorzitter van de entiteit. (zie par. A3 van ISA 720 (Herzien)). In België kan de inhoud en de benaming van een jaarrapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen).

     Onverminderd de hierna vermelde bepalingen in verband met de genoteerde vennootschappen geeft paragraaf A5 van ISA 720 (Herzien) een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”. Het gaat over: aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren; maatschappelijke verslagen; duurzaamheidsverslagen; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling; rapporten over productverantwoordelijkheid; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden; rapporten over mensenrechten. In het kader van een op een gereglementeerde markt genoteerde vennootschap in de zin van art. 4 W. Venn., moet het diversiteitsbeleid dat wordt gevoerd met betrekking tot de leden van de raad van bestuur, de leden van het directiecomité, de andere leiders en de personen belast met het dagelijks bestuur van de vennootschap worden beschreven in de verklaring inzake deugdelijk bestuur, die een specifiek onderdeel van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening vormt (art. 119, § 2 W. Venn.) en als zodanig integraal deel uitmaakt van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport.] [↑](#footnote-ref-287)
279. Indien hij deel uitmaakt van een netwerk, dient de commissaris ook te verwijzen naar de onafhankelijkheid van het netwerk. In dat geval wordt de zin als volgt aangepast: “*Ons bedrijfsrevisorenkantoor en ons netwerk hebben geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en ons bedrijfsrevisorenkantoor is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de vennootschap.*”. [↑](#footnote-ref-288)
280. Le cas échéant, à adapter comme suit : « *émise sur recommandation du comité d’audit et sur présentation du conseil d’entreprise ».* [↑](#footnote-ref-289)
281. Le cas échéant, en cas d’impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « *Nous sommes en place depuis au moins [X] années. »* [↑](#footnote-ref-290)
282. La terminologie utilisée dans le présent rapport doit refléter la terminologie utilisée par le client. Le cas échéant, remplacer « état de la situation financière consolidée » par « bilan ». [↑](#footnote-ref-291)
283. La terminologie utilisée dans le présent rapport doit refléter la terminologie utilisée par le client. Le cas échéant, remplacer « état du résultat global » par « état du résultat ». [↑](#footnote-ref-292)
284. Le cas échéant, les mots « *selon les normes internationales d’audit (ISA), telles qu’approuvées en Belgique »* peuvent être complétés comme suit : «*Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d’audit rendues applicables par l’IAASB aux exercices ouverts [clôturés] à partir du [DATE] non encore approuvées au niveau national ».* [↑](#footnote-ref-293)
285. Le par. 42 de la norme complémentaire (révisée en 2018): « *Lorsqu’une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l’organe de gestion, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative la partie « Autres obligations légales et réglementaires».* » [↑](#footnote-ref-294)
286. [ Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d’autres rapports similaires émanant de l’organe de gestion ou une déclaration du président de l’entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds).

     Sans préjudice de ce qui est mentionné ci-après concernant les sociétés cotées, le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu’ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l’adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite; les rapports de responsabilité sociale des entreprises; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l’égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l’homme. Dans le cadre d’une société cotée sur un marché réglementé au sens de l’art. 4 C. Soc., la politique de diversité appliquée aux membres du conseil d'administration, aux membres du comité de direction, aux autres dirigeants et aux délégués à la gestion journalière de la société doit être décrite dans la déclaration de gouvernement d'entreprise, qui constitue une section spécifique du rapport de gestion (art. 119, § 2 C. Soc) et à ce titre, fait partie intégrante du rapport annuel visé par la norme ISA 720 (Révisée).] [↑](#footnote-ref-295)
287. S’il fait partie d’un réseau, le commissaire doit également faire référence à l’indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « *Notre cabinet de révision et notre réseau n’ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat.*». [↑](#footnote-ref-296)
288. () Het verslag van niet-bevinding wordt enkel opgesteld in geval van een jaarrekening (art. 143, lid 2, W. Venn.) en dient niet te worden opgesteld in geval van een geconsolideerde jaarrekening. [↑](#footnote-ref-297)
289. In voorkomend geval aan te vullen met de identificatie van de stukken die het bestuursorgaan aan de commissaris dient te overhandigen overeenkomstig artikel 143, 1ste lid, van het Wetboek van vennootschappen en die niet werden overgemaakt, waaronder het jaarverslag. [↑](#footnote-ref-298)
290. () Le rapport de carence n’est établi que lorsqu’il s’agit de comptes annuels (art. 143, 2ème alinéa, C. Soc.) en ne doit pas être établi lorsqu’il s’agit de comptes consolidés. [↑](#footnote-ref-299)
291. Le cas échéant, à compléter par l’identification des pièces que l’organe de gestion doit remettre au commissaire conformément à l’article 143, 1er alinéa du Code des sociétés et qui n’ont pas été transmis, y compris le rapport de gestion. [↑](#footnote-ref-300)