

# HET COMMISSARISVERSLAG



# HET COMMISSARISVERSLAG

OPGESTELD IN TOEPASSING VAN DE ARTIKELEN 3:75 EN 3:80 VAN  
HET WETBOEK VAN VENNOOTSCHAPPEN EN VERENIGINGEN EN  
OVEREENKOMSTIG DE ISA'S

ICCI 2023-1

F. Caluwaerts • S. Delaunay • L. Laperal •  
D. Schockaert • I. Vanbeveren • J. Vandernoot  
K. Van Linden

met de medewerking van een leescomité bestaande uit:

D. Breesch • O. de Bonhome • V. Etienne • W. Rutsaert



INFORMATIECENTRUM  
VOOR HET  
BEDRIJFSREVISORAAT



CENTRE D'INFORMATION  
DU REVISORAT  
D'ENTREPRISES



Maklu  
Antwerpen/Apeldoorn

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

Meer informatie over de Stichting: [www.icci.be](http://www.icci.be)

De juridische interpretaties en andere standpunten verbinden slechts de auteurs.  
De teksten van dit boek zijn bijgewerkt tot 30 augustus 2022.

ICCI (ed.)

Het commissarisverslag

Opgesteld in toepassing van de artikelen 3:75 en 3:80 van het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen en overeenkomstig de ISA's



Antwerpen-Apeldoorn

Maklu

2023

XLII + 616 pag. – 24 x 16 cm

ISBN 978-90-466-1220-0

D/2023/1997/36

NUR 786, 827

BISAC: BUS001000, BUS003000

Thema: LNPA, KFCR, KFFH

© 2023 Maklu Uitgevers nv & ICCI

Alle rechten voorbehouden. Niets van deze uitgave mag geheel of gedeeltelijk openbaar gemaakt worden, gereproduceerd worden, vertaald of aangepast, onder welke vorm ook of opgeslagen worden in geautomatiseerd gegevensbestand behoudens uitdrukkelijke en voorafgaande toestemming van de uitgever.

Maklu Uitgevers

Somersstraat 13/15, B-2018 Antwerpen, [www.maklu.be](http://www.maklu.be), [info@maklu.be](mailto:info@maklu.be)

Koninginnelaan 96, NL-7315 EB Apeldoorn, [www.maklu.nl](http://www.maklu.nl), [info@maklu.nl](mailto:info@maklu.nl)



# 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 de normen, alsook met de vertaling van de in België van toepassing zijnde ISA's naar het Nederlands en het Frans, bijgewerkt tot 31 december 2022<sup>(1)</sup>. Zo wordt rekening gehouden met de inwerkingtreding van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en met bepaalde wijzigingen die hieruit voortvloeien<sup>(2)</sup>, alsook met de herziene versie 2020 van de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's.

We brengen in herinnering dat de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's werd aangepast aan de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen door de bijkomende norm (herziene versie 2020), aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 28 augustus 2020 en goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 11 december 2020 en door de minister van Economie op 25 februari 2021. Deze goedkeuring heeft het voorwerp uitgemaakt van een bericht van de minister van Economie (*Belgisch Staatsblad* van 10 maart 2021, p. 20298). Ter informatie, eind 2021 stelde het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een wijziging aan deze bijkomende norm (herziene versie 2020) voor. Deze procedure was nog niet beëindigd op het ogenblik van publicatie van dit boek. U kan deze procedure hier volgen: Bijkomende norm ISA's ([ibr-ire.be](http://ibr-ire.be)).

Dit boek werd op verschillende momenten gepubliceerd in een “voorlopige woordversie” van maart 2018, van maart 2019, van december 2020 en van december 2021.

Onderhavig boek kan worden gebruikt voor jaarrekeningen afgesloten na 31 december 2022. Voor het gemak van de lezer van dit boek werden de referenties naar de artikelen uit het Wetboek van vennootschappen behouden in de tekst, maar niet in de voorbeelden (hoofdstukken 2 en 3).

---

<sup>(1)</sup> Zie [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be) (vertalingen ISA's).

<sup>(2)</sup> Wet van 28 april 2020 tot omzetting van Richtlijn (EU) 2017/828 van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn 2007/36/EG wat het bevorderen van de langetermijnbetrokkenheid van aandeelhouders betreft, en houdende vennootschaps- en verenigingsbepalingen (hierna: “reparatiewet”).



## Woord vooraf

Onderhavig boek *Het commissarisverslag opgesteld in toepassing van de artikelen 3:75 en 3:80 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en overeenkomstig de ISA's* behandelt in hoofdzaak 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 die wordt uitgevoerd overeenkomstig de ISA's.

Deze editie geeft gevolg aan de belangrijke evoluties van het Belgisch en internationaal normatief kader en van de Belgische en Europese wettelijke bepalingen. Zo wordt rekening gehouden met de hervorming van het vennootschapsrecht (van Wetboek van vennootschappen naar Wetboek van vennootschappen en verenigingen)<sup>(1)</sup> die het aantal basisvennootschapsvormen heeft teruggebracht op vier: de maatschap, de zogenaamde kapitaalvennootschappen (de besloten vennootschap (BV), de naamloze vennootschap (NV) en de coöperatieve vennootschap (CV)), de verenigingen en stichtingen en de Europese rechtsvormen.

Dit boek is van toepassing op het verslag dat de commissaris dient te richten aan de algemene vergadering van de gecontroleerde entiteit, overeenkomstig de artikelen 3:75 en 3:80 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) (art. 144 en 148 W. Venn.), de Verordening (EU) nr. 537/2014 en de ISA's.

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<sup>(2)</sup>. In ieder concreet geval zal de commissaris van een gecontroleerde entiteit 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 WVV, 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.

---

<sup>(1)</sup> Wet van 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen (bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 4 april 2019).

<sup>(2)</sup> Zoals dit het geval is in het WVV, wordt in dit boek in de tekst steevast verwezen naar de termen "hij" en "hem" ter verwijzing naar de "commissaris", ongeacht het geslacht.

Onderhavig boek is *mutatis mutandis* van toepassing op de commissarisverslagen voor de VZW's, IVZW's en stichtingen. Overeenkomstig de artikelen 3:98 en 3:99 WVV moet het woord “vennootschap” worden begrepen als “vereniging” of “stichting” en, voor wat de stichtingen betreft, het woord “algemene vergadering” als “bestuursorgaan”<sup>(3)</sup>. Bijzondere aandacht dient te worden besteed aan de eventuele aanpassingen voorzien in dit wetboek en de uitvoeringsbesluiten met betrekking tot de boekhouding van de verenigingen zonder winsttoegmerk.

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 WVV specifiek voor de Europese vennootschappen (Boeken 15 en 16 WVV) (Boek XV en XVI W. Venn.).

Wat de normen betreft, houdt dit boek enkel rekening met de in België van toepassing zijnde ISA's en de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 rechtsvormen een commissarisverslag op te stellen.

De verschillende versies van dit boek werden opgesteld met de medewerking van bedrijfsrevisoren, van leden van de Commissie normen voor de beroepsuitoefening, en meer in het bijzonder Vanessa CORDONNIER, Freddy CALUWAERTS, Stephane DELAUNAY, Félix FANK, Luis LAPERAL, Dries SCHOECAERT en Kristof VAN LINDEN, 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 voor de versies 2018 en 2019 en uit Diane BREESCH, Olivier DE BONHOME, Vincent ETIENNE en Wim RUTSAERT voor de daaropvolgende versies.

Wij wensen iedereen te bedanken voor hun bijdrage aan dit belangrijke werk, en in het bijzonder Raynald VERMOESEN, die is overleden op 11 mei 2020 en die een aanzienlijk aandeel had in de kwaliteit van de verschillende versies van dit boek. Zijn technische kennis en pragmatische geest die naar voren kwamen tijdens zijn zorgvuldige herlezing en advies, zullen voor altijd de inhoud van dit boek markeren.

Lieven ACKE

Voorzitter Stichting Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI)

Juli 2023

<sup>(3)</sup> “De artikelen 3:56 tot 3:64, 3:65, §§1 tot 6, 3:66 tot 3:71, 3:73 tot 3:75, met uitzondering van de artikelen 3:61, §§2 en 3, en 3:63, §3 en van artikel 3:75, §1, eerste lid, 6° en 8°, zijn van overeenkomstige toepassing op de VZW's en IVZW's die een commissaris hebben benoemd.” (art. 3:98, §2 WVV) (art. 17, §7 van de wet van 27 juni 1921). Voor stichtingen is artikel 3:99, §2 WVV (art. 37, §7 van de wet van 27 juni 1921) van toepassing.

# Lexicon

In het kader van dit boek dient te worden verstaan onder:

- “WVV”: het Wetboek van vennootschappen en verenigingen;
- “KB/WVV”: het koninklijk besluit van 29 april 1919 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen;
- “W. Venn.”: het Wetboek van vennootschappen;
- “KB/W. Venn.”: het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen;
- “bijkomende norm (herziene versie 2020)”: de bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA’s), zoals aangenomen door de Raad van het IBR op 28 augustus 2020 en goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 11 december 2020 en door de minister van Economie op 25 februari 2021 (*Belgisch Staatsblad* van 10 maart 2021, p. 20298);
- “ISA’s”: de internationale auditstandaarden, zoals aangenomen door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB); de in België van toepassing zijnde ISA’s worden opgesomd in de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA’s, zoals aangenomen door de Raad van het IBR op 21 juni 2018 en op 26 juli 2018 goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op 26 februari 2019 door de minister die bevoegd is voor Economie (*Belgisch Staatsblad* van 12 maart 2019, p. 25929)<sup>(4)</sup>;
- “commissaris”: de bedrijfsrevisor belast met de wettelijke controle van de jaarrekening, en/of de aangestelde bedrijfsrevisor belast met de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening. De term “commissaris” verwijst, in functie van de uitgevoerde controleopdracht, ook naar de bedrijfsrevisor;
- “BV”: de besloten vennootschap (zie art. 1:5, §2 WVV);
- “CV”: de coöperatieve vennootschap (zie art. 1:5, §2 WVV);
- “NV”: de naamloze vennootschap (zie art. 1:5, §2 WVV);
- “VZW”: de vereniging zonder winstoogmerk (zie art. 1:6, §2 WVV);
- “OOB”: een organisatie van openbaar belang zoals gedefinieerd door artikel 1:12 WVV;

---

<sup>(4)</sup> De norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA’s werd door het IBR gewijzigd op 28 oktober 2022 en goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 19 april 2023. Deze wijziging dient nog te worden goedgekeurd door de minister van Economie. De procedure kan worden gevolgd op de website van het IBR: Norm inzake de toepassing van de ISA’s in België ([ibr-ire.be](http://ibr-ire.be)).

- “genoteerde entiteit”: in de context van de ISA’s: overeenkomstig paragraaf 5 van de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA’s<sup>(5)</sup>, betreft het, in België, de organisaties van openbaar belang zoals omschreven door artikel 1:12, 1° en 2° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, alsook de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een niet-gereguleerde markt en de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt buiten de Europese Economische Ruimte (EER);
- “wettelijke controle”: de wettelijke controle zoals omschreven in de artikelen 3:55, 3:98 en 3:99 WVV en in de artikelen 3:73 en 3:77 WVV;
- “controle”: de notie van controle (audit) zoals omschreven in de ISA’s;
- “(geconsolideerde) jaarrekening”: de (geconsolideerde) jaarrekening bedoeld in Deel 1, Boek 3 WVV of bedoeld in andere wetgeving die van toepassing is op entiteiten anders dan de entiteiten waarop voormeld Boek 3 van toepassing is; deze term beoogt tevens de notie van “financiële overzichten” zoals omschreven door ISA 200, par. 13 (f);
- “niet aangepast oordeel”: een oordeel zonder voorbehoud overeenkomstig artikel 3:75 of 3:80 WVV;
- “aangepast oordeel”: een oordeel met voorbehoud, een afkeurend oordeel of een onthoudende verklaring overeenkomstig artikel 3:75 of 3:80 WVV (in de praktijk en op grond van de bijkomende norm (herziene versie 2020): oordeelonthouding).

Voor de niet in deze lexicon omschreven termen wordt verwezen naar de in het WVV, de ISA’s, de bijkomende norm (herziene versie 2020) en dit boek opgenomen definities.

<sup>(5)</sup> Deze definitie is de definitie voorzien door de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA’s, die door het IBR werd gewijzigd op 28 oktober 2022 en goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 19 april 2023. Deze wijziging dient nog te worden goedgekeurd door de minister van Economie. De procedure kan worden gevolgd op de website van het IBR: Norm inzake de toepassing van de ISA’s in België ([ibr-ire.be](http://ibr-ire.be)).

## **EXECUTIVE SUMMARY (NL)**

Onderhavig boek *Het commissarisverslag opgesteld in toepassing van de artikelen 3:75 en 3:80 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA's.

De inleiding van dit boek herneemt voornamelijk de laatste ontwikkelingen van het Belgisch, Europees en internationaal wettelijk en normatief kader.

## XII

### 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, onder meer, het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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) worden uiteengezet.

Er wordt uitleg gegeven en er 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, de onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit, de kernpunten van de controle, de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening, de verantwoordelijkheid van de commissaris, de paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en met betrekking tot overige aangelegenheden, alsook de ter vergelijking opgenomen informatie (overeenkomstige cijfers) opgenomen in de jaarrekening die het voorwerp uitmaakt van de controle (ISA 710).



Dit 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 deel betreffende de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen, het overwegen of communiceren van een tekortkoming in de interne controle door de commissaris, de datum en de uitgifte van het commissarisverslag, de ondertekening van het commissarisverslag, bepaalde aspecten met betrekking tot de vaste vertegenwoordiger van het kantoor, bepaalde aspecten met betrekking tot de vaststelling van een afwijking van materieel belang en de gevolgen daarvan voor de eventuele correctie van de jaarrekening (vóór of na de ondertekening van het commissarisverslag of vóór of na de algemene vergadering), de neerlegging van het commissarisverslag (volledig of samengevat), alsook het nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening.

## **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. In het licht van artikel 3:19 WVV (art. 3:49 voor verenigingen en art. 3:53 voor stichtingen) over de correctie van de jaarrekening en de adviezen van de CBN hierover, is er echter reden om te betwijfelen of een entiteit een jaarrekening kan goedkeuren die een afwijking van materieel belang bevat die door de commissaris is meegedeeld (zie ook sectie 2.10., *infra*).

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. Indien het voor de commissaris niet mogelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door het verrichten van alternatieve werkzaamheden, dient hij 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.

## XIV

Sectie 2.4. 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 en die, volgens de commissaris, van fundamenteel belang is voor het begrip dat de gebruiker(s) heeft (hebben) van de jaarrekening.

Sectie 2.5. 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 over het algemeen 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 2.6. 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. Deze sectie houdt rekening met het nazicht van bepaalde bepalingen van het WVV met betrekking tot de continuïteit.

Sectie 2.7. 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 2.8. behandelt de aspecten verbonden aan een paragraaf inzake overige aangelegenheden en sectie 2.9. 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 (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA’s vereiste werkzaamheden aandachtig uitvoeren.

Sectie 2.10. gaat in op een materie die het voorwerp heeft uitgemaakt van recente ontwikkelingen, met name in het geval van de vaststelling van een afwijking van materieel belang na de goedkeuring van de jaarrekening. Zowel de door de wetgever ingevoerde wetsbepalingen als de bepalingen van het advies van de Commissie voor boekhoudkundige normen hebben een belangrijke impact op de door de commissaris te volgen benadering.

Tot slot zou het een vergissing 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 en verenigingen 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 en verenigingen, alsook, in voorkomend geval, wanneer de commissaris een bijkomende verklaring moet geven over de strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard of wanneer een wettelijk verplicht verslag ontbreekt. 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.).

Tot slot worden de gevolgen van de vaststelling van een afwijking van materieel belang na de goedkeuring van de jaarrekening behandeld in sectie 3.9.

### **Hoofdstuk 4 – Verslag in het kader van een ondernemingsraad**

In dit hoofdstuk wordt de wettelijke context met betrekking tot de tussenkomst van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad in herinnering gebracht en wordt een voorbeeldverslag verstrekt dat aan de ondernemingsraad van een bijkantoor kan worden gericht.

### **Hoofdstuk 5 – Verslag in het kader van een ontbinding en vereffening**

In dit hoofdstuk wordt nagegaan wat de gevolgen zijn van een beslissing tot ontbinding op het commissarisverslag, onder meer wat de toepasselijke waarderingregels zijn, en dit zowel voor als na de notariële akte.

## Hoofdstuk 6 – 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 3:74 WVV (art. 143 W. Venn.), dient te overhandigen, niet 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 (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA's).

## Hoofdstuk 7 – 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 (herziene versie 2020) 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 gevolgen van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het voorgaande boekjaar op het boekjaar onder controle (bijlage 3);
  - een beslissingsboom met betrekking tot de openingsbalans (bijlage 4);
  - twee beslissingsbomen met betrekking tot de verschillende soorten van oordeel tot uitdrukking te brengen in het kader van de continuïteitsproblematiek (bijlagen 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);
  - de bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA's, waaraan de commissarisverslagen zijn gehecht (deze norm wordt momenteel herzien) (bijlage 9);
  - een illustratie van de tijdslijn waarin een afwijking van materieel kan worden ontdekt en van de impact daarvan op de eventuele correctie van de jaarrekening (uitgewerkte scenario's toegepast op vennootschappen, VZW's en IVZW's (stichtingen uitgesloten)), alsook een samenvattende beslissingsboom met betrekking tot de ontdekking van in de loop van boekjaar N van een afwijking van materieel belang die een impact heeft op boekjaar N-1 (bijlage 10);
  - typeverslagen van de commissaris met de standaardformuleringen in het geval dat de commissaris een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt (bijlage 11);

- een overzicht van de chronologische evolutie van het Belgisch normatief kader (bijlage 12); en
- een (niet-limitatief) overzicht van de verschillende wetgevende en normatieve bepalingen die van toepassing zijn op sectie 1.5.5. en eventuele opmerkingen (bijlage 13).

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 (het huidige artikel 3:55 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV)). Naar analogie zijn de ISA's van toepassing 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 (het huidige WVV) worden beoogd, van het verslag bedoeld in de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen (de huidige artikelen 3:75 en 3:80 WVV), 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). Ter informatie, eind 2022 stelde het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een wijziging aan deze norm (herzien in 2018) voor. Deze procedure was op het moment van publicatie van dit punt nog niet beëindigd. U kan de procedure hier verder volgen: Norm inzake de toepassing van de ISA's in België ([ibr-ire.be](http://ibr-ire.be)).

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 2013 en was 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. Deze bijkomende norm werd aangepast aan de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen door de bijkomende norm (herziene versie 2020). De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft deze bijkomende norm, waarvan de titel licht werd gewijzigd, goedgekeurd op 11 december 2020 en de minister van Economie op 25 februari 2021. Ter informatie, eind 2021 stelde het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een wijziging aan deze bijkomende norm (herziene versie 2020) voor. Deze procedure was op het moment van publicatie van dit punt nog niet beëindigd. U kan de procedure hier verder volgen: Bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's (commissarisverslag) ([ibr-ire.be](http://ibr-ire.be)).





**EXECUTIVE SUMMARY (FR)**

Le présent ouvrage *Le rapport du commissaire établi en application des articles 3:75 et 3:80 du Code des sociétés et des associations 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 (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique.

L'introduction du présent ouvrage retrace essentiellement les derniers développements survenus dans les cadres légal et normatif belge, européen et international.

## XXII

## Chapitre 1<sup>er</sup> – 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 entre autres par le Code des sociétés et des associations (partie 2), précédées du titre « Autres obligations légales et réglementaires ».

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

Ce chapitre reprend des commentaires et des formulations standards 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, l'incertitude significative relative à la continuité d'exploitation, les points clés de l'audit, la responsabilité de l'organe d'administration relative à l'établissement des comptes annuels, la responsabilité du commissaire, les paragraphes d'observation et relatif à d'autres points ainsi que les données comparatives (chiffres correspondants) reprises dans les comptes annuels faisant l'objet du contrôle (norme ISA 710).

Ce 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 réglementaires, la prise en compte ou la communication par le commissaire d'un contrôle interne inefficace, la date et l'émission du rapport du commissaire, la signature du rapport du commissaire, certains aspects relatifs au représentant permanent du cabinet, certains aspects relatifs à l'identification d'une anomalie significative et son impact sur la rectification éventuelle des comptes annuels (avant ou après la signature du rapport du commissaire ou avant ou après l'assemblée générale), la publication du rapport du commissaire (en totalité ou en résumé) ainsi que la vérification du dépôt des comptes annuels (consolidés).

## 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 d'administration 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. Cependant, compte tenu de l'article 3:19 CSA (art. 3:49 pour les associations et art. 3:53 pour les fondations) relatif à la rectification des comptes annuels ainsi que les avis de la CNC à ce sujet, il y a lieu de s'interroger sur la possibilité pour une entité d'approuver des comptes annuels comportant une anomalie significative communiquée par le commissaire (voir également *infra*, section 2.10.).

La section 2.2. traite 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* »). Lorsqu'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. 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, par les utilisateurs, des comptes annuels.

La section 2.5. 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 généralement 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 des procédures supplémentaires sont à mettre en œuvre.

Les aspects relatifs à la continuité d'exploitation sont traités à la section 2.6. 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). Cette section prend en compte la vérification du respect d'un certain nombre de dispositions du CSA relatives à la continuité d'exploitation.

La section 2.7. 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 2.8. traite des aspects liés au paragraphe relatif à d'autres points et la section 2.9. 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 (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique.

La section 2.10. traite d'une matière ayant fait l'objet de développements récents à savoir la découverte d'une anomalie significative après l'approbation des comptes annuels. Tant les dispositions mises en place par le législateur que celles ressortant de l'avis de la Commission des normes comptables ont un impact important sur l'approche à suivre par le commissaire.

Enfin, 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 et des associations, 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 la répartition des résultats et au respect des dispositions des statuts et du Code des sociétés et des associations et, le cas échéant, lorsque le commissaire doit faire une déclaration complémentaire sur les intérêts opposés de nature patrimoniale ou lorsqu'un rapport légalement obligatoire est manquant. Certains aspects relatifs aux informations contenues dans le rapport annuel ou aux informations non financières sont également abordés.

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.).

Enfin, les conséquences de la découverte d'une anomalie significative après l'approbation des comptes annuels sont traitées dans la section 3.9.

### **Chapitre 4 – Rapport au conseil d'entreprise**

Ce chapitre rappelle le contexte législatif relatif à l'intervention du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise et donne un exemple de rapport pouvant être adressé au conseil d'entreprise d'une succursale.

### **Chapitre 5 – Rapport dans le cadre d'une dissolution et liquidation**

Ce chapitre examine les conséquences d'une décision de dissolution prise par l'organe d'administration, sur le rapport du commissaire, notamment quelles sont les règles d'évaluation applicables, tant avant qu'après l'acte notarié.

## Chapitre 6 – Rapport de carence pour absence de comptes annuels arrêtés par l’organe d’administration

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 les pièces que l’organe d’administration doit lui remettre conformément à l’article 3:74 CSA (art. 143, 1<sup>er</sup> alinéa, C. Soc.) de sorte qu’il n’est pas en mesure de respecter les délais prévus par le Code des sociétés et des associations en matière de mise à disposition de son rapport (voir également la norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique).

## Chapitre 7 – Exemples de rapports de commissaire (Opinion non modifiée) en français et en néerlandais

Dans ce chapitre, les modèles de rapports de commissaire en néerlandais et en français, annexés à la norme complémentaire (version révisée 2020) 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 aux conséquences sur l’exercice audité d’une opinion modifiée l’exercice précédent (annexe 3);
- un arbre de décision relatif aux soldes d’ouverture (annexe 4);
- deux arbres de décision reprenant les différents types d’opinion à exprimer dans le cadre de la continuité d’exploitation (annexes 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);
- la norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique, comprenant les rapports du commissaire (cette norme est actuellement en cours de révision) (annexe 9);
- une illustration de l’axe du temps au cours duquel une identification d’une anomalie significative peut survenir et son impact sur la rectification éventuelle des comptes annuels (scénarios développés applicables aux sociétés, ASBL et AISBL (fondations exclues) ainsi qu’un arbre de décision succinct relatif à l’identification au cours de l’exercice N d’une anomalie significative impactant l’exercice N-1 (annexe 10);
- des types de rapports du commissaire reprenant les formulations standards lorsque le commissaire exprime une opinion modifiée (annexe 11);
- un résumé de l’évolution chronologique du cadre normatif belge (annexe 12); et
- une synthèse de diverses dispositions législatives et normatives (non exhaustives) applicables dans la section 1.5.5. et commentaires éventuels (annexe 13).

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 (actuellement l'article 3:55 du Code des sociétés et des associations (CSA)). 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 (actuellement le CSA), de la publication du rapport visé aux articles 144 et 148 du Code des sociétés (actuellement les articles 3:75 et 3:80 CSA), 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). Pour information, fin 2022, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a proposé une adaptation de cette norme (révisée en 2018). Cette procédure n'était pas encore finalisée au moment de la publication de cet ouvrage. Vous pouvez suivre la procédure ici: Normes ISA ([ibr-ire.be](http://ibr-ire.be)).



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 a été 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. Cette norme complémentaire a été adaptée au Code des sociétés et des associations par la norme complémentaire (version révisée 2020). Le Conseil supérieur des Professions économiques a approuvée cette norme complémentaire, dont le titre a été légèrement modifié, en date du 11 décembre 2020 et le ministre de l'Economie l'a approuvée en date du 25 février 2021. Pour information, fin 2021, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a proposé une adaptation de cette norme complémentaire. Cette procédure n'était pas encore finalisée au moment de la publication de cet ouvrage. Vous pouvez suivre la procédure ici: Norme complémentaire aux ISA (rapport du commissaire) applicables en Belgique ([ibr-ire.be](http://ibr-ire.be)).



# INHOUDSTAFEL

<b>BELANGRIJKE WAARSCHUWING</b>	V
<b>WOORD VOORAF</b>	VII
<b>LEXICON</b>	IX
<b>Executive summary (NL)</b>	XI
<b>Executive summary (FR)</b>	XXI

## INLEIDING

I.	BELANGRIJKSTE ONTWIKKELINGEN IN HET NORMATIEF KADER EN HET COMMISSARISVERSLAG	1
II.	VOORNAAMSTE DOOR DE IAASB GOEDGEKEURDE NIEUWIGHEDEN VAN DE LAATSTE JAREN	3
III.	OMZETTING VAN DE BOEKHOUDRICHTLIJN	5
IV.	EUROPESE VERORDENING BETREFFENDE DE AUDITHERVORMING (VAN TOEPASSING OP DE WETTELIJKE CONTROLE VAN ORGANISATIES VAN OPENBAAR BELANG) MET BETREKKING TOT DE CONTROLEVERKLARING	6
V.	EUROPESE RICHTLIJN BETREFFENDE DE AUDITHERVORMING (VAN TOEPASSING OP DE WETTELIJKE CONTROLE VAN ALLE ENTITEITEN) MET BETREKKING TOT DE CONTROLEVERKLARING	7
VI.	NORM INZAKE DE TOEPASSING VAN DE ISA'S IN BELGIË	7
VII.	BIJKOMENDE NORM BIJ DE IN BELGIË VAN TOEPASSING ZIJNDE ISA'S	8
VIII.	HET WETBOEK VAN VENNOOTSCHAPPEN EN VERENIGINGEN EN HET UITVOERINGSBESLUIT	9
IX.	VERTALINGEN VAN DE ISA'S	10

## HOOFDSTUK 1

<b>HET COMMISSARISVERSLAG: STRUCTUUR</b>	11	
1.1.	INLEIDING	12
1.2.	VERSLAG OVER DE JAARREKENING	14
1.2.1.	Algemeen	14
1.2.2.	Secties “Oordeel” en “Basis voor het oordeel”	14
	A. Niet-aangepast oordeel	14
	B. Aangepast oordeel	16
1.2.3.	Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden	19

1.2.4.	Sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit”	20
1.2.5.	Kernpunten van de controle	22
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	29
1.2.7.	Paragraaf inzake overige aangelegenheden	31
1.2.8.	Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening	32
1.2.9.	Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening	35
1.2.10.	Ter vergelijking opgenomen informatie	39
	A. Algemene principes	39
	B. Overeenkomstige cijfers die het voorwerp hebben uitgemaakt van een aangepast oordeel	40
1.3.	OVERIGE DOOR WET- EN REGELGEVING GESTELDE EISEN	40
1.3.1.	Structuur van het deel betreffende de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen	40
	A. Wanneer het commissarisverslag een jaarrekening betreft:	41
	B. Wanneer het commissarisverslag een geconsolideerde jaarrekening betreft:	41
1.3.2.	Aangelegenheden vereist door het WVV en ISA 720 (Herzien)	42
	A. Sectie “Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan”	42
	B. Sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris”	43
	C. Sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag [in voorkomend geval, en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport]”	43
	D. Sectie “Vermelding betreffende de sociale balans”	53
	E. In voorkomend geval: Sectie “Vermelding inzake de overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° WVV neer te leggen documenten (art. 100, §1, 5° en 6°/1 W. Venn.)”	54
	F. Sectie “Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid”	55
	G. Sectie “Andere vermeldingen”	56
1.3.3.	Paragraaf inzake overige aangelegenheden	62
1.3.4.	Impact van het gehanteerde schema voor de jaarrekening op het tweede deel van het commissarisverslag	62
1.4.	WISSELWERKING TUSSEN HET VERSLAG OVER DE (GECONSOLIDEERDE) JAARREKENING EN HET DEEL BETREFFENDE DE OVERIGE DOOR WET- EN REGELGEVING GESTELDE EISEN	63
1.5.	ANDERE ASPECTEN	64
1.5.1.	De interne beheersing en de commissaris (korte herinnering)	64
1.5.2.	Datum en uitgifte van het commissarisverslag	64
1.5.3.	Ondertekening van het commissarisverslag en vestigingsplaats	66
1.5.4.	Vervanging of afwezigheid van de permanente vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor	67
	A. Plaatsvervanger	67

B.	Ondertekening van een verslag van een confrater bij diens afwezigheid	68
1.5.5.	Aspecten met betrekking tot het identificeren van een afwijking van materieel belang en de impact ervan op de eventuele correctie van de jaarrekening (hetzij voor of na de ondertekening van het commissarisverslag hetzij voor of na de algemene vergadering)	69
A.	Inleiding	69
B.	Het advies van de CBN en artikel 3:19 WVV	70
C.	Beoogde scenario's	72
1.5.6.	Toepassing van artikel 3:11 KB/WVV van 29 april 2019	85
1.5.7.	Bekendmaking van het commissarisverslag (volledig of samengevat)	86
1.5.8.	Nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening en van de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten	88
A.	Bijzonderheden met betrekking tot het nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening	89
B.	Bijzonderheden met betrekking tot het nazicht van de neerlegging van de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten	90

XXXIII

INHOUDSTAFEL

## HOOFDSTUK 2

<b>VOORBEELDEN VAN VERSLAGEN OVER DE JAARREKENING</b>	93
2.1. VERKRIJGEN VAN VOLDOENDE EN GESCHIKTE CONTROLE-INFORMATIE OVER HET FEIT DAT DE JAARREKENING EEN AFWIJKING VAN MATERIEEL BELANG BEVAT	94
2.1.1. Algemene principes	94
2.1.2. Afwijking van materieel belang met betrekking tot een waardering van activa (impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed) – Oordeel met voorbehoud	96
2.1.3. Afwijking van materieel belang met betrekking tot een waardering van passiva (impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed) – Oordeel met voorbehoud	99
2.1.4. Afwijking van materieel belang met betrekking tot een waardering van activa (impact van materieel belang en met diepgaande invloed) – Afkeurend oordeel	102
2.1.5. Afwijking van materieel belang met betrekking tot een waarderingsregel (impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed) – Oordeel met voorbehoud	105
2.1.6. Vrijwillig weglaten van inlichtingen in de toelichting bij de jaarrekening (impact van materieel belang maar zonder diepgaande invloed) – Oordeel met voorbehoud	108
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) – Oordeel met voorbehoud	111
2.2.	ONMOGELIJKHEID OM VOLDOENDE EN GESCHIKTE CONTROLE-INFORMATIE TE VERKRIJGEN	114
2.2.1.	Algemene principes	114
2.2.2.	Geen voldoende en geschikte controle-informatie (impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed) – Oordeel met voorbehoud	116
2.2.3.	Tekortkoming in de interne beheersing met betrekking tot een bepaalde rubriek van de jaarrekening (impact van materieel belang maar zonder diepgaande invloed) – Oordeel met voorbehoud	119
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) – Oordeelonthouding	122
2.2.5.	Tekortkoming in de interne beheersing met betrekking tot een bepaalde cyclus (impact van materieel belang en met diepgaande invloed) – Oordeelonthouding	125
2.2.6.	Gebrek aan schriftelijke bevestigingen – Oordeelonthouding	128
2.3.	VERWERKING TIJDENS HET GECONTROLEERD BOEKJAAR VAN DE GEVOLGEN VAN EEN AANGEPAST OORDEEL TOT UITDRUKKING GEBRACHT IN HET VERSLAG OVER DE JAARREKENING BETREFFENDE HET VOORGAANDE BOEKJAAR	132
2.3.1.	Algemene principes en beschrijving van de scenario's	132
	A. Effect op de jaarrekening (betreffende het boekjaar onder controle) van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het daaraan voorafgaand boekjaar	133
	B. Effect op het tweede deel van het commissarisverslag	134
2.3.2.	Afwijking van voorgaand boekjaar niet geboekt en van materieel belang – Oordeel met voorbehoud (scenario 1: <i>cf.</i> 2.3.1.)	136
2.3.3.	Afwijking van voorafgaand boekjaar niet geboekt en niet van materieel belang – Oordeel met voorbehoud (scenario 2: <i>cf.</i> 2.3.1.)	139
2.3.4.	Afwijking van voorafgaand boekjaar geboekt en voldoende toegelicht – Oordeel met voorbehouden (scenario 3: <i>cf.</i> 2.3.1.)	141
2.3.5.	Afwijking van voorafgaand boekjaar geboekt en onvoldoende toegelicht – Oordeel met voorbehouden (scenario 5: <i>cf.</i> 2.3.1.)	143
2.3.6.	Gevolgen op de overeenkomstige cijfers in een tweede jaar van het commissarismaandaat van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het voorafgaande boekjaar (geen commissaris vóór het begin van het mandaat) – Oordeel met voorbehoud	145

2.4.	PARAGRAAF TER BENADRIJING VAN BEPAALDE AANGELEGENHEDEN – AANGELEGENHEID DIE GEEN VERBAND HOUDT MET DE CONTINUÏTEIT	147
2.4.1.	Algemene principes	147
2.4.2.	Aangelegenheid met betrekking tot een gegeven van de balans (activa) – Oordeel zonder voorbehoud – Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden	148
2.4.3.	Aangelegenheid met betrekking tot een gegeven van de balans (passiva) – Oordeel zonder voorbehoud – Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden	151
2.4.4.	Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheid met betrekking tot een wijziging van de waarderingsregels – Oordeel zonder voorbehoud	154
2.4.5.	Oordeel met voorbehoud en paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden	156
2.5.	EERSTE CONTROLEOPDRACHT (INITIËLE CONTROLEOPDRACHT)	159
2.5.1.	Algemene principes	159
2.5.2.	Geen commissaris in het voorafgaande boekjaar – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi – Oordeel zonder voorbehoud	161
2.5.3.	Geen commissaris in het voorafgaande boekjaar – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over een deel van de beginsaldi – Oordeel met voorbehoud	163
2.5.4.	Geen commissaris in het voorafgaande boekjaar – Onmogelijkheid tot verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie (van materieel belang en van diepgaande invloed) over de beginsaldi – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de afsluitingsbalans – Gesplitst oordeel	166
2.5.5.	Geen commissaris in het voorafgaande boekjaar – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over een deel van de beginsaldi – Oordeelonthouding	169
2.5.6.	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 – Oordeel zonder voorbehoud – Paragraaf inzake overige aangelegenheden	173
2.5.7.	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 – Oordeel met voorbehoud – Paragraaf inzake overige aangelegenheden	175
2.6.	ASPECTEN MET BETREKking TOT DE CONTINUÏTEIT	178
2.6.1.	Algemene principes	178

2.6.2.	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	184
2.6.3.	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))	185
2.6.4.	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	188
2.6.5.	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 – De onzekerheid is op adequate wijze toegelicht in de jaarrekening – Oordeel zonder voorbehoud met toevoeging van een sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit”	192
2.6.6.	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	194
2.6.7.	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	197
2.6.8.	De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat niet akkoord met het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Onzekerheid van materieel belang – Afkeurend oordeel	201
2.7.	KERNPUNTEN VAN DE CONTROLE	203
2.7.1.	Algemene principes	203
2.7.2.	Voorbeelden van een sectie “Kernpunten van de controle”	203
2.7.3.	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	204
2.7.4.	Ervaringen met het gebruik van “Kernpunten van de controle” (OOB’s)	205
2.8.	PARAGRAAF INZAKE OVERIGE AANGELEGENHEDEN	206
2.9.	GEBEURTENISSEN NA DE EINDDATUM VAN DE VERSLAGPERIODE	208
2.10.	TOEPASSING VAN ARTIKEL 3:19 WVV INZAKE DE CORRECTIE VAN DE JAARREKENING NA DE GOEDKEURING DOOR DE STATUTAIRE ALGEMENE VERGADERING	211
2.10.1.	Algemene principes	211
2.10.2.	Correctie van de goedgekeurde jaarrekening over boekjaar N-1 zoals vereist door artikel 3:19 WVV	211
2.10.3.	Correctie van de goedgekeurde jaarrekening over een boekjaar voorafgaand aan N-1 zoals vereist door artikel 3:19 WVV	215
2.10.4.	Geen correctie van de goedgekeurde jaarrekening zoals vereist door artikel 3:19 WVV	219
2.11.	NON-PROFITSECTOR: VERSCHILLENDE SPECIFIEKE GEVALLEN	222

### HOOFDSTUK 3

#### **VOORBEELDEN VAN HET TWEDE 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 TWEDE DEEL VAN HET COMMISSARISVERSLAG	231
3.1.1.	Algemene principes	231
3.1.2.	Gevolgen van een afwijking van materieel belang (oordeel met voorbehoud)	233
3.1.3.	Gevolgen van een afwijking van materieel belang (afkeurend oordeel)	235
3.1.4.	Gevolgen van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (oordeel met voorbehoud)	237
3.1.5.	Gevolgen van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (oordeelonthouding)	239
3.2.	MOEILIKHEDEN BIJ HET NAZICHT VAN HET JAARVERSLAG	242
3.2.1.	Algemene principes	242
3.2.2.	Jaarverslag – Met de jaarrekening inconsistente inlichtingen	243
3.2.3.	Jaarverslag – Onvolledige inlichtingen	245
3.2.4.	Jaarverslag – Afwijking van materieel belang ten aanzien van de kennis die de commissaris tijdens de controle heeft verkregen	248

3.2.5.	Jaarrapport – Andere informatie verstrekt door het bestuursorgaan	250
3.2.6.	Bijzonder geval: jaarverslag / jaarrapport dat op vrijwillige basis wordt opgesteld	252
3.3.	MOEILIKHEID BIJ HET NAZICHT VAN DE SOCIALE BALANS	255
3.4.	VOEREN VAN DE BOEKHOUDING	258
3.5.	RESULTAATVERWERKING	261
3.6.	NIET-NALEVING VAN DE BEPALINGEN VAN DE STATUTEN OF VAN HET WETBOEK VAN VENNOOTSCHAPPEN EN VERENIGINGEN	265
3.6.1.	Algemene principes	265
3.6.2.	UBO-register: naleving door de vennootschap van het houden van het register en eventuele door de commissaris te nemen maatregelen	266
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	268
3.6.4.	Ontbreken van een in de toelichting vereiste inlichting (bezoldiging van de commissaris voor bijkomende opdrachten)	270
3.6.5.	Ontbreken van een verplicht verslag	272
3.7.	BIJKOMENDE VERKLARING OVER STRIJDIGE BELANGEN VAN VERMOGENSRECHTELIJKE AARD	273
3.7.1.	Algemene principes	273
3.7.2.	Naleving door het bestuursorgaan van de door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen voorgeschreven procedure	277
3.7.3.	Naleving door het bestuursorgaan van de door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen voorgeschreven procedure maar waarbij de beoordeling aanleiding geeft tot het maken van opmerkingen door de commissaris	279
3.7.4.	In het geheel niet-naleving door het bestuursorgaan van de door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen voorgeschreven procedure	282
3.8.	NON-PROFITSECTOR	284
3.9.	CORRECTIE VAN DE JAARREKENING NA GOEDKEURING DOOR DE STATUTAIRE ALGEMENE VERAGDERING	289

## HOOFDSTUK 4

### VERSLAG IN HET KADER VAN EEN ONDERNEMINGSRAAD OVER DE JAARREKENING OPGESTELD DOOR EEN BIJKANTOOR 291

## HOOFDSTUK 5

### VERSLAG IN HET KADER VAN EEN ONTBINDING EN VEREFFENING 299

#### 5.1. ALGEMENE PRINCIPES 300

5.2.	VOORSTEL TOT ONTBINDING DOOR HET BESTUURSORGAAN – COMMISSARISVERSLAG OPGESTELD VÓÓR DE NOTARIËLE AKTE	302
5.3.	COMMISSARISVERSLAG OVER DE JAARREKENING VAN EEN VENNOOTSCHAP IN VEREFFENING OPGESTELD DOOR DE VEREFFENAAR	306

## HOOFDSTUK 6

<b>VERSLAG VAN NIET-BEVINDING</b>	313
-----------------------------------	-----

## HOOFDSTUK 7

<b>MODELLEN VAN COMMISSARISVERSLAGEN (NIET- AANGEPAST OORDEEL) IN VERSCHILLENDE TALEN</b>	321
7.1. JAARREKENING – ENTITEIT ANDERS DAN: EEN OOB, EEN GENOTEERDE ENTITEIT, EEN VZW, EEN IVZW OF EEN STICHTING	322
7.2. JAARREKENING – OOB	329
7.3. JAARREKENING – GENOTEERDE ENTITEIT ANDERS DAN EEN OOB	338
7.4. JAARREKENING – EEN VZW, EEN IVZW OF EEN STICHTING	345
7.5. GECONSOLIDEERDE JAARREKENING (IFRS) – OOB	351
7.6. GECONSOLIDEERDE JAARREKENING (IFRS) – ENTITEIT ANDERS DAN EEN OOB	359
7.7. GECONSOLIDEERDE JAARREKENING (BE GAAP) – OOB	365
7.8. GECONSOLIDEERDE JAARREKENING (BE GAAP) – ENTITEIT ANDERS DAN EEN OOB	373
7.9. VERSLAG VAN NIET-BEVINDING	379
7.10. COMPTES ANNUELS – ENTITÉ AUTRE QUE: UNE EIP, UNE ENTITÉ COTÉE, UNE ASBL, UNE AISBL OU UNE FONDATION	380
7.11. COMPTES ANNUELS – EIP	387
7.12. COMPTES ANNUELS – ENTITÉ COTÉE AUTRE QU'UNE EIP	396
7.13. COMPTES ANNUELS – ASBL, AISBL OU FONDATION	403
7.14. COMPTES CONSOLIDES (IFRS) – EIP	409
7.15. COMPTES CONSOLIDES (IFRS) – ENTITÉ AUTRE QU'UNE EIP	417
7.16. COMPTES CONSOLIDES (BE GAAP) – EIP	423
7.17. COMPTES CONSOLIDES (BE GAAP) – ENTITÉ AUTRE QU'UNE EIP	431
7.18. MODELE DE RAPPORT DE CARENCE	437

**BIJLAGEN**

**BIJLAGE 1**

**VOORBEELDEN VAN VERSLAGEN OVER DE JAARREKENING  
GEKLASSEERD IN FUNCTIE VAN DE OMSTANDIGHEDEN** 441

**BIJLAGE 2**

**LEXICON EN TOEPASSING VAN DE IN DE ISA'S GEHAN-  
TEERDE TERMINOLOGIE AFGESTEMD OP DE BELGISCHE  
CONTEXT** 449

**BIJLAGE 3**

**ASPECTEN IN VERBAND MET DE OVEREENKOMSTIGE  
CIJFERS OP HET CONTROLEOORDEEL VAN HET  
AFGESLOTEN BOEKJAAR** 453

**BIJLAGE 4**

**ASPECTEN IN VERBAND MET DE BEGINSALDI** 457

**BIJLAGE 5A**

**BESLISSINGSBOOM BIJ HET TOT UITDRUKKING TE  
BRENGEN OORDEEL IN HET KADER VAN EEN ONZEKER-  
HEID VAN MATERIEEL BELANG INZAKE CONTINUÏTEIT  
(ISA 570 (HERZIEN) PAR. 18)** 461

**BIJLAGE 5B**

**AFWEGING, OP BASIS VAN PROFESSIONELE OORDEELS-  
VORMING, VAN CONTROLE-INFORMATIE MBT. RISICO  
GENERERENDE FACTOREN T.O.V. CONTROLE-INFORMATIE  
MBT. RISICO MITIGERENDE FACTOREN (ISA 570  
(HERZIEN) PAR. 16)** 465

**BIJLAGE 6**

**CRITERIA VOOR HET BEPALEN VAN DE “ANDERE  
INFORMATIE” OVEREENKOMSTIG ISA 720 (HERZIEN)** 467

**BIJLAGE 7**

**VOORNAAMSTE WETTEKSTEN MET BETREKKING TOT  
AANGELEGENHEDEN DIE EEN IMPACT HEBBEN OP HET  
COMMISSARISVERSLAG** 475

**BIJLAGE 8**

**EEN SELECTIE UIT DE VERWIJZINGEN NAAR HET COMMIS-  
SARISVERSLAG IN HET VADEMECUM, DE ADVIEZEN,**

<b>OMZENDBRIEVEN EN MEDEDELINGEN UITGEBRACHT DOOR HET INSTITUUT VAN DE BEDRIJFSREVISOREN, ALSOOK ENIGE ADVIEZEN VAN HET ICCI EN DE FAQ'S GEPUBLICEERD OP DE WEBSITE VAN HET ICCI MET BETREKKING TOT HET COMMISSARISVERSLAG</b>	479
--	-----

**BIJLAGE 9**

<b>BIJKOMENDE NORM (HERZIENE VERSIE 2020) BIJ DE IN BELGIË VAN TOEPASSING ZIJNDE INTERNATIONALE AUDITSTANDAARDEN (ISA'S)</b>	487
--	-----

**BIJLAGE 10A**

<b>ASPECTEN MET BETREKKING TOT HET IDENTIFICEREN VAN EEN VAN MATERIEEL BELANG ZIJNDE AFWIJKING EN DE IMPACT OP DE EVENTUELE CORRECTIE VAN DE JAARREKENING</b>	575
---	-----

**BIJLAGE 10B**

<b>ONTDEKKING VAN EEN AFWIJKING VAN MATERIEEL BELANG IN DE LOOP VAN HET BOEKJAAR N MET IMPACT OP BOEKJAAR N-1</b>	577
---	-----

**BIJLAGE 11**

<b>MODELVERSLAG – JAARREKENING – ENTITEIT ANDERS DAN: EEN OOB, EEN GENOTEERDE ENTITEIT, EEN VZW, EEN IVZW OF EEN STICHTING</b>	581
--	-----

<b>  </b> OORDEEL MET VOORBEHOUD	582
<b>  </b> OORDEEL MET VOORBEHOUD	589
<b>  </b> AFKEUREND OORDEEL	596
<b>  </b> OORDEELONTHOUDING	603

**BIJLAGE 12**

<b>CHRONOLOGISCHE EVOLUTIE VAN HET BELGISCH NORMATIEF KADER MET BETREKKING TOT DE ISA'S EN DE ISRE'S</b>	609
--	-----

**BIJLAGE 13**

<b>WETTELIJKE EN NORMATIEVE BEPALINGEN (NIET LIMITATIEF) DIE OP SECTIE 1.5.5. VAN TOEPASSING ZIJN EN EVENTUELE OPMERKINGEN</b>	613
--	-----

<b>  </b> A. WETTELIJKE BEPALINGEN (NIET LIMITATIEF)	614
<b>  </b> B. NORMATIEVE BEPALINGEN (NIET LIMITATIEF)	615



# INLEIDING

## I. BELANGRIJKSTE ONTWIKKELINGEN IN HET NORMATIEF KADER EN HET COMMISSARISVERSLAG

1. 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:

*“Één 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 [...]”.*

2. 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”).

3. 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.

4. 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 (de huidige artikelen 3:75 en 3:80 WVV).

5. 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.

6. In 2018 werd ook de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's volledig herzien in functie van voormelde wijzigingen. Met de invoering van het WVV werd het Belgisch vennootschapsrecht grondig hervormd. Om hiermee rekening te houden werd opnieuw een herziene versie van de bijkomende norm uitgewerkt en aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 28 augustus 2020. Deze nieuwe versie van de bijkomende norm, waarvan de titel werd ingekort, werd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen goedgekeurd op 11 december 2020 en door de minister van Economie op 25 februari 2021. Deze goedkeuring heeft het voorwerp uitgemaakt van een bericht van de minister van Economie (*Belgisch Staatsblad* van 10 maart 2021, p. 20298). Op het ogenblik dat in december 2021 een nieuwe elektronische versie van dit boek wordt gepubliceerd, is een procedure tot wijziging van deze de bijkomende norm (herziene versie 2020) lopende.

7. 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 IX); 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 huidige artikelen 3:12, 3:75 en 3:80 WVV); 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); 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); alsook de inwerkingtreding van het WVV (punt VIII).

8. ISA 701 en de 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 – 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.

Er wordt in herinnering gebracht dat enkel de ISA's die het voorwerp hebben uitgemaakt van een norm goedgekeurd door de HREB en de minister bevoegd voor Economie van toepassing zijn in België. Er is derhalve een mogelijk 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 (*cf., infra*, nrs. 10 (g), 46 en 110).

## II. VOORNAAMSTE DOOR DE IAASB GOEDGEKEURDE NIEUWIGHEDEN VAN DE LAATSTE JAREN

**9.** 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 benadering had tot doel het vertrouwen in de controleverklaring te vergroten en was essentieel bij het versterken van de toegevoegde waarde van de audit en derhalve van de relevantie van het beroep van auditor. De maatregel beoogde gevolg te geven aan de verwachtingen omtrent de informatieve waarde van het commissarisverslag na de crisis van 2008.

**10.** Deze maatregel werd geconcretiseerd door de goedkeuring van ISA 701 en de herziening van verschillende andere ISA's, die in hoofdzaak volgende aspecten behandelden:

- a. **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.
- b. Een nieuwe sectie onder de titel “**Kernpunten van de controle**” (ISA 701) is verplicht op te nemen in de controleverklaring in het geval van genoteerde entiteiten en is optioneel voor de andere. In de context van een organisatie van openbaar belang, de Europese Verordening vereist een beschrijving van de als meest significant ingeschatte risico’s op een afwijking van materieel belang (*cf.*, *infra*, nr. 12). 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 deze 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.
- c. Er dient te worden opgemerkt dat de door 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, zoals, bijvoorbeeld, het jaarverslag. Deze mogelijkheid werd ingevoerd bij de herziening van de definitie van “financiële overzichten” uit ISA 200, par. 13(f).

- d. De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie (ISA 720 (Herzien)), al dan niet financieel, opgenomen in het jaarrapport<sup>(1)</sup> van een entiteit, werden grondig gewijzigd. Tijdens de lezing van het jaarrapport dient de commissaris (i) te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de financiële overzichten, (ii) te overwegen of er een afwijking van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de auditor verkregen in de controle, (iii) op passende wijze te 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) overeenkomstig deze ISA te rapporteren.
- e. 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.
- f. Er 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.
- g. Tot slot en teneinde volledig te zijn, wordt nogmaals in herinnering gebracht dat enkel de ISA's die het voorwerp hebben uitgemaakt van een norm goedgekeurd door de HREB en de minister bevoegd voor Economie van toepassing zijn in België. (*cf., supra*, nr. 8, *in fine*) De IAASB heeft volgende standaarden herzien die binnenkort goedgekeurd zullen worden in België<sup>(2)</sup>: ISA 250 (Revised), ISA 315 (Revised 2019), ISA 540 (Revised), ISA 600 (Herzien), ISA 800 (Revised), ISA 805 (Revised) et ISA 810 (Revised).

### III. OMZETTING VAN DE BOEKHOUDRICHTLIJN

**11.** De Europese Richtlijn 2013/34/EU heeft het voorwerp uitgemaakt van een wet tot omzetting in België die de op dat moment vigerende artikelen 100, 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen (de huidige artikelen 3:12, 3:75 en 3:80 WVV) wijzigt. Deze wijzigingen zijn van toepassing op de boekjaren die een aanvang nemen na 1

<sup>(1)</sup> Te noteren valt dat het jaarrapport (*annual report* of *rapport annuel*) ook het jaarverslag (*management's report* of *rapport de gestion*) kan bevatten.

<sup>(2)</sup> Ter informatie, eind 2022 stelde het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een wijziging aan de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's voor. Deze procedure was op het moment van publicatie van dit punt nog niet beëindigd. U kan de procedure hier verder volgen: Norm inzake de toepassing van de ISA's in België ([ibr-ire.be](http://ibr-ire.be)).

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).

#### IV. EUROPESE VERORDENING BETREFFENDE DE AUDITHERVORMING (VAN TOEPASSING OP DE WETTELIJKE CONTROLE VAN ORGANISATIES VAN OPENBAAR BELANG) MET BETREKKING TOT DE CONTROLEVERKLARING

**12.** 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.

**13.** Deze Verordening vereist in artikel 10 de volgende elementen:

- (i) 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));
- (ii) een samenvatting van de reactie van de auditor op die risico's, en, indien relevant, belangrijke opmerkingen in verband met die risico's;
- (iii) een toelichting bij de mate waarin de wettelijke controle geacht wordt onregelmatigheden, met inbegrip van fraude, te kunnen opsporen.

**14.** 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 Verordening is uitgewerkt in sectie 1.2.5. hierna met betrekking tot de "Kernpunten van de controle".

**15.** Bovenop deze vereisten, dient de controleverklaring, conform de Europese Verordening, volgende elementen te bevatten:

- (i) een verklaring over welke organen betrokken waren bij de aanstelling;
- (ii) een vermelding van de datum van de benoeming en de totale duur van de ononderbroken opdracht;
- (iii) een bevestiging dat het controleoordeel consistent is met de aanvullende verklaring aan het auditcomité;
- (iv) 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; en
- (v) in voorkomend geval, een vermelding van alle diensten, naast de wettelijke controle, die door de commissaris of het bedrijfsrevisorenkantoor aan de gecontroleerde entiteit, en de onderneming(en) waarover zij de controle heeft, zijn verleend en die niet zijn vermeld in het jaarverslag of in de jaarrekening.

## V. EUROPESE RICHTLIJN BETREFFENDE DE AUDITHERVORMING (VAN TOEPASSING OP DE WETTELIJKE CONTROLE VAN ALLE ENTITEITEN) MET BETREKKING TOT DE CONTROLEVERKLARING

**16.** 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.

**17.** De op dat moment vigerende artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen (de huidige artikelen 3:75 en 3:80 WVV) werden gewijzigd in toepassing van voornoemde richtlijn, waarbij het voornamelijk gaat om vormelijke wijzigingen. De belangrijkste nieuwe elementen in de controleverklaring zijn:

- (i) 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;
- (ii) 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;
- (iii) een oordeel dat aangeeft of het jaarverslag in overeenstemming is met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en of het is opgesteld is overeenkomstig de op dat moment vigerende artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen (de huidige artikelen 3:5 en 3:6 WVV).

## VI. NORM INZAKE DE TOEPASSING VAN DE ISA'S IN BELGIË

**18.** 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.

**19.** 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 ISA 701 en bepaalde herziene ISA's van toepassing te maken in België. Ter informatie, eind 2022 stelde het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een wijziging aan de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's voor. Deze procedure was op het moment van publicatie van dit punt nog niet beëindigd. U kan de procedure hier verder volgen: Norm inzake de toepassing van de ISA's in België ([ibr-ire.be](http://ibr-ire.be)).

## VII. BIJKOMENDE NORM BIJ DE IN BELGIË VAN TOEPASSING ZIJNDE ISA'S

**20.** In 2013 werd een “bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditsstandaarden (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 stellen overeenkomstig de ISA's en de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen.

8

INLEIDING

**21.** De wijzigingen uit 2015 aan het op dat moment vigerend artikel 144, eerste lid, 9° van het Wetboek van vennootschappen, die voortvloeien uit de omzetting van de boekhoudrichtlijn<sup>(3)</sup> (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.

**22.** Tot slot heeft de Europese Richtlijn betreffende de audithervorming (zie eerder)<sup>(4)</sup>, na de omzetting daarvan naar Belgisch recht, eveneens een impact gehad op de op dat moment vigerende artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen (de huidige artikelen 3:75 en 3:80 WVV) 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 ISA 701 en de herziene ISA's de structuur en de bewoording van het commissarisverslag grondig aan (zie eerder).

**23.** Teneinde gevolg te geven aan deze wijzigingen in het Wetboek van vennootschappen en voortvloeiend uit 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).

**24.** In het licht van de inwerkingtreding van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) (zie punt VIII), werd de bijkomende norm (herzien in 2018) aangepast door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 28 augustus 2020. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen keurde deze herziene versie 2020 van de bijkomende norm goed op 11 december 2020, gevolgd door de goedkeuring door de

<sup>(3)</sup> 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.

<sup>(4)</sup> 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.

minister van Economie op 25 februari 2021 (publicatie van het bericht in het *Belgisch Staatsblad* van 10 maart 2021, p. 20298). Ter informatie, eind 2021 stelde het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een wijziging aan deze bijkomende norm (herziene versie 2020) voor. Deze procedure was op het moment van publicatie van dit punt nog niet beëindigd. U kan de procedure hier verder volgen: Bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's (commissarisverslag) ([ibr-ire.be](http://ibr-ire.be)).

## VIII. HET WETBOEK VAN VENNOOTSCHAPPEN EN VERENIGINGEN EN HET UITVOERINGSBESLUIT

**25.** Op 4 april 2019 werd de wet van 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad (p. 33239). Hiermee werd het Belgisch vennootschapsrecht grondig hervormd via drie krachtlijnen, met name:

- (1) een doorgedreven vereenvoudiging doorvoeren op drie vlakken:
  - de afschaffing van het onderscheid tussen burgerlijke en handelsvennootschappen en van het kapitaal in de BV;
  - de vermindering van het aantal basisrechtsvormen en aanpassing van de structuur van deze rechtsvorming (zo is er bijv. voor de BV geen sprake meer van een zaakvoerder en kan in een NV geopteerd worden voor een monistisch dan wel een duaal bestuur); en
  - de integratie van het verenigings- en stichtingsrecht in één Wetboek.
- (2) voor meer aanvullend recht en flexibiliteit met aandacht voor de belangen van derden te kiezen door de contractuele of wettelijke vrijheid te verruimen en het aantal dwingende bepalingen te verminderen. Dit gaat evenwel gepaard met nieuwe transparantievereisten en soms een verhoogde aansprakelijkheid; en
- (3) met de evoluties en de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie inzake mobiliteit van vennootschappen rekening te houden en de statutaire zetelleer en de grensoverschrijdende omzetting in te voeren.

**26.** Het WVV bestaat uit vijf delen die zijn onderverdeeld in 18 boeken. Boek 3 van Deel 1, dat de algemene bepalingen die (potentieel) gelden voor zowel vennootschappen, verenigingen als stichtingen bevat, herneemt het jaarrekeningenrecht van vennootschappen (art. 92 tot 129 W. Venn.), verenigingen en stichtingen (art. 17, 37 en 53 wet 27 juni 1921). In hetzelfde boek staan ook de bepalingen inzake de wettelijke controle evenals het statuut en de opdracht van de commissaris.

**27.** Het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (KB/WVV) werd op 30 april 2019 bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad (p. 42246).

**28.** Het WVV en het KB/WVV treden op hetzelfde moment in werking. Het IBR heeft de kerndata van het overgangsrecht in kaart gebracht in bijlage 1 bij de

IBR-Mededeling 2019/09<sup>(5)</sup>. Tevens werden door het IBR enkele *Frequently Asked Questions* ontwikkeld die terug te vinden zijn op de website: Nieuw Wetboek van vennootschappen en verenigingen (ibr-ire.be). De Raad van het IBR heeft in advies 2019/14<sup>(6)</sup> het overgangsregime met betrekking tot het opstellen van het commissarisverslag verduidelijkt.

**29.** Onderhavig boek kan gebruikt worden voor jaarrekeningen afgesloten na 31 december 2020. Voor het gemak van de lezer van dit boek werden de referenties naar de artikelen uit het Wetboek van vennootschappen behouden in de tekst, maar niet in de voorbeelden (hoofdstukken 2 en 3).

## IX. VERTALINGEN VAN DE ISA'S

**30.** 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.

**31.** 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.

**32.** Bovendien werden de Franse en Nederlandse vertalingen van ISA 701 en van de herziene ISA's in 2017 afgewerkt en dit in samenwerking met de CNCC, de CSOEC en de NBA<sup>(7)</sup>. Sindsdien heeft de IAASB verschillende ISA's herzien, met name de ISA's 250, 315, 540, 800, 805 en 810, waarvan de vertaling lopende is en bepaalde van deze standaarden zouden binnenkort van toepassing worden in België.<sup>(8)</sup>

<sup>(5)</sup> IBR-Mededeling 2019/09, "Mededeling omtrent de wet van 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen", [www.ibr-ire.be/regelgeving](http://www.ibr-ire.be/regelgeving).

<sup>(6)</sup> IBR-Advies 2019/14, "Commissarisverslagen uitgebracht vanaf 1 januari 2020 (overgangsregime)", [www.ibr-ire.be/regelgeving](http://www.ibr-ire.be/regelgeving).

<sup>(7)</sup> De vertalingen zijn beschikbaar op de website van het IBR: [www.ibr-ire.be/regelgeving](http://www.ibr-ire.be/regelgeving).

<sup>(8)</sup> Ter informatie, eind 2022 stelde het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een wijziging aan de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's voor. Deze procedure was op het moment van publicatie van dit punt nog niet beëindigd. U kan de procedure hier verder volgen: Norm inzake de toepassing van de ISA's in België (ibr-ire.be).



# **HOOFDSTUK 1**

## **HET COMMISSARISVERSLAG: STRUCTUUR**

- 33.** Conform de bijkomende norm (herziene versie 2020), bestaat het commissarisverslag uit een inleiding en twee afzonderlijke delen, getiteld:
- “Verslag over de jaarrekening” of “Verslag over de geconsolideerde jaarrekening”<sup>(9)</sup>;
  - en
  - “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.

Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.

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 hoofdzakelijk gebaseerd op een niet-genoteerde entiteit die geen OOB is. Hoofdstuk 7 van onderhavig boek herneemt de modelverslagen zoals gehecht aan de bijkomende norm (herziene versie 2020). De lezer van dit boek kan tevens gebruikmaken van de tool “Revidocs”, die door het ICCI ter beschikking van de bedrijfsrevisoren werd gesteld.

### 1.1. INLEIDING

**34.** De commissaris dient in de inleiding van zijn verslag aan te geven dat dit het verslag over de jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen bevat, en dat dit een geheel vormt en ondeelbaar is.

**35.** 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 voor 3 jaar. 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.

**36.** De inleidende tekst van het voorbeeldverslag voor de jaarrekening van een vennootschap, anders dan een organisatie van openbaar belang (OOB), zoals gehecht aan de bijkomende norm (herziene versie 2020), luidt als volgt:

*“In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [benaming van de vennootschap en rechtsvorm] (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*

<sup>(9)</sup> In dit boek wordt vaak verwezen naar “controleverslag”.

[uitgebracht op voordracht van de ondernemingsraad<sup>(10)</sup>]. 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.<sup>(11)</sup>”<sup>(12)</sup>

**37.** De inleidende tekst van het voorbeeldverslag voor de jaarrekening van een OOB, gehecht aan de bijkomende norm (herziene versie 2020), luidt als volgt:

*“In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [benaming van de vennootschap en rechtsvorm] (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.<sup>(13)</sup>”*

**38.** 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.”*

**39.** Deze inleiding kan worden aangevuld wanneer de commissaris een verslag van niet-bevinding heeft uitgebracht (zie, *infra*, hoofdstuk 6).

<sup>(10)</sup> In voorkomend geval aan te passen als volgt: *“uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad”*.

<sup>(11)</sup> 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.”*

<sup>(12)</sup> 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.

<sup>(13)</sup> 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.”*

## 1.2. VERSLAG OVER DE JAARREKENING (14)

### 1.2.1. Algemeen

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

- (i) een sectie “Oordeel”;
- (ii) een sectie “Basis voor het oordeel”;
- (iii) in voorkomend geval, een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden;
- (iv) in voorkomend geval, een sectie “Onzekerheid van materieel belang met betrekking tot continuïteit”;
- (v) in voorkomend geval, een sectie “Kernpunten van de controle”;
- (vi) in voorkomend geval, een paragraaf inzake overige aangelegenheden;
- (vii) een sectie “Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening”; en
- (viii) een sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening”.

41. 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.

42. 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”

43. 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).

#### A. Niet-aangepast oordeel

44. Een niet-aangepast oordeel (goedkeurend oordeel of *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

<sup>(14)</sup> In dit boek wordt vaak verwezen naar “controleverslag”.

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.

45. 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.”.*

46. 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 (herziene versie 2020) in paragraaf 8 dat deze vermelding eventueel kan worden aangevuld in functie van het moment waarop de ISA's in België worden goedgekeurd door de HREB en de minister van Economie. 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. De door de bijkomende norm (herziene versie 2020) voorgestelde aanvullende zin luidt: “Wij hebben bovendien de door IAASB goedgekeurde internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn 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<sup>(15)</sup>). Indien het boekjaar van de vennootschap meer dan 12 maanden omvat, kan de commissaris deze tekst van het oordeel bovendien aanvullen als volgt: *“Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de jaarrekening van de Vennootschap, die de balans op \_\_\_\_\_ 20\_\_\_\_ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar (in voorkomend geval: van \_\_\_\_\_ maanden) afgesloten op die datum en de toelichting, (...)”*.

### *B. Aangepast oordeel*

**47.** 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, of 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”.

**48.** 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<sup>(16)</sup>:

<sup>(15)</sup> 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.”*

<sup>(16)</sup> Cf. ISA 705 (Herzien), par. A1.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
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:

- (i) niet beperkt zijn tot specifieke elementen, rekeningen of posten van de financiële overzichten;
- (ii) indien ze wel daartoe beperkt zijn, een substantieel deel van de financiële overzichten vertegenwoordigen of zouden kunnen vertegenwoordigen; of
- (iii) met betrekking tot toelichtingen, van fundamenteel belang zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten.

49. 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]*”:

*a) Oordeel met voorbehoud*

50. 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.

*b) Afkeurend oordeel*

51. 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. Overeenkomstig paragraaf 27 van ISA 705 (Herzien) is een afkeurend oordeel die verband houdt met een specifieke aangelegenheid die in de sectie “*Basis voor het afkeurend oordeel*” is beschreven, geen rechtvaardiging voor het weglaten van een beschrijving van andere vastgestelde aangelegenheden die anderszins een aanpassing van het oordeel van de commissaris zouden hebben vereist. In dergelijke gevallen kan de toelichting van dergelijke andere aangelegenheden waarvan de commissaris kennis heeft, relevant zijn voor gebruikers van de jaarrekening.

### c) Oordeelonthouding

**52.** De commissaris formuleert een oordeelonthouding indien hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen in de gegeven omstandigheden (bijv. omwille van redenen van een beperking in de uitvoering van de controle), en de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetectedeerde afwijkingen voor de jaarrekening zowel van materieel belang kunnen zijn als een diepgaande invloed zouden kunnen hebben.

**53.** 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 *meerdere onzekerheden*. 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 mogelijke cumulatieve effect daarvan op de jaarrekening.

**54.** 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.).

**55.** Een oordeelonthouding zal ook een impact hebben op, onder meer, de secties betreffende de kernpunten van de controle en de “andere informatie” (in België veelal 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 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 betreffende het jaarverslag overeenkomstig artikel 3:75, §1, 6° WVV (art. 144, §1, 6° W. Venn.) door de commissaris worden behandeld (zie *infra*).



**56.** 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.”.*

**57.** 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 aan het management toe te schrijven *scope limitation*, zou volgende paragraaf bijvoorbeeld gebruikt kunnen worden: *“Rekening houdend met deze omstandigheden en gevolg gevend aan de vereiste uit artikel 3:75, §1, 2° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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.”.*

**58.** Zelfs indien de commissaris een oordeelonthouding heeft geformuleerd, dient hij in de sectie “Basis voor onze oordeelonthouding” de redenen te beschrijven voor alle andere aangelegenheden waarvan hij kennis heeft en die een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, alsmede de gevolgen daarvan (ISA 705 (Herzien), par. 27). 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 2.6.4.

### **1.2.3. Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden**

**59.** Naargelang van de omstandigheden zal een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in het verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening 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).

**60.** 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*, nr. 47 e.v.). Wanneer ISA 701 van toepassing is, mag de aangelegenheid die het voorwerp uitmaakt van een paragraaf ter

benadrukking van bepaalde aangelegenheden niet als kernpunt van de controle worden beschouwd die als dusdanig 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 een aangelegenheid die op gepaste wijze in de toelichting bij de jaarrekening werd gepresenteerd of toegelicht. ISA 706 (Herzien) laat niet toe aan de commissaris om zelf deze informatie te verstrekken. 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. Het is bovendien belangrijk dat deze beschrijving opgenomen wordt in de jaarrekening. Inderdaad, op grond van artikel 3:1 KB/WVV (art. 24 KB/W. Venn.), 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<sup>(17)</sup>, 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”

**61.** Overeenkomstig artikel 3:75, §1, 7° (artikel 3:80, §1, 6°) WVV (art. 144, §1, 7° of art. 148, §1, 6° W. Venn.) 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 3:75, §1, 7° en 3:80, §1, 6° WVV (de op dat moment vigerende artikelen 144, §1, 7° en 148, §1, 6° W. Venn.) 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*

<sup>(17)</sup> 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 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 en verenigingen neer te leggen documenten” beoogt en dat deze laatsten opgenomen worden op pagina VOL7 onder de titel “Andere overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen en verenigingen neer te leggen documenten”, waarbij onder andere melding wordt gemaakt van het jaarverslag en het commissarisverslag.

*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.”.*

**62.** 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. Wanneer de commissaris beslist om dergelijke sectie in te voegen, moet hij kunnen verwijzen naar de gepaste informatie verstrekt door het bestuursorgaan die de van materieel belang zijnde onzekerheid inzake continuïteit op transparante en ondubbelzinnige wijze beschrijft. Deze informatie dient te worden opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening. Inderdaad, op grond van artikel 3:1 KB/WVV (art. 24 KB/W. Venn.), 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, voor zover uiteraard de aangelegenheid adequaat is beschreven, zoals vereist in de omstandigheden. 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 3:75, §4 WVV (art. 144, §4 W. Venn.) 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.”.* In België wordt deze zin toegevoegd in de sectie betreffende de verantwoordelijkheden van de commissaris, behoudens wanneer de commissaris een oordeelonthouding formuleert.

**63.** 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-kap \_\_\_ van de jaarrekening waarin vermeld staat dat de vennootschap \_\_\_\_\_ 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-kap \_\_\_ vormen deze gebeurtenissen en omstandigheden, tezamen met overige aangelegenheden die in toelichting VOL-kap \_\_\_ 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), dat geïnspireerd is door de verplichting uit paragraaf 22 (b) van deze standaard. Bepaalde gebruikers van het commissarisverslag hebben evenwel opgemerkt dat de techniciteit en exacte betekenis van de laatste zin van deze beschrijving (“Ons oordeel is niet aangepast met betrekking tot deze aangelegenheid”) hen niet toelaat om de strengheid van de daaraan voorafgaande zin (“ (...) 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”) te nuanceren. Daarom zou de commissaris ervoor kunnen opteren door dit te verduidelijken en zich niet te beperken tot het louter gebruik van “jargon”. Een alternatief zou er dan ook in kunnen bestaan bovenstaande paragraaf aan te passen als volgt: *“Zonder afbreuk te doen aan het hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel vestigen wij de aandacht op toelichting VOL-kap \_\_\_ 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-kap \_\_\_ vormen deze gebeurtenissen en omstandigheden, tezamen met overige aangelegenheden die in toelichting VOL-kap \_\_\_ 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.”.*

### 1.2.5. Kernpunten van de controle

**64.** De belangrijkste ontwikkeling van de laatste jaren met betrekking tot het controleverslag 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.

**65.** 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.

**66.** 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 (cf. <i>infra</i> , nr. 67). 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 1:12 WVV (art. 4/1 W. Venn.).  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	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 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).</li> <li>– Wet- of regelgeving verhindert de openbaarmaking van de aangelegenheid (ISA 701, par. 14(a)).</li> <li>– 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)).</li> </ul> <p>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.</p>	<p>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.</p> <p>Verschillend met ISA 701, voorziet de Verordening in geen enkele vrijstelling van de vermelding van kernpunten van de controle.</p> <p>Overeenkomstig paragraaf 31 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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.</p> <p>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 (herziene versie 2020), par. 31).</p>

67. 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 organisaties van openbaar belang zoals omschreven door artikel 1:12, 1° en 2° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, alsook de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de

verhandeling op een niet-gereguleerde markt en de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt buiten de Europese Economische Ruimte (EER). (norm (herzien in 2018) inzake de toepassing van de ISA's in België, zoals gewijzigd door de norm inzake de toepassing van de Internationale controlestandaarden (ISA's) 250 (Herzien), 315 (Herzien 2019) en 540 (Herzien) in België, goedgekeurd door de HREB op 19 april 2023 en in afwachting van goedkeuring door de minister van Economie).

**68.** 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 vennootschappen waarvan de aandelen, winstbewijzen of de certificaten die betrekking hebben op deze aandelen zijn toegelaten tot de verhandeling op een niet-gereguleerde markt en op de vennootschappen waarvan de aandelen, winstbewijzen of de certificaten die betrekking hebben op deze aandelen zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde 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*, nr. 85).

**69.** 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:

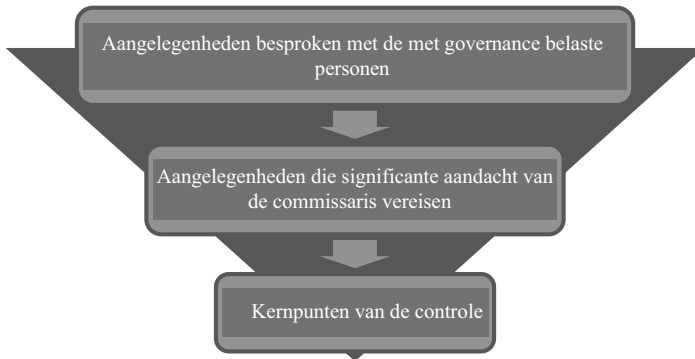
- de aandacht te vestigen op de complexe gebieden die het meest dienden te worden beoordeeld bij het opstellen van de jaarrekening, en
- door het vergemakkelijken van het begrip van de als meest significant vastgestelde elementen van de controle van de jaarrekening van het boekjaar onder controle.

**70.** 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.

**71.** 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.

**72.** De selectie van kernpunten van de controle zal derhalve meestal gebeuren volgens het volgende zich herhalend proces:

<p>Betrokken vennootschapsvormen</p>	<p>Vennootschap waarvan de aandeelen, winstbewijzen of de certificaten die betrekking hebben op deze aandelen zijn toegelaten tot de verhandeling op een niet-gereguleerde markt in de zin van artikel 1:12, 1° WVV (art. 4/1, 1° W. Venn.)</p>	<p>De kredietinstellingen (art. 1:12, 2° WVV.) (art. 4/1, 2° W. Venn.)</p>	<p>De verzekerings- of hervverzekeringsondernemingen (art. 1:12, 3° WVV) (art. 4/1, 3° W. Venn.)</p>	<p>De vereffeningsinstellingen alsook de met vereffeningsinstellingen gelijkgestelde instellingen (art. 1:12, 4° WVV) (art. 4/1, 4° W. Venn.)</p>	<p>Vennootschappen waarvan de aandeelen, winstbewijzen of de certificaten die betrekking hebben op deze aandelen zijn toegelaten tot de verhandeling op een niet-gereguleerde markt en de vennootschappen waarvan de aandeelen, winstbewijzen of de certificaten die betrekking hebben op deze aandelen zijn toegelaten tot de verhandeling op een geregleerde markt buiten de Europese Economische Ruimte – genoteerde entiteiten in de zin van ISA 701</p>	<p>Vennootschappen die niet vallen onder het toepassingsgebied van ISA 701 en/of van de Europese Verordening – Vrijwillige kernpunten van de controle</p>
<p>ISA 701</p>	<p>Van toepassing</p>	<p>Van toepassing</p>	<p>Van toepassing</p>	<p>Van toepassing</p>	<p>Van toepassing</p>	<p>Van toepassing</p>
<p>Europese Verordening</p>	<p>Van toepassing</p>	<p>Van toepassing</p>	<p>Van toepassing</p>	<p>Van toepassing</p>	<p>Niet van toepassing</p>	<p>Niet van toepassing</p>
<p>Uitzondering op de communicatie van een kernpunt van de controle (par. 14 ISA 701)</p>	<p>Niet van toepassing</p>	<p>Niet van toepassing</p>	<p>Niet van toepassing</p>	<p>Niet van toepassing</p>	<p>Niet van toepassing</p>	<p>Niet van toepassing</p>



**73.** 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* belaste personen hierover inlichten.

**74.** 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:

- a) gebieden met een hoger risico op een afwijking van materieel belang of significante risico's geïdentificeerd overeenkomstig ISA 315 (Herzien);
- b) 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;
- c) het effect op de controle van significante gebeurtenissen of transacties die zich tijdens de verslagperiode hebben voorgedaan.

**75.** 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.

**76.** Bovendien kunnen er andere aangelegenheden zijn dan deze zoals hierboven beschreven (*cf. supra*, nr. 74) 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.

**77.** 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.

**78.** 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 gereede 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*, sectie 1.2.6.).

**79.** 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*, nr. 87).

**80.** 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.

**81.** 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.

**82.** 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.

**83.** 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.

**84.** 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. 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.

**85.** 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 3:75, §1, 5° en 3:80, §1, 4° WVV (art. 144, §1, 5° en 148, §1, 4° W. Venn.), 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.

**86.** 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 2.7.). 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.]”.*

**87.** 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. In België zal, krachtens artikel 10, §2, c) van de Verordening, 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<sup>(18)</sup> worden vereist indien het gaat om een organisatie van openbaar belang.

**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**

**88.** ISA 701<sup>(19)</sup> 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 wanneer deze geen significante aandacht van de commissaris vereist. Indien dergelijke aangelegenheid, op grond

<sup>(18)</sup> 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).

<sup>(19)</sup> ISA 701, “Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor”.

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 het commissarisverslag overeenkomstig ISA 706 (Herzien). In de gevallen dat dergelijke aangelegenheid niet (voldoende) is toegelicht in de financiële overzichten kan de commissaris de secties met betrekking tot een aangepast oordeel opgenomen in dit boek consulteren.

**89.** 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 van gebruikers van de controle, 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.

**90.** De sectie “Kernpunten van de controle” in het controleverslag mag 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”<sup>(20)</sup>. 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.

**91.** 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:

<sup>(20)</sup> Overeenkomstig paragraaf 21 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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.

- a) te rapporteren over deze aangelegenheden overeenkomstig de van toepassing zijnde ISA's; en
- b) een verwijzing op te nemen naar de sectie "Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit" in de sectie "Kernpunten van de controle".

92. Voor de volledigheid merken we op dat voorgaand punt (*cf. supra*, nr. 91) 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

93. 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".

De inhoud van een paragraaf inzake overige aangelegenheden geeft duidelijk weer dat er voor de entiteit geen verplichting bestaat tot het in de jaarrekening presenteren of toelichten van informatie met betrekking tot deze overige aangelegenheden. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat geen informatie die wetgeving, regelgeving of andere professionele normen, bijvoorbeeld ethische standaarden die betrekking hebben op de geheimhouding van informatie, de commissaris verbieden te verstrekken. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat ook geen informatie die is vereist te worden verstrekt door het bestuursorgaan (ISA 706 (Herzien), par. A15).

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 2.5.1.).

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, deze paragraaf dient 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

94. Overeenkomstig 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.

95. De aan een controle onderworpen jaarrekening is deze van de entiteit, opgesteld door het management van de entiteit onder de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan / van de met *governance* belaste personen die haar superviseren (ISA 200, par. 4).

96. 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.

97. Het **bestuursorgaan** betreft de juridische term uit het WVV.

Voor een naamloze vennootschap, betreft het de raad van bestuur (in het geval van een monistisch bestuur) of de raad van toezicht (in het geval van een duaal bestuur).

De leden van dit bestuursorgaan worden benoemd door de algemene vergadering van de aandeelhouders.

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.

Naast de raad van toezicht wordt een directieraad opgericht, waarvan de leden aangesteld en ontslagen worden door de raad van toezicht. De directieraad oefent alle bestuursbevoegdheden uit die niet aan de raad van toezicht zijn voorbehouden overeenkomstig artikel 7:109 WVV.

**98.** 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)).

**99.** 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)), (*cf., supra*, nr. 96). Het WVV vereist dan weer voor bepaalde vennootschappen dat het jaarverslag een verklaring inzake deugdelijk bestuur ("*déclaration de gouvernement d'entreprise*") bevat.

**100.** 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 personen belast met de leiding, 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.

**101.** In het Belgisch rechtsgebied zijn de begrippen bestuursorgaan 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.

34

**102.** 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.

**103.** 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.

**104.** 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.

**105.** 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.

**106.** De tekst van de paragraaf gebruikt om de verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening te beschrijven, luidt als volgt<sup>(21)</sup>:

<sup>(21)</sup> Zie modellen van commissarisverslag gehecht aan de bijkomende norm (herziene versie 2020).



### ***“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.”*

**107.** 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. Het is in deze context nuttig in herinnering te brengen dat het WVV verschillende verplichtingen met betrekking tot de interne beheersing bevat. Het gaat meer bepaald om de artikelen 3:6, §2 (genoteerde vennootschappen), 3:32, §1, 7° (jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening), 3:63, §2, 3° (verboden niet-controlediensten) en 7:99, §4, 3) (opdrachten van het auditcomité) WVV. Daarentegen bestaat er geen enkele bepaling met betrekking tot interne beheersing voor verenigingen en stichtingen. Uit het voorgaande volgt dat de meeste vennootschappen, verenigingen en stichtingen geen wettelijke verplichtingen hebben met betrekking tot het opzetten van interne beheersing. Bij afwezigheid van wettelijke verplichtingen in de meeste vennootschappen, verenigingen en stichtingen en omdat de interne beheersing essentieel is voor de uitvoering van de controle, dient de erkenning van deze verantwoordelijkheid in de door de entiteit ondertekende opdrachtbrief te worden aangegeven. Deze verantwoordelijkheid omvat bovendien 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**

**108.** Behoudens in het geval van een oordeelonthouding (cf. *infra*, nr. 110), is de tekst die overeenkomstig ISA 700 (Herzien), aangevuld met de bepaling van artikel 3:75, §4 WVV (art. 144, §4 W. Venn.), in de meeste gevallen dient te worden gebruikt de volgende<sup>(22)</sup>:

<sup>(22)</sup> Zie modellen van commissarisverslag gehecht aan de bijkomende norm (herziene versie 2020).

### ***“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. De wettelijke controle biedt geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Vennootschap, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.*

*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<sup>(23)</sup>:

*“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. Wij beschrijven deze aangelegenheden in ons verslag, tenzij het openbaar maken van deze aangelegenheden is verboden door wet- of regelgeving.”.*

**109.** Zoals hiervoor beschreven (cf. *supra*, nr. 107) 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

<sup>(23)</sup> Modellen van commissarisverslag gehecht aan de bijkomende norm (herziene versie 2020).

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.

**110.** In het bijzondere geval van een oordeelonthouding als gevolg van het niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen<sup>(24)</sup> 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 en een commissarisverslag uit te brengen. 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 controloordeel over de 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.”*

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 46, voorziet de bijkomende norm (herziene versie 2020) in paragraaf 8, 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 en dit met de zin *“Wij hebben bovendien de door IAASB goedgekeurde internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”* 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. 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

<sup>(24)</sup> 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.

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<sup>(25)</sup>).

**111.** We bemerken dat de verwijzing naar de onafhankelijkheid vereist is krachtens paragraaf 28 (c) van ISA 705 (Herzien) en artikel 3:75, §1, 11° WVV (art. 144, §1, 11° W.Venn.).

### 1.2.10. Ter vergelijking opgenomen informatie

#### A. Algemene principes

**112.** 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.

**113.** De ter vergelijking opgenomen informatie bevat de overeenkomstige cijfers en de vergelijkende financiële overzichten. In de context van het Belgisch toepasselijk boekhoudkundig referentiekader (KB/WVV) 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 voorafgaand boekjaar.

**114.** 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:

<sup>(25)</sup> 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.”.

- (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.

**115.** Er wordt aan herinnerd dat artikel 3:11 KB/WVV (art. 33 KB/W. Venn.) 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 (zie commentaren, *infra*, sectie 1.5.6).

**116.** Secties 1.5.5., 1.5.6. en 2.3. bespreken verschillende omstandigheden met betrekking tot, onder meer, de overeenkomstige cijfers die een mogelijk effect op het oordeel van de commissaris hebben.

*B. Overeenkomstige cijfers die het voorwerp hebben uitgemaakt van een aangepast oordeel*

**117.** Het oordeel van de commissaris over het boekjaar onder controle 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 en deze het getrouw beeld van de jaarrekening voor het boekjaar onder controle beïnvloedt, hetzij een aangepast oordeel tot uitdrukking dienen te worden gebracht, hetzij de jaarrekening dienen te worden gecorrigeerd (zie commentaren, *infra*, secties 1.5.5. en 2.3.).

### 1.3. OVERIGE DOOR WET- EN REGELGEVING GESTELDE EISEN

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

**118.** Overeenkomstig de artikelen 3:75, §1, 3°, 5°, 6°, 8°, 9°, 10° en 11° en 3:80, §1, 4°, 5° en 7° WVV (art. 144, §1, 3°, 5°, 6°, 8°, 9°, 10° en 11° en 148, §1, 4°, 5° en 7° W. Venn.) en ISA 720 (Herzien) moet het commissarisverslag verschillende secties bevatten voorzien in paragraaf 22 van de bijkomende norm (herziene versie 2020). 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”.

**119.** 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.

**120.** 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 WVV, van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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. 3:75 WVV) (art. 144 W. Venn.) dan wel over de geconsolideerde jaarrekening (art. 3:80, §1 WVV) (art. 148, §1 W. Venn.):

*A. Wanneer het commissarisverslag een jaarrekening betreft:*

- (i) een sectie “Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan”;
- (ii) een sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris”;
- (iii) een sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag<sup>(26)</sup> [in voorkomend geval: en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport]”;
- (iv) in voorkomend geval, een sectie “Vermelding inzake de sociale balans”;
- (v) in voorkomend geval, een sectie “Vermelding betreffende de overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° WVV (art. 100, §1, 5° en 6°/1 W. Venn.) neer te leggen documenten”;
- (vi) een sectie “Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid”;
- (vii) een sectie betreffende de andere vermeldingen vereist door het WVV; en
- (viii) in voorkomend geval, een paragraaf inzake overige aangelegenheden.

De punten (iv) en (v) zijn niet van toepassing op de VZW’s, IVZW’s en stichtingen.

*B. Wanneer het commissarisverslag een geconsolideerde jaarrekening betreft:*

- (i) een sectie “Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan”;
- (ii) een sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris”;
- (iii) een sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag [in voorkomend geval: en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport]”;
- (iv) een sectie “Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid”;
- (v) een sectie betreffende de andere vermeldingen vereist door het WVV; en
- (vi) in voorkomend geval, een paragraaf inzake overige aangelegenheden.

<sup>(26)</sup> Van toepassing wanneer een jaarverslag wordt opgesteld.



### 1.3.2. Aangelegenheden vereist door het WVV en ISA 720 (Herzien)

**121.** 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 (herziene versie 2020) en dienen door de commissaris te worden opgenomen in de verschillende hierna weergegeven secties.<sup>(27)</sup>

#### A. Sectie “Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan”

**122.** 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 (herziene versie 2020) 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<sup>(28)</sup>] [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 verenigingen en van de statuten van de Vennootschap.”*

**123.** 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 (herziene versie 2020) 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<sup>(29)</sup>] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening].”*

<sup>(27)</sup> 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 deel “verslag over de jaarrekening”. Ter verduidelijking en rekening houdend met de Belgische wettelijke verplichtingen met betrekking tot het oordeel over het jaarverslag, heeft de bijkomende norm (herziene versie 2020) de door deze sectie vereiste elementen opgenomen in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” en dit in overeenstemming met het alternatief toegestaan door paragraaf 24 van ISA 720 (Herzien).

<sup>(28)</sup> Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:6, §4 WVV (art. 96, §4 W. Venn.) 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.

<sup>(29)</sup> Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:32, §2 WVV (art. 119, §2 W. Venn.) 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.



B. Sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris”

**124.** 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 (herziene versie 2020) als volgt:

*“In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 jaarrekening [, de verklaring van niet-financiële informatie gehecht aan dit jaarverslag<sup>(30)</sup>] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport], [bepaalde documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd,]<sup>(31)</sup> alsook de naleving van bepaalde verplichtingen uit het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en van de statuten te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheid [aangelegenheden] uit te brengen.”.*

De woorden “bepaalde verplichtingen” wordt gebruikt aangezien hiermee de verplichtingen die door artikel 3:75 WVV (art. 144 W. Venn.) betreffende het commissarisverslag worden beoogd en bepaalde verplichtingen mogelijks niet van toepassing zijn bij bepaalde mandaten.

**125.** 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 (herziene versie 2020) als volgt:

*“In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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<sup>(32)</sup>] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport] te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheid [aangelegenheden] uit te brengen.”.*

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

**126.** In België dienen de meeste entiteiten een jaarverslag op te stellen: voor de vennootschappen is deze verplichting vervat in de artikelen 3:5 en 3:32 WVV (art. 95 en 119 W. Venn.); voor de verenigingen en stichtingen (die een commissaris dienen te benoemen) vloeit deze verplichting voort uit de artikelen 3:48 en 3:52 WVV (nieuw

<sup>(30)</sup> *Ibid.*

<sup>(31)</sup> De notie “bepaalde documenten” wordt behandeld, *infra*, in de punten D. en E.

<sup>(32)</sup> *Ibid.*

ten opzichte van het W. Venn.). De wettelijk bepaalde inhoud van beide jaarverslagen is nagenoeg dezelfde. Bijlage 1 bij de bijkomende norm (herziene versie 2020) bevat ook een schematische toelichting inzake het jaarverslag.

**127.** Sommige entiteiten, of zij nu een jaarverslag dienen op te stellen of niet, stellen ook een jaarrapport op. Dit stemt overeen met de notie “andere informatie” in de zin van ISA 720 (Herzien).<sup>(33)</sup>

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 het WVV, moet openbaar maken, kan dit verslag opnemen in een jaarrapport dat andere informatie bevat over de activiteiten van de entiteit. Bepaalde verenigingen en stichtingen stellen een moreel of activiteitenverslag op en integreren hun jaarverslag wanneer dit bestaat in dit verslag. Deze verslagen zijn naargelang van het geval beoogd door de notie van jaarrapport in de zin van ISA 720 (Herzien).

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*, sectie 3.8.)

**128.** De vereiste werkzaamheden zowel met betrekking tot het jaarverslag als met betrekking tot de andere informatie opgenomen in het jaarrapport, zijn vermeld in bepalingen opgenomen in de bijkomende norm (herziene versie 2020), aangevuld met de bepalingen van ISA 720 (Herzien).

**129.** De doelstellingen van ISA 720 (Herzien) (par. 11) zijn:

- (a) overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de financiële overzichten;
- (b) 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));
- (c) op passende wijze reageren wanneer de auditor constateert dat dergelijke inconsistenties van materieel belang lijken te bestaan of wanneer de auditor zich er

<sup>(33)</sup> Par. 12 (c) van ISA 720 (Herzien) definieert “andere informatie” als volgt: “*Financiële of niet-financiële informatie (anders dan de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring) opgenomen in het jaarrapport van een entiteit.*”.

anderszins van bewust wordt dat andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten; en  
 (d) rapporteren overeenkomstig ISA 720 (Herzien).

**130.** 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 (herziene versie 2020) dat deze sectie zal verschillen naargelang enkel een jaarverslag wordt opgesteld of ook een jaarrapport beschikbaar is waarin andere informatie dan het jaarverslag is opgenomen.

### 1. Jaarverslag

**131.** We brengen in herinnering dat met de invoering van het WVV ook de niet-kleine (i)VZW's en stichtingen verplicht zijn om een "jaarverslag" op te stellen (art. 3:48 en 3:52 WVV) waarin inlichtingen dienen te worden opgenomen die gelijkaardig zijn aan het jaarverslag van vennootschappen (art. 3:6 WVV).

**132.** De vereiste werkzaamheden met betrekking tot de verificatie van het jaarverslag bevatten de volgende controlestappen<sup>(34)</sup>:

- (i) het nazicht of de eventuele afwezigheid van een jaarverslag conform is met het WVV;
- (ii) het nazicht of het jaarverslag overeenstemt met de (geconsolideerde) jaarrekening;
- (iii) het nazicht van de volledigheid van het jaarverslag;
- (iv) het nazicht of het jaarverslag geen van materieel belang zijnde afwijkingen bevat, in het bijzonder ten aanzien van de kennis verkregen in de controle.

**133.** 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 verhuult 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 aangelegenheden 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.

**134.** 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.

Indien het bestuursorgaan van een entiteit, die niet voldoet aan de wettelijke voorwaarden om een jaarverslag te moeten opstellen, een document opstelt met de titel "jaarverslag" of dat de indruk wekt om een "jaarverslag" te zijn, moet de commissaris ISA 720 (Herzien) toepassen en verslag uitbrengen overeenkomstig de paragrafen 62 en 63 van de bijkomende norm (herziene versie 2020). De commissaris kan in de betrokken sectie aangeven dat de entiteit wettelijk niet verplicht is om een "jaarverslag"

<sup>(34)</sup> Paragraaf 38 van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

op te stellen maar heeft beslist om er toch één op te stellen zonder daarbij de bepalingen van artikel 3:6 of 3:32 WVV na te leven (bijkomende norm (herziene versie 2020), par. 39 en A20).

**135.** De commissaris dient naar aanleiding van zijn vaststellingen inzake het jaarverslag een sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag” in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” op te nemen. Bovenop hetgeen door artikel 3:75, §1, eerste lid, 6° WVV (art. 3:80, §1, eerste lid, 5° WVV) wordt vereist, dient de commissaris tevens, in voormelde sectie, een paragraaf op te nemen betreffende de eventuele afwezigheid of het eventuele bestaan van een van materieel belang zijnde afwijking in het jaarverslag, overeenkomstig ISA 720 (Herzien).

**136.** Wanneer het controleverslag een jaarrekening betreft en er enkel een jaarverslag (en dus geen jaarrapport) wordt opgesteld (waarover de commissaris zich overeenkomstig artikel 3:75, §1, eerste lid, 6° WVV moet uitspreken), luidt de sectie opgenomen in de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 3:5 en 3:6] [het artikel 3:48] [het artikel 3:52] van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.*

*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.”.*

**137.** Wanneer het controleverslag een geconsolideerde jaarrekening betreft en er enkel een jaarverslag (en dus geen jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening) (waarover de commissaris zich overeenkomstig artikel 3:80, §1, eerste lid, 5° WVV moet uitspreken) wordt opgesteld, luidt de tekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 3:32 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.*

*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.”.*

**138.** Wanneer het controleverslag een jaarrekening betreft en de entiteit een jaarverslag (en dus geen jaarrapport) opstelt hoewel de entiteit niet voldoet aan de wettelijke voorwaarden (een vrijwillig opgesteld jaarverslag), zal de sectie als volgt luiden (bijkomende norm (herziene versie 2020), par. 62):

*“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 [het jaarverslag]<sup>(35)</sup> een afwijking van materieel belang bevat, 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.”.*

48

## 2. Andere informatie opgenomen in het jaarrapport

**139.** 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 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

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

**140.** 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 (bijv. 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

<sup>(35)</sup> Overeenkomstig par. 62 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) dient de commissaris in de hoofding van de sectie de benaming van het vrijwillig opgesteld jaarverslag op te nemen (“Aspecten betreffende het [jaarverslag]”).

en arbeidsvoorwaarden; rapporten over mensenrechten. In het kader van een OOB die voldoet aan de criteria van art. 3:6, §4 WVV (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 gereguleerde markt genoteerde vennootschap in de zin van art. 1:11 WVV (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. 3:6, §2 WVV) (art. 96, §2 W. Venn.) en als zodanig integraal deel uitmaakt van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport<sup>(36)</sup>.

**141.** In het kader van organisaties van openbaar belang die door artikel 3:6, §4 (of 3:32, §2) WVV (art. 96, §4 (of 119, §2) W. Venn.) 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*, nr. 147). De commissaris ziet erop toe dat deze informatie duidelijk geïdentificeerd wordt als elementen van het jaarverslag.

**142.** Wanneer het controleverslag een jaarrekening betreft en er een jaarrapport (of een activiteitenverslag) wordt gepubliceerd, waarin het jaarverslag (waarover de commissaris zich overeenkomstig art. 3:75, §1, eerste lid, 6° WVV moet uitspreken) is opgenomen, luidt de sectie opgenomen in de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 3:5 en 3:6] [het artikel 3:48] [het artikel 3:52] van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.*

*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:*

– [aan te vullen]

– ...

*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.”.*

<sup>(36)</sup> Bovendien bepaalt art. 3:6, §1, tweede lid WVV: *“In zoverre noodzakelijk voor een goed begrip van de ontwikkeling, de resultaten of de positie van de vennootschap, omvat de analyse zowel financiële als, in voorkomend geval, niet-financiële essentiële prestatie-indicatoren die betrekking hebben op het specifieke bedrijf van de vennootschap, met inbegrip van informatie over milieu- en personeelsaangelegenheden.”.*



**143.** Wanneer het controleverslag een geconsolideerde jaarrekening betreft en er een jaarrapport wordt gepubliceerd, waarin het jaarverslag (waarover de commissaris zich overeenkomstig artikel 3:80, §1, eerste lid, 5° WVV moet uitspreken) is opgenomen, luidt de sectie opgenomen in de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 3:32 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.*

*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:*

- *[aan te vullen]*
- ...  
*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.”.*

**144.** Wanneer het controleverslag een jaarrekening betreft en er een jaarrapport wordt gepubliceerd, waarin een vrijwillig opgesteld jaarverslag is opgenomen (zie tevens, *supra*, nr. 127), luidt de sectie voorzien door de bijkomende norm (herziene versie 2020) als volgt:

- *“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 het jaarverslag en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport [activiteitenverslag], zijnde:*
- *[aan te vullen]*
- ...  
*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.”.*

**145.** 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.).

#### *1. Het controleverslag bevat een oordeelonthouding*

**146.** 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 3:5 en 3:6 (of 3:32) WVV (art. 95 en 96 (of 119) W. Venn.) zullen in dat geval worden vermeld. (*cf.*, *infra*, sectie 3.1.5.).

## 2. Niet-financiële informatie

**147.** De wet van 3 september 2017 betreffende de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote vennootschappen en groepen heeft het toen vigerend artikel 96 (en 119) van het Wetboek van vennootschappen (huidig art. 3:6 (en 3:32) WVV) gewijzigd en heeft meer bepaald een §4 (§2) ingevoegd, die van toepassing is op vennootschappen die voldoen aan al van de volgende voorwaarden:

1. de vennootschap is een organisatie van openbaar belang, als bedoeld in artikel 1:12 WVV (art. 4/1 W. Venn.);
2. de vennootschap overschrijdt op de balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar de drempel van een gemiddeld personeelsbestand van 500 werknemers gedurende het boekjaar;
3. 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 moedervernootschap is:
  - a. het balanstotaal, als bedoeld in artikel 1:26, §1 WVV (art. 16, §1 W. Venn.);
  - b. de jaaromzet, als bedoeld in artikel 1:26, §1 WVV (art. 16, §1 W. Venn.).

**148.** Wat de impact van de vereisten inzake niet-financiële informatie betreft zijn twee gevallen te onderscheiden.

**149.** *Eerste geval: de verklaring inzake niet-financiële informatie is volledig opgenomen in het jaarverslag dat is opgesteld overeenkomstig de artikelen 3:5 en 3:6 (of 3:32) WVV (art. 95 en 96 (of 119) W. venn.).*

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 WVV 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 (herziene versie 2020) voorziene tekst die in dit eerste geval dient te worden opgenomen, luidt als volgt:

*“De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 [3:32, §2] van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 3:75, §1, 6° [3:80, §1, 5°] van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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)].”.*

**150.** *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 3:75, §1, 6° (3:80, §1, 5°) WVV (art. 144, §1, 6° (148, §1, 5°) W. Venn.) 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 149 is eveneens van toepassing.

De door de bijkomende norm (herziene versie 2020) voorziene tekst die in dit tweede geval dient opgenomen te worden, luidt als volgt:

*“De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 [3:32, §2] van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag [over de geconsolideerde jaarrekening]. Dit verslag van niet-financiële informatie bevat de door artikel 3:6, §4 [3:32, §2] van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:75, §1, 6° [3:80, §1, 5°] van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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)].”.*

*D. Sectie “Vermelding betreffende de sociale balans”*

**151.** Omtrent de werkzaamheden die de commissaris dient uit te voeren op de sociale balans, werden door het IBR in het verleden twee mededelingen (2014/10 en 2017/06) en een advies (2012/03) gepubliceerd. Deze doctrine wordt nu verankerd in de bijkomende norm (herziene versie 2020). Opnieuw wordt hier geopteerd voor een onderscheid tussen de uit te voeren werkzaamheden en de rapportering.

**152.** Wanneer de entiteit een sociale balans dient op te stellen, dient de commissaris zich ervan te verzekeren dat deze opgesteld is overeenkomstig de van toepassing zijnde wettelijke bepalingen.

**153.** Wanneer de sociale balans deel uitmaakt van de jaarrekening (verenigingen en stichtingen), laat het naleven van de ISA's de commissaris toe om een oordeel over het getrouw beeld van de jaarrekening, met inbegrip van de sociale balans, tot uitdrukking te brengen. Wanneer de sociale balans geen deel uitmaakt van de jaarrekening dient de commissaris na te gaan of de sociale balans overeenkomstig artikel 3:12, §1, 8° WVV 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 (par. 71, eerste lid, bijkomende norm (herziene versie 2020)). Overeenkomstig artikel 3:12, §2 WVV (art. 100, §2 W. Venn.), hoeft informatie die reeds afzonderlijk in de jaarrekening wordt vermeld niet te worden herhaald in een document neer te leggen in toepassing van artikel 3:12 WVV (art. 100 W. Venn.).

**154.** De bijkomende norm (herziene versie 2020) bevat voorbeelden van werkzaamheden uit te voeren op de sociale balans die moeten worden opgenomen in het werkprogramma (par. A35 van de bijkomende norm (herziene versie 2020)).

*1. Rapportering indien de sociale balans geen deel uitmaakt van de jaarrekening*

**155.** 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 3:12, §1, 8° WVV (art. 100, §1, 6°/2 W. Venn.) neer te leggen bij de Nationale Bank van België, zowel qua vorm als qua inhoud alle door het WVV 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”.

**156.** De sectie opgenomen in de bijkomende norm (herziene versie 2020) luidt als volgt:

*“De sociale balans neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en*

*verenigingen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.”.*

Deze sectie zal aangepast worden indien de commissaris vaststelt dat de sociale balans, zowel qua vorm als qua inhoud, niet alle door het WVV voorgeschreven inlichtingen en/of een van materieel belang zijnde inconsistentie bevat ten aanzien van de informatie waarover hij beschikt in het kader van zijn opdracht.

## 2. Rapportering indien de sociale balans deel uitmaakt van de jaarrekening

**157.** Wanneer de sociale balans deel uitmaakt van de jaarrekening (wat het geval is voor de jaarrekening van verenigingen en stichtingen), zullen de controlewerkzaamheden uitgevoerd door de commissaris ook het nazicht van de sociale balans dienen te omvatten opdat hij zich ervan kan verzekeren dat deze geen van materieel belang zijnde afwijking bevat die een impact heeft op het getrouw beeld. Bijgevolg dient de commissaris, indien hij vaststelt dat de sociale balans geen van materieel belang zijnde afwijking bevat met een impact op het getrouw beeld van de jaarrekening, geen aangepast oordeel tot uitdrukking te brengen. (par. 71, tweede lid van de bijkomende norm (herziene versie 2020)). Indien de commissaris vaststelt dat het getrouw beeld van de sociale balans niet nageleefd werd, zal hij een aangepast oordeel over de jaarrekening tot uitdrukking dienen te brengen.

*E. In voorkomend geval: Sectie “Vermelding inzake de overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° WVV neer te leggen documenten (art. 100, §1, 5° en 6°/1 W. Venn.)”*

**158.** Overeenkomstig artikel 3:75, §1, 10° WVV (art. 144, §1, 10° W. Venn.) dient de commissaris, in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, een vermelding op te nemen die aangeeft of de overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5°, 7°, 8° en §2 WVV (art. 100, §1, 5°, 6°/1, 6°2 en §2 W. Venn.) neer te leggen documenten zowel naar vorm als naar inhoud de door dit wetboek verplichte informatie bevatten.

**159.** Overeenkomstig artikel 3:12, §2 WVV (art. 100, §2 W. Venn.), hoeft informatie die reeds afzonderlijk in de jaarrekening wordt vermeld niet te worden herhaald in een document neer te leggen in toepassing van artikel 3:12 WVV (art. 100 W. Venn.).

**160.** De commissaris dient in deze sectie de lijst op te nemen van de documenten die de entiteit overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° WVV (art. 100, §1, 5° en 6°/1 W. Venn.) naast de jaarrekening moet neerleggen en op te nemen dat hij deze heeft nagezien.

**161.** De sectie opgenomen in de bijkomende norm (herziene versie 2020) luidt als volgt:

*“De volgende documenten, neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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.]”.*

#### *F. Sectie “Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid”*

**162.** Overeenkomstig artikel 3:75, §1, 11° en artikel 3:80, §1, 7° WVV (art. 144, §1, 11° en artikel 148, §1, 7° W. Venn.), 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 163 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 3:65 WVV (art. 134 W. Venn.) 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 WVV inhoudt.

**163.** De sectie opgenomen in de bijkomende norm (herziene versie 2020), aan te passen in geval van een netwerk (*cf.*, *supra*, nr. 162, eerste lid) of het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening, luidt als volgt:

- *“Ons bedrijfsrevisorenkantoor heeft geen opdrachten verricht die onvereenbaar 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:]*
- *[De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 WVV uitmaakt.

### *G. Sectie “Andere vermeldingen”*

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

**164.** Krachtens artikel 3:75, §1, 3° WVV (art. 144, §1, 3° W. Venn.) 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.

**165.** 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.

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 3.4. tot 3.6.)

**166.** De sectie opgenomen in de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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. Naleving van de bepalingen van de statuten en van het WVV

**167.** Krachtens artikel 3:75, §1, 9° WVV (art. 144, §1, 9° W. Venn.) dient de commissaris na te gaan of de algemene vergadering correct is ingelicht over de naleving van de bepalingen van het WVV en van de statuten.

**168.** 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 WVV of van andere wet- en regelgeving die verwijst naar de bepalingen van het WVV. 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. 3:75, §1, 9° WVV) (art. 144, §1, 9° W. Venn.).

**169.** De sectie voorzien in de bijkomende norm (herziene versie 2020) luidt als volgt:

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

## 3. Resultaatverwerking

**170.** Krachtens artikel 3:75, §1, 8° WVV (art. 144, §1, 8° W. Venn.) dient de commissaris te vermelden of de resultaatverwerking die aan de algemene vergadering wordt voorgelegd, in overeenstemming is met de statuten en met het WVV. Zo niet, vermeldt hij, na een gesprek met het bestuursorgaan, de vastgestelde niet-naleving.

**171.** De sectie opgenomen in de bijkomende norm (herziene versie 2020) luidt als volgt:

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

**172.** 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.)



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

**173.** 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<sup>(37)</sup>.

**174.** De sectie voorzien in de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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

**175.** Het Wetboek van vennootschappen blijft in sommige gevallen van toepassing op gebeurtenissen die plaatsvinden vóór 31 december 2019. De toepassing van de procedure inzake de belangenconflicten zoals geregeld door het WVV is immers van dwingend recht (van toepassing vanaf 1 januari 2020). In voorkomend geval, zal dan ook zowel de regeling onder het Wetboek van vennootschappen als deze onder het WVV van toepassing zijn. (Cf. *infra*, sectie 3.7.)

**176.** Indien het bestuursorgaan een beslissing neemt waarbij een lid, rechtstreeks of onrechtstreeks, een tegenstrijdig belang van vermogensrechtelijke aard heeft, vereist het WVV, naargelang van de vennootschapsvorm, dat deze beslissing het voorwerp uitmaakt van een omschrijving in de notulen of in een bijzonder verslag 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 5:77 (BV), 6:65 (CV), 7:96 (NV), 9:8 (VZW) en 11:9 (stichtingen) WVV vereisen dat dit deel van de notulen wordt opgenomen in het jaarverslag of bij gebreke aan een jaarverslag in een stuk dat samen met de jaarrekening wordt neergelegd.

**177.** De commissaris neemt kennis van de notulen van de vergadering van het bestuursorgaan die deze aan de commissaris heeft 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 de commissaris de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap van de besluiten van het bestuursorgaan ten aanzien waarvan een strijdig belang bestaat te beoordelen. Er bestaat evenwel geen actieve onderzoeksplicht in hoofde van de commissaris naar analogie van het nazicht van de niet-naleving van het WVV en de statuten. (par. A43 van de bijkomende norm (herziene versie 2020)) Indien de commissaris daarenboven van oordeel is dat de in de notulen omschreven aard van de beslissing of verrichting, de vermogensrechtelijke gevolgen ervan dan wel de verantwoording van het besluit

<sup>(37)</sup> Wat de genoteerde naamloze vennootschappen in de zin van artikel 1:1 WVV (art. 4 W. Venn.) betreft, is artikel 7:99, §7, 5° WVV (art. 526bis, §6, 5 W. Venn.) van toepassing.



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 deze ontoereikendheid te vermelden in de sectie “Andere vermeldingen” zonder evenwel de ontbrekende of onvolledige informatie zelfstandig te verschaffen of aan te vullen. (par. 109 van de bijkomende norm (herziene versie 2020))

**178.** De sectie opgenomen in de bijkomende norm (herziene versie 2020) luidt als volgt:

*“Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vennootschap van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn].”.*

Een alternatieve formulering zou kunnen luiden:

*“Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen van de beslissing van het bestuursorgaan [datum invoegen] zoals beschreven in [verwijzing naar de genomen beslissing betreffende het belangenconflict of naar de hierop betrekking hebbende inlichtingen opgenomen in het jaarverslag of een stuk dat samen met de jaarrekening wordt neergelegd] beoordeeld en hebben daarop geen opmerkingen te formuleren.”*

**179.** Tot slot wordt vermeld dat ook de vereffenaars de procedure voorzien in geval van belangenconflict dienen na te leven maar, hoewel de vereffening geen einde stelt aan het commissarismaandaat, er geen tussenkomst van de commissaris is voorzien bij belangenconflicten in hoofde van de vereffenaar (art. 2:98 WVV).

#### *6. Uitkering van interimdividenden door een naamloze vennootschap*

**180.** Indien een gecontroleerde NV is overgegaan tot de uitkering van één of meerdere interimdividenden, dient het beoordelingsverslag van de commissaris met betrekking tot deze interimdividenden krachtens artikel 7:213 WVV (art. 618 W.Venn.), 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.

**181.** De tekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020) luidt als volgt:

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

#### *7. Uitkeringen door een besloten of een coöperatieve vennootschap*

**182.** De algemene vergadering is bevoegd tot bestemming van de winst, inbegrepen de winst uit het lopend boekjaar, en tot vaststelling van de uitkeringen. Bij uitbreiding – na delegatie in de statuten – is het bestuursorgaan, bevoegd om te beslissen tot uitkering uit de winst van het lopende boekjaar, of uit de winst van het voorgaande boekjaar

zolang de jaarrekening van dat boekjaar nog niet is goedgekeurd, in voorkomend geval verminderd met het overgedragen verlies of vermeerderd met de overgedragen winst. (art. 5:141 WVV)<sup>(38)</sup>

Dergelijke uitkering kan enkel gebeuren:

- 1) Mits de algemene vergadering of, mits statutaire delegatie het bestuursorgaan, de beslissing tot uitkering heeft genomen op grond van de netto-actiefest; dit houdt in dat de algemene vergadering of het bestuursorgaan op basis van hetzij de laatst goedgekeurde jaarrekening, hetzij een recentere staat van activa en passiva, heeft vastgesteld dat het netto-actief voldoende is om een uitkering te doen (art. 5:142 WVV). De recentere staat van activa en passiva wordt nagezien door de commissaris, zo er één is, in een zogeheten ‘beoordelingsverslag’. Dit beoordelingsverslag wordt gevoegd bij het jaarlijks controleverslag; en
- 2) Mits het bestuursorgaan, alvorens tot de effectieve uitbetaling van de uitkering over te gaan, heeft vastgesteld dat de uitkering niet tot gevolg heeft dat de vennootschap haar opeisbare schulden gedurende een periode van minstens twaalf maanden niet meer zou kunnen aflossen (liquiditeitstest) (art. 5:143 WVV). Het besluit van het bestuursorgaan wordt verantwoord in een (bijzonder) verslag dat niet wordt neergelegd. De historische en prospectieve boekhoudkundige en financiële gegevens in dit bijzonder verslag worden beoordeeld door de commissaris, zo er één is. De commissaris vermeldt in zijn jaarlijks controleverslag dat hij deze opdracht heeft uitgevoerd.

Het IBR heeft ter zake twee normen aangenomen, die werden goedgekeurd door de HREB op 11 februari 2022 en op 12 mei 2022 door de minister van Economie (bericht gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 13 juni 2022, p. 50549).<sup>(39)</sup>

**183.** Overeenkomstig de paragrafen 95 tot 98 van de bijkomende norm (herziene versie 2020):

- 1) Inzake de nettoactiefest:
  - a. dient de commissaris na te gaan of de procedure inzake de nettoactiefest werd nageleefd wanneer de beslissing tot uitkering genomen wordt op basis van de laatst goedgekeurde jaarrekening;
  - b. indien de beslissing tot uitkering genomen wordt op grond van een staat van activa en passiva die recenter is dan de laatst goedgekeurde jaarrekening of op basis van de jaarrekening vóór de gewone algemene jaarlijkse vergadering die de jaarrekening (en de resultaatverwerking) goedkeurt, luidt de in de sectie “Andere vermeldingen” op te nemen tekst als volgt:

*“In het kader van artikel 5:142 (6:115) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, hebben wij het hierbij gevoegd beoordelingsverslag[en] inzake de nettoactiefest opgesteld.”*

<sup>(38)</sup> Voor de CV zijn de artikelen 6:114 tot en met 6:117 WVV van toepassing.

<sup>(39)</sup> Zie [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be) > Regelgeving > Normen.

- 2) Inzake de liquiditeitstest luidt de in de sectie “Andere vermeldingen” op te nemen tekst als volgt:

*“Wij hebben de historische en prospectieve boekhoudkundige en financiële gegevens van het verslag van het bestuursorgaan in de context van de uitkering[en] beslist door de algemene vergadering van [XX] beoordeeld overeenkomstig artikel 5:143 (6:116) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en ons besluit aan het bestuursorgaan bekendgemaakt.”.*

Indien het bestuursorgaan krachtens artikel 5:141 (6:114), tweede lid WVV de beslissing tot uitkering neemt, dient de commissaris na te zien of de statuten deze bevoegdheid aan het bestuursorgaan delegeren. In het geval dat de statuten geen delegatie voorzien en het bestuursorgaan desondanks beslist tot uitkering, dient de commissaris dit in zijn commissarisverslag te vermelden als een geval van niet-naleving van de statuten en het WVV.

Indien de nettoactief- of liquiditeitstest niet wordt uitgevoerd, dan is dit een inbreuk op het WVV die overeenkomstig art. 3:75, §1, 9° WVV vermeld dient te worden in het tweede deel van het commissarisverslag opgesteld naar aanleiding van de controle van de jaarrekening.

Wanneer de beslissing tot uitkering genomen wordt op basis van de jaarrekening vóór het houden de gewone algemene jaarlijkse vergadering die de jaarrekening (en de resultaatverwerking) goedkeurt, gaat het om een financieel overzicht op afsluitingsdatum dat een volledig boekjaar omvat dat ook in het kader van deze wetgeving onderworpen dient te worden aan deze beoordeling (art. 5:142, 2de lid WVV). Indien de nettoactiefest wordt uitgevoerd in het verlengde van de aan de algemene vergadering voorgelegde goedkeuring van de jaarrekening, is geen afzonderlijk verslag met betrekking tot deze opdracht vereist. Indien de commissaris in de loop van de controle van de jaarrekening vaststelt dat het bestuursorgaan een recentere staat van activa en passiva had moeten opstellen om de nettoactiefest uit te voeren, dient hij dit in zijn commissarisverslag overeenkomstig de paragrafen 99 tot en met 101 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) te vermelden als een geval van niet-naleving van het WVV.<sup>(40)</sup>

Het valt te noteren dat indien het bestuursorgaan overgaat tot de uitkering op basis van de door haar opgestelde (positieve) liquiditeitstest en ondanks de negatieve conclusie van de commissaris, er geen sprake is van een geval van niet-naleving van het WVV. Immers, er is een positieve vaststelling door het bestuursorgaan en de procedure is nageleefd. Echter, dit zal naar alle waarschijnlijkheid een impact hebben op het oordeel van de commissaris over het getrouw beeld van de jaarrekening in het kader van de beoordeling van de continuïteitsveronderstelling. Daarenboven kan ook de alarmbelprocedure (art. 5:153 WVV) van toepassing zijn.

<sup>(40)</sup> Zie norm inzake de opdracht van de commissaris bij de artikelen 5:142 en 6:115, §1 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (Nettoactiefest).

### 1.3.3. Paragraaf inzake overige aangelegenheden

**184.** In specifieke gevallen en overeenkomstig het artikel 3:75, §1, 5° WVV (art. 144, §1, 5° W. Venn.) 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)). In dit geval, moeten deze aangelegenheden relevant zijn voor het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.

### 1.3.4. Impact van het gehanteerde schema voor de jaarrekening op het tweede deel van het commissarisverslag

**185.** In het kader van zijn opdracht dient het commissarisverslag, overeenkomstig artikel 3:75, §1, 10° WVV, een vermelding te bevatten die aangeeft of de documenten die overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5°, 7°, 8°, en §2 WVV moeten worden neergelegd zowel qua vorm als inhoud de door het WVV verplichte informatie bevatten. Deze vermelding zal afhankelijk zijn van het schema dat door de entiteiten gehanteerd wordt vermits zij over diverse schema's beschikken die door de Balanscentrale van de Nationale Bank van België ter beschikking worden gesteld. Deze verschillende schema's hebben een rechtstreekse impact op de inhoud van het tweede deel van het commissarisverslag. De stukken die overeenkomstig artikel 3:12 WVV binnen dertig dagen nadat de jaarrekening is goedgekeurd en ten laatste zeven maanden na de datum van afsluiting van het boekjaar, door toedoen van het bestuursorgaan neergelegd moeten worden bij de Nationale Bank van België, maken, naargelang van het gevolgde schema, al dan niet deel uit van de jaarrekening. Paragraaf 2 van datzelfde artikel verduidelijkt immers dat informatie die reeds afzonderlijk in de jaarrekening wordt vermeld niet hoeft te worden herhaald in een document dat moet worden neergelegd.

De situatie kan als volgt samengevat worden:

Schema voor de jaarrekening	Inlichtingen vermeld in de toelichting bij de jaarrekening			
	Staat van de schulden (art. 3:12, §1, 5°, a) WVV)	Staat van de schulden (art. 3:12, §1, 5°, b) WVV)	Lijst van deelnemingen (art. 3:12, §1, 7° WVV)	Sociale balans (art. 3:12, §1, 8° WVV)
VOL-kap	JA	JA	JA	NEEN
VOL-inb	JA	JA	JA	NEEN
VKT-kap	NEEN	NEEN	NEEN	NEEN
VKT-inb	NEEN	NEEN	NEEN	NEEN
VOL-VZW	JA	JA	JA	JA
VKT-VZW	JA	NEEN	NEEN	JA
MIC	NEEN	NEEN	NEEN	NEEN

We brengen in herinnering dat er geen vooraf uitgewerkte rubriek bestaat om het bedrag over het afgesloten boekjaar van de kapitaal- en rentesubsidies uitbetaald of toegekend door openbare besturen of instellingen aan te geven (art. 3:12, §1, 5°, c) WVV). Dit bedrag zal vermeld worden in de rubriek “Andere informatie op te nemen in de toelichting” of in een krachtens het WVV afzonderlijk neer te leggen document.

Het neerleggingsformulier dat door de Balanscentrale ter beschikking wordt gesteld maakt een duidelijk onderscheid tussen de jaarrekening en de andere krachtens het WVV neer te leggen documenten. Wat het volledig schema betreft omvatten deze andere documenten, naargelang van de omstandigheden, het jaarverslag, het commissarisverslag en, in voorkomend geval, het verslag van betalingen aan overheden, de sociale balans, het remuneratieverslag, de processen-verbaal of de verslagen betreffende belangenconflicten en/of andere overeenkomsten, het verslag van de raad van toezicht, de jaarrekening van de onderneming(en) waarvoor de neerleggende vennootschap onbeperkt aansprakelijk is en andere documenten.

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

**186.** 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. (zie ook *infra*, sectie 3.1.)

**187.** Naargelang van de omstandigheden moet de commissaris meer in het bijzonder het volgende aanpassen:

- a) de aspecten betreffende het jaarverslag, en in voorkomend geval, betreffende andere informatie opgenomen in het jaarrapport, overeenkomstig ISA 720 (Herzien), paragraaf 23;
- b) 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 WVV. De wettelijke en reglementaire voorschriften met betrekking tot de boekhouding worden immers genomen in uitvoering van het WVV; het niet naleven van deze voorschriften houdt derhalve een overtreding van dit Wetboek in.

## 1.5. ANDERE ASPECTEN

### 1.5.1. De interne beheersing en de commissaris (korte herinnering)

**188.** Tijdens de uitvoering van zijn controle, dient de commissaris, overeenkomstig ISA 315 (Herzien), inzicht te verwerven in interne beheersingsactiviteiten die voor de controle relevant zijn, te weten die waarvan hij van oordeel is dat het noodzakelijk is dat hij er inzicht in krijgt om de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in te schatten en om verdere controlewerkzaamheden die op de ingeschatte risico's inspelen op te zetten. Bij de uitvoering van deze werkzaamheden, zou de commissaris kunnen vaststellen dat de interne beheersingsactiviteiten die voor de controle relevant zijn niet efficiënt zijn en dat hij hierop niet kan steunen. Voor zover dit in overeenstemming is met ISA 330, zal hij voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen door zijn werkzaamheden aan te passen door gebruik te maken van gegevensgerichte controles (detailcontroles en gegevensgerichte cijferanalyses).

In onderhavig boek worden verschillende situaties besproken betreffende het identificeren van een van materieel belang zijnde afwijking of de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen die al dan niet voortvloeit uit een tekortkoming in de interne beheersing, alsook de impact ervan op het oordeel van de commissaris.

Wanneer de commissaris geconfronteerd wordt met interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit die niet efficiënt zijn maar hij in staat is geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen zodat hij een oordeel zonder voorbehoud tot uitdrukking kan brengen, zal het over het algemeen niet gepast zijn om deze situatie aan te halen in zijn commissarisverslag, bijvoorbeeld in een paragraaf inzake overige aangelegenheden, om elke mogelijke dubbelzinnigheid omtrent het tot uitdrukking gebracht oordeel te vermijden (zie tevens, *supra*, sectie 1.2.7.). In bepaalde specifieke omstandigheden zal de commissaris de algemene vergadering wensen in te lichten over de gevolgen van interne beheersingsmaatregelen die niet efficiënt zijn op de reikwijdte van zijn controlewerkzaamheden. (ISA 706 (Herzien), par. A9) Deze uitzonderlijke communicatie onthefte de commissaris evenwel niet van de verplichting om de vastgestelde tekortkomingen inzake de administratieve organisatie en de interne beheersing aan de met *governance* belaste personen mee te delen (ISA 265), bijvoorbeeld in een aanbevelingsbrief van de commissaris.

### 1.5.2. Datum en uitgifte van het commissarisverslag

**189.** Er bestaan verschillende door het bestuursorgaan van vennootschappen na te leven termijnen voor het overhandigen van de stukken voor het opstellen van het commissarisverslag. Dit blijkt uit de tekst van artikel 3:74, eerste lid WVV (art. 143, eerste lid W. Venn.) dat overigens een onderscheid maakt al naargelang de vennootschap genoteerd is (in de zin van art. 1:11 WVV / 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.<sup>(41)</sup>

**190.** Overeenkomstig paragraaf A5 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 1:11 WVV / artikel 4 W. Venn.) voorafgaand aan de jaarlijkse algemene vergadering. Indien het bestuursorgaan in gebreke blijft om aan de commissaris de stukken te overhandigen binnen de in artikel 3:74, eerste lid WVV (art. 143, eerste lid W. Venn.) 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.

**191.** 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 1:11 WVV / artikel 4 W. Venn.) 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 3:74, tweede lid WVV (art. 143, tweede lid W. Venn.), 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 3:1, §1 WVV (art. 92, §1 W. Venn.).

Aangezien de bepalingen van het WVV die van toepassing zijn op (i)VZW's en stichtingen (voorheen waren deze opgenomen in de wet van 27 juni 1921) geen enkele minimale termijn voor de terbeschikkingstelling van het commissarisverslag aan de algemene vergadering voorzien<sup>(42)</sup>, 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 3:47 (voor wat de (i) VZW's betreft) en 3:51 (voor wat de stichtingen betreft) WVV (art. 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 respectievelijk het bestuursorgaan moeten voorgelegd worden.

Tot de inwerkingtreding van het WVV moet worden opgemerkt dat artikel 53 van de wet van 1921 (voor wat de IVZW's betreft) geen enkele termijn voorziet. In dit laatste geval zou de commissaris, bij afwezigheid van statutaire bepalingen, zijn professionele

<sup>(41)</sup> Overeenkomstig de artikelen 3:47 en 3:51 WVV (art. 17, §7, 37, §7 en 53, §6 van de wet van 27 juni 1921).

<sup>(42)</sup> Met uitzondering van art. 9:14 WVV, dat, voor wat de VZW's betreft, voorziet dat de algemene vergadering ten minste vijftien dagen van tevoren moet worden opgeroepen. (voorheen was dit art. 6 van de wet van 27 juni 1921 dat ten minste acht dagen voorzag).

oordeelsvorming moeten toepassen met betrekking tot de uitgiftedatum van een verslag van niet-bevinding.

Het verslag van niet-bevinding wordt toegelicht in hoofdstuk 6.

### 1.5.3. Ondertekening van het commissarisverslag en vestigingsplaats

**192.** 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.

**193.** 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.

**194.** 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.

**195.** 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. Het gebruik van de elektronische handtekening via een elektronische identiteitskaart (eID) of via een gekwalificeerde dienstverlener in de Europese Unie voor een ondertekening van zowel revisorale verslagen van bijzondere opdrachten als commissarisverslagen is rechtsgeldig en evenwaardig aan een manuele handtekening op papier<sup>(43)</sup>.

<sup>(43)</sup> *Cf.* IBR-Advies 2020/03. *Cf.* voor een analoog standpunt: gecombineerde lezing van de ICCI-adviezen van 21 december 2018, 6 augustus 2020 en 14 oktober 2020.



**196.** 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

**197.** In een aantal gevallen is de vennoot of bestuurder 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.

**198.** Overeenkomstig artikel 3:75, §1, 12° (artikel 3:80, §1, 8°) WVV (art. 144, §1, 12° (artikel 148, §1, 8°) W. Venn.) en paragraaf 48 van ISA 700 (Herzien), dient de commissaris zijn vestigingsplaats in zijn verslag te vermelden.

**199.** Overeenkomstig paragraaf A10 van de bijkomende norm (herziene versie 2020), 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.

#### **1.5.4. Vervanging of afwezigheid van de permanente vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor**

##### *A. Plaatsvervanger<sup>(44)</sup>*

**200.** 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.

<sup>(44)</sup> IBR, *Vademecum*, 2009, Deel I, p. 146.

**201.** 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 plaatsvervangende 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.”.

**202.** 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.

*B. Ondertekening van een verslag van een confrater bij diens afwezigheid*<sup>(45)</sup>

**203.** 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 (bijv. ingevolge ziekte) moet het bedrijfsrevisorenkantoor een nieuwe vaste vertegenwoordiger aanstellen in toepassing van artikel 3:60 WVV (art. 132 W. Venn.). 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. 3:60 WVV / art. 132 W. Venn.).

**204.** Indien de afwezigheid slechts van korte duur is (bijv. 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.

<sup>(45)</sup> IBR, *Vademecum*, 2009, Deel I, p. 146-147.

**205.** 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

**206.** De handtekeningsdelegatie dient voorafgaandelijk te worden geformaliseerd.

**207.** 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.

**208.** Indien de bedrijfsrevisor die handtekeningsdelegatie heeft ontvangen meent dat hij volgens zijn beroepsgeweten het verslag dat hem wordt voorgelegd niet kan ondertekenen, heeft 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.

#### **1.5.5. Aspecten met betrekking tot het identificeren van een afwijking van materieel belang en de impact ervan op de eventuele correctie van de jaarrekening (hetzij voor of na de ondertekening van het commissarisverslag hetzij voor of na de algemene vergadering)**

##### *A. Inleiding*

**209.** De opdracht van de commissaris bestaat erin een oordeel over de financiële overzichten te vormen op basis van zijn conclusies die volgen uit de verkregen controle-informatie en dat oordeel duidelijk in een schriftelijk verslag tot uitdrukking te brengen.

Het doel van deze sectie is de aanpak van de commissaris te analyseren wanneer de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het getrouw beeld aantast, hetzij voor of na de ondertekening van het commissarisverslag, hetzij voor of na de algemene vergadering. Bijlage 10 illustreert de periodes die door deze sectie beoogd worden. **De situaties die geen impact hebben op de resultatenrekening, die voortvloeien uit een rechtzetting door het bestuursorgaan van louter materiële fouten (bijv. een herschikking tussen korte/ lange termijn) en al dan niet ter goedkeuring worden voorgelegd aan de algemene vergadering, en deze die tot gevolg hebben dat het voor de commissaris onmogelijk is om controle-informatie te verkrijgen, worden niet in deze sectie behandeld (zie onder meer, *infra*, sectie 2.2.).**

Bovendien is het niet de bedoeling om in deze sectie alle gevallen te behandelen die zich voor de commissaris kunnen voordoen en ook niet om de gevolgen van een correctie van de jaarrekening op het fiscaal dossier van de entiteit te behandelen.

**210.** De doelstelling van de commissaris is het duidelijk tot uitdrukking brengen van een op passende wijze aangepast oordeel over de financiële overzichten dat noodzakelijk is als:

- (a) de commissaris, op basis van de verkregen controle-informatie tot de conclusie komt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of
- (b) de commissaris niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten.

Het gaat daarbij of om een oordeel met voorbehoud of om een afkeurend oordeel of om een oordeelonthouding (een onthoudende verklaring).

**211.** Overeenkomstig paragraaf A10 van ISA 450, is het belangrijk dat afwijkingen tijdig worden meegedeeld aan het management op het passende niveau, omdat dit het management in staat stelt te evalueren of transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen een afwijking bevatten en de commissaris te informeren indien het management een andere mening is toegedaan, en zo nodig actie te ondernemen.

**212.** Zoals vermeld door paragraaf A6 van diezelfde ISA, kan het zinvol zijn een onderscheid te maken tussen feitelijke afwijkingen, inschattingsafwijkingen en geprojecteerde afwijkingen. Feitelijke afwijkingen zijn afwijkingen waarover geen twijfel bestaat. Inschattingsafwijkingen zijn verschillen die ontstaan door oordeelsvormingen van het management, inclusief degene met betrekking tot opname, waardering, presentatie en toelichting in de financiële overzichten (inclusief de keuze of toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving) die de commissaris als niet redelijk of niet passend beschouwt. Geprojecteerde afwijkingen betreffen de beste schatting die de commissaris kan maken van de populaties van de afwijkingen als geheel, waarbij in controlesteekproeven geïdentificeerde afwijkingen worden geprojecteerd. De toepassingsgerichte teksten van ISA 450 gaan nader in op de beginselen met betrekking tot een afwijking van een bedrag en een afwijking van een kwalitatieve toelichting (par. A16 en volgende).

**213.** In bijlage 13 bij dit boek wordt een niet-limitatief overzicht gegeven van de wettelijke en normatieve bepalingen die op deze sectie van toepassing zijn.

*B. Het advies van de CBN en artikel 3:19 WVV*

**214.** Op 23 april 2014 bracht de CBN een advies over de correctie van de jaarrekening uit. Uit de Memorie van Toelichting bij het WVV blijkt dat de wetgever met het artikel 3:19 WVV de principes van dit advies heeft willen overnemen. Eigenlijk kan de oorsprong ervan, zowel historisch als kwalitatief, teruggebracht worden tot de doctrine

van Kirkpatrick en Garabedian<sup>(46)</sup> en de rechtspraak van het Hof van Cassatie. De CBN heeft op 3 juni 2020 een nieuw advies (2020/12) over de correctie van de jaarrekening uitgebracht in het licht van dit nieuw wetsartikel. Het is onontbeerlijk dat de lezer van dit boek kennisneemt van dit laatste advies.

Artikel 3:19 WVV (art. 3:49 voor de verenigingen en art. 3:53 voor de stichtingen, met uitzondering van §2) stelt:

*“§1. De jaarrekening, zelfs goedgekeurd door de vennoten verenigd in vergadering of de algemene vergadering en ingediend overeenkomstig de artikelen 3:1 en 3:10, kan niet alleen worden gecorrigeerd in geval van materiële fouten, valse of dubbel geboekte posten als bedoeld in artikel 1368 van het Gerechtelijk Wetboek, maar ook in geval van dwaling in rechte of in feite, met inbegrip van een dwaling in de waardering van een post of een inbreuk op het boekhoudrecht.*

*Zij moet worden gecorrigeerd indien de verrichte boeking een inbreuk op het boekhoudrecht impliceert, waardoor de jaarrekening geen getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand en het resultaat van de vennootschap.*

*§2. Tenzij de correctie resulteert uit de rechtzetting door het bestuursorgaan van loutere materiële fouten, moet zij ter goedkeuring worden voorgelegd aan de vennoten verenigd in vergadering of de algemene vergadering wanneer dat wettelijk is vereist.”.*

Het artikel 3:19 WVV moet dan ook gelezen worden in het licht van het advies uit 2014 van de CBN (dit is des te belangrijk omdat rechtspraktijk is ontstaan op basis van dit advies. Het zou gevaarlijk zijn om nu strengere doctrinale standpunten in te nemen) en de bijwerking daarvan in juni 2020 (CBN-advies 2020/12) in het licht van het nieuwe WVV.

In haar advies van 2020/12, maakt de CBN een onderscheid tussen:

- *De verplichte correctie:* indien de verrichte boeking een inbreuk op het boekhoudrecht impliceert, waardoor de jaarrekening geen getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand en het resultaat van de vennootschap. Deze verplichte correctie moet altijd worden goedgekeurd door een nieuwe algemene vergadering voorafgaand aan de corrigerende neerlegging van de jaarrekening bij de NBB, wanneer deze algemene vergadering wettelijk vereist is. Dit zal een buitengewone algemene vergadering zijn, aangezien de bestuurders in geval van schending van het boekhoudrecht het initiatief moeten nemen om de situatie zo spoedig mogelijk recht te zetten.
- *De vrijwillige correctie:* Niet alleen in geval van materiële fouten<sup>(47)</sup>, valse of dubbel geboekte posten als bedoeld in artikel 1368 van het Gerechtelijk wetboek,

<sup>(46)</sup> KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, « *La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal* », noot onder Cass. 12 mei 1989, RCJB 1992, 331.

<sup>(47)</sup> In het oorspronkelijk CBN-advies 2014 wordt hierover expliciet volgende voetnoot 22 opgenomen: « Het begrip “materiële vergissing” houdt in dit advies geen verband met het boekhoudkundig materialiteitsbeginsel. ». In CBN-advies 2020, §19 wordt hierover nog gesteld: « Met materiele fouten worden bij wijze van voorbeeld volgende fouten bedoeld: er wordt een onjuist bedrag

maar ook in geval de verrichte boeking een dwaling in rechte of in feite impliceert, met inbegrip van een dwaling in de waardering van een post of een inbreuk op het boekhoudrecht. Voor zover deze fouten geen ander beeld geven omtrent het vermogen, de financiële toestand en het resultaat van de vennootschap.

Louter materiële fouten kunnen worden rechtgezet door het bestuursorgaan van de vennootschap, in welk geval de rechtzetting niet door de algemene vergadering hoeft te worden goedgekeurd. Daarentegen moeten alle andere vrijwillige correcties door de algemene vergadering worden goedgekeurd, indien de wet zulks vereist.

Voorts preciseert de CBN met betrekking tot bestuursbeslissingen: *“In dit geval betreft het beslissingen die vennootschappen, VZW’s, IVZW’s en stichtingen wettelijk gezien hebben kunnen nemen, omdat de toepasselijke boekhoudrechtelijke regels een beoordelingsmarge toelaten. De opzet van een correctie van de jaarrekening moet bijgevolg steeds voor ogen worden gehouden. Bestuursbeslissingen die in de jaarrekening zijn weergegeven, kunnen in principe niet gecorrigeerd worden omwille van hun onherroepelijkheid en definitieve karakter.”*. In dit geval kon de jaarrekening bijgevolg *a priori* niet worden gecorrigeerd.

De jaarrekening vormt een geheel en alle elementen die ertoe leiden dat de jaarrekening geen getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand en het resultaat van de desbetreffende rechtspersoon moeten worden gecorrigeerd.

### C. Beoogde scenario’s

**215.** Deze sectie behandelt de volgende scenario’s, uitgaande van de tijdslijn die in bijlage 10 bij dit boek is opgenomen, en **beoogt enkel vennootschappen, VZW’s en IVZW’s** (met uitsluiting van de stichtingen). De correcties van eenvoudige materiële fouten, die het bestuursorgaan uitvoert, worden niet in aanmerking genomen omdat deze in principe geen impact zullen hebben op de opdracht van de commissaris en zijn verslag.

---

bekomen door toedoen van een schrijffout, een bepaald actief wordt abusievelijk op een verkeerde rekening geboekt, rekenfouten en andere grove, feitelijke fouten worden onafhankelijk van enige juridische beoordeling begaan die evenwel het getrouw beeld niet aantasten. Werd daarentegen de voorraad per vergissing gewaardeerd met verkoopprijzen in plaats van tegen de lagere aankooprijzen zodat het resultaat van het overeenstemmende boekjaar of overeenstemmende boekjaren significant wijzigt, dan zal dit leiden tot een verplichte correctie. ».

C.1. Identificatie van een van materieel belang zijnde feitelijke afwijking in de jaarrekening van boekjaar N **na** de ondertekening van het commissarisverslag, **vóór** de algemene vergadering die de jaarrekening van boekjaar N goedkeurt

C.2. Identificatie van een van materieel belang zijnde feitelijke afwijking in de jaarrekening van boekjaar N-1 **na** de ondertekening van het commissarisverslag, **na** de algemene vergadering die de jaarrekening van boekjaar N-1 goedkeurt en **vóór** de algemene vergadering van het volgende boekjaar (boekjaar N)

C.3. Identificatie van een van materieel belang zijnde feitelijke afwijking in de jaarrekening van boekjaar N-1 **na** de ondertekening van het commissarisverslag, **na** de algemene vergadering die de jaarrekening van boekjaar N-1 goedkeurt en **na** de algemene vergadering van het volgende boekjaar (boekjaar N) en dus in de loop van boekjaar N+1

C.4. Een aantal bijzondere gevallen

\*\*\*

*C.1. Identificatie van een van materieel belang zijnde feitelijke afwijking in de jaarrekening van boekjaar N na de ondertekening van het commissarisverslag, vóór de algemene vergadering die de jaarrekening van boekjaar N goedkeurt*

**216.** Aan de Raad van het IBR werd gevraagd hoe de commissaris moet reageren wanneer een vennootschap de boekhoudkundige en financiële gegevens met betrekking tot de jaarrekening die het voorwerp heeft uitgemaakt van zijn verslag, wijzigt.

**217.** Er dient een onderscheid gemaakt te worden naargelang de wijziging voortvloeit uit een beslissing van het bestuursorgaan van de vennootschap 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 aan het maatschappelijk verkeer door de wettelijke openbaarmaking (neerlegging en publicatie).

**218.** 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<sup>(48)</sup>.

Wij raden de lezer van dit boek aan om het Vademecum van 2009 te raadplegen, maar, kort samengevat, herinnert de Raad van het IBR eraan dat, in het geval van een wijziging door het bestuursorgaan, het bestuursorgaan van een vennootschap aan de commissaris de jaarrekening en het jaarverslag dient te overhandigen, ten minste één maand voor het verstrijken van de wettelijke termijn waarbinnen het commissarisverslag dient te worden voorgelegd (nl. één maand vóór de gewone algemene vergadering). Het Vademecum verduidelijkt dat, ongeacht eventuele van materieel belang zijnde problemen, de commissaris een nieuw verslag moet opstellen indien de jaarrekening en het jaarverslag meer of minder dan 15 dagen voor de algemene

<sup>(48)</sup> IBR, *Vademecum* 2009, Deel I, p. 608 e.v.

vergadering worden gewijzigd. In bepaalde omstandigheden zou de commissaris ertoe gebracht kunnen worden om een terdege verantwoorde onthoudende verklaring op te stellen. Tot slot zal eveneens een nieuw verslag worden opgesteld indien de algemene vergadering wordt uitgesteld en de jaarrekening wordt gewijzigd.

In het geval van een wijziging door de algemene vergadering heeft de Raad van het IBR de vraag onderzocht of de algemene vergadering het recht heeft de balans goed te keuren in een vorm die verschilt van die welke haar door het bestuursorgaan wordt voorgelegd en haalt daarbij de wijziging van het voorstel van winstverdeling of van waarderingsregels aan. Tot slot beschouwt de Raad het als onaanvaardbaar dat het commissarisverslag niet helemaal overeenstemt met de gepubliceerde jaarrekening of dat een nieuwe versie van het commissarisverslag wordt opgesteld die niet voorafgaandelijk aan de algemene vergadering wordt voorgelegd en stelt alternatieven voor om deze situaties aan te pakken.

Deze materie wordt tevens beoogd door ISA 560 (par. 10 t.e.m. 13).

*C.2. Identificatie van een van materieel belang zijnde feitelijke afwijking in de jaarrekening van boekjaar N-1 na de ondertekening van het commissarisverslag, na de algemene vergadering die de jaarrekening van boekjaar N-1 goedkeurt en vóór de algemene vergadering van het volgende boekjaar (boekjaar N)*

**219.** Zoals eerder vermeld heeft het WVV formeel de mogelijkheid, en de verplichting, ingevoerd, zowel voor vennootschappen als voor verenigingen en stichtingen, om de jaarrekening te corrigeren nadat deze door de algemene vergadering werd goedgekeurd indien een van materieel belang zijnde fout na de algemene vergadering werd vastgesteld. Deze bepalingen zijn opgenomen in artikel 3:19 WVV<sup>(49)</sup>.

**220.** Omdat het boekhoudrecht van dwingend recht is en van openbare orde, is het volgens de CBN essentieel dat de correctie van de jaarrekening N-1 gebeurt zonder de datum van de gewone algemene vergadering af te wachten en een nieuwe bijzondere algemene vergadering moet opgeroepen worden om de nodige wijzigingen aan te brengen. Het initiatief voor deze bijzondere algemene vergadering moet worden genomen door het bestuursorgaan. De periode die door de CBN wordt beoogd stemt overeen met de periode tussen de neerlegging van de jaarrekening N-1 en de neerlegging van de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar volgend op N. Deze sectie betreft de periode “voor de algemene vergadering van het volgende boekjaar (boekjaar N)” maar het is niet uitgesloten dat, in heel zeldzame gevallen die hier niet worden behandeld, de commissaris de periode tussen de algemene vergadering van boekjaar N en het moment van neerlegging van de jaarrekening N in aanmerking moet nemen.

**221.** Overeenkomstig artikel 3:19 WVV, zal een nieuwe jaarrekening moeten worden opgesteld en vastgesteld door het bestuursorgaan en zal een toelichting bij de jaarrekening moeten worden verstrekt over de aard van de correctie en de wijze waarop

<sup>(49)</sup> Voor vennootschappen. Voor verenigingen is art. 3:49 WVV van toepassing en voor stichtingen art. 3:53 WVV, met uitzondering van §2.



werd gecorrigeerd. Een bijzondere algemene vergadering zal de nieuwe jaarrekening goedkeuren en er dient te worden overgegaan tot een corrigerende neerlegging van de jaarrekening. De commissaris zal op zijn beurt een nieuw verslag dienen op te stellen, waarbij hij bijzonder aandachtig zal moeten zijn voor de bepalingen uit ISA 560 (par. 14 tot 17), en dienen te beoordelen of een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden nodig is (ISA 710, par. A6).

**222.** In sectie 2.10. wordt een voorbeeld van commissarisverslag, dat wordt opgesteld als gevolg van een correctie van de jaarrekening, uitgewerkt als gevolg van het feit dat een fout in boekjaar N-1 werd ontdekt in boekjaar N en worden de daarin op te nemen vermeldingen aangegeven. Sectie 3.9. vestigt de aandacht op de aangepaste vermeldingen op te nemen in het tweede deel van het verslag.

**223.** Indien een fout, die materieel is en een inbreuk van het boekhoudrecht betreft, in de jaarrekening over N-1 wordt ontdekt na de algemene vergadering die de jaarrekening voor het boekjaar N-1 goedkeurt, is het mogelijk dat het bestuursorgaan zich beperkt tot de correctie van de gevolgen van de fout N-1 in de resultatenrekening voor het boekjaar N op te nemen hetgeen een inbreuk op de bepalingen van artikel 3:19 WVV inhoudt. Wanneer het bestuursorgaan dit standpunt bestendigt, zijn ISA 705 (Herzien) (aangepast oordeel) en ISA 710, paragraaf 12 met betrekking tot de overeenkomstige cijfers, van toepassing, vermits de jaarrekening voor het boekjaar N geen getrouw beeld geeft van het boekjaar N, aangezien die jaarrekening wordt beïnvloed door een element van N-1. Aangezien de resultatenrekening in belangrijke mate wordt beïnvloed door opbrengsten en kosten die aan een ander boekjaar kunnen worden toegerekend, moet dit tevens overeenkomstig artikel 3:11, tweede lid van het KB/WVV in de toelichting worden vermeld en moet de commissaris nagaan of deze bepaling werd nageleefd.

Het niet-corrigeren van de jaarrekening van N-1 houdt een niet-naleving van artikel 3:19 WVV in en de commissaris zal, in het tweede deel van zijn verslag over boekjaar N, melding moeten maken van deze inbreuk op het WVV.

**224.** In sectie 2.10., *infra*, wordt een voorbeeld van commissarisverslag gegeven dat wordt opgesteld nadat de jaarrekening, gecontroleerd in N, niet is gecorrigeerd ondanks de ontdekking van een fout N-1, en wordt aangegeven welke vermeldingen moet worden opgenomen. In sectie 3.9. wordt de aandacht gevestigd op de gewijzigde vermeldingen op te nemen in het tweede deel van het verslag.

*C.3. Identificatie van een van materieel belang zijnde feitelijke afwijking in de jaarrekening van boekjaar N-1 na de ondertekening van het commissarisverslag, na de algemene vergadering die de jaarrekening van boekjaar N-1 goedkeurt en na de algemene vergadering van het volgende boekjaar (boekjaar N) en dus in de loop van boekjaar N+1*

**225.** Zoals eerder vermeld heeft het WVV formeel de mogelijkheid, en verplichting, ingevoerd, zowel voor vennootschappen als voor verenigingen en stichtingen, om de

jaarrekening te corrigeren nadat deze door de algemene vergadering werd goedgekeurd. Deze bepalingen werden opgenomen in artikel 3:19 WVV<sup>(50)</sup>.

**226.** Volgens de CBN is het mogelijk, indien de oplossing nuttig en praktisch haalbaar is, om over te gaan tot correctie van alle in het verleden gepubliceerde jaarrekeningen. Is dit niet het geval, dan moet de openingsbalans van boekjaar N bij het opstellen van de jaarrekening N+1 worden aangepast.

Overeenkomstig artikel 3:19 WVV dient een nieuwe jaarrekening te worden opgesteld en vastgesteld door het bestuursorgaan, dient een toelichting bij de jaarrekening te worden verstrekt over de aard van de correctie en de wijze waarop deze werd gecorrigeerd, dient een bijzondere algemene vergadering te worden gehouden die de jaarrekening zal goedkeuren en dient te worden overgegaan tot een nieuwe neerlegging van de jaarrekening. Het komt toe aan de commissaris, die op dat moment is benoemd, een nieuw verslag op te stellen, waarbij hij bijzonder aandachtig zal moeten zijn voor de bepalingen uit ISA 560 (par. 14 tot 17).

In sectie 2.10.3 wordt een voorbeeld van commissarisverslag gegeven dat is opgesteld naar aanleiding van de correctie van de jaarrekening ten gevolge van het ontdekken in N van een fout in N-1 en N-2, en geeft aan welke vermeldingen daarin moeten worden opgenomen.

**227.** Indien een fout, die materieel is en een inbreuk van het boekhoudrecht betreft, in de jaarrekening N-1 wordt ontdekt na de algemene vergadering die de jaarrekening voor het boekjaar N goedkeurt, is het mogelijk dat het bestuursorgaan de correctie van de gevolgen van de fout N-1 in de resultatenrekening voor het boekjaar N+1 wil opnemen. Wanneer het bestuursorgaan dit standpunt bestendigt, zijn de hierboven aangehaalde bepalingen van ISA 705 (Herzien) (aangepast oordeel) en ISA 710 (overeenkomstige cijfers) (par. 12) hier van toepassing. Aangezien de resultatenrekening in belangrijke mate wordt beïnvloed door opbrengsten en kosten die aan een ander boekjaar kunnen worden toegerekend, moet dit tevens overeenkomstig artikel 3:11, tweede lid van het KB/WVV in de toelichting worden vermeld en moet de commissaris nagaan of deze bepaling werd nageleefd.

De ontstentenis van het niet corrigeren van de jaarrekening is een niet-naleving van artikel 3:19 WVV, en de commissaris zal, in het tweede deel van zijn verslag over boekjaar N+1 melding moeten maken van deze inbreuk op het WVV.

#### *C.4. Een aantal bijzondere gevallen*

**228.** De auteurs van dit boek hebben, met de hulp van de juridische dienst van het IBR/ICCI, een beperkt aantal bijzondere gevallen onderzocht, waarmee de commissaris kan worden geconfronteerd, zonder exhaustief te willen zijn. De onderstaande opmerkingen zijn bedoeld om de beroepsbeoefenaar te helpen bij zijn overweging, maar pretenderen

<sup>(50)</sup> Voor vennootschappen. Voor verenigingen is art. 3:49 WVV van toepassing en voor stichtingen art. 3:53 WVV, met uitzondering van §2.

niet alle mogelijke omstandigheden te behandelen waarvan de complexiteit juridisch advies kan vereisen.

*C.4.1. Correctie van de jaarrekening na de ontdekking van een van materieel belang zijnde afwijking in de jaarrekening die door een andere dan de huidige commissaris werd gecontroleerd*

*C.4.2. Correctie van de jaarrekening waarvoor de commissaris in zijn verslag had gewezen op een onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit*

*C.4.3. Gebeurtenissen na balansdatum die bekend zijn geworden na de datum van goedkeuring van de oorspronkelijke jaarrekening waarmee rekening moet worden gehouden bij de correctie van de jaarrekening (« adjusting and non-adjusting events »)*

*C.4.4. Correctie van jaarrekeningen die gecontroleerd zijn maar er is geen commissaris meer in functie op het moment van de correctie*

*C.4.5. Beslissing van het bestuursorgaan in het boekjaar (N) tot herziening van de in N-1 genomen beslissing om de jaarrekening N-1 niet te corrigeren*

*C.4.6. Correctie van de jaarrekening (N-1) die een wijziging van het in boekjaar N uitgekeerde dividend vereist*

*C.4.7. Neerlegging van een niet goedgekeurde en niet definitieve jaarrekening*

*C.4.1. Correctie van de jaarrekening na de ontdekking van een van materieel belang zijnde afwijking in de jaarrekeningen die door een andere dan de huidige commissaris werd gecontroleerd*

**229.** Artikel 3:19, §2 WVV voorziet: “Tenzij de correctie resulteert uit de rechtzetting door het bestuursorgaan van loutere materiële fouten, moet zij ter goedkeuring worden voorgelegd aan de vennoten verenigd in vergadering of de algemene vergadering wanneer dat wettelijk is vereist.”. Wanneer de correctie verplicht is, moet het bestuursorgaan derhalve een gecorrigeerde jaarrekening en een nieuw gecorrigeerd jaarverslag opstellen, die samen met het nieuwe commissarisverslag aan de algemene vergadering moeten worden voorgelegd. Overeenkomstig artikel 3:10 WVV moet de gecorrigeerde jaarrekening bij de NBB worden gepubliceerd.

Het is de (nieuw) benoemde commissaris die het nieuwe commissarisverslag zal moeten opstellen, hoewel de geldende wetgeving dit punt niet rechtstreeks regelt. In het onderhavige geval is door de vennootschap een nieuwe commissaris benoemd, die inderdaad een verslag over de jaarrekening met betrekking tot de voorgaande boekjaren kan opstellen<sup>(51)</sup>.

**230.** De vraag rijst of de benoemde commissaris, om zijn verslag te kunnen opstellen, een volledige nieuwe controle van de gecorrigeerde jaarrekening moet uitvoeren of dat hij zich kan beperken tot de aangebrachte correcties omdat hij meent te kunnen steunen op het werk van zijn voorganger. Deze kwestie kan aanzienlijke gevolgen hebben voor de kosten van de entiteiten en voor het tijdsgebruik van de commissarissen, vooral als

<sup>(51)</sup> Cf. ICCI-advies van 5 februari 2021, Correctie van de jaarrekening (art. 3:19 WVV) en opmaak van het commissarisverslag (icci.be).

de aangebrachte correctie(s) gevolgen hebben voor de daaropvolgende jaarrekening die ook moet worden gecorrigeerd.

In dit verband bepaalt artikel 13, §§5 en 6, van de wet van 7 december 2016: “§5. Elke bedrijfsrevisor die tot de opvolging van een confrater geroepen wordt, heeft de plicht om voorafgaandelijk en schriftelijk met hem contact op te nemen. De bedrijfsrevisor die dezelfde opdracht uitvoerde, verleent zijn confrater inzage in zijn werkdocumenten en alle relevante informatie.

*In voorkomend geval zal hij, in toepassing van artikel 18 van de verordening (EU) nr. 537/2014 eveneens toegang verlenen tot de aanvullende verklaringen betreffende voorgaande boekjaren bedoeld in artikel 11 van de verordening (EU) nr. 537/2014 en tot alle informatie die is medegedeeld aan de FSMA of aan de Bank, belast met het toezicht op de organisaties van openbaar belang bedoeld in artikel 1:12 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.*

*§6. Wanneer een bedrijfsrevisor het werk of de verklaring van een andere bedrijfsrevisor zou kunnen in opspraak brengen, brengt hij, voor zover het beroepsgeheim zich daar niet tegen verzet, hem onmiddellijk op de hoogte van de punten waarover er een meningsverschil bestaat.”.*

Artikel 86, §1, 3° en 4° van dezelfde wet voorziet eveneens in een uitzondering op het beroepsgeheim in deze twee situaties. De uitzondering op het beroepsgeheim die een bedrijfsrevisor toelaat met een andere bedrijfsrevisor contact op te nemen wanneer deze eerste het werk of de verklaring van de tweede zou kunnen in opspraak brengen, geldt evenwel slechts wanneer de persoon die de opdracht aan de eerste bedrijfsrevisor heeft toevertrouwd, zich niet verzet tegen dit contact.

Bijgevolg verplicht de wet om de voorganger toegang te verlenen tot zijn werkdocumenten en tot alle informatie die relevant is voor de nieuwe commissaris.

**231.** ISA 200 behandelt onder meer de controle-informatie zoals: “Informatie die door de auditor wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop hij zijn oordeel baseert. Controle-informatie omvat zowel in de administratieve vastleggingen opgenomen informatie die ten grondslag ligt aan de financiële overzichten, als andere informatie.”. In paragraaf A30 wordt ook gesteld dat: “Controle-informatie (...) kan echter ook informatie bevatten die uit andere bronnen is verkregen, zoals eerdere controles (op voorwaarde dat de auditor heeft bepaald of er zich sinds de vorige controle veranderingen hebben voorgedaan die relevant zouden kunnen zijn voor de lopende controle).”. De ISA’s verduidelijken hier echter niet of met “eerdere controles” ook controles uitgevoerd door een voorganger worden bedoeld.

ISA 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*, is niet van toepassing op het verkrijgen van controle-informatie met betrekking tot het voorafgaand boekjaar aangezien deze ISA louter het verkrijgen van controle-informatie over de beginsaldi betreft, zoals aangegeven in bijvoorbeeld paragraaf A4 die bepaalt: “(…) is de auditor mogelijk

*in staat voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen door de werkdocumenten van de voorgaande auditor te beoordelen.*”.

Ten slotte moet ook rekening worden gehouden met de praktische uitvoerbaarheid van een volledige nieuwe controle van de jaarrekening die soms van verscheidene jaren geleden kan zijn. In dit verband lijkt het logisch om aan te nemen dat bepaalde controles enkele jaren later niet opnieuw door de nieuwe commissaris kunnen worden uitgevoerd. Het zal dan ook de nieuw benoemde commissaris zijn die, door toepassing van zijn professionele oordeelsvorming en op grond van de controle-informatie die hij heeft kunnen verkrijgen, moet beoordelen of hij kan steunen op bepaalde werkzaamheden die door zijn voorganger werden uitgevoerd of dat een volledige nieuwe controle van de gecorrigeerde jaarrekening noodzakelijk is.

**232.** In dit verband moet de commissaris ten minste de controlewerkzaamheden beoordelen die daadwerkelijk door de voorganger zijn uitgevoerd om te bepalen of verdere werkzaamheden vereist zijn.

Het is belangrijk om te benadrukken dat de (nieuw) benoemde commissaris zijn verantwoordelijkheid niet beperkt wanneer hij zich baseert op de door de voorganger verkregen controle informatie. Hij is verantwoordelijk voor het hele verslag.

Sectie 2.10., *infra*, van dit boek verstrekt voorbeelden van een commissarisverslag wanneer de commissaris geconfronteerd is met een eventuele correctie van een jaarrekening.

**233.** Volledigheidshalve verwijzen we ook naar ISA 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, waarvan paragraaf 15, over gebeurtenissen die onder de aandacht van de auditor komen nadat de financiële overzichten zijn gepubliceerd, het volgende stelt:

*“Indien het management de financiële overzichten wijzigt dient de auditor:  
(Zie Par. A19)*

- (a) de controlewerkzaamheden met betrekking tot de wijziging uit te voeren die in de omstandigheden noodzakelijk zijn;*
- (b) de stappen te beoordelen die door het management zijn genomen om ervoor te zorgen dat allen die in het bezit zijn van de eerder gepubliceerde financiële overzichten en van de daarbij horende controleverklaring, van de situatie op de hoogte worden gebracht;*
- (c) tenzij de omstandigheden als bedoeld in paragraaf 12 van toepassing zijn:*
  - (i) de controlewerkzaamheden als bedoeld in de paragrafen 6 en 7 uit te breiden tot aan de datum van de nieuwe controleverklaring en de nieuwe controleverklaring niet eerder te dateren dan de goedkeuringsdatum van de gewijzigde financiële overzichten; en*
  - (ii) een nieuwe controleverklaring over de gewijzigde financiële overzichten te verstrekken;*

*(d) wanneer de omstandigheden als bedoeld in paragraaf 12 van toepassing zijn, de controleverklaring te wijzigen of een nieuwe controleverklaring te verstrekken zoals op grond van paragraaf 12 is vereist.”.*

In de Belgische context zijn het vaststellen van de jaarrekening en de goedkeuring daarvan niet beperkt tot de uitgevoerde correctie, zodat paragraaf 12 van ISA 560 (vermeld in de punten (c) en (d) hierboven) in België niet van toepassing is en hier niet wordt behandeld.

**234.** Ten slotte kunnen zich gevallen voordoen waarin het oordeel van de nieuwe commissaris over de jaarrekening van het voorgaande boekjaar afwijkt van het eerder tot uitdrukking gebracht oordeel. In dit verband is het relevant te verwijzen naar de paragrafen 11 tot en met 13 van ISA 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten*, die andere vereiste werkzaamheden bevatten in de gevallen waarin de nieuwe commissaris zich een ander oordeel heeft gevormd dan de voorgaande commissaris. Deze standaard onderscheidt verschillende scenario's door het belangrijke onderscheid te maken tussen overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten (zie, *supra*, sectie 1.2.10. Ter vergelijking opgenomen informatie). Hierna gaan we enkel in op het meest voorkomende geval in België, namelijk het geval waarin overeenkomstige cijfers worden gepresenteerd en het oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking gebracht door de nieuwe commissaris enkel betrekking heeft op de lopende periode.

De paragrafen 11 en 12 van ISA 710 vermelden niet uitdrukkelijk de term “voorganger” maar zijn hier wel van toepassing.

Paragraaf 11 van ISA 710 bepaalt het volgende indien het eerder tot uitdrukking gebrachte oordeel een aangepast oordeel was:

- als de aangelegenheid, die aanleiding gaf tot de aanpassing, is opgelost en naar behoren in de financiële overzichten is geboekt of toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dient de auditor in zijn oordeel over de lopende verslagperiode niet naar de eerdere aanpassing te verwijzen;
- als de aangelegenheid die aanleiding gaf tot de aanpassing, niet is opgelost, dient de auditor zijn oordeel over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode aan te passen. In de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing in de controleverklaring dient de auditor:
  - (a) in de beschrijving van de aangelegenheid die aanleiding gaf tot de aanpassing te verwijzen naar zowel de cijfers voor de lopende verslagperiode als de overeenkomstige cijfers indien de gevolgen of mogelijke gevolgen van de aangelegenheid voor de cijfers voor de lopende verslagperiode van materieel belang zijn; of
  - (b) in andere gevallen uit te leggen dat het controloordeel is aangepast vanwege de gevolgen of mogelijke gevolgen van de niet-opgeloste aangelegenheid voor de vergelijkbaarheid van de cijfers voor de lopende verslagperiode en de overeenkomstige cijfers.

Paragraaf 12 van ISA 710 bepaalt dat als de commissaris controle-informatie verkrijgt dat er in de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode sprake is van een afwijking van materieel belang waarover eerder een goedkeurend oordeel is uitgebracht en de overeenkomstige cijfers niet naar behoren zijn aangepast of er geen passende toelichtingen zijn gegeven, hij een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking dient te brengen in de controleverklaring over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, aangepast met betrekking tot de daarin opgenomen overeenkomstige cijfers.

Tot slot voegt paragraaf 13 toe dat *“indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door een voorgaande auditor zijn gecontroleerd en de auditor verwijst naar de controleverklaring van de voorgaande auditor over de overeenkomstige cijfers, en de wet- of regelgeving dit niet verbiedt, dient de auditor in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring 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 die verklaring.”*

We willen erop wijzen dat de Belgische wet niet verbiedt te verwijzen naar het verslag van de vorige commissaris, maar dat de huidige commissaris verantwoordelijk is voor zijn oordeel over het getrouw beeld van de jaarrekening van het afgesloten boekjaar (met inbegrip van de vergelijkbaarheid met de overeenkomstige cijfers).

#### *C.4.2. Correctie van de jaarrekening waarvoor de commissaris in zijn verslag had gewezen op een onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit*

**235.** Een jaar of meerdere jaren kunnen zijn verstreken sinds de goedkeuring van een jaarrekening waarvoor de commissaris in zijn verslag de aandacht moest vestigen op een onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit en de daaropvolgende correctie van deze jaarrekening door de algemene vergadering.

Wat is de positie van de huidige commissaris wanneer een jaarrekening, waarvoor de commissaris (de huidige commissaris of zijn voorganger) in zijn vorige verslag een onzekerheid over de continuïteit had opgenomen, wordt gecorrigeerd en uit de informatie waarover hij beschikt wanneer hij zijn nieuwe verslag over de gecorrigeerde jaarrekening opstelt, blijkt dat de onderneming nog steeds bestaat?

Overeenkomstig de continuïteitsveronderstelling wordt een entiteit verondersteld haar jaarrekening op te stellen in de veronderstelling dat zij haar activiteiten in de nabije toekomst zal voortzetten.

Als er in het verleden reële onzekerheden bestonden over de continuïteit, moet de commissaris dan teruggaan naar de hypothetische situatie op dat moment of moet/kan hij rekening houden met de nieuwe beschikbare elementen? Er is geen duidelijk antwoord op deze vraag in de ISA's of in de Belgische wetgeving en de auteurs van



dit boek bevelen aan om, indien de continuïteit achteraf is aangetoond, gebruik te maken van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (indien het mogelijk is om te verwijzen naar een adequate toelichting van het bestuursorgaan op dit punt), of een paragraaf inzake overige aangelegenheden waarin wordt verwezen naar de wijze waarop de continuïteit initieel werd behandeld.

Sectie 2.6., *infra*, van dit boek behandelt de continuïteitsveronderstelling, die van fundamenteel belang is voor het opstellen van de jaarrekening.

C.4.3. *Gebeurtenissen na balansdatum die bekend zijn geworden na de datum van goedkeuring van de oorspronkelijke jaarrekening waarmee rekening moet worden gehouden bij de correctie van de jaarrekening (« adjusting and non-adjusting events »)*

**236.** Het artikel 3:19 WVV<sup>(52)</sup> bepaalt met betrekking tot de correctie van jaarrekeningen het volgende:

*“§1. De jaarrekening, zelfs goedgekeurd door de vennoten verenigd in vergadering of de algemene vergadering en ingediend overeenkomstig de artikelen 3:1 en 3:10, kan niet alleen worden gecorrigeerd in geval van materiële fouten, valse of dubbel geboekte posten als bedoeld in artikel 1368 van het Gerechtelijk Wetboek, maar ook in geval van dwaling in rechte of in feite, met inbegrip van een dwaling in de waardering van een post of een inbreuk op het boekhoudrecht.*

*Zij moet worden gecorrigeerd indien de verrichte boeking een inbreuk op het boekhoudrecht impliceert, waardoor de jaarrekening geen getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand en het resultaat van de vennootschap.*

*§2. Tenzij de correctie resulteert uit de rechtzetting door het bestuursorgaan van loutere materiële fouten, moet zij ter goedkeuring worden voorgelegd aan de vennoten verenigd in vergadering of de algemene vergadering wanneer dat wettelijk is vereist.”*

**237.** In dit verband kan het nuttig zijn dat de lezer van dit boek de ICCI-website raadpleegt die handelt over het geval van een “*non adjusting subsequent event*” in het kader van COVID 19 alsook IAS 10 die handelt over aanpassingen door een entiteit in haar jaarrekening voor gebeurtenissen na de verslagperiode. IAS 10 specificeert gunstige en ongunstige gebeurtenissen na de verslaglegging die plaatsvinden tussen het einde van de verslagperiode en de datum waarop de jaarrekening wordt goedgekeurd voor publicatie. Er kunnen twee soorten gebeurtenissen worden onderscheiden:

- deze die bijdragen tot de bevestiging van situaties die aan het einde van de verslagperiode bestonden (gebeurtenissen na de verslagperiode die aanleiding geven tot aanpassingen);

<sup>(52)</sup> Gelijkaardige bepalingen: 3:49 (VZW) en 3:53 (Stichtingen) van het WVV.



- deze die betrekking hebben op situaties die zich na het einde van de verslagperiode hebben voorgedaan (gebeurtenissen na de verslagperiode die niet worden aangepast).

De commissaris zal de beslissingen van het bestuursorgaan en, naargelang van de omstandigheden, de gevolgen daarvan, voor zijn oordeel over de gecontroleerde jaarrekening moeten beoordelen.

#### *C.4.4. Correctie van jaarrekeningen die gecontroleerd zijn maar er is geen commissaris meer in functie op het moment van de correctie*

**238.** Wanneer een gecontroleerde jaarrekening wordt gecorrigeerd, maar er niet langer een commissaris is, moet de entiteit deze gecorrigeerde jaarrekening dan laten controleren? Bij gebrek aan een wettelijke basis, dienen deze nieuwe jaarrekeningen niet langer door een commissaris/bedrijfsrevisor te worden gecontroleerd.

**239.** Een vraag in verband met de correctie van de jaarrekening betreft de kwijting die aan de commissaris wordt verleend voor onjuiste jaarrekeningen. Deze kwijting is derhalve niet geldig. Wat kan dit betekenen voor de vorige commissaris die geen mandaat meer heeft?

Wat de kwijting betreft, bepaalt artikel 5:98, §2 WVV<sup>(53)</sup>:

*“Na de goedkeuring van de jaarrekening, beslist de algemene vergadering bij afzonderlijke stemming over de aan de bestuurders en commissaris te verlenen kwijting. Deze kwijting is alleen dan rechtsgeldig, wanneer de ware toestand van de vennootschap niet wordt verborgen door enige weglating of onjuiste opgave in de jaarrekening, en, wat de met de statuten of met dit wetboek strijdige verrichtingen betreft, wanneer deze bepaaldelijk zijn aangegeven in de oproeping.”*

De door de algemene vergadering goedgekeurde kwijting vormt een belangrijk obstakel voor elke latere actie die erop gericht is de contractuele aansprakelijkheid van de commissaris in te roepen. De juridische draagwijdte ervan is echter driedig beperkt<sup>(54)</sup>:

- Allereerst geldt het, zoals eerder vermeld, alleen als de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de vennootschap (geen weglating of onjuiste opgave) en als de schendingen van de statuten of van het wetboek uitdrukkelijk op de agenda van de algemene vergadering zijn vermeld (zie ook art. 3:71, §2 WVV).
- De kwijting dekt alleen de aansprakelijkheid van de bestuurder of de commissaris jegens de onderneming. Derden, die niet zelf aan de stemming hebben deelgenomen, worden er niet door beperkt en dit belet derden (met inbegrip van de curator wanneer deze optreedt namens de benadeelde schuldeisers) dus niet om een aansprakelijkheidsvordering in te stellen.

<sup>(53)</sup> Gelijkwaardige bepalingen: 6:83 (CV); 7:149 (NV); 9:20 (VZW) van het WVV.

<sup>(54)</sup> J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT, P. MALHERBE en H. CULOT, « Droit des sociétés », 5<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 262 en p. 404.

- Ten slotte heeft de kwijting alleen betrekking op handelingen die zijn verricht tijdens het boekjaar dat aanleiding heeft gegeven tot de jaarrekening die ter goedkeuring aan de gewone algemene vergadering is voorgelegd en op grond waarvan deze vervolgens tot kwijting heeft besloten.

**240.** In dit verband moet ook rekening worden gehouden met de verjaringstermijn. Voor een aansprakelijkheidsvordering tegen de commissaris op grond van de specifieke bepalingen van het WVV geldt de verkorte verjaringstermijn van 5 jaar (art. 2:143, §3, vierde streepje WVV). Voor de aansprakelijkheidsvordering op grond van artikel 1382 van het oud Burgerlijk Wetboek<sup>(55)</sup> geldt een verjaringstermijn van 10 jaar. Ter herinnering: in dit geval moet aan drie voorwaarden worden voldaan (schuld, schade en oorzakelijk verband).

#### *C.4.5. Beslissing van het bestuursorgaan in het boekjaar (N) tot herziening van de in N-1 genomen beslissing om de jaarrekening N-1 niet te corrigeren*

**241.** Het zou kunnen dat het bestuursorgaan, in de loop van het volgende boekjaar (N), op haar beslissing terugkomt en beslist om de jaarrekening van N-1 toch te corrigeren. Dit zou het geval kunnen zijn na een (gehele of gedeeltelijke) wijziging van de leden van het bestuursorgaan in het volgende jaar (N). Volgens het advies van de CBN zal een correctie niet mogelijk zijn indien het gaat om een bestuursbeslissing die in N-1 werd genomen (hetgeen volgens de CBN later niet kan leiden tot een correctie van de jaarrekening). In de andere gevallen zal het nodig zijn om, bij een correctie van de jaarrekening van N-1, een nieuwe jaarrekening op te stellen, deze door het bestuursorgaan te laten vaststellen, in de toelichting inlichtingen te verstrekken over de aard van de correctie en de manier waarop werd gecorrigeerd, de nieuwe jaarrekening te laten goedkeuren door een bijzondere algemene vergadering nadat deze op gepaste wijze is opgeroepen en over te gaan tot een nieuwe neerlegging van de jaarrekening. De commissaris zal op zijn beurt een nieuw verslag dienen op te stellen, waarbij hij bijzonder aandachtig zal moeten zijn voor de bepalingen uit ISA 560 (par. 14 tot 17), en dienen te beoordelen of een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden nodig is (ISA 710, par. A6). Onder deze omstandigheden lijkt het logisch dat de nieuwe jaarrekening N-1 wordt opgesteld onder de verantwoordelijkheid van het nieuw samengestelde bestuursorgaan. Dit betekent onder meer dat dit nieuwe orgaan volledig verantwoordelijk zal zijn voor de jaarrekening die het resultaat is van een afsluitingsproces waaraan het niet heeft deelgenomen.

#### *C.4.6. Correctie van de jaarrekening (N-1) die een wijziging van het in boekjaar N uitkeerde dividend vereist*

**242.** Noch artikel 3:19 WVV, noch het advies van de CBN geeft een antwoord op de vraag hoe een foutieve dividenduitkering moet worden behandeld. Een correctie zou immers het netto-actief N-1 kunnen beïnvloeden en bijgevolg de reeds verrichte uitkering ter discussie kunnen stellen. De resultaatverwerking zou derhalve geannuleerd

<sup>(55)</sup> Op 1 november 2020 is de wet van 13 april 2019 tot invoering van een Burgerlijk Wetboek en tot invoering van boek 8 ‘Bewijs’ in dat Wetboek in werking getreden. Sindsdien draagt het Burgerlijk Wetboek van 21 maart 1804 het opschrift ‘oud Burgerlijk Wetboek’.

moeten worden wanneer de jaarrekening N-1 wordt gecorrigeerd en er moet logischerwijs een vordering op de begunstigden van het dividend worden geboekt.

De artikelen 7:214 (WVV) (NV) en 5:144, lid 2 (of 6:116, lid 2) WVV (BV/CV) betreffen de uitkering van dividenden wanneer deze gebeurd zijn in strijd met de van toepassing zijnde wetsbepalingen. Overeenkomstig deze artikelen bestaat er een verschil in sanctie die strenger zal zijn in het geval van een inbreuk op uitkeringsregels voor een BV/CV dan voor een NV. Bij een NV is dit afhankelijk van het feit of de aandeelhouders al dan niet te goeder trouw hebben gehandeld. Op dat moment is het oordeel van de commissaris wel relevant. Indien de commissaris immers een materiële fout heeft aangeduid en hierover een aangepast oordeel tot uitdrukking heeft gebracht, zou bij een correctie kunnen worden gesteld dat zij ‘te kwader trouw’ hebben gehandeld. Indien noch zij noch de commissaris echter op de hoogte waren van de materiële fout, kan bij een correctie echter mogelijk eerder gesteld worden dat zij ‘te goeder trouw’ hebben gehandeld en moet in dat geval de resultaatsbestemming niet worden teruggedraaid.

#### C.4.7. Neerlegging van een niet goedgekeurde en niet definitieve jaarrekening

**243.** Zoals terecht door de CBN in haar advies (2020/12, §7) in herinnering gebracht, zou het bestuursorgaan, in sommige gevallen, moeten overgaan tot het neerleggen van een jaarrekening, die nog niet door de algemene vergadering is goedgekeurd, binnen de 7 maanden na de afsluiting van het boekjaar. De lezer van dit boek wordt aangeraden het advies te raadplegen dat het ICCI op 25 april 2021 heeft uitgebracht over de neerlegging van de niet-goedgekeurde jaarrekening – impact op het verslag van de commissaris<sup>(56)</sup>.

#### 1.5.6. Toepassing van artikel 3:11 KB/WVV van 29 april 2019

**244.** Artikel 3:11 van het KB/WVV in het tweede lid: *“Er moet rekening worden gehouden met alle voorzienbare risico’s, mogelijke verliezen en ontwaardingen, ontstaan tijdens het boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft of tijdens voorgaande boekjaren, zelfs indien deze risico’s, verliezen of ontwaardingen slechts gekend zijn tussen de balansdatum en het ogenblik waarop de jaarrekening door het bestuursorgaan van de vennootschap, VZW, IVZW of stichting wordt opgesteld. (...) Wanneer de opbrengsten of de kosten in belangrijke mate worden beïnvloed door opbrengsten of kosten die aan een ander boekjaar moeten worden toegerekend, wordt daarvan melding gemaakt in de toelichting.”*

Het laatste deel van dit artikel werd soms door bestuursorganen en commissarissen gebruikt om een jaarrekening die een fout van materieel belang bevatte die zijn oorsprong vond vóór het lopende boekjaar, niet te corrigeren. Sommige beroepsbeoefenaren waren van mening dat deze pragmatische aanpak het mogelijk maakte de jaarrekening niet te corrigeren met verwijzing naar artikel 3:11 KB/WVV. We merken

<sup>(56)</sup> Neerlegging van de niet-goedgekeurde jaarrekening – impact op het verslag van de commissaris (icci.be).

op dat het mogelijke verband tussen artikel 3:19 WVV en het artikel 3:11 KB/WVV door de CBN in haar advies van 2020 niet wordt vermeld.

**245.** Sommige bepalingen van de ISA's verwijzen naar de verplichting om in de jaarrekening van de lopende periode passende informatie te verstrekken overeenkomstig het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel. In België zal dus moeten worden nagegaan of een bepaling van het WVV niet prevaleert boven een bepaling van het koninklijk besluit van 29 april 2019. Het beginsel van de hiërarchie van wetteksten laat ter zake geen twijfel bestaan: de wet gaat boven het koninklijk besluit, hetgeen het geval is wanneer wordt verwezen naar artikel 3:19 WVV en artikel 3:11 KB/WVV. Met andere woorden, als de jaarrekening een fout van materieel belang bevat, moet vooreerst artikel 3:19 WVV worden toegepast.

**246.** De verhouding tussen artikel 3:19 WVV en artikel 3:11 KB/WVV maakte bovendien het voorwerp uit van besprekingen door de leden van de Commissie boekhoudkundige aangelegenheden en het Comité voor wetgevende werkzaamheden van het IBR, die tot de conclusie kwamen dat het niet mogelijk is naar artikel 3:11 KB/WVV te verwijzen om de toepassing van artikel 3:19 WVV te vermijden.

**247.** Bijgevolg is het niet langer mogelijk om de vroegere praktijk in stand te houden die erin bestond om het tot uitdrukking brengen van een aangepast oordeel te vermijden door in de resultatenrekening van het jaar N materiële fouten op te nemen die in de jaarrekening van het jaar N-1 bestonden of werden ontdekt en dit middels een vermelding in de toelichting bij de jaarrekening van het jaar N op basis van artikel 3:11 KB/WVV, van het bestaan van opbrengsten of kosten die aan een vorig boekjaar moeten worden toegerekend (artikel 33 van het KB 30.01.2001).

**248.** Artikel 3:11 KB/WVV is van toepassing wanneer de jaarrekening wordt beïnvloed door een element van materieel belang dat betrekking heeft op voorafgaande boekjaren, bijvoorbeeld:

- a. definitieve verliezen op vorderingen die aanzienlijk hoger zijn dan de eerder geboekte waardeverminderingen (bestuursbeslissing);
- b. de opname van een schadevergoeding ten gunste van de entiteit naar aanleiding van een geschil dat al verscheidene jaren hangende is voor de rechtbank en dat niet eerder kon worden opgenomen omdat opbrengsten alleen kunnen worden opgenomen als ze zeker zijn.

Dit artikel (verplichte vermelding in de toelichting) zal ook van toepassing zijn wanneer de jaarrekening wordt beïnvloed door een element van materieel belang met betrekking tot een vorig boekjaar dat door de entiteit in het vorige boekjaar niet werd gecorrigeerd (*cf.*, *infra*, sectie 2.3.1.).

### **1.5.7. Bekendmaking van het commissarisverslag (volledig of samengevat)**

**249.** Artikel 3:12 WVV (art. 100 W. Venn.) 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 3:6 WVV (art. 96 W. Venn.), neer te leggen. Overeenkomstig artikel 3:15 WVV (art. 103 W. Venn.) verschaft de NBB aan de griffies van de rechtbanken van koophandel een afschrift van de neergelegde stukken.

Verder voorziet artikel 3:16 WVV (art. 104 W. Venn.) in specifieke bepalingen voor de vrijwillige openbaarmaking van de jaarrekening, bijvoorbeeld in een commerciële brochure:

*“Wanneer een vennootschap naast de bij de artikelen 3:10 en 3:12 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 commissaris. Zij moeten vergezeld gaan van de tekst van dit verslag. Heeft de commissaris omtrent de jaarrekening een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud afgegeven, dan mag de tekst van zijn verslag worden vervangen door zijn verklaring.”*

Wanneer de tekst van het commissarisverslag vervangen wordt door een attestering en naar analogie met artikel 3:17 WVV (art. 105 W. Venn.), 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 3:17 WVV (art. 105 W. Venn.):

*“Onverminderd de openbaarmaking vereist door de artikelen 3:10 en 3:12, 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 commissaris. Er moet evenwel worden vermeld of een verklaring zonder voorbehoud, een verklaring met voorbehoud of een afkeurende verklaring werd gegeven, dan wel of de commissaris geen oordeel heeft kunnen uitspreken. Ook moet in voorkomend geval worden vermeld of de commissaris in zijn verslag in het bijzonder de aandacht heeft gevestigd op bepaalde aangelegenheden, ongeacht of al dan niet een voorbehoud werd geformuleerd in de verklaring..”*

**250.** Overeenkomstig artikel 3:35 WVV (art. 120 W. Venn.), 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.”.*

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

**251.** Wanneer de (geconsolideerde) jaarrekening het voorwerp uitmaakt van een neerlegging bij de NBB, dient de commissaris, overeenkomstig paragraaf 121 van de bijkomende norm (herziene versie 2020), 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 ondernemingsrechtbank. 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 121 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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<sup>(57)</sup> 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.

**252.** 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 (herziene versie 2020), par. A56). 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

<sup>(57)</sup> 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.

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.

**253.** Verschillende aandachtspunten betreffende de melding van een geval van niet-naleving van het WVV worden behandeld in hoofdstuk 3.

**254.** 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 3:12 WVV / art. 100 W. Venn.) dienen te worden neergelegd, meer bepaald in de volgende gevallen:

- wanneer de entiteit een NV 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 WVV (art. 7:213, vierde lid WVV) (art. 618, vierde lid W. Venn.);
- vanaf de inwerkingtreding van het WVV: wanneer de BV (of CV) overgegaan is tot een uitkering waarvoor de commissaris een verslag over de nettoactief- en de liquiditeitstest heeft opgesteld, dient het beoordelingsverslag over de nettoactiefstest gevoegd te worden bij het commissarisverslag gericht aan de algemene vergadering en openbaar te worden gemaakt overeenkomstig de bepalingen van het WVV en dient de commissaris in zijn commissarisverslag melding te maken van de opdracht inzake de liquiditeitstest (art. 5:142 en 5:143 WVV);
- wanneer de entiteit een dochtervennootschap is die van de vrijstelling van subconsolidatie geniet bedoeld in artikel 3:26 WVV (art. 113 W. Venn.) 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 3:82 V. B. van het KB/WVV (art. 91 V.B. KB/W. Venn.), 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.

*A. Bijzonderheden met betrekking tot het nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening*

**255.** Onverminderd artikel 3:75, §1, 9<sup>o</sup> WVV <sup>(58)</sup> (art. 144, §1, 9<sup>o</sup> W. Venn.), dient de commissaris, indien hij, op het ogenblik dat hij zijn commissarisverslag opstelt

<sup>(58)</sup> Art. 3:75, §1, 9<sup>o</sup> WVV luidt: Het verslag van de commissarissen bedoeld in artikel 3:74, eerste lid, moet minstens volgende elementen bevatten: (...) 9<sup>o</sup> de vermelding dat zij geen kennis hebben gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of van de bepalingen van dit wetboek. Kregen zij wel kennis van dergelijke overtredingen, die-



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”.

**256.** 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 124 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) dat hij dient na te gaan of de (geconsolideerde) jaarrekening dient te worden gecorrigeerd. De commissaris kan hierbij verwijzen naar de sectie 1.5.5., *supra*, en de paragrafen 14 tot 17 van ISA 560.

**257.** 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. A59 van de bijkomende norm (herziene versie 2020)). Naargelang van de omstandigheden, zou een eerste gepaste maatregel kunnen bestaan uit het richten van een schriftelijke communicatie aan het bestuursorgaan.

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

**258.** De commissaris dient de naleving van het WVV door het bestuursorgaan te verifiëren, waaronder de neerlegging van de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten (bijv. het remuneratieverslag dat de vennootschappen waarin de overheid of één of meer publiekrechtelijke rechtspersonen een controle uitoefent zoals gedefinieerd in artikel 1:15 WVV (art. 5 W. Venn.) dienen op te stellen<sup>(59)</sup>). Onverminderd artikel 3:75, §1, 9° WVV<sup>(60)</sup> (art. 144, §1, 9° W. Venn.), 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”.

**259.** Paragraaf 127 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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

---

nen zij daarvan melding te maken. 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; (...).” Zie ook par. A57 van de bijkomende norm (herziene versie 2020): “A57. Wanneer de neerlegging plaatsvindt met vertraging of wanneer de commissaris niet van materieel belang zijnde verschillen vaststelt, kan de commissaris, overeenkomstig artikel 3:75, §1, eerste lid, 9° WVV, oordelen dat het niet nodig is om deze niet-naleving in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” openbaar te maken.”.

<sup>(59)</sup> Cf. voetnoot (52).

<sup>(60)</sup> Zie IBR-Advies 2018/02.



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.

**260.** 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.

**261.** 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. A60 van de bijkomende norm (herziene versie 2020)). 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**

**262.** In de hieronder uitgewerkte voorbeeldverslagen wordt voor de standaardparagrafen hoofdzakelijk verwezen naar de bijkomende norm (herziene versie 2020). De tekst van deze standaardparagrafen is tevens toegelicht in hoofdstuk 1. Indien de voorbeeldverslagen vereisen dat van de tekst van de standaardparagraaf wordt afgeweken (bijv. de paragraaf over de verantwoordelijkheid van de commissaris in het geval van een oordeelonthouding), wordt deze integraal opgenomen.

**263.** Er wordt aan herinnerd dat onderhavig boek in hoofdzaak gericht is op het verslag over de jaarrekening (opgesteld overeenkomstig het Belgisch boekhoudrecht) van een naamloze vennootschap die geen OOB is. De voorbeelden zijn evenwel ook, *mutatis mutandis*, van toepassing op de verslagen over de geconsolideerde jaarrekening alsook op de verslagen over de (geconsolideerde) jaarrekening van andere rechtsvormen.

## 2.1. VERKRIJGEN VAN VOLDOENDE EN GESCHIKTE CONTROLE-INFORMATIE OVER HET FEIT DAT DE JAARREKENING EEN AFWIJING VAN MATERIEEL BELANG BEVAT

### 2.1.1. Algemene principes

**264.** De hiernavolgende voorbeelden verduidelijken meer in het bijzonder gevallen waarin de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt maar besluit dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat.

**265.** Over het algemeen worden afwijkingen van materieel belang geacht te zijn, indien deze weglatingen of fouten inhouden, 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.

**266.** Rekening houdend met de adviezen van 23 april 2014 (2014/4) en 3 juni 2020 (2020/12) van de CBN met betrekking tot de correctie van de jaarrekening en meer specifiek artikel 3:19 WVV (art. 3:49 voor de verenigingen en art.3:53 voor de stichtingen), moet de vraag worden gesteld of een entiteit een jaarrekening kan goedkeuren met een door de commissaris vermelde afwijking van materieel belang. Het boekhoudrecht is inderdaad van dwingende aard, en zelfs van openbare orde, en de schending ervan zou de aansprakelijkheid van de bestuurders in het gedrang kunnen brengen. Omwille van de mogelijke strafrechtelijke gevolgen zouden de bestuurders terughoudend moeten zijn voordat zij een jaarrekening vaststellen waarvoor de commissaris hen heeft meegedeeld een aangepast oordeel als gevolg van een afwijking van materieel belang tot uitdrukking te zullen brengen. Vermoedelijk zou deze situatie zich ook kunnen voordoen wanneer een bestuursorgaan niet akkoord gaat met het standpunt van de commissaris.

**267.** In principe zal het effect op de jaarrekening van de afwijking van materieel belang kunnen worden bepaald door het bestuursorgaan of door de commissaris. 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 (zie, *infra*, sectie 2.2.).

**268.** 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:

- a) de niet-toelichting te bespreken met de met *governance* belaste personen;
- b) in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” de aard van de weggelaten informatie te beschrijven; en
- c) 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 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 België zal de commissaris, bij gebrek aan een wettelijke of bestuursrechtelijke verbodsbepaling om de weggelaten informatie op te nemen<sup>(61)</sup>, de weggelaten informatie moeten verstrekken, met inachtneming van de twee voorwaarden vermeld in bovenstaand punt c).

**269.** Daarnaast is een afwijking van diepgaande invloed wanneer de gevolgen ervan

- a) niet beperkt kunnen zijn tot specifieke elementen van de jaarrekening; of
- b) een substantieel deel van de jaarrekening vertegenwoordigen of zouden kunnen vertegenwoordigen; of
- c) met betrekking tot toelichtingen bij de financiële overzichten, van fundamenteel belang zijn voor het begrip van gebruikers van de jaarrekening.

**270.** Wanneer het om een BV gaat en de commissaris een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt, dient hij er onder meer voor te zorgen dat hij de gevolgen van de vastgestelde afwijkingen beoordeelt:

- die, indien zij het eigen vermogen van de vennootschap aanzienlijk beïnvloeden, in geval van een uitkering het nettoactief van de vennootschap aanzienlijk zouden kunnen verminderen en een inbreuk op het WVV zouden vormen en tot de toepassing van de waarschuwingsprocedure zouden kunnen leiden;
- op de verantwoording van de handhaving van de continuïteitsveronderstelling.

<sup>(61)</sup> Artikel 3:75, §1, 5° WVV 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.

Tot slot dient de commissaris, overeenkomstig paragraaf 30 van ISA 705 (herzien), als hij verwacht het oordeel in de controleverklaring aan te passen, de omstandigheden die tot de verwachte aanpassing hebben geleid alsmede de voorgestelde formulering van de aanpassing aan de met governance belaste personen mee te delen.

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

271. 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 3:47, §1 KB/WVW, waardeverminderingen niet te boeken teneinde deze producten te waarderen tegen hun marktwaarde;
- Ondanks het verzoek van de commissaris heeft het bestuursorgaan ervoor gekozen om de jaarrekening niet te corrigeren (*cf.*, *supra*, sectie 1.5.5.);
- 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.

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

- a) van materieel belang is (ISA 450, par. 11)
- b) maar 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. Ter herinnering, wanneer het praktisch niet haalbaar is om de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de commissaris dit in voormelde sectie te vermelden.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(62)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel met voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(67)</sup> ... 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 volgens ons strijdig is met de bepalingen van artikel 3:47, §1 van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen. 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 ...<sup>(67)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(67)</sup> ... 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 ...<sup>(67)</sup> ... 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 ...<sup>(67)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(67)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(63)</sup>**

<sup>(62)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(63)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen, naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.



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

272. 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 (*cutoff* of *afgrenzing*);
- Tijdens zijn controle heeft de commissaris een belangrijk probleem inzake onderschatting van de kosten onderkend;
- Ondanks het verzoek van de commissaris heeft het bestuursorgaan ervoor gekozen om de jaarrekening niet te corrigeren (*cf.*, *supra*, sectie 1.5.5.);
- 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.

Wanneer de volledigheid van de kosten van het boekjaar niet gewaarborgd is, zoals vereist door artikel 3:11 KB/WVV (art. 33 KB/W. Venn.), 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 handelschulden 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:

- a) van materieel belang is (ISA 450, par. 11);
- b) 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”

invoege 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.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(64)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel met voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(69)</sup> ... 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 3:11 van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn volgens ons 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 ...<sup>(69)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(69)</sup> ... 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 ...<sup>(69)</sup> ... 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 ...<sup>(69)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(69)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(65)</sup>**

<sup>(64)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(65)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

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

273. 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 waarderingmethodes gericht op het verantwoorden van het behoud van de boekwaarde van deze activa;
- Ondanks het verzoek van de commissaris heeft het bestuursorgaan ervoor gekozen om de jaarrekening niet te corrigeren (*cf.*, *supra*, sectie 1.5.5.);
- 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.

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 waarderingmethodes en gaat bovendien noch akkoord met de door het bestuursorgaan in aanmerking genomen veronderstellingen, noch met de verstrekte toelichtingen bij de jaarrekening (VOL-kap 6.17). Hij is van oordeel dat de minderwaarde zowel op de waarde van de deelneming als op die van de vordering duurzaam is en dat hij in staat is geweest om er het minimumbedrag van te bepalen dat van materieel belang is ter onderbouwing van het afkeurend oordeel.

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.

De niet-boeking van de waardeverminderingen in de jaarrekening beïnvloedt derhalve het getrouw beeld.

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 sectie te vermelden.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(66)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Afkeurend oordeel***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(71)</sup> ... 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 3:44, §2 van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen had volgens ons 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 waardevermindering te bepalen [die op datum van dit verslag niet van materieel belang zou moeten zijn vermits dit 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-kap 6.17 van de jaarrekening.

Wij hebben ...<sup>(71)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(71)</sup> ... 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 ...<sup>(71)</sup> ... 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 ...<sup>(71)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(71)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(67)</sup>**

<sup>(66)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(67)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

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

274. 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 KB/WVV opgenomen waarderingsprincipe op niet gepaste wijze toegepast;
- Ondanks het verzoek van de commissaris heeft het bestuursorgaan ervoor gekozen om de jaarrekening niet te corrigeren (*cf.*, *supra*, sectie 1.5.5.);
- 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.

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 KB/WVV 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 KB/WVV 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 niet aan de voorwaarden van artikel 3:35 KB/WVV (art. 57 KB/W. Venn.) 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 jaarrekening. Indien dit niet het geval zou zijn, dient te worden verwezen naar de sectie 2.6. hierna.

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

- a) van materieel belang is
- b) maar niet van diepgaande invloed (ISA 705 (Herzien), par. 7 (a)) 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 sectie te vermelden.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(68)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel met voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(73)</sup> ... 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 € \_\_\_\_\_. Volgens ons voldoet deze herwaardering niet aan de voorwaarde van artikel 3:35 van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 overgewaardeerd voor een bedrag van respectievelijk € \_\_\_\_\_, € \_\_\_\_\_ en € \_\_\_\_\_.

Wij hebben ...<sup>(73)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(73)</sup> ... 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 ...<sup>(73)</sup> ... 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 ...<sup>(73)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(73)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(69)</sup>**

<sup>(68)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(69)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

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

275. 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 lijst van deelnemingen is opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening;
- Het bestuursorgaan heeft vrijwillig bepaalde door het KB/WVV 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;
- Ondanks het verzoek van de commissaris heeft het bestuursorgaan ervoor gekozen om de jaarrekening niet te corrigeren (*cf.*, *supra*, sectie 1.5.5.);
- De commissaris oordeelt dat geen gebruik kan worden gemaakt van de vrijstelling voorzien in artikel 3:61 KB/WVV<sup>(70)</sup>.

**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.

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 moedervernootschap en haar dochtervernootschappen. De lijst van deelnemingen is bovendien opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening en niet in een afzonderlijk document dat wordt neergelegd binnen de 30 dagen na de goedkeuring van de jaarrekening, zoals toegelaten door de wet<sup>(71)</sup>.

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).

<sup>(70)</sup> Artikel 3:61 KB/WVV (art. 91 KB/W. Venn.) bepaalt dat enkel de gegevens “van materieel belang” in de toelichting bij de jaarrekening moeten worden vermeld.

<sup>(71)</sup> Indien de vennootschap de lijst van deelnemingen heeft opgenomen in een afzonderlijk document, dient de commissaris een specifieke vermelding in het tweede deel van het verslag op te nemen (zie hoofdstuk 3).

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 2010/02 van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren van 5 maart 2010, gewijzigd op 29 oktober 2010<sup>(72)</sup>, raadplegen. Dit advies behandelt in het bijzonder de toelichting VOL-kap 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 maar zonder diepgaande invloed op de jaarrekening heeft en dat een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking dient te worden gebracht (ISA 705 (Herzien), par. 7).

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. Ter herinnering, wanneer het praktisch niet haalbaar is om de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de commissaris dit in voormelde sectie te vermelden.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
De jaarrekening bevat een afwijking	Oordeel met voorbehoud	<del>Afkeurend oordeel</del>
Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	<del>Oordeel met voorbehoud</del>	<del>Oordeelonthouding</del>



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

<sup>(72)</sup> www.ibr-ire.be, rubriek “regelgeving”, subrubriek “adviezen”.

**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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(73)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel met voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(78)</sup> ... 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-kap 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 volgens ons te worden opgenomen, zoals voorzien door artikel 3:61 van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen. Verder vermeldt toelichting VOL-kap 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 ...<sup>(78)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(78)</sup> ... 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 ...<sup>(78)</sup> ... 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 ...<sup>(78)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(78)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(74)</sup>**

<sup>(73)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(74)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

### 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) – Oordeel met voorbehoud

276. 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 wijziging van de waarderingsregeling kon berekend worden teneinde de impact van materieel belang maar zonder diepgaande invloed te kunnen beoordelen;
- Ondanks het verzoek van de commissaris heeft het bestuursorgaan ervoor gekozen om de jaarrekening niet te corrigeren (*cf.*, *supra*, sectie 1.5.5.);
- 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.

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.

De volgende gevallen worden niet beschouwd als een wijziging in de waarderingsregels:

- indien de waarderingsregels voor de eerste maal worden vastgelegd en vermeld voor rubrieken die niet voorkwamen in voorafgaande jaarrekeningen;
- indien de waarderingsregels voor de eerste maal worden gebruikt voor handelingen en gebeurtenissen die verschillend van aard zijn dan deze in het verleden;
- indien het een wijziging betreft van een schatting en niet een wijziging van de waarderingsmethode.

In geval van een aanvaardbare wijziging van een waarderingsregel die op adequate wijze in de toelichting bij de jaarrekening werd vermeld, zal de commissaris beoordelen of het nodig is om, voor het begrip van gebruikers van de jaarrekening, 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 2.4.4.

In het voorbeeld dat hierna wordt uitgewerkt, vormt het ontbreken van de door het KB/WVV vereiste inlichtingen in de toelichting, in toepassing van ISA 705 (Herzien) (par. 6 (a)), een afwijking van materieel belang.

112

VOORBEELDEN VAN VERSLAGEN OVER DE JAARREKENING

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 paragrafen 21 en 22 van voornoemde ISA, in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, ingevoegd onmiddellijk na de sectie “Oordeel met voorbehoud”, van:

- de aard van de wijziging in de waarderingsregels;
- de kwantificering van de financiële gevolgen van deze wijziging op het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van de entiteit.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
De jaarrekening bevat een afwijking	Oordeel met voorbehoud	Afkeurend oordeel
Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	<del>Oordeel met voorbehoud</del>	<del>Oordeelonthouding</del>



Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (*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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(75)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel met voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(80)</sup> ... 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 de artikelen 3:7 en 3:8 van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen. 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 ...<sup>(80)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(80)</sup> ... 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 ...<sup>(80)</sup> ... 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 ...<sup>(80)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(80)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(76)</sup>**

<sup>(75)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(76)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

## 2.2. ONMOGELIJKHEID OM VOLDOENDE EN GESCHIKTE CONTROLE-INFORMATIE TE VERKRIJGEN

### 2.2.1. Algemene principes

**277.** 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.

**278.** 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:

- a) omstandigheden waarover de entiteit geen controle heeft;
- b) omstandigheden die verband houden met de aard of timing van de werkzaamheden van de commissaris; of
- c) 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.

**279.** 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:

- a) indien de commissaris tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetectedeerde 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
- b) indien de commissaris tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetectedeerde 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:
  - (i) de controleopdracht terug te geven, indien dit overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving praktisch uitvoerbaar en mogelijk is<sup>(77)</sup>; of

<sup>(77)</sup> De aspecten met betrekking tot het ontslag van en de ontslagname door de commissaris worden niet uitgewerkt in onderhavig boek.



- (ii) 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.

**280.** 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 WVV 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 gehouden is of bewust onjuiste of onvolledige inlichtingen verstrekt (art. 3:96, 3° WVV) (art. 170, eerste lid, 3° W. Venn.). In deze omstandigheden, zal de commissaris niet kunnen besluiten dat hij van het bestuursorgaan en aangestelden van de vennootschap de door hem gevraagde toelichtingen en de informatie heeft verkregen die nodig zijn voor zijn controle (art. 3:75, §1, 2° WVV) (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) mag bevatten als de auditor een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert.

**281.** 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.

**282.** Zelfs indien de commissaris een oordeelonthouding heeft geformuleerd, dient hij in de sectie *Basis voor onze oordeelonthouding* de redenen te beschrijven voor alle andere aangelegenheden waarvan hij kennis heeft en die een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, alsmede de gevolgen daarvan (ISA 705 (Herzien), par. 27). 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 aangelegenheden 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*, sectie 2.6.4.

**283.** 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*, nrs. 54, 55 en 110). We herinneren aan de beperkingen omtrent het gebruik van een sectie met betrekking tot de kernpunten van de controle (zie, *supra*, sectie 1.2.5.) en van een sectie “Andere informatie” wanneer de commissaris een oordeelonthouding over de jaarrekening formuleert.

**284.** Het is nuttig om te preciseren dat de adviezen van 23 april 2014 en van 3 juni 2020 van de CNB met betrekking tot de correctie van de jaarrekening en het artikel 3:19 WVV (art. 3:49 voor de verenigingen en art. 3:53 voor de stichtingen) voornamelijk betrekking hebben op materiële fouten (afwijking van materieel belang) die behandeld zijn in sectie 2.1., *supra*, en niet de situatie waar er geen mogelijkheid is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (huidige sectie).

Tot slot dient de commissaris, overeenkomstig paragraaf 30 van ISA 705 (herzien), als hij verwacht het oordeel in de controleverklaring aan te passen, de omstandigheden die tot de verwachte aanpassing hebben geleid alsmede de voorgestelde formulering van de aanpassing aan de met governance belaste personen mee te delen.

### **2.2.2. Geen voldoende en geschikte controle-informatie (impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed) – Oordeel met voorbehoud**

**285.** 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 die 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.

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.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(78)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel met voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(83)</sup> ... 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 ...<sup>(83)</sup> ... 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 ...<sup>(83)</sup> ... 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 ...<sup>(83)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(83)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(79)</sup>**

<sup>(78)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(79)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

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

**286.** 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.

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 winstnemning naar rato van de voltooiing van een opdracht (*percentage of completion method*) (art. 3:49 KB/WVV) (art. 71 KB/W. Venn.). 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 door middel van alternatieve controlewerkzaamheden, dat de vastgestelde afwijking van materieel belang is 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.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(80)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel met voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(85)</sup> ... 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 analytische 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 ...<sup>(85)</sup> ... 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 ...<sup>(85)</sup> ... 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 ...<sup>(85)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(85)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(81)</sup>**

<sup>(80)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(81)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

### 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) – Oordeelonthouding

287. 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 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.

Het volgend voorbeeld betreft 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 voorraadwaardering 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. De beoordeling van de diepgaande invloed berust op het van materieel belang zijn van de rubrieken en houdt rekening met hun belang ten opzichte van het balanstotaal. Ten slotte zal hij, in deze specifieke omstandigheden, 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.

Zelfs indien de commissaris een oordeelonthouding heeft geformuleerd, dient hij in de sectie *Basis voor onze oordeelonthouding* de redenen te beschrijven voor alle andere aangelegenheden waarvan hij kennis heeft en die een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, alsmede de gevolgen daarvan (ISA 705 (Herzien), par. 27). Dit betekent dat in een verslag over de jaarrekening waarin een oordeelonthouding wordt geformuleerd, ook alle 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 2.6.4

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), paragrafen 26 en 28, anders geformuleerd (*cf. supra*, nrs. 54, 55 en 110). We herinneren aan de beperkingen omtrent het gebruik van een sectie met betrekking tot de kernpunten van de controle (*zie, supra*, sectie 1.2.2.) en van een sectie “Andere informatie” wanneer de commissaris een oordeelonthouding over de jaarrekening formuleert.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (*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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(82)</sup> ... 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 3:75, § 1, 2° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 ...<sup>(87)</sup> ... 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 en een commissarisverslag uit te brengen. 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<sup>(83)</sup>**

<sup>(82)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(83)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

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

**288.** 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.

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<sup>(84)</sup> 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.

<sup>(84)</sup> ISA 705 (Herzien), paragraaf 5 (a).

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*, nrs. 54, 55 en 110). We herinneren aan de beperkingen omtrent het gebruik van een sectie met betrekking tot de kernpunten van de controle (zie, *supra*, sectie 1.2.5.) en van een sectie “Andere informatie” wanneer de commissaris een oordeelonthouding over de jaarrekening formuleert.

Zelfs indien de commissaris een oordeelonthouding heeft geformuleerd, dient hij in de sectie *Basis voor onze oordeelonthouding* de redenen te beschrijven voor alle andere aangelegenheden waarvan hij kennis heeft en die een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, alsmede de gevolgen daarvan (ISA 705 (Herzien), par. 27). 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 aangelegenheden 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 2.6.4.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [ naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(85)</sup>... 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 verscheidene administratieve processen betreffende 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 3:75, §1, 2° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 ...<sup>(90)</sup>... 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 en een commissarisverslag uit te brengen. 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<sup>(86)</sup>**

<sup>(85)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(86)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

## 2.2.6. Gebrek aan schriftelijke bevestigingen – Oordeelonthouding

**289.** 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.

128

Gewoonlijk wordt de bevestigingsbrief ondertekend door de leden van het management, zoals gedefinieerd in paragraaf 8 van ISA 580<sup>(87)</sup>, 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 (herziene versie 2020) 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 112 tot en met 115 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) vereiste schriftelijke bevestigingen te bevatten. Indien de commissaris vaststelt dat één van de bevestigingen vereist door de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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

<sup>(87)</sup> 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.”.

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 112 tot en met 115 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) en met het feit dat ISA 580 (par. 20) steeds een oordeelonthouding vereist indien hij tot de conclusie komt dat er voldoende twijfel bestaat omtrent de integriteit van het management om te besluiten dat de op grond van de paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn.

De paragrafen 10 en 11 van de standaard bepalen respectievelijk:

- dat de auditor het management dient te vragen een schriftelijke bevestiging te verstrekken dat het zijn verantwoordelijkheden voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is nagekomen, inclusief, indien relevant, de getrouwe weergave ervan, zoals is omschreven in de voorwaarden van de controleopdracht
- dat de auditor het management dient te verzoeken een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat:
  - (a) het de auditor alle relevante informatie en toegang heeft verschaft zoals is overeengekomen in de voorwaarden van de controleopdracht; en
  - (b) alle transacties zijn geboekt en in de financiële overzichten zijn weerspiegeld.

Derhalve dient de commissaris geen oordeelvorming meer toe te passen over het diepgaand karakter van het mogelijke effect van deze specifieke situaties.

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 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*, nrs. 54, 55 en 110). We herinneren aan de beperkingen omtrent het gebruik van een sectie met betrekking tot de kernpunten van de controle (zie, *supra*, sectie 1.2.5.) en van een sectie “Andere informatie” wanneer de commissaris een oordeelonthouding over de jaarrekening formuleert.

Zelfs indien de commissaris een oordeelonthouding heeft geformuleerd, dient hij in de sectie *Basis voor onze oordeelonthouding* de redenen te beschrijven voor alle andere aangelegenheden waarvan hij kennis heeft en die een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, alsmede de gevolgen daarvan (ISA 705 (Herzien), par. 27). 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 2.6.4.

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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (*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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(88)</sup> ... 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***

Aangezien het bestuursorgaan geweigerd heeft om ons de schriftelijke bevestigingen te verschaffen die onontbeerlijk zijn in het kader van onze controle, is het on niet mogelijk 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 3:75, §1, 2° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 ...<sup>(93)</sup> ... 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 en een commissarisverslag uit te brengen. 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<sup>(89)</sup>**

<sup>(88)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(89)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

### 2.3. VERWERKING TIJDENS HET GECONTROLEERD BOEKJAAR VAN DE GEVOLGEN VAN EEN AANGEPAST OORDEEL TOT UITDRUKKING GEBRACHT IN HET VERSLAG OVER DE JAARREKENING BETREFFENDE HET VOORGAANDE BOEKJAAR

(Geen correctie van de jaarrekening van het voorgaande boekjaar: niet-gecorrigeerde overeenkomstige cijfers)

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

**290.** 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. Ondanks de vraag van de commissaris werd de jaarrekening van het voorgaande boekjaar niet gecorrigeerd. De gevolgen van deze afwijking werden geboekt in de resultatenrekening van het boekjaar onder controle of hebben nog steeds een impact op de balans van deze laatste. De vraag is in welke mate dit aangepast oordeel nog gevolgen zal hebben op de jaarrekening van het boekjaar onder controle, alsook op de “ter vergelijking opgenomen informatie” in de jaarrekening. In de meeste gevallen blijft het corrigeren van de jaarrekening overeenkomstig artikel 3:19 WVV vereist, aangezien het een geval van niet-naleving van artikel 3:11 KB/WVV betreft (zie, *supra*, sectie 1.5.5.).

**291.** Ongeacht de ISA's heeft het WVV de mogelijkheid of zelfs de verplichting ingevoerd om de jaarrekening te corrigeren in geval van een fout die een inbreuk op het boekhoudrecht inhoudt (art. 3:19 WVV voor vennootschappen, 3:49 voor verenigingen en 3:53 voor stichtingen).

Sectie 1.5.5., *supra*, van dit boek vat de gevolgen samen die deze nieuwe wetsbepaling heeft voor de commissaris. De lezer van dit boek wordt hiernaar op nuttige wijze verwezen.

**292.** 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 in, *infra*, sectie 2.6.

**293.** In de context van het Belgisch toepasselijk boekhoudkundig referentiekader (KB/WVV) heeft de “ter vergelijking opgenomen informatie” veeleer betrekking op de overeenkomstige cijfers (en dus niet op de vergelijkende jaarrekening) (zie,

*supra*, sectie 1.2.10.). 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.

Volgens IFRS, moet de correctie van een van materieel belang zijnde fout die haar oorzaak vindt in het boekjaar dat het boekjaar onder controle voorafgaat, 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.

*A. Effect op de jaarrekening (betreffende het boekjaar onder controle) van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het daaraan voorafgaand boekjaar*

**294.** De verschillende scenario's betreffende een aangelegenheid die tijdens het boekjaar voorafgaand aan het boekjaar onder controle aanleiding gaf tot een oordeel met voorbehoud (afwijking van materieel belang), die niet geleid heeft tot een correctie van de jaarrekening uitgevoerd overeenkomstig artikel 3:19 WVV en het Advies 2020/12 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen<sup>(90)</sup>, zijn hierna samengevat.

**295. Scenario 1 (sectie 2.3.2.)**

De aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel in het voorgaande boekjaar is nog niet opgelost/geboekt in het boekjaar onder controle en het effect daarvan is van materieel belang in het boekjaar onder controle.

**296. Scenario 2 (sectie 2.3.3.)**

De aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel in het voorgaande boekjaar is nog niet opgelost/geboekt in het boekjaar onder controle maar het effect daarvan is niet van materieel belang in het boekjaar onder controle.

**297. Scenario 3 (sectie 2.3.4.)**

De aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel in het voorgaande boekjaar is geboekt en de informatie is opgenomen in de toelichting bij het boekjaar onder controle overeenkomstig de bepalingen van het KB/WVV. Het effect daarvan is van materieel belang in het boekjaar onder controle en werd adequaaf toegelicht.

**298. Scenario 4**

De aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel in het voorgaande boekjaar is geboekt en de informatie is opgenomen in de toelichting bij het boekjaar onder controle overeenkomstig de bepalingen van het KB/WVV. Het effect daarvan is niet van materieel belang in het boekjaar onder controle en werd adequaaf toegelicht.

<sup>(90)</sup> Zie sectie 1.5.5., hierboven.

**299. Scenario 5 (sectie 2.3.5.)**

De aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel in het voorgaande boekjaar is geboekt in het boekjaar onder controle maar de bepalingen van het KB/WVV werden niet nageleefd (wat onder meer inhoudt dat de aangelegenheid niet of op inadequate wijze werd toegelicht). Het effect daarvan is van materieel belang in het boekjaar onder controle.

**300. Scenario 6**

De aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel in het voorgaande boekjaar is geboekt in het boekjaar onder controle maar de bepalingen van het KB/WVV werden niet nageleefd (wat onder meer inhoudt dat de aangelegenheid niet of op inadequate wijze werd toegelicht). Het effect daarvan is niet van materieel belang in het boekjaar onder controle.

**301. Scenario 7**

De aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel in het voorgaande boekjaar is opgelost. 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 waarden teneinde te bepalen wat het mogelijke effect van een duurzame waardevermindering 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.

*B. Effect op het tweede deel van het commissarisverslag*

**302.** Voor de scenario's 1 t/m 6 betreft het een niet-naleving van het WVV (art. 3:19 WVV) en zal dus het tweede deel van het verslag met betrekking tot het voeren van de boekhouding en de naleving van het WVV een passende vermelding hieromtrent bevatten.

SAMENVATTING VAN ALLE SCENARIO'S IN TABELVORM (cf. bijlage 3)  
(niet-gecorrigeerde jaarrekening – zie ook advies CBN 2020/12)

Scenario	Status van de aangelegenheid in het boekjaar onder controle	Effect van de aangelegenheden op de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar onder controle en de overeenkomstige de cijfers
1	Bron van het aangepaste oordeel in N-1: niet opgelost/geboekt in N	Van materieel belang Voorbehoud
2	Bron van het aangepaste oordeel in N-1: niet opgelost/geboekt in N	Niet van materieel belang Voorbehoud op de vergelijkbaarheid van de cijfers
3	Bron van het aangepaste oordeel in N-1: geboekt in N en informatie in de toelichting (art. 3:11 KB/WVV)	Van materieel belang Voorbehoud (impact op N en de vergelijkbaarheid van de cijfers)
4	Bron van het aangepaste oordeel in N-1: geboekt in N en informatie in de toelichting (art. 3:11 KB/WVV)	Niet van materieel belang en adequaat toegelicht Voorbehoud op de vergelijkbaarheid van de cijfers Paragraaf ter benadrukking van een bepaalde aangelegenheid kan overwogen worden
5	Bron van het aangepaste oordeel in N-1: geboekt in N en gebrek aan informatie in de toelichting (art. 3:11 KB/WVV)	Van materieel belang en niet adequaat toegelicht Voorbehoud (impact op N, vergelijkbaarheid van de cijfers en de niet naleving van art. 3:11 van het KB/WVV)
6	Bron van het aangepaste oordeel in N-1: geboekt in N en gebrek aan informatie in de toelichting (art. 3:11 KB/WVV)	Niet van materieel belang Voorbehoud op de niet-naleving van art. 3:11 KB/WVV en op de vergelijkbaarheid van de cijfers
7	Opgelost	Een paragraaf inzake overige aangelegenheden kan overwogen worden

De scenario's 1, 2, 3 en 5 maken het voorwerp uit van hierna uitgewerkte voorbeelden.

Scenario's 4 en 6 worden niet uitgewerkt daar deze leiden, voor wat het effect op de vergelijkbaarheid van de cijfers betreft, tot hetzelfde oordeel als tot uitdrukking gebracht in het scenario 2.

In het kader van scenario 4 en wanneer een aangelegenheid zodanig belangrijk is dat deze als fundamenteel wordt aangemerkt 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-kap \_\_\_\_ bij de jaarrekening, die een omschrijving bevat van het effect van de correctie in het boekjaar onder controle van een vergissing, begaan in het voorgaande boekjaar, op het resultaat van het lopend boekjaar en op de jaarrekening van het voorgaande boekjaar.”.*

In het kader van scenario 7 en gevolg gevend aan het hierboven opgenomen voorbeeld, zou, 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 kunnen worden en opgesteld kunnen 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.”.*

**303.** 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.

### **2.3.2. Afwijking van voorgaand boekjaar niet geboekt en van materieel belang – Oordeel met voorbehoud (scenario 1: cf. 2.3.1.)**

**304.** 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 bruggpensioenen aangelegd. Het betreft een bedrag van materieel belang op het niveau van de resultatenrekening, en het niet aanleggen van de voorziening is, volgens de commissaris, niet in overeenstemming met artikel 3:32, a) van KB/WVV. 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 bruggpensioenen 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.

In het uitgewerkt voorbeeld is de aangelegenheid die aanleiding gaf tot het voorbehoud in het voorafgaande boekjaar nog niet opgelost/geboekt in het boekjaar onder controle en het effect daarvan is van materieel belang in het boekjaar onder controle (ISA 710, par. 11 (a)). De jaarrekening van het voorgaande boekjaar werd niet gecorrigeerd zoals door artikel 3:19 WVV vereist.

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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (*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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(91)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel met voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(96)</sup> ... 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 vorige boekjaar bevatte een voorbehoud ten gevolge van het niet boekhoudkundig verwerken van een voorziening voor bruggpensioenen. Evenmin werd in het boekjaar onder controle een voorziening gevormd in de jaarrekening met betrekking tot bruggpensioenen. Het niet aanleggen van deze voorzieningen is, volgens ons, niet in overeenstemming met artikel 3:32, a) van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

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 ...<sup>(96)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(96)</sup> ... 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 ...<sup>(96)</sup> ... 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 ...<sup>(96)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(96)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(92)</sup>**

<sup>(91)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(92)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.



### 2.3.3. Afwijking van voorafgaand boekjaar niet geboekt en niet van materieel belang – Oordeel met voorbehoud (scenario 2: cf. 2.3.1.)

**305.** 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 bedrag van materieel belang op het niveau van de resultatenrekening doch niet op het niveau van de balans, en het niet aanleggen van de voorziening is, volgens de commissaris, niet in overeenstemming met artikel 3:32, a) van het KB/WVV. 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.

De aangelegenheid die aanleiding gaf tot het voorbehoud is niet opgelost/geboekt in het boekjaar onder controle en 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 effect van materieel belang heeft gehad op de resultatenrekening van het voorgaande boekjaar, zijn de overeenkomstige cijfers met betrekking tot het boekjaar onder controle hierdoor beïnvloed. De jaarrekening van het voorgaande boekjaar werd niet gecorrigeerd zoals door artikel 3:19 WVV vereist.

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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(93)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel met voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(98)</sup> ... 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 bruggensioenen ten bedrage van € \_\_\_\_\_, wat, volgens ons, niet in overeenstemming was met artikel 3:32, a) van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen. In de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar onder controle werd evenmin een voorziening voor bruggensioenen 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 heeft voor de vergelijkbaarheid van de cijfers opgenomen in de jaarrekening onder controle met de overeenkomstige cijfers die betrekking hebben op de resultatenrekening.

Wij hebben ...<sup>(98)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(98)</sup> ... 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 ...<sup>(98)</sup> ... 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 ...<sup>(98)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(98)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(94)</sup>**

<sup>(93)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(94)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

### 2.3.4. Afwijking van voorafgaand boekjaar geboekt en voldoende toegelicht – Oordeel met voorbehouden (scenario 3: cf. 2.3.1.)

**306.** 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:

- In de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar voorafgaand aan het boekjaar onder controle werd geen voorziening voor brugpensioenen aangelegd. Het betreft een bedrag van materieel belang op de resultatenrekening, en het niet aanleggen van de voorziening is, volgens de commissaris, niet in overeenstemming met artikel 3:32, a) van het KB/WVV. 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 een (adequate) 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.

In het hierna uitgewerkt voorbeeld is de aangelegenheid die aanleiding gaf tot het voorbehoud geboekt 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 een (adequate) informatie in de toelichting bij de jaarrekening opgenomen. De jaarrekening van het voorgaande boekjaar werd niet gecorrigeerd zoals door artikel 3:19 WVV vereist.

Het bestuursorgaan is niet overgegaan tot een correctie van de jaarrekening van het boekjaar zoals voorzien door artikel 3:19 WVV.

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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (cf., *supra*, sectie 2.3.1.B en, *infra*, 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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(95)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel met voorbehouden***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(100)</sup> ... van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.

Uitgezonderd de effecten van de aangelegenheden zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehouden”, 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 voorbehouden***

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 voorafgaand boekjaar.

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 cijfers van het voorafgaande boekjaar.

Wij hebben ...<sup>(100)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(100)</sup> ... en inlichtingen verkregen.

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

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

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk ...<sup>(100)</sup> ... 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 ...<sup>(100)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(100)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(96)</sup>**

<sup>(95)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(96)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

### 2.3.5. Afwijking van voorafgaand boekjaar geboekt en onvoldoende toegelicht – Oordeel met voorbehouden (scenario 5: cf. 2.3.1.)

**307.** 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 bedrag van materieel belang op de resultatenrekening, en het niet aanleggen van de voorziening is, volgens de commissaris, niet in overeenstemming met artikel 3:32, a) van het KB/WVV. 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.

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. De jaarrekening van het voorgaande boekjaar werd niet gecorrigeerd zoals door artikel 3:19 WVV vereist.

Het bestuursorgaan is niet overgegaan tot een correctie van de jaarrekening van het boekjaar zoals voorzien door artikel 3:19 WVV.

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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(97)</sup> ... gedurende \_\_ openvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel met voorbehouden***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(102)</sup> ... van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.

Uitgezonderd de effecten van de aangelegenheden zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehouden”, 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 voorbehouden***

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 voorafgaand boekjaar. Daarenboven, bevat de toelichting met betrekking tot het boekjaar onder controle daarover geen [of onvoldoende] gegevens wat een geval van niet-naleving van artikel 3:11 van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 overeenkomstige cijfers van het voorafgaande boekjaar.

Wij hebben ...<sup>(102)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(102)</sup> ... en inlichtingen verkregen.

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

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

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk ...<sup>(102)</sup> ... 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 ...<sup>(102)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(102)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(98)</sup>**

<sup>(97)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(98)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

### 2.3.6. Gevolgen op de overeenkomstige cijfers in een tweede jaar van het commissarismandaat van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het voorafgaande boekjaar (geen commissaris vóór het begin van het mandaat) – Oordeel met voorbehoud

**308.** 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 N onder controle werd een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking gebracht naar aanleiding van de onmogelijkheid om de voorraden te controleren;
- De gekende of mogelijke effecten van de aangelegenheid op de cijfers van het boekjaar N+1 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 N 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.

De voorbeelden opgenomen *infra*, sectie 2.5. handelen over een eerste controlejaar terwijl geen enkele audit werd uitgevoerd van de jaarrekening van het vorig boekjaar N-1. In onderhavig geval houdt de commissaris rekening met het type van oordeel tot uitdrukking gebracht in het voorafgaand boekjaar. Onverminderd de opmerkingen uiteengezet *supra*, sectie 2.3., zal zijn oordeel met betrekking tot de jaarrekening van het boekjaar N 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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (*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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(99)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel met voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(104)</sup> ... 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 boekjaar 20X-1 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 boekjaar 20X-1 met betrekking tot de resultatenrekening.

Wij hebben ...<sup>(104)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(104)</sup> ... 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 ...<sup>(104)</sup> ... 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 ...<sup>(104)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(104)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(100)</sup>**

<sup>(99)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(100)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.



## 2.4. PARAGRAAF TER BENADRIJING VAN BEPAALDE AANGELEGENHEDEN – AANGELEGENHEID DIE GEEN VERBAND HOUDT MET DE CONTINUÏTEIT

### 2.4.1. Algemene principes

**309.** Een vennootschap kan te maken krijgen met diverse omstandigheden waarop de commissaris de aandacht wenst te vestigen, zoals aangehaald in hoofdstuk 1. Onderhavige sectie betreft bepaalde aangelegenheden die geen verband houden met de continuïteit, hetgeen *infra*, sectie 2.6. 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. In het kader van het gebruik van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden kan de lezer op nuttig wijze kennis nemen van de FAQ's COVID-19 gepubliceerd door het ICCI.

**310.** 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 een aangelegenheid die op gepaste wijze in de toelichting bij de jaarrekening werd gepresenteerd of toegelicht. ISA 706 (Herzien) laat niet toe aan de commissaris om zelf deze informatie te verstrekken. 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. Het is bovendien belangrijk dat deze beschrijving opgenomen wordt in de jaarrekening. Inderdaad, op grond van artikel 3:1 KB/WVV (art. 24 KB/W. Venn.), 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.

## 2.4.2. Aangelegenheid met betrekking tot een gegeven van de balans (activa) – Oordeel zonder voorbehoud – Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

**311.** 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.

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 3:11 KB/WVV (art. 33 KB/W. Venn.) 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 3:11, 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 een aangelegenheid die op gepaste wijze in de toelichting bij de jaarrekening werd gepresenteerd of toegelicht. ISA 706 (Herzien) laat niet toe aan de commissaris om zelf deze informatie te verstrekken. 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. Het is bovendien belangrijk dat deze beschrijving opgenomen wordt in de jaarrekening. Inderdaad, op grond van artikel 3:1 KB/WVV (art. 24 KB/W. Venn.), 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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) ...<sup>(101)</sup>... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(106)</sup>... 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 ...<sup>(106)</sup>... met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(106)</sup>... en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening ...<sup>(106)</sup>... 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-kap \_\_ 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 ...<sup>(106)</sup>... 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 ...<sup>(106)</sup>... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(106)</sup>... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(102)</sup>**

<sup>(101)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(102)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

### 2.4.3. Aangelegenheid met betrekking tot een gegeven van de balans (passiva) – Oordeel zonder voorbehoud – Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

**312.** 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.

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 een aangelegenheid die op gepaste wijze in de toelichting bij de jaarrekening werd gepresenteerd of toegelicht. ISA 706 (Herzien) laat niet toe aan de commissaris om zelf deze informatie te verstrekken. 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. Het is bovendien belangrijk dat deze beschrijving opgenomen wordt in de jaarrekening. Inderdaad, op grond van artikel 3:1 KB/WVV (art. 24 KB/W. Venn.), 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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) ...<sup>(103)</sup>.. gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(108)</sup>... 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 ...<sup>(108)</sup>... met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(108)</sup>... en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening ...<sup>(108)</sup>... 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-kap \_\_\_\_ 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 ...<sup>(108)</sup>... 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 ...<sup>(108)</sup>... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(108)</sup>... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(104)</sup>**

<sup>(103)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(104)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 202), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

#### 2.4.4. Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheid met betrekking tot een wijziging van de waarderingsregels – Oordeel zonder voorbehoud

**313.** 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.

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 op grond van artikel 3:8 KB/WVV (art. 30 KB/W. Venn.) 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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) ...<sup>(105)</sup>.. gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(110)</sup> ... 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 ...<sup>(110)</sup> ... met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(110)</sup> ... en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat ...<sup>(110)</sup> ... 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 3:8 van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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-kap \_\_ bij de jaarrekening.

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

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk ...<sup>(110)</sup> ... 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 ...<sup>(110)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(110)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(106)</sup>**

<sup>(105)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(106)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

### 2.4.5. Oordeel met voorbehoud en paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

**314.** 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;
- Ondanks het verzoek van de commissaris heeft het bestuursorgaan ervoor gekozen om de jaarrekening niet te corrigeren (*cf.*, *supra*, sectie 1.5.5.);
- 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 de in de toelichting opgenomen beschrijving 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.

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 een aangelegenheid die op gepaste wijze in de toelichting bij de jaarrekening werd gepresenteerd of toegelicht. ISA 706 (Herzien) laat niet toe aan de commissaris om zelf deze informatie te verstrekken. 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. Het is bovendien belangrijk dat deze beschrijving opgenomen wordt in de jaarrekening. Inderdaad, op grond van artikel 3:1 KB/WVV (art. 24 KB/W. Venn.), 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

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
De jaarrekening bevat een afwijking	Oordeel met voorbehoud	Afkeurend oordeel
Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	<del>Oordeel met voorbehoud</del>	<del>Oordeelonthouding</del>



Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) ...<sup>(107)</sup>.. gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening**
***Oordeel met voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(112)</sup>... 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 volgens ons in strijd is met de bepalingen van artikel 3:52 van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen. 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 ...<sup>(112)</sup>... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(112)</sup>... 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-kap \_\_\_\_ 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 ...<sup>(112)</sup>... 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 ...<sup>(112)</sup>... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(112)</sup>... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(108)</sup>**

<sup>(107)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(108)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

## 2.5. EERSTE CONTROLEOPDRACHT (INITIËLE CONTROLEOPDRACHT)

### 2.5.1. Algemene principes

**315.** In het kader van een eerste controleopdracht moet de commissaris meer in het bijzonder rekening houden met ISA 510.

**316.** 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.

**317.** 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:

- a) beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de jaarrekening van de lopende verslagperiode; en
- b) 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).

**318.** Teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen zal hij, overeenkomstig ISA 510 (par. 6 (c)) één of meer van onderstaande werkzaamheden verrichten:

- (i) ingeval de financiële overzichten van het voorgaande jaar zijn gecontroleerd, de werkdocumenten van de voorgaande auditor evalueren teneinde controle- informatie over de beginsaldi te verkrijgen;
- (ii) evalueren of de in de lopende verslagperiode uitgevoerde controlewerkzaamheden voor de beginsaldi relevante informatie verschaffen; of
- (iii) specifieke controlewerkzaamheden uitvoeren om controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen.

In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat de commissaris wordt geconfronteerd met een *scope limitation*, bijvoorbeeld door de weigering van de vennootschap om toegang te verlenen tot bepaalde personen of informatie (*cf.*, *supra*, nrs. 57 en 280).

**319.** 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 2.5.4. (*cf. infra*).

**320.** 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 1.2.10. (*cf. supra*).

**321.** 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.

**322.** 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)

**323.** 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.

**324.** Bijlage 4 beschrijft uitvoerig de diverse mogelijke scenario's.

**325.** De voorbeelden 2.5.2. tot en met 2.5.5. betreffen de gevallen waarin er geen commissaris was aangesteld tijdens het voorgaande boekjaar en in dat geval kan de commissaris geconfronteerd worden met de onmogelijkheid om de controle-informatie te verkrijgen. Artikel 3:19 WVV is bijgevolg niet van toepassing in die gevallen. De voorbeelden 2.5.6. en 2.5.7. betreffen de gevallen waarin er een andere commissaris was aangesteld om de controle betreffende het voorgaande boekjaar uit te voeren en artikel 3:19 WVV zou dus van toepassing kunnen zijn.

### **2.5.2. Geen commissaris in het voorafgaande boekjaar – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi – Oordeel zonder voorbehoud**

**326.** 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.

Tijdens het eerste opdrachtjaar en overeenkomstig ISA 510 (par. 6), dient de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde zich ervan te vergewissen dat de beginsaldi geen 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 2.5.3., 2.5.4. en 2.5.5. 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 onthefte 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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(109)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

#### **Verslag over de jaarrekening**

##### ***Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(114)</sup> ... 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 ...<sup>(114)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(114)</sup> ... en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat ...<sup>(114)</sup> ... 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 ...<sup>(114)</sup> ... 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 ...<sup>(114)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(114)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

##### **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(110)</sup>**

<sup>(109)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(110)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.



### 2.5.3. Geen commissaris in het voorafgaande boekjaar – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over een deel van de beginsaldi – Oordeel met voorbehoud

327. 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.

Tijdens het eerste opdrachtjaar en overeenkomstig ISA 510 (par. 6), dient de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde zich ervan te vergewissen dat de beginsaldi geen 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, en bijgevolg ook niet over de voorraadwijziging opgenomen in de resultatenrekening.

In deze omstandigheden is de commissaris tot de conclusie gekomen dat de mogelijke effecten van de niet-gedetectedeerde afwijkingen van materieel belang kan zijn maar niet van diepgaande invloed.

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 2.6.5. 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 paragraaf ontheft de commissaris echter in geen geval van de verplichting om werkzaamheden uit te voeren betreffende de beginsaldi.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(111)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel met voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(116)</sup> ... 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 ...<sup>(116)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(116)</sup> ... 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 ...<sup>(116)</sup> ... 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 ...<sup>(116)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(116)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

***Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen*<sup>(112)</sup>**

<sup>(111)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm herziene versie 2020).

<sup>(112)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

#### 2.5.4. Geen commissaris in het voorafgaande boekjaar – Onmogelijkheid tot verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie (van materieel belang en van diepgaande invloed) over de beginsaldi – Verkrigen van voldoende en geschikte controle-informatie over de afsluitingsbalans – Gesplitst oordeel

328. 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 vennootschap stelt de jaarrekening volgens het volledig schema op. De sociale balans maakt derhalve geen deel uit van de jaarrekening van de vennootschap<sup>(113)</sup>;
- 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.

De lezer van deze publicatie zal met aandacht kennis nemen van de sectie 2.5.1. betreffende de verplichtingen van de commissaris met betrekking tot de beginsaldi.

Tijdens het eerste opdrachtjaar en overeenkomstig ISA 510 (par. 6), dient de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde zich ervan te vergewissen dat de beginsaldi geen 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

<sup>(113)</sup> 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 niet gepast is. (zie ook secties 1.3.2. D en 1.3.4)

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, die een belangrijk onderdeel van de jaarrekening vormen, kunnen verkrijgen, en bijgevolg ook niet over de voorraadwijziging opgenomen in de resultatenrekening. In deze omstandigheden is de commissaris tot de conclusie gekomen dat de mogelijke effecten van de niet-gedetecteerde afwijkingen zowel van materieel belang als van diepgaande invloed kunnen zijn. De beoordeling van de diepgaande invloed berust op het van materieel belang zijn van de betrokken rubrieken, in het bijzonder de rubriek “Handelsgoederen, grond- en hulpstoffen” met betrekking tot andere bedrijfskosten.

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.”.*

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. Overeenkomstig paragraaf A8 van ISA 510 zou de commissaris een gesplitst oordeel tot uitdrukking kunnen brengen (zie 2.5.4. 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 paragraaf ontheft de commissaris echter in geen geval van de verplichting om werkzaamheden uit te voeren betreffende de beginsaldi.

In het geval van een gesplitst oordeel wordt de vermelding inzake het voeren van de boekhouding als volgt aangepast: *“Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding voor de balans gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. Echter, rekening houdend met de aangelegenheden beschreven in de paragraaf “Basis voor de oordeelonthouding betreffende de resultatenrekening”, kunnen wij ons niet uitspreken over het feit dat de boekhouding voor de resultatenrekening werd gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.”.*

**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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) ...<sup>(114)</sup>.. gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordelen***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(119)</sup>... van het boekjaar van € \_\_\_\_.

***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.

***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 over \_\_\_\_ 20X1.

***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud betreffende de balans***

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's). 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 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.

***Basis voor de oordeelonthouding betreffende de resultatenrekening***

De jaarrekening van het voorgaande boekjaar werd niet gecontroleerd door een commissaris. Wij zijn in de loop van het boekjaar en meer bepaald op \_\_\_\_ 20\_\_ als commissaris van de Vennootschap aangesteld. Hierdoor zijn wij niet in staat in geweest om voldoende controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de beginsaldi van de voorraden en, bijgevolg, was het ons niet mogelijk om voldoende en geschikte controle-informatie over hun waarde en derhalve over de in de resultatenrekening opgenomen voorraadwaardering te verkrijgen. Gelet op deze omstandigheden, hebben wij geen redelijke mate van zekerheid kunnen bekomen dat de resultatenrekening over het boekjaar geen afwijkingen van materieel belang bevat die hun oorsprong vinden in het voorgaande boekjaar.

<sup>(114)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen rekening houdend met de aangelegenheid omschreven in deze sectie “Basis voor de oordeelonthouding betreffende de resultatenrekening”.

#### ***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 ...<sup>(119)</sup> ... 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 ...<sup>(119)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(119)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

#### **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(115)</sup>**

### **2.5.5. Geen commissaris in het voorafgaande boekjaar – Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over een deel van de beginsaldi – Oordeelonthouding**

**329.** 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) die een belangrijk onderdeel van de jaarrekening vormen;
- 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 en van 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.

<sup>(115)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

**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

De lezer van deze publicatie zal met aandacht kennis nemen van de sectie 2.5.1. betreffende de verplichtingen van de commissaris met betrekking tot de beginsaldi

Tijdens het eerste opdrachtjaar en overeenkomstig ISA 510 (par. 6), dient de commissaris voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde zich ervan te vergewissen dat de beginsaldi geen 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, die een belangrijk onderdeel van de jaarrekening vormen, kunnen verkrijgen, en bijgevolg ook niet over de voorraadwijziging opgenomen in de resultatenrekening. In deze omstandigheden is de commissaris tot de conclusie gekomen dat de mogelijke effecten van de niet-gedetecteerde afwijkingen zowel van materieel belang als van diepgaande invloed kunnen zijn. De beoordeling van de diepgaande invloed berust op het van materieel belang zijn van de betrokken rubrieken, in het bijzonder de rubriek “Handelsgoederen, grond- en hulpstoffen” met betrekking tot andere bedrijfskosten.

Overeenkomstig paragraaf A8 van ISA 510 zou de commissaris een gesplitst oordeel tot uitdrukking kunnen brengen (zie 2.5.4. voor een voorbeeld).

Op grond van bovenstaande overwegingen dient de commissaris, indien hij van oordeel is dat hij zich niet kan uitspreken over de vraag of de jaarrekening een getrouw beeld geeft, 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.



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 paragraaf ontheft de commissaris echter in geen geval van de verplichting om werkzaamheden uit te voeren betreffende de beginsaldi.

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*, nrs. 54, 55 en 110). We herinneren aan de beperkingen omtrent het gebruik van een sectie met betrekking tot de kernpunten van de controle (zie, *supra*, sectie 1.2.2.) en van een sectie “Andere informatie” wanneer de commissaris een oordeelonthouding over de jaarrekening formuleert.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (*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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(116)</sup> ... 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 wij 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 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. Deze voorraden vertegenwoordigen een erg belangrijk onderdeel van de balans van de Vennootschap. 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. Rekening houdend met deze omstandigheden en gevolg gevend aan de vereiste uit artikel 3:75, §1, 2° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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.

***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 ...<sup>(121)</sup> ... 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 en een commissarisverslag uit te brengen. 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***<sup>(117)</sup>

<sup>(116)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(117)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

### 2.5.6. 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 – Oordeel zonder voorbehoud – Paragraaf inzake overige aangelegenheden

**330.** 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.

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 te verkrijgen teneinde zich ervan te verzekeren dat de beginsaldi geen 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<sup>(118)</sup>.

De aspecten betreffende ‘ter vergelijking opgenomen informatie’ (cf. ISA 710) worden onder meer behandeld onder de sectie 1.2.10.

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

<sup>(118)</sup> Cf. IBR, *Vademecum*, 2009, Deel I, p. 490.

voldoening geëvalueerd. De controle-informatie betreffende de overeenkomstige cijfers is voldoende en geschikt. Tot slot heeft de commissaris beslist om te vermelden dat het voorgaande boekjaar door een confrater werd gecontroleerd en dus om een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen in zijn verslag.

### 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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de "Vennootschap")...<sup>(119)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

#### **Verslag over de jaarrekening**

##### ***Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(124)</sup> ... 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 ...<sup>(124)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(124)</sup> ... en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat ...<sup>(124)</sup> ... als basis voor ons oordeel.

##### ***Overige aangelegenheid***

De jaarrekening van de Vennootschap 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 ...<sup>(124)</sup> ... 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 ...<sup>(124)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(124)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

##### **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(120)</sup>**

<sup>(119)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(120)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

**2.5.7. 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 – Oordeel met voorbehoud – Paragraaf inzake overige aangelegenheden**

**331.** 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;
- Het bestuursorgaan heeft geen correctie van de jaarrekening van vorig boekjaar uitgevoerd;
- 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.

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 lopende verslagperiode.

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 gecontroleerde 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 lopende boekjaar mogelijk dienovereenkomstig moeten worden aangepast.

In de gegeven omstandigheden zal 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 daartegen niet 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 verplichting om de jaarrekening te corrigeren (zie sectie 1.5.5.) 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.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(121)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel met voorbehouden***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(126)</sup> ... van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.

Uitgezonderd de effecten van de aangelegenheden zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehouden”, 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 € \_\_\_\_\_. 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 cijfers van het voorgaande boekjaar.

Wij hebben ...<sup>(126)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(126)</sup> ... 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 ...<sup>(126)</sup> ... 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 ...<sup>(126)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(126)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(122)</sup>**

<sup>(121)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(122)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

## 2.6. ASPECTEN MET BETREKKING TOT DE CONTINUÏTEIT

### 2.6.1. Algemene principes

**332.** 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 3:6, §1 KB/WVV (art. 28 KB/W. Venn.) bij de vaststelling en toepassing van de waarderingsregels ervan uitgegaan dat de vennootschap haar activiteiten zal voortzetten. Op grond van artikel 3:6, §2 van datzelfde koninklijk besluit (art. 28, §2, KB/W. Venn.) wordt de jaarrekening, indien de vennootschap besluit haar activiteiten stop te zetten of indien er niet meer kan van uitgegaan worden dat de vennootschap haar activiteiten zal voortzetten, opgesteld uitgaande van andere waarderingsregels hetgeen leidt tot een balans opgesteld in discontinuïteit (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).

**333.** 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. Verder vereist artikel 3:1 van voormeld koninklijk besluit (art. 24 KB/W. Venn.) dat wanneer de toepassing van de bepalingen van de titels 1, 2 en 3 van dit KB/WVV niet volstaat om te voldoen aan het voorschrift van het getrouw beeld van de jaarrekening, aanvullende inlichtingen moeten worden verstrekt in de toelichting. Voor wat betreft deze aanvullende inlichtingen in de toelichting verwijzen we naar de bespreking (*cf. infra*, randnummer 302) van de onzekerheid van materieel belang inzake de continuïteit.

**334.** Overeenkomstig ISA 570 (Herzien) is het de verantwoordelijkheid van de commissaris om:

- te evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen en om te concluderen over de geschiktheid van het hanteren door het bestuursorgaan van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de jaarrekening;



- 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).

**335.** 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 zowel over de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling als over de vraag 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. Wat voornoemde onzekerheid betreft wordt normaliter 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.

Het in aanmerking nemen van deze periode van 12 maanden kan enige moeilijkheden opleveren wanneer er een lange periode ligt tussen de einddatum van het boekjaar en de datum van afsluiting van de jaarrekening. In extreme gevallen kunnen entiteiten hun jaarrekening een jaar of langer na de einddatum van het boekjaar vaststellen (de reactie van de commissaris op deze situatie wordt in deze afdeling niet behandeld (zie, *supra*, sectie 1.5.2.)). Dit aspect wordt in de ISA's niet uitdrukkelijk behandeld. Ook al is de in ISA 570 (Herzien) vastgestelde periode van 12 maanden niet langer strikt van toepassing, toch zal de commissaris bij het opstellen van zijn controleverslag bijzonder voorzichtig zijn met betrekking tot onder meer de continuïteit van de vennootschap en de eventuele verwijzingen daarnaar in zijn verslag. Aldus wordt in ISA 560, paragraaf 6, bepaald dat de auditor controlewerkzaamheden dient uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te bepalen of alle gebeurtenissen die zich tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring hebben voorgedaan en die een aanpassing van de financiële overzichten of een toelichting daarop vergen, zijn onderkend. Dit wordt aangevuld met paragraaf 7, waarin wordt ingegaan op de procedures die moeten worden uitgevoerd, zoals het inwinnen van inlichtingen bij het management en, in voorkomend geval, bij de met governance belaste personen, om te bepalen of er gebeurtenissen na balansdatum hebben plaatsgevonden die van invloed kunnen zijn op de financiële overzichten. Paragraaf A9 verwijst expliciet naar gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan of zich waarschijnlijk zullen voordoen en die twijfel zouden doen rijzen over de geschiktheid van de grondslagen voor financiële verslaggeving die bij het opstellen van de jaarrekening zijn gehanteerd, bijvoorbeeld gebeurtenissen die twijfel doen rijzen over de geldigheid van de continuïteitsveronderstelling. De commissaris moet in zijn aanpak ook rekening houden met het nazicht van de naleving van een aantal in het WVV opgenomen vereisten inzake de continuïteit, die hierna worden besproken.

**336.** 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. De lezer moet kennisnemen van paragraaf 16 van voormelde ISA waarin deze procedures in detail worden beschreven die onder meer bestaan in het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen, alsook in het evalueren van de betrouwbaarheid van de onderliggende gegevens en het vaststellen of er een adequate onderbouwing is.

180

**337.** Paragraaf 17 van ISA 570 (Herzien) stelt dat de commissaris dient te evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. Een deel van deze controle-informatie kan ongetwijfeld worden verkregen naar aanleiding van de verificatie van de naleving van een aantal bepalingen van het WVV die op continuïteit betrekking hebben, waaronder de volgende:

	Alle rechtspersonen	BV	CV	NV	VZW (stichting)
Overgedragen verlies blijkt uit de balans	Art. 3:6, §1, 6° / 3:48, §1, 6° / 3:52 WVV				
2 x verlies blijkt uit de resultatenrekening	Art. 3:6, §1, 6° / 3:48, §1, 6° / 3:52 WVV				
“Eigen vermogen” < ½ kapitaal	Art. XX.45 WER			Art. 7:228 WVV	
“Eigen vermogen” < ¼ kapitaal				Art. 7:228 WVV	
“Eigen vermogen” < wettelijk minimum				Art. 7:229 WVV	
Negatief “eigen vermogen”		Art. 5:153 WVV	Art. 6:119 WVV		
Gewichtige en overeenstemmende feiten	Art. 3:69 / 3:98, §2 / 3:99, §1 WVV (Art. 2:52 WVV)				
Netto-actief-test		Art. 5:142 WVV	Art. 6:115 WVV	Art. 7:212 WVV	
Liquiditeits-test		Art. 5:143 WVV	Art. 6:116 WVV		

De commissaris dient vervolgens, op basis van zijn professionele oordeelsvorming, te concluderen over de geschiktheid van het hanteren door het bestuursorgaan van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de jaarrekening. Dit wordt toegelicht in bijlage 5bis. We vestigen de aandacht van de lezer op de IBR-Mededeling 2021/16 omtrent het vragen van bewijs dat de BV in staat zal zijn om haar schulden te voldoen gedurende minstens 12 maanden.

**338.** Een 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) (*cf.*, *supra*, nr. 339). 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:

- a) 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.;
- b) dat de jaarrekening duidelijk toelicht 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 3:6, §1, 6° WVV (art. 96, §1, 6° W. Venn.), 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.

**339.** Het is bovendien bekend dat het bestuursorgaan van een entiteit naar Belgisch recht ertoe gehouden is, op grond van artikel 3:6, §1, eerste lid, 6° WVV (art. 96, §1, 6° W. Venn.), 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. 3:6, §1, eerste lid, 6° WVV) (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:

- controle-informatie met betrekking tot factoren die het risico op discontinuïteit verhogen (1). We kunnen hierbij verwijzen naar de controle-informatie verkregen naar aanleiding van het nagaan van de correcte toepassing van het WVV, *in casu* de factoren hierboven genoemd; andere factoren hebben bijvoorbeeld betrekking op de impact van economische factoren op de activiteit van de gecontroleerde vennootschap, het eventueel niet-naleven van covenanten met betrekking tot afgesloten kredietovereenkomsten of financieel-analytische factoren met betrekking tot solvabiliteit, rentabiliteit en liquiditeit;
- controle-informatie met betrekking tot factoren die voornoemd risico verminderen (2). We kunnen hierbij bijvoorbeeld verwijzen naar de controle-informatie met betrekking tot het bestaan van een *comfort letter* van de moedermaatschappij, eventuele bijkomende kredieten of leningen die door de gecontroleerde entiteit kunnen worden verkregen op korte termijn, enz.

Andere voorbeelden van (1) en (2) worden gegeven in paragraaf A3 van ISA 570 (Herzien).

Gebruikmakend van professionele oordeelsvorming dient de commissaris, overeenkomstig paragraaf 18 van ISA 570 (Herzien), de impact van beide groepen van factoren (1) en (2) ten opzichte van elkaar af te wegen, en het is belangrijk hierbij op te merken dat elk individueel geval een andere conclusie met zich kan meebrengen over het al dan niet bestaan van een materiële onzekerheid inzake continuïteit.

We brengen in herinnering dat, overeenkomstig artikel 3:4, 2<sup>de</sup> lid, WVV, de niet-genoteerde kleine vennootschappen de verantwoording bedoeld in artikel 3:6, §1, eerste lid, 6°, WVV moeten vermelden in de toelichting bij de jaarrekening. De organisaties van openbaar belang als bedoeld in artikel 1:12, 2°, vermelden de verantwoording bedoeld in artikel 3:6, §1, eerste lid, 6°, uitsluitend in het jaarverslag. Ondanks deze bepaling zal de commissaris dienen toe te zien op een correcte toepassing van het boekhoudkundig referentiestelsel overeenkomstig hetgeen hierna wordt vermeld.

**340.** 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*, sectie 1.2.4.).

**341.** 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. 3:1 KB/WVV) (art. 24 KB/W. Venn.), dat het bestaan van deze van materieel belang zijnde onzekerheid in de jaarrekening (dus niet enkel in het jaarverslag – *cf.* afzonderlijke vereiste in het WVV) 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, *supra*, nr. 343, 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.

**342.** 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.

**343.** Paragraaf 20 van ISA 570 (Herzien) verduidelijkt dat indien de commissaris in de omstandigheden zoals vermeld in *supra*, **nr. 340** 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 zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, de jaarrekening adequate toelichtingen verschaft over deze gebeurtenissen of omstandigheden (*cf.*, *supra*, nr. 343).

**344.** Om redenen van volledigheid vermelden we dat het WVV, alsook Boek XX “Insolventie van ondernemingen” van het Wetboek van economisch recht 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 <sup>(123)</sup>.

In het kader van de continuïteit kan de lezer op nuttige wijze kennisnemen van de FAQs Covid-19 gepubliceerd door het ICCI.

Tot slot, wanneer de commissaris een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt, dient hij de gevolgen van de vastgestelde afwijkingen of van de onmogelijkheid om

<sup>(123)</sup> Wij verwijzen bijvoorbeeld naar een andere ICCI publicatie: B. TILLEMANS, *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>).

controle-informatie te verkrijgen over de verantwoording van de handhaving van de continuïteitsveronderstelling te beoordelen.

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 WVV, waarmee de commissaris rekening moet houden.

### **2.6.2. 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**

**345.** 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 3:6, §1, eerste lid, 6° van het WVV 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.

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 3:6, §1, 6° WVV (art. 96, §1, 6° W. Venn.) 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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) ...<sup>(124)</sup>.. gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(129)</sup>... 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 ...<sup>(129)</sup>... met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(129)</sup>... en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat ...<sup>(129)</sup>... als basis voor ons oordeel.

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

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk ...<sup>(129)</sup>... 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 ...<sup>(129)</sup>... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(129)</sup>... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(125)</sup>**

**2.6.3. 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))**

**346.** 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:

<sup>(124)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(125)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.



- De jaarrekening van het voorafgaand boekjaar werd gecontroleerd door de commissaris;
- Er werd een continuïteitsbeoordeling verricht door het bestuursorgaan;
- Artikel 3:6, §1, eerste lid, 6° WVV 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 het bestaan en de rechtsgeldigheid van een comfortletter (bindend en uitvoerbaar karakter)<sup>(126)</sup> en een adequate toelichting hierover werd verstrekt in de jaarrekening;
- 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 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.

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 3:6, §1, 6° WVV (art. 96, §1, 6° W. Venn.) 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 omtrent de continuïteit.

De commissaris beschouwt de financiële ondersteuning zoals uitgedrukt in de *comfortletter* – die verplicht gericht moet worden aan het bestuursorgaan – en waarvan door deze laatste 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.

<sup>(126)</sup> Cf. Omzendbrief IBR 2012/01, “Waarde van een *comfortletter*/patronaatsverklaring”. Een model van *comfortletter* is beschikbaar op de website van het ICCI ([www.icci.be](http://www.icci.be) > modeldocumenten > *comfortletter*), waarin benadrukt wordt dat de emittent zich er verbindt onherroepelijk en onvoorwaardelijk toe verbindt om een gepaste financiële ondersteuning te bieden.



Het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel vereist dat, indien de *comfort letter* een bindend karakter heeft, het bestaan van een *comfort letter* in de jaarrekening wordt toegelicht in de rubriek “rechten en verplichtingen buiten balans” (VOL-kap 6.14). Indien het een *comfortletter* betreft waarvan het bestaan door het bestuursorgaan niet 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 door kruisverwijzing in het jaarverslag van een recht buiten balans, indien de *comfortletter* verbindend is.<sup>(127)</sup>

### 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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) ...<sup>(128)</sup> .. gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

#### **Verslag over de jaarrekening**

##### ***Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(133)</sup> ... 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 ...<sup>(133)</sup> ... met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(133)</sup> ... en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat ...<sup>(133)</sup> ... 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-kap 6.20] van de jaarrekening, waaruit het belang van de financiële ondersteuning vanwege [identificeer de uitgever van de *comfortletter*] blijkt.

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

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk ...<sup>(133)</sup> ... 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 ...<sup>(133)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(133)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

##### **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(129)</sup>**

<sup>(127)</sup> Cf. Omzendbrief IBR 2012/01, “Waarde van een *comfortletter*/patronaatsverklaring”.

<sup>(128)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(129)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

#### 2.6.4. 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

347. 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 3:6, §1, eerste lid, 6° WVV 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;
- Ondanks het verzoek van de commissaris heeft het bestuursorgaan ervoor gekozen om de jaarrekening niet te corrigeren (*cf.*, *supra*, sectie 1.5.5.).

**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.

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 werkzaamheden na te leven, noch 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<sup>(130)</sup>. 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.

Zelfs indien de commissaris een oordeelonthouding heeft geformuleerd, dient hij in de sectie *Basis voor onze oordeelonthouding* de redenen te beschrijven voor alle andere aangelegenheden waarvan hij kennis heeft en die een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, alsmede de gevolgen daarvan (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, 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*, nrs. 54, 55 en 110). We herinneren aan de beperkingen omtrent het gebruik van een sectie met betrekking tot de kernpunten van de controle (*zie, supra*, sectie 1.2.2.) en van een sectie “Andere informatie” wanneer de commissaris een oordeelonthouding over de jaarrekening formuleert.

Op grond van artikel 3:6, §1, eerste lid, 6° WVV (art. 96, §1, 6° W. Venn.) 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 WVV vereiste elementen bevat (*cf. infra*, sectie 3.2.).

<sup>(130)</sup> *Cf.* ISA 700 (Herzien), paragraaf 17.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
De jaarrekening bevat een afwijking	<del>Oordeel met voorbehoud</del>	<del>Afkeurend oordeel</del>
Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	<del>Oordeel met voorbehoud</del>	Oordeelonthouding



Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) ...<sup>(131)</sup>.. 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 thesaurieproblemen 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 3:75, §1, 2° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 ...<sup>(136)</sup>... 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 en een commissarisverslag uit te brengen. 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<sup>(132)</sup>**

<sup>(131)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(132)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

**2.6.5. 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 – De onzekerheid is op adequate wijze toegelicht in de jaarrekening – Oordeel zonder voorbehoud met toevoeging van een sectie “Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit”**

**348.** 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.

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<sup>(133)</sup>. 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 op te nemen 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

<sup>(133)</sup> De commissaris heeft in dit verband de werkzaamheden uitgevoerd die vereist zijn op grond van paragraaf 18 van ISA 570 (Herzien).

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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) ... <sup>(134)</sup>.. gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

##### **Verslag over de jaarrekening**

##### ***Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ... <sup>(139)</sup> ... 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 ... <sup>(139)</sup> ... met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ... <sup>(139)</sup> ... 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***

Zonder afbreuk te doen aan ons hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op toelichting VOL-kap \_\_\_\_ van de jaarrekening waarin vermeld staat dat de Vennootschap 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-kap \_\_\_\_ vormen deze gebeurtenissen en omstandigheden, tezamen met overige aangelegenheden die in toelichting VOL-kap \_\_\_\_ 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.

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

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk ... <sup>(139)</sup> ... 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 ... <sup>(139)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ... <sup>(139)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

##### **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen <sup>(135)</sup>**

<sup>(134)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(135)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

### 2.6.6. 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

349. 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 als van materieel belang voor, doch niet als van diepgaande invloed op, de jaarrekening;
- Ondanks het verzoek van de commissaris heeft het bestuursorgaan ervoor gekozen om de jaarrekening niet te corrigeren (*cf.*, *supra*, sectie 1.5.5.);
- 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 het 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), brengt de commissaris een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking.

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:

- de niet-toelichting te bespreken met de met *governance* belaste personen;
- in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” de aard van de weggelaten informatie te beschrijven; en
- 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 België zal de commissaris, bij gebrek aan een wettelijke of reglementaire verbodsbepaling, de nodige informatie moeten verstrekken, met inachtneming van de twee voorwaarden 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 het feit dat de toelichting inzake de van materieel belang zijnde onzekerheid omtrent continuïteit onvolledig is.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
<b>De jaarrekening bevat een afwijking</b>	<b>Oordeel met voorbehoud</b>	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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) ...<sup>(136)</sup>.. gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel met voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(141)</sup>... 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 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 ...<sup>(141)</sup>... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(141)</sup>... 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 ...<sup>(141)</sup>... 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 ...<sup>(141)</sup>... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(141)</sup>... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(137)</sup>**

<sup>(136)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(137)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

**2.6.7. 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**

**350.** 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;
- Ondanks het verzoek van de commissaris heeft het bestuursorgaan ervoor gekozen om de jaarrekening niet te corrigeren (*cf.*, *supra*, sectie 1.5.5.);
- 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.

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) brengt de commissaris een afkeurend oordeel tot uitdrukking.

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:

- a) de niet-toelichting te bespreken met de met *governance* belaste personen;
- b) in de sectie “Basis voor het afkeurend oordeel” de aard van de weggelaten informatie te beschrijven; en
- c) 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 België zal de commissaris, bij gebrek aan een wettelijke of bestuursrechtelijke verbodsbepaling, de nodige informatie moeten verstrekken, met inachtneming van de twee voorwaarden 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<sup>(138)</sup> 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 andere aangelegenheden heeft onderkend die tevens een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, moet hij deze aangelegenheid ook in de sectie “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 sectie te vermelden.

<sup>(138)</sup> Rekening houdend met specifieke feiten en omstandigheden (met inbegrip van bijv. 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.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
<b>De jaarrekening bevat een afwijkin</b>	<del>Oordeel met voorbehoud</del>	Afkeurend oordeel
Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	<del>Oordeel met voorbehoud</del>	<del>Oordeelonthouding</del>



Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) ...<sup>(139)</sup>.. gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Afkeurend oordeel***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(144)</sup>... 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, volgens mij, in strijd is met de wettelijke vereisten.

Wij hebben onze controle uitgevoerd ...<sup>(144)</sup>... met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(144)</sup>... 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 ...<sup>(144)</sup>... 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 ...<sup>(144)</sup>... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(144)</sup>... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(140)</sup>**

<sup>(139)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(140)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

### 2.6.8. De beoordeling van het bestuursorgaan steunt op de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat niet akkoord met het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Onzekerheid van materieel belang – Afkeurend oordeel

351. 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, omdat een wijziging van de waarderingsregels wordt vereist (art. 3:6, §2, KB/WVV);
- Ondanks het verzoek van de commissaris heeft het bestuursorgaan ervoor gekozen om de jaarrekening niet te corrigeren (*cf., supra*, sectie 1.5.5.).

**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.

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 onmiddellijk volgend op de oordeelssectie.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
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 moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) ...<sup>(141)</sup>.. gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

#### Verslag over de jaarrekening

##### *Afkeurend oordeel*

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(146)</sup>... 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. 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 ...<sup>(146)</sup>... met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(146)</sup>... 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 ...<sup>(146)</sup>... 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 ...<sup>(146)</sup>... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(146)</sup>... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

##### **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(142)</sup>**

<sup>(141)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(142)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.



## 2.7. KERNPUNTEN VAN DE CONTROLE

### 2.7.1. Algemene principes

**352.** 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 hen 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.

**353.** 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 werd 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 nog niet elders publiek gemaakte informatie verschaft over de entiteit).

### 2.7.2. Voorbeelden van een sectie “Kernpunten van de controle”

**354.** 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 een 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 een 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].*

### **2.7.3. 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**

**355.** ISA 701 (Herzien), paragraaf 15, brengt in herinnering dat een aangelegenheid die de aanleiding vormt tot een aangepast oordeel dan wel een onzekerheid van materieel belang die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die gereede 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.

**356.** 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:

- (a) te rapporteren over deze aangelegenheden overeenkomstig de van toepassing zijnde ISA’s; en
- (b) 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.”*

**357.** 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.”*

**2.7.4. Ervaringen met het gebruik van “Kernpunten van de controle” (OOB’s)**

**358.** In de commissarisverslagen met betrekking tot de jaarrekening voor het boekjaar startend vanaf 17 juni 2016 werden kernpunten van de controle voor het eerst opgenomen. Doorgaans werden per kernpunt van de controle de volgende

subsecties opgenomen: “*Beschrijving van het kernpunt van de controle*” (1) en “*Onze auditbenadering met betrekking tot het kernpunt van de controle*” (2). In subsectie (1) wordt steevast verwezen naar de toelichting bij de jaarrekening waar één of meerdere aspecten betreffende de kernpunten van de controle worden vermeld, herinnerend aan het feit dat een kernpunt van de controle doorgaans geen informatie bevat die voor het eerst aan de buitenwereld wordt gesignaleerd met betrekking tot de jaarrekening. Desgevallend, zoals voorzien in de Europese Verordening, kan ook een aparte subsectie worden opgenomen met betrekking tot bepaalde bevindingen zoals deze voortvloeien uit de betrokken auditwerkzaamheden.

## 2.8. PARAGRAAF INZAKE OVERIGE AANGELEGENHEDEN

**359.** 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.

**360.** 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 tijdens het voorafgaand boekjaar en een nieuwe commissaris werd benoemd; een niet-aangepast oordeel werd tot uitdrukking gebracht tijdens het voorafgaand boekjaar;
- De commissaris heeft beslist om in zijn verslag over de controle van de jaarrekening een paragraaf inzake overige aangelegenheden in te voegen waarin hij naar het verslag van de vorige commissaris verwijst.

**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.

Ter herinnering, wanneer 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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(143)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(148)</sup> ... 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 ...<sup>(148)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(148)</sup> ... en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat ...<sup>(148)</sup> ... als basis voor ons oordeel.

***Overige aangelegenheid***

De jaarrekening van de Vennootschap 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 ...<sup>(148)</sup> ... 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 ...<sup>(148)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(148)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(144)</sup>**

<sup>(143)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(144)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

## 2.9. GEBEURTENISSEN NA DE EINDDATUM VAN DE VERSLAGPERIODE

**361.** 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<sup>(145)</sup> en de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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.

In het hierna volgend voorbeeld, op grond van artikel 3:11 KB/WVV (art. 33 KB/W. Venn.), en meer in het bijzonder in het kader van de vereiste van artikel 3:1 van dat koninklijk besluit (art. 24 KB 30 januari 2001) dat de jaarrekening alle 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.

In het kader van gebeurtenissen na balansdatum, wordt de lezer verwezen naar de FAQ COVID-19 die door het ICCI werden gepubliceerd en naar het advies van de CBN. Een bijzonder interessante FAQ van het ICCI, die *mutatis mutandis* toegepast kan worden op andere omstandigheden, betreft de impact van COVID-19 als “*non adjusting event*” op de financiële rapportering. De notie “gebeurtenissen na balansdatum” verwijst naar de gebeurtenissen die plaatsvinden tussen de einddatum van de financiële overzichten

<sup>(145)</sup> 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”).

en de datum van zijn verslag enerzijds, en naar feiten die ter kennis van de auditor komen na de datum van de controleverklaring anderzijds.

Deze gevolgen zijn tevens verschillend naargelang de periode waarin deze zich voordoen. Deze periodes verschillen op hun beurt ook naargelang wordt ingegaan op de gevolgen inzake financiële rapportering en de gevolgen op het vlak van de werkzaamheden van de auditor.

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 3:1 KB/WVV, 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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(146)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(151)</sup> ... 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 ...<sup>(151)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(151)</sup> ... en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat ...<sup>(151)</sup> ... 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-kap \_\_\_\_ 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 ...<sup>(151)</sup> ... 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 ...<sup>(151)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(151)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(147)</sup>**

<sup>(146)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(147)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.



## 2.10. TOEPASSING VAN ARTIKEL 3:19 WVV INZAKE DE CORRECTIE VAN DE JAARREKENING NA DE GOEDKEURING DOOR DE STATUTAIRE ALGEMENE VERGADERING

### 2.10.1. Algemene principes

**362.** Voor of na het ondertekenen van het commissarisverslag of voor of na de algemene vergadering, kan het zijn dat de entiteit vaststelt dat de jaarrekening een van materieel belang zijnde afwijking bevat dat een impact heeft op het getrouw beeld ervan. Naargelang van de omstandigheden, zal de entiteit de jaarrekening moeten corrigeren.

In sectie 1.5.5., *supra*, worden diverse mogelijke scenario's behandeld in functie van het moment waarop deze afwijking wordt ontdekt. Wij benadrukken dat sectie 1.5.5. en onderstaande voorbeelden niet de gevolgen behandelen van de correctie van de jaarrekening op het fiscaal dossier van de entiteit.

In bijlage 10 wordt de tijdslijn geïllustreerd waarin een van materieel belang zijnde afwijking kan worden geïdentificeerd en van de impact ervan op de eventuele correctie van de jaarrekening (ontwikkelde scenario's die van toepassing zijn op vennootschappen, VZW's en IVZW's (met uitzondering van stichtingen), evenals een korte beslissingsboom met betrekking tot het identificeren van een van materieel belang zijnde afwijking in de loop van boekjaar N die een impact heeft op boekjaar N-1.

### 2.10.2. Correctie van de goedgekeurde jaarrekening over boekjaar N-1 zoals vereist door artikel 3:19 WVV

**363.** 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 N-1 werd gecontroleerd door de commissaris en deze heeft, na het toepassen van zijn professionele oordeelsvorming, in zijn verslag gericht aan de algemene vergadering een oordeel zonder voorbehoud tot uitdrukking gebracht, en dit op grond van zijn risicoanalyse en de materialiteitsdrempel;
- De jaarrekening N-1 bevatte een deelname in een filiaal waarvoor gecontroleerde financiële overzichten (oordeel zonder voorbehoud) werden verkregen;
- Na de statutaire algemene vergadering en in de loop van boekjaar N, is gebleken dat een van materieel belang zijnde fout is ontstaan na het opstellen van de financiële overzichten N-1 van het filiaal en een van materieel belang zijnde waardevermindering ter zake had geboekt moeten worden. Het ontbreken van een waardevermindering is een inbreuk op het boekhoudrecht en overeenkomstig artikel 3:19, tweede lid WVV werd de jaarrekening gecorrigeerd.
- Het bestuursorgaan heeft in de loop van N de nodige correcties aan de jaarrekening doorgevoerd en heeft een nieuw jaarverslag opgesteld;
- Het gaat dus om de periode tussen de neerlegging van de jaarrekening N-1 en de datum van de algemene vergadering met betrekking tot de jaarrekening betreffende het volgende boekjaar (N). De overeenkomstige cijfers dienen dan ook niet gecorrigeerd te worden aangezien deze jaarrekening nog niet de begintoestand van een nieuwe jaarrekening heeft uitgemaakt;

- De impact op de geconsolideerde jaarrekening (indien een geconsolideerde jaarrekening opgesteld zou worden) wordt hier niet behandeld;
- De toelichting bij de jaarrekening beschrijft de bijzonderheden van de situatie en vermeldt de redenen van de correctie en de gedetailleerde gevolgen voor 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.

De omstandigheden verbonden aan een correctie van de jaarrekening kunnen verschillend zijn en ook het ogenblik waarop de correctie wordt uitgevoerd heeft een impact op de verwerking ervan.

Het hieronder opgenomen voorbeeld heeft enkel tot doel de aandacht van de commissaris te vestigen op de aanpassingen van de inhoud van het verslag gericht aan de algemene vergadering, die de jaarrekening, die het voorwerp is van deze correctie, heeft goedgekeurd.

Het bestuursorgaan heeft in de toelichting bij de jaarrekening duidelijk de redenen beschreven die het bestuursorgaan ertoe gebracht hebben om de jaarrekening van het boekjaar, die eerder werd vastgesteld (N-1), te corrigeren, alsook de impact hierop.

De correctie van de jaarrekening is een belangrijke gebeurtenis en in deze context zijn de vermeldingen opgenomen in de toelichting fundamenteel voor het begrip van de jaarrekening. Toegepast op het hieronder opgenomen voorbeeld, dient de commissaris, overeenkomstig paragraaf 16 van ISA 560, in de nieuwe of gewijzigde controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (ISA 706 (Herzien)) op te nemen 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 het eerder verstrekte commissarisverslag. De paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden 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 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 een aangelegenheid die op gepaste wijze in de toelichting bij de jaarrekening werd gepresenteerd of toegelicht. ISA 706 (Herzien) laat niet toe aan de commissaris om zelf deze informatie te verstrekken. 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. Het is bovendien

belangrijk dat deze beschrijving opgenomen wordt in de jaarrekening. Inderdaad, op grond van artikel 3:1 KB/WVV (art. 24 KB/W. Venn.), 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 behandelt niet de situatie waarin de correctie van de jaarrekening niet of onvoldoende werd beschreven in de toelichting bij de jaarrekening of waarin het gaat om een eerste controleopdracht.

**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 gecorrigeerde jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de gecorrigeerde jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar. Dit commissarisverslag vervangt ons verslag over de jaarrekening opgesteld op \_\_\_ 20\_\_ en gericht aan de gewone algemene vergadering van \_\_\_ 20\_\_.

Wij werden benoemd ...<sup>(148)</sup>... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de gecorrigeerde jaarrekening*****Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(153)</sup>... van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.

Naar ons oordeel geeft deze gecorrigeerde 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 ...<sup>(153)</sup>... met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(153)</sup>... en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat ...<sup>(153)</sup>... als basis voor ons oordeel.

***Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid [– Correctie van de jaarrekening]***

Zonder afbreuk te doen aan het hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op toelichting VOL-kap \_\_\_ bij de jaarrekening waarin de redenen worden beschreven die het bestuursorgaan ertoe gebracht hebben om, overeenkomstig artikel 3:19 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, de jaarrekening van het boekjaar vastgesteld op \_\_\_ 20\_\_ te corrigeren, alsook de impact hierop.

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

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk ...<sup>(153)</sup>... 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 ...<sup>(153)</sup>... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(153)</sup>... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(149)</sup>**

<sup>(148)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(149)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

### 2.10.3. Correctie van de goedgekeurde jaarrekening over een boekjaar voorafgaand aan N-1 zoals vereist door artikel 3:19 WVV

**364.** 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 een aan N-1 voorafgaand boekjaar (bijvoorbeeld N-2) werd gecontroleerd door de commissaris en deze heeft, na het toepassen van zijn professionele oordeelsvorming, in zijn verslag gericht aan de algemene vergadering van N-2 een oordeel zonder voorbehoud tot uitdrukking gebracht, en dit op grond van zijn risicoanalyse en de materialiteitsdrempel;
- De jaarrekeningen van N-1 en N-2 bevatten een deelname in een filiaal waarvoor gecontroleerde financiële overzichten (oordeel zonder voorbehoud) werden verkregen;
- In de loop van het boekjaar N is gebleken dat een van materieel belang zijnde fout is ontstaan tijdens het opstellen van de financiële overzichten N-2 van het filiaal en dat een van materieel belang zijnde waardevermindering ter zake geboekt had moeten worden, zowel in N-2 als in N-1. Het ontbreken van een waardevermindering is een inbreuk op het boekhoudrecht.
- Het bestuursorgaan heeft in de loop van N de nodige correcties aan de jaarrekening N-1 doorgevoerd en heeft ter zake een nieuw jaarverslag opgesteld;
- Het gaat dus om de periode tussen de neerlegging van de jaarrekening N-1 en de datum van de algemene vergadering met betrekking tot de jaarrekening betreffende het volgende boekjaar. De overeenkomstige cijfers dienen dan ook gecorrigeerd te worden aangezien de inbreuk op het boekhoudrecht zich heeft voorgedaan in de loop van de periode voorafgaand aan het laatste afgesloten boekjaar;
- De impact op de geconsolideerde jaarrekening (indien een geconsolideerde jaarrekening opgesteld zou worden) wordt hier niet behandeld;
- De toelichting bij de jaarrekening beschrijft de bijzonderheden van de situatie en vermeldt de redenen van de correctie en de gedetailleerde gevolgen voor 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.

De omstandigheden verbonden aan een correctie van de jaarrekening kunnen verschillend zijn en ook het ogenblik waarop de correctie wordt uitgevoerd heeft een impact op de verwerking ervan.

Zoals de CBN in haar advies 2020/12 aangeeft is de herziening van een reeks oude jaarrekeningen, indien deze oplossing nuttig en ook praktisch haalbaar is, de manier bij uitstek om de aandacht van de belanghebbenden te vestigen op de ernst van de inbreuk en de impact ervan op de jaarrekening. De jaarrekeningen zijn na correctie opnieuw vergelijkbaar.

In het hieronder opgenomen voorbeeld heeft de entiteit er niet voor geopteerd om, zoals toegelaten door de CBN, over te gaan tot de correctie (opstellen en laten goedkeuren) van alle in het verleden gepubliceerde jaarrekeningen die aan de fout zijn verbonden (zijnde N-1 en N-2).

In punt 32 van voormeld advies, stelt de CBN voor om over te gaan tot de correctie van de laatste neergelegde jaarrekening als volgt:

- eventuele correctie van de vergelijkende cijfers (ingeval de schending van de boekhoudwet plaatsvond in de periode vóór het laatst afgesloten boekjaar);
- doorvoeren van de correctieboekingen in het laatst afgesloten boekjaar (aanpassen van de openingsbalans – ingeval de fout vóór het laatst afgesloten boekjaar plaatsvond – en verrichten van de overige correctieboekingen, beide in het laatst afgesloten boekjaar);
- vermelding in de toelichting: in de toelichting van de gecorrigeerde jaarrekening dient de aard en de wijze van herstel van de fout te worden vermeld. Ingeval de fout in één van de daaraan voorafgaande jaren plaatsvond, dient in de toelichting van de gecorrigeerde jaarrekening de nodige informatie te worden verstrekt over het ontstaan en de aard van de fout en de impact hiervan op de betreffende jaarrekening(en).

Het bestuursorgaan heeft in de toelichting bij de gecorrigeerde jaarrekening duidelijk de redenen beschreven die het bestuursorgaan ertoe gebracht hebben om de jaarrekening van het laatst afgesloten boekjaar te corrigeren, alsmede de nodige informatie verstrekt over het ontstaan, de aard en de wijze van correctie van de fout en de impact hiervan op de betreffende jaarrekening(en).

De correctie van de jaarrekening is een belangrijke gebeurtenis en in deze context zijn de vermeldingen opgenomen in de toelichting fundamenteel voor het begrip van de jaarrekening. Toegepast op het hieronder opgenomen voorbeeld, dient de commissaris, overeenkomstig paragraaf 16 van ISA 560, in de nieuwe of gewijzigde controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (ISA 706 (Herzien)) op te nemen 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 het eerder verstrekte commissarisverslag. De paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden 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 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 een aangelegenheid die op gepaste wijze in de toelichting bij de jaarrekening werd gepresenteerd of toegelicht. ISA 706 (Herzien) laat niet toe aan de commissaris om zelf deze informatie te verstrekken. 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. Het is bovendien belangrijk dat deze beschrijving opgenomen wordt in de jaarrekening. Inderdaad, op grond van artikel 3:1 KB/WVV (art. 24 KB/W. Venn.), 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 behandelt niet de situatie waarin de correctie van de jaarrekening niet of onvoldoende werd beschreven in de toelichting bij de jaarrekening of waarin het gaat om een eerste controleopdracht.

**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 gecorrigeerde jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de gecorrigeerde jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. Dit vormt een geheel en is ondeelbaar. Dit commissarisverslag vervangt ons verslag over de jaarrekening opgesteld op \_\_\_ 20\_\_ en gericht aan de gewone algemene vergadering van \_\_\_ 20\_\_.

Wij werden benoemd ...<sup>(150)</sup>.. gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de gecorrigeerde jaarrekening*****Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(155)</sup>... van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.

Naar ons oordeel geeft deze gecorrigeerde 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 ...<sup>(155)</sup>... met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(155)</sup>... en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat ...<sup>(155)</sup>... als basis voor ons oordeel.

***Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid [– Correctie van de jaarrekening]***

Zonder afbreuk te doen aan het hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op toelichting VOL-kap \_\_\_ bij de jaarrekening waarin de redenen worden beschreven die het bestuursorgaan ertoe gebracht hebben om, overeenkomstig artikel 3:19 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, de jaarrekening van het boekjaar vastgesteld op \_\_\_ 20\_\_, met inbegrip van de overeenkomstige cijfers, te corrigeren, alsook de impact hierop.

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

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk ...<sup>(155)</sup>... 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 ...<sup>(155)</sup>... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(155)</sup>... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(151)</sup>**

<sup>(150)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(151)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.



### 2.10.4. Geen correctie van de goedgekeurde jaarrekening zoals vereist door artikel 3:19 WVV

**365.** 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 en deze heeft, na het toepassen van zijn professionele oordeelsvorming, in zijn verslag gericht aan de algemene vergadering een oordeel zonder voorbehoud tot uitdrukking gebracht, en dit op grond van zijn risicoanalyse en de materialiteitsdrempel;
- De jaarrekening bevat een deelname in een filiaal waarvoor gecontroleerde financiële overzichten (oordeel zonder voorbehoud) werden verkregen;
- Na de statutaire algemene vergadering, is gebleken dat een van materieel belang zijnde fout is ontstaan bij het opstellen van de financiële overzichten van het filiaal en een van materieel belang zijnde waardevermindering ter zake had geboekt moeten worden. Het ontbreken van een waardevermindering is een inbreuk op het boekhoudrecht en de jaarrekening werd niet overeenkomstig artikel 3:19, tweede lid WVV gecorrigeerd;
- De waardevermindering werd derhalve geboekt in het gecontroleerd boekjaar hetgeen een afwijking inhoudt. De commissaris is van oordeel dat deze afwijking een invloed van materieel belang maar zonder diepgaande invloed op de jaarrekening heeft;
- Een (adequate) toelichting werd verstrekt over het feit dat de resultatenrekening van het boekjaar onder controle een significante kost bevat die zijn oorzaak vindt in het boekjaar dat het boekjaar onder controle voorafgaat;
- Het gaat dus om de periode tussen de neerlegging van de jaarrekening N-1 en de datum van de algemene vergadering met betrekking tot de jaarrekening betreffende het volgende boekjaar N;
- De impact op de geconsolideerde jaarrekening (indien een geconsolideerde jaarrekening opgesteld zou worden) wordt hier niet behandeld.

**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 omstandigheden verbonden aan een correctie van de jaarrekening kunnen verschillend zijn en ook het ogenblik waarop de correctie wordt uitgevoerd heeft een impact op de verwerking ervan. Het bestuursorgaan heeft ervoor gekozen om de jaarrekening niet te corrigeren die een inbreuk op art. 3:19 WVV betekent. (zie, *supra*, sectie 1.5.5.).

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.

Het bestuursorgaan heeft in de loop van het boekjaar onder controle een waardevermindering geboekt terwijl deze had moeten worden geboekt in het voorafgaande boekjaar. De resultatenrekening van het gecontroleerde boekjaar wordt derhalve 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 lopende boekjaar dienovereenkomstig moeten worden aangepast.

De hypothese die in onderhavig voorbeeld als basis dient voor de formulering van het verslag, houdt in dat de afsluiting van het voorafgaande boekjaar op een onjuiste wijze tot stand is gekomen. Hieruit volgt dat de waardevermindering die in de loop van het boekjaar onder controle werden geboekt, in de resultatenrekening van het voorafgaande boekjaar hadden moeten worden opgenomen.

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. Ter herinnering, wanneer het praktisch niet haalbaar is om de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de commissaris dit in voormelde sectie te vermelden.

Ten slotte zal de commissaris zich verzekeren van de naleving van artikel 3:11 KB/WVV, dat vereist dat, wanneer de jaarrekening wordt beïnvloed door een significant element dat aan ander boekjaar moeten worden toegerekend, daarvan melding wordt gemaakt in de toelichting.

<i>Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt</i>	<i>De oordeelsvorming van de commissaris over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de jaarrekening</i>	
	<b>Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed</b> <i>(Material but not pervasive)</i>	<b>Van materieel belang en met diepgaande invloed</b> <i>(Material and pervasive)</i>
De jaarrekening bevat een afwijking	Oordeel met voorbehoud	<del>Afkeurend oordeel</del>
Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	<del>Oordeel met voorbehoud</del>	<del>Oordeelonthouding</del>



Rekening houdend met het aangepaste oordeel dient de commissaris na te gaan welke van de vereiste vermeldingen moeten worden aangepast in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” (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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(152)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel met voorbehouden***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(157)</sup> ... van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.

Uitgezonderd de effecten van de aangelegenheden zoals beschreven in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehouden”, 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 voorbehouden***

In de loop van onze controle hebben wij vastgesteld dat het resultaat vóór belastingen werd beïnvloed door kosten ten belope van € \_\_\_\_ die hadden moeten worden opgenomen in het resultaat van het voorafgaande boekjaar zodat het resultaat van het boekjaar na belastingen onderschat is met € \_\_\_\_ . 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 cijfers van het voorgaande boekjaar.

Wij hebben ...<sup>(157)</sup> ... nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(157)</sup> ... 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 ...<sup>(157)</sup> ... 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 ...<sup>(157)</sup> ... die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren ...<sup>(157)</sup> ... in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(153)</sup>**

<sup>(152)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(153)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

## 2.11. NON-PROFITSECTOR: VERSCHILLENDE SPECIFIEKE GEVALLEN

**366.** 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 (herziene versie 2020). 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 sectie 3.8.

De commissaris maakt gebruik van het voorbeeld van commissarisverslag zoals opgesteld in het geval van een gecontroleerde vereniging of stichting (zie hoofdstuk 7).

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 3:75 WVV (art. 144 W. Venn.), 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 verenigingen" 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.

**367.** 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 2009/08 van 20 februari 2009 en 2010/02 van 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"<sup>(154)</sup>, 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

<sup>(154)</sup> [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be), rubriek "regelgeving", subrubriek "rechtsleer" en "mededelingen".

van het koninklijk besluit van 11 september 2016 betreffende de niet-gouvernementele samenwerking.<sup>(155)</sup>

**368.** 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 de hiernavolgende voorbeelden van verslag over de jaarrekening, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of de voorbeelden van toepassing zijn in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden.

### **Oordeelonthouding naar aanleiding van administratieve tekortkomingen en tekortkomingen in de interne beheersing**

**369.** 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.

<sup>(155)</sup> www.icci.be, rubriek “publicaties en tools”, subrubriek “modeldocumenten”, voorbeeldverslag NGO van 15 november 2017.

**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 [naam van de vereniging en rechtsvorm] (de “Vereniging”)...<sup>(156)</sup>.. 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 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 is niet toereikend, meer in het bijzonder voor wat de organisatie van de subsidiecyclus betreft, die belangrijke tekortkomingen vertoont die een significante 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 3:75, §1, 2° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 ...<sup>(161)</sup> ... 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 en een commissarisverslag uit te brengen. 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***<sup>(157)</sup>

<sup>(156)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(157)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

## Budget van Financiële Middelen (ziekenhuissector)

**370.** 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 verkregen controle-informatie, zoals onder meer de betrouwbaarheid van eerdere schattingen in verhouding tot de uiteindelijk bevestigde bedragen en het ontbreken van buitensporige vertragingen bij de bevestiging, zal hij bepalen of een niet-aangepast dan wel een aangepast oordeel tot uitdrukking dient te worden gebracht. De paragrafen A8 tot A12 van ISA 705 (Herzien) omschrijven de omstandigheden waarmee een commissaris kan worden geconfronteerd wanneer hij in de onmogelijkheid verkeert om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Gezien het specifiek karakter van het boekhoudkundig referentiestelsel, dient de commissaris bijzonder aandachtig te zijn voor de naleving van dit laatste alsook op de relevantie van de daarmee verband houdende informatie verstrekt in de toelichting bij de jaarrekening. 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, 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 het bestuursorgaan een gepaste 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 definitief 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.”.*

Vooraf 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 [– Budget van Financiële Middelen]***

*Zonder afbreuk te doen aan het hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op toelichting [A] [VOL-VZW] \_\_\_\_ 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**

**371.** Bepaalde verenigingen en stichtingen boeken het bedrag van te ontvangen subsidies waarvan het zekere 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 omstandigheden het 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 verkrijgen 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.

Vooraf 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-VZW]\_\_\_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**

**372.** Er dient voorafgaandelijk te worden opgemerkt dat de wetgeving op de verenigingen en stichtingen niet voorziet in een alarmbelprocedure. De commissaris heeft evenwel dezelfde rol als in de vennootschappen in het kader van de continuïteit,



waarbij artikel 3:69 WVV (art. 138 W. Venn.)<sup>(158)</sup> 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 2.6.) 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.

**373.** 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 informatie 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***

*Zonder afbreuk te doen aan ons hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op toelichting [A] [VOL-VZW]\_\_\_ 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.”*

<sup>(158)</sup> Zie ook art. XX.23, §3, Wetboek Economisch Recht (Boek XX, Insolventie). In deze context wordt ook verwezen naar de Interinstitutionaanbeveling WCO van 8 juni 2016 en de interpretatieve nota van 4 oktober 2018 ([www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be)).



## **HOOFDSTUK 3**

### **VOORBEEDEN VAN HET TWEEDE DEEL VAN HET COMMISSARISVERSLAG (“OVERIGE DOOR WET- EN REGELGEVING GESTELDE EISEN”)**

**374.** 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, 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 en verenigingen (Wetboek van vennootschappen), alsook, in voorkomend geval, wanneer de commissaris een bijkomende verklaring moet geven over de strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard of wanneer een wettelijk verplicht verslag ontbreekt. 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.).

Tot slot worden de gevolgen van een correctie van de jaarrekening behandeld in sectie 3.9.

Er wordt aan herinnerd dat onderhavig boek in hoofdzaak gericht is op het verslag over de jaarrekening (opgesteld overeenkomstig het Belgisch boekhoudrecht) van een naamloze vennootschap die geen OOB is. Dit hoofdstuk bevat geen enkel voorbeeld dat specifiek van toepassing is in het geval van een controle van de geconsolideerde jaarrekening.

### 3.1. GEVOLGEN VAN HET TOT UITDRUKKING BRENGEN VAN EEN AANGEPAST OORDEEL OP HET TWEEDE DEEL VAN HET COMMISSARISVERSLAG

#### 3.1.1. Algemene principes

**375.** De gevolgen van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in zijn verslag over de controle van de jaarrekening zouden, in de meeste gevallen, in aanmerking moeten worden genomen bij het opstellen van het tweede deel van het commissarisverslag.

**376.** Zoals beklemtoond in ISA 720 (Herzien), paragraaf A54, hoeft een oordeel met voorbehoud of afkeurend oordeel van de commissaris over de jaarrekening evenwel geen impact te hebben op het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” als de aangelegenheid waardoor het oordeel van de commissaris is aangepast niet is opgenomen in dit deel en de aangelegenheid hierop geen invloed heeft. Bijvoorbeeld, een oordeel met voorbehoud over de jaarrekening als gevolg van de onmogelijkheid tot het bekomen van bepaalde elementen zou in bepaalde gevallen geen enkele implicatie kunnen hebben voor de formulering van dit tweede deel van het commissarisverslag.

**377.** De algemene principes met betrekking tot het nazicht van het jaarverslag worden behandeld in, *infra*, sectie 3.2.

**378.** 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 aangelegenheden 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. Wanneer dit vergelijkbaarheidsprobleem evenwel voortvloeit uit het niet-corrigeren van de jaarrekening, zullen de vermeldingen met betrekking tot het voeren van de boekhouding en de naleving van het WVV moeten worden aangepast.

**379.** 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):

- a) op de overeenstemming tussen de (geconsolideerde) jaarrekening en het jaarverslag; alsook
- b) op het getrouw overzicht van de ontwikkeling en de resultaten van het bedrijf en van de positie van de entiteit, en op de beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee zij geconfronteerd wordt in de zin van artikel 3:6, §1, 1° (3:32, §1, 1°) (art. 3:48, §2, 1° of 3:52, tweede lid) WVV (art. 96, §1, 1° (119, §1, 1°) W. Venn.).

Dit 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.

**380.** 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.

**381.** 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 van de voorgestelde resultaatverwerking en de naleving van de wettelijke en statutaire bepalingen. (Zie ook *infra*, sectie 3.5.).

### 3.1.2. Gevolgen van een afwijking van materieel belang (oordeel met voorbehoud)

**382.** 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 voor 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;
- Ondanks het verzoek van de commissaris heeft het bestuursorgaan ervoor gekozen om de jaarrekening niet te corrigeren (*cf.*, *supra*, sectie 1.5.5.);
- 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 7:212 WVV (uitkeerbare winsten)<sup>(159)</sup> 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.

<sup>(159)</sup> Dit voorbeeld betreft een naamloze vennootschap. In het geval van een besloten of een coöperatieve vennootschap dient een nettoactief- en liquiditeitstest te worden uitgevoerd (zie sectie 1.3.2., G.7.).

**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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(160)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening<sup>(161)</sup>****Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen*****Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(165)</sup> ... van de Vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht ...<sup>(165)</sup> ... 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 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

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 ...<sup>(165)</sup> ... in het kader van onze opdracht.

***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor ...<sup>(165)</sup> ... 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<sup>(162)</sup>].

***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

<sup>(160)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(161)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

<sup>(162)</sup> Zie bijkomende norm (herziene versie 2020).



boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.

- Onze sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” beschrijft de omstandigheden die, volgens ons, een geval van niet-naleving van de bepalingen van het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel en van niet-naleving van artikel 3:19 WVV inhouden. Wij dienen u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- 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 7:212 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen. Op grond hiervan stemt de resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, niet overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.

### 3.1.3. Gevolgen van een afwijking van materieel belang (afkeurend oordeel)

**383.** 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 voor 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;
- Ondanks het verzoek van de commissaris heeft het bestuursorgaan ervoor gekozen om de jaarrekening niet te corrigeren (*cf., supra*, sectie 1.5.5.);
- 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.

**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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(163)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening<sup>(164)</sup>****Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen*****Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(168)</sup> ... van de Vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht ...<sup>(168)</sup> ... 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 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

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 ...<sup>(168)</sup> ... in het kader van onze opdracht.

***Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor ...<sup>(168)</sup> ... 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<sup>(165)</sup>].

<sup>(163)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(164)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

<sup>(165)</sup> Zie bijkomende norm (herziene versie 2020).

**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.
- Onze sectie “Basis voor het afkeurend oordeel” beschrijft de omstandigheden die, volgens ons, een geval van niet-naleving van de bepalingen van het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel en van niet-naleving van artikel 3:19 WVV inhouden. Wij dienen u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- 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.

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

**384.** 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 voor 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.

**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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(166)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening<sup>(167)</sup>****Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen*****Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(171)</sup> ... van de Vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht ...<sup>(171)</sup> ... 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 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

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 ...<sup>(171)</sup> ... in het kader van onze opdracht.

***Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor ...<sup>(171)</sup> ... 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<sup>(168)</sup>].

<sup>(166)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(167)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

<sup>(168)</sup> Zie bijkomende norm (herziene versie 2020).

**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.
- Onze sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” beschrijft de omstandigheden die, volgens ons, 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 en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- De resultaatverwerking ...<sup>(171)</sup> ... de wettelijke en statutaire bepalingen.

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

**385.** 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 voor en met diepgaande invloed op de jaarrekening;
- De commissaris heeft dus een oordeelonthouding over de jaarrekening tot uitdrukking gebracht; paragraaf 29 van ISA 705 (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, maar er is mogelijk een geval van niet-naleving van de bepalingen van het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.*

**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.

**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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(169)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening<sup>(170)</sup>****Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen*****Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(174)</sup> ... van de Vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht ...<sup>(174)</sup> ... 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 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

***Vermelding betreffende de sociale balans***

De sociale balans ...<sup>(174)</sup> ... in het kader van onze opdracht.

***Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor ...<sup>(174)</sup> ... 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<sup>(171)</sup>].

***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, volgens ons, mogelijk een geval van niet-naleving van de bepalingen van het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel zouden kunnen inhouden en zouden kunnen

<sup>(169)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(170)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

<sup>(171)</sup> Zie bijkomende norm (herziene versie 2020).

leiden tot het niet overeenstemmen van de resultaatverwerking met de statuten en met het Wetboek van vennootschappen en verenigingen. Onverminderd hetgeen voorafgaat, dienen wij u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn gedaan of genomen.

*[Hypothese 2]:*

- Onze sectie “Basis voor de oordeelonthouding” beschrijft de omstandigheden die, volgens ons, mogelijk een geval van niet-naleving van de bepalingen van het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel zouden kunnen inhouden. De resultaatverwerking ...<sup>(174)</sup> ...met de wettelijke en statutaire bepalingen.
- Wij dienen u geen ...<sup>(174)</sup> ... zijn gedaan of genomen.

## 3.2. MOEILIKHEDEN BIJ HET NAZICHT VAN HET JAARVERSLAG

### 3.2.1. Algemene principes

**386.** De inhoud van het jaarverslag voor vennootschappen wordt gedefinieerd in de artikelen 3:6 en 3:32 WVV (art. 96 en 119 W. Venn.). De inhoud van het jaarverslag voor verenigingen en stichtingen wordt dan weer gedefinieerd in het artikel 3:48, §2 WVV (zie voor wat de stichtingen betreft, het art. 3:52, tweede lid WVV).

Het nazicht van het jaarverslag over de jaarrekening door de commissaris bevat de volgende controlestappen (zoals omschreven in de bijkomende norm (herziene versie 2020)):

- 1) het nazicht of de eventuele afwezigheid van een jaarverslag conform is met het WVV;
- 2) het nazicht, overeenkomstig het WVV en ISA 720 (Herzien), of het jaarverslag overeenstemt met de (geconsolideerde) jaarrekening;
- 3) het nazicht of het jaarverslag is opgesteld overeenkomstig het WVV (volledigheid van het jaarverslag);
- 4) 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.

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 commissaris stelt zijn conclusies op in de sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag” in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, overeenkomstig het WVV en de bijkomende norm (herziene versie 2020).

**387.** Punt 4) hierboven van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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.

**388.** Wanneer de commissaris moeilijkheden ondervindt bij het nazicht van het jaarverslag zal dit doorgaans leiden tot een geval van niet-naleving van het WVV 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 volledig schema van de jaarrekening zoals dat op de website van de NBB ter beschikking is gesteld, vermeldt duidelijk in de sectie VOL-kap 1 dat het neerleggingsformulier “de jaarrekening en de andere overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen en verenigingen neer te leggen documenten” bevat en dat deze



laatste opgenomen zijn in sectie VOL-kap 7 onder de titel “Andere overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen en verenigingen neer te leggen documenten” waar men onder meer het jaarverslag en het commissarisverslag terugvindt.

### 3.2.2. Jaarverslag – Met de jaarrekening inconsistente inlichtingen

**389.** 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 kasstromen bevat afwijkingen van materieel belang omdat de daarin opgenomen gegevens op significante wijze niet overeenstemmen met de in de jaarrekening opgenomen overeenkomstige gegevens.

**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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(172)</sup>.. gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening<sup>(173)</sup>****Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen*****Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(177)</sup> ... van de Vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht ...<sup>(177)</sup> ... alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

***Aspecten betreffende het jaarverslag***

De in het jaarverslag opgenomen kasstromen bevat afwijkingen van materieel belang omdat de daarin opgenomen gegevens op significante wijze niet overeenstemmen met de in de jaarrekening opgenomen overeenkomstige gegevens.

Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag en met uitzondering van de hiervoor genoemde aangelegenheid, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en opgesteld is overeenkomstig de artikelen 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

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 aangelegenheid, hebben wij geen afwijking van materieel belang te melden.

***Vermelding betreffende de sociale balans***

De sociale balans ...<sup>(177)</sup> ... in het kader van onze opdracht.

***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor ...<sup>(177)</sup> ... 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<sup>(174)</sup>].

***Andere vermeldingen***

- Onverminderd ...<sup>(177)</sup> ... wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.

<sup>(172)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(173)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

<sup>(174)</sup> Zie bijkomende norm (herziene versie 2020).

- De sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag” beschrijft de omstandigheden die, volgens ons, rekening houdend met de bestaande afwijkingen, een geval van niet-naleving van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen inhouden. Wij dienen u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- De resultaatverwerking ...<sup>(177)</sup> ... de wettelijke en statutaire bepalingen.

### 3.2.3. Jaarverslag – Onvolledige inlichtingen

**390.** 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 publicatie 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.

Het bestuursorgaan van de vennootschap is verantwoordelijk voor het opstellen van het verslag waarin het rekenschap geeft van zijn beleid (art. 3:5 WVV) (art. 95 W. Venn.) en derhalve voor de in het jaarverslag op te nemen informatie. Overeenkomstig paragraaf 33 van de bijkomende norm (herziene versie 2020), mag de commissaris, indien hij van oordeel is dat de door het bestuursorgaan verstrekte informatie, zoals vereist door het WVV, niet volledig is ten aanzien van de informatie waarvan hij kennis heeft verkregen tijdens zijn opdracht, 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 het geval was in artikel 523 W. Venn. inzake de tegenstrijdige belangen van vermogensrechtelijke aard; in het kader van het WVV is dit evenwel niet meer voorzien; cf. *infra*, sectie 3.7.).

We vestigen de aandacht van de lezer op toelichting VOL-kap 6.14 bij de jaarrekening die een vermelding vereist van belangrijke gebeurtenissen na de afsluiting van het boekjaar. In voorkomend geval kan het gebrek aan deze vermelding ertoe leiden dat de commissaris een aangepast oordeel zal dienen tot uitdrukking te brengen.

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<sup>(175)</sup>) is door het bestuursorgaan, zoals bijvoorbeeld een voldoende onderbouwing voor de toepassing van de continuïteitsveronderstelling (art. 3:6, §1, eerste lid, 6° WVV) (art. 96, §1, 6° W. Venn.) of informatie over de belangrijke gebeurtenissen die na het einde van het boekjaar hebben plaatsgevonden (art. 3:6, §1, 1<sup>ste</sup> lid, 2°, WVV) (art. 96, §1, 2°, W. Venn.). Onderhavig voorbeeld betreft niet het onwaarschijnlijke geval waarin de informatie niet is opgenomen in het jaarverslag maar enkel in de toelichting bij de jaarrekening.

Met betrekking tot het nazicht dat alle door het WVV voorgeschreven vermeldingen worden behandeld in het jaarverslag, brengt de bijkomende norm (herziene versie 2020) (par. 43) 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.

---

<sup>(175)</sup> Paragraaf A20 van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

**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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(176)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening<sup>(177)</sup>****Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen*****Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(181)</sup> ... van de Vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht ...<sup>(181)</sup> ... 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 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

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 ...<sup>(181)</sup> ... in het kader van onze opdracht.

***Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor ...<sup>(181)</sup> ... 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<sup>(178)</sup>].

<sup>(176)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(177)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

<sup>(178)</sup> Zie bijkomende norm (herziene versie 2020).

**Andere vermeldingen**

- Onverminderd ...<sup>(181)</sup> ... wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- De sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag” beschrijft de omstandigheden die, in ons geval, een geval van niet-naleving van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen inhouden. Wij dienen u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- De resultaatverwerking ...<sup>(181)</sup> ... de wettelijke en statutaire bepalingen.

**3.2.4. Jaarverslag – Afwijking van materieel belang ten aanzien van de kennis die de commissaris tijdens de controle heeft verkregen**

**391.** 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.

Het bestuursorgaan van de vennootschap is verantwoordelijk voor het opstellen van een verslag waarin hij rekenschap geeft van zijn beleid (art. 3:5 WVV) (art. 95 W. Venn.) en derhalve voor de informatie die opgenomen dienen te worden in het jaarverslag.

Bovenop de door bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 de commissaris te concluderen of er een afwijking van materieel belang bestaat (ISA 720 (Herzien), par. 16).

Paragraaf 12 (b) van dezelfde ISA definieert 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 verhuult 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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(179)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening<sup>(180)</sup>****Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen*****Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(184)</sup> ... van de Vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht ...<sup>(184)</sup> ... 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 incoherente informatie].

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 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

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 ...<sup>(184)</sup> ... in het kader van onze opdracht.

***Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor ...<sup>(184)</sup> ... 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<sup>(181)</sup>].

<sup>(179)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(180)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

<sup>(181)</sup> Zie bijkomende norm (herziene versie 2020).

**Andere vermeldingen**

- Onverminderd ...<sup>(184)</sup> ... wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- De sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag” beschrijft de omstandigheden die, in ons geval, een geval van niet-naleving van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen inhouden. Wij dienen u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtrekking met de statuten of het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- De resultaatverwerking ...<sup>(184)</sup> ... de wettelijke en statutaire bepalingen.

**3.2.5. Jaarrapport – Andere informatie verstrekt door het bestuursorgaan**

**392.** 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.



**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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(182)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening<sup>(183)</sup>****Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen*****Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(187)</sup> ... van de vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht ...<sup>(187)</sup> ... 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 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen. 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 ...<sup>(187)</sup> ... in het kader van onze opdracht.

***Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor ...<sup>(187)</sup> ... tegenover de Vennootschap.

<sup>(182)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(183)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

- [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 <sup>(184)</sup>].

#### **Andere vermeldingen**

- Onverminderd ... <sup>(187)</sup> ... wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- Wij dienen u geen ... <sup>(187)</sup> ... zijn gedaan of genomen.
- De resultaatverwerking ... <sup>(187)</sup> ... de wettelijke en statutaire bepalingen.

### **3.2.6. Bijzonder geval: jaarverslag / jaarrapport dat op vrijwillige basis wordt opgesteld**

**393.** Hoewel zij niet onderworpen zijn aan de artikelen 3:6 en 3:32 (vennootschappen) of 3:48 en 3:52 (verenigingen en stichtingen) WVV (art. 96 en 119 W. Venn.), 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 WVV vereiste elementen.

De bijkomende norm (herziene versie 2020) verduidelijkt in paragraaf 39, 2<sup>de</sup> lid, dat: *“Indien het bestuursorgaan van een entiteit, die niet voldoet aan de wettelijke voorwaarden om een jaarverslag te moeten opstellen, een document opstelt met de titel “jaarverslag” of dat de indruk wekt om een “jaarverslag” te zijn, dient de commissaris ISA 720 (Herzien) toe te passen en verslag uit te brengen overeenkomstig de paragrafen 62 en 63 van onderhavige norm.”*

Bij gebrek aan wetbepalingen, 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.

<sup>(184)</sup> Zie bijkomende norm (herziene versie 2020).

Het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” zou 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 het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en de statuten van de Vennootschap.*

**Verantwoordelijkheden van de commissaris**

*In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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] <sup>(185)</sup>

– ...

*een afwijking van materieel belang bevatten, hetzij een van materieel belang zijnde niet-overeenstemming met de jaarrekening of informatie die onjuist*

<sup>(185)</sup> 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 (bijv. 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.

*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.]*

De situatie van toepassing op verenigingen en stichtingen wordt behandeld, *infra*, in sectie 3.8.

### 3.3. MOEILIKHEID BIJ HET NAZICHT VAN DE SOCIALE BALANS

**394.** 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.

Sinds 1 januari 2016 maakt de sociale balans geen deel meer uit van de toelichting bij de jaarrekening van vennootschappen. Dit is een gevolg van de omzetting van Richtlijn 2013/34/EU betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en verslagen van bepaalde ondernemingsvormen in het Belgisch recht via de wet van 18 december 2015 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen en door het koninklijk besluit van 18 december 2015. Vennootschappen moeten 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 (art. 3:161 WVV). Deze entiteiten worden niet in onderhavige rubriek behandeld.

De bijkomende norm (herziene versie 2020) behandelt de uit te voeren werkzaamheden met betrekking tot de sociale balans wanneer deze geen deel uitmaakt van de jaarrekening. Deze werkzaamheden werden uitgebreid door de herziene versie 2020 van de bijkomende norm. Het voorbeeld van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” voorziet in de volgende vermelding:

*“De sociale balans neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door de wet <sup>(186)</sup> voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.”.*

<sup>(186)</sup> Net zoals art. 3:75 WVV, wordt in in het model van verslag gehecht aan de bijkomende norm (herziene versie 2020) verwezen naar “dit Wetboek”. De auteurs van dit boek verkiezen evenwel het gebruik van de term “de wet” vermits het WVV geen inlichtingen vereist omtrent de vorm en de inhoud van de sociale balans.

In het hiernavolgende voorbeeld met betrekking tot ontbrekende informatie, besluit de commissaris, nadat hij hierover met het bestuursorgaan een onderhoud heeft gehad en vermits de vastgestelde situatie niet werd verholpen, dat hij deze vermelding moet aanpassen.

In andere omstandigheden zou de commissaris ertoe kunnen worden gebracht om incoherenties vast te stellen in, bijvoorbeeld, de rubriek “Totaal van de formele voortgezette beroepsopleidingsinitiatieven laste van de werkgever”. Het zou daarbij kunnen gaan om incoherenties betreffende de verdeling mannen/vrouwen, het aantal betrokken werknemers, het aantal gevolgde opleidingen of de nettokosten voor de vennootschap. Zijn deze incoherenties van materieel belang en naargelang van de omstandigheden, kan de commissaris, wanneer de vastgestelde situatie niet wordt verholpen, de volgende vermelding opnemen in de sectie betreffende de sociale balans:

*“In het kader van onze opdracht hebben wij de informatie opgenomen in de sociale balans onderzocht en deze vergeleken met de relevante verantwoordingsstukken. Tijdens dit onderzoek hebben wij van materieel belang zijnde inconsistenties betreffende de verdeling tussen mannen en vrouwen vastgesteld zonder dat een verantwoording voor de foutieve gegevens kon worden gegeven. Met uitzondering van deze foutieve gegevens, bevat de sociale balans neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, zowel qua vorm als qua inhoud alle door de wet voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, en bevat geen andere van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.”*

**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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(187)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening<sup>(188)</sup>****Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen*****Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(192)</sup> ... van de Vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht ...<sup>(192)</sup> ... alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

***Aspecten betreffende het jaarverslag***

Na het uitvoeren ...<sup>(192)</sup> ... geen afwijking van materieel belang te melden.

***Vermelding betreffende de sociale balans***

De sociale balans neer te leggen overeenkomstig artikel 3:12 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevat niet de vereiste inlichtingen met betrekking tot “Voortgezette formele beroepsopleidingsinitiatieven ten laste van de werkgever”. Met uitzondering van deze weglating bevat de sociale balans, zowel qua vorm als qua inhoud, alle door de wet voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, 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 ...<sup>(192)</sup> ... 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<sup>(189)</sup>].

***Andere vermeldingen***

- Onverminderd ...<sup>(192)</sup> ... wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- 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 en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- De resultaatverwerking ...<sup>(192)</sup> ... de wettelijke en statutaire bepalingen.

<sup>(187)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(188)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

<sup>(189)</sup> Zie bijkomende norm (herziene versie 2020).

## 3.4. VOEREN VAN DE BOEKHOUDING

**395.** 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 gebruikte rekeningstelsel is niet in overeenstemming met de minimum-indeling 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.

**396.** In toepassing van artikel 3:75, §1, 3° WVV (art. 144, §1, 3° W. Venn.) 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.*”.

**397.** Artikel XV.75. van het Wetboek van economisch recht (Boek XV, “Rechts-handhaving”, 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 3:71 WVV (art. 140 W. Venn.), 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 WVV. 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 WVV, alsmede van de koninklijke besluiten die zijn genomen ter uitvoering van het WVV, in het bijzonder het KB/WVV.

De verplichting om de vastgestelde gevallen van niet-naleving te vermelden, heeft betrekking op zowel de principes die toepasselijk zijn op de jaarrekening als de formele regels inzake het voeren van de boekhouding en 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 over 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 KB/WVV met betrekking tot onder meer de bepalingen die van toepassing zijn op het opstellen van de jaarrekening (Boek 3 WVV). 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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(190)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening<sup>(191)</sup>****Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen*****Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(195)</sup> ... van de Vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht ...<sup>(195)</sup> ... alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

***Aspecten betreffende het jaarverslag***

Na het uitvoeren ...<sup>(195)</sup> ... geen afwijking van materieel belang te melden.

***Vermelding betreffende de sociale balans***

De sociale balans ...<sup>(195)</sup> ... in de loop van onze opdracht.

***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor ...<sup>(195)</sup> ... 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<sup>(192)</sup>].

***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 rekeningstelsel (Wetboek van economisch recht), werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- Wij dienen u geen ...<sup>(195)</sup> ... zijn gedaan of genomen.
- De resultaatverwerking ...<sup>(195)</sup> ... de wettelijke en statutaire bepalingen.

<sup>(190)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(191)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

<sup>(192)</sup> Zie bijkomende norm (herziene versie 2020).

### 3.5. RESULTAATVERWERKING

**398.** In toepassing van artikel 3:75, §1, 8° WVV (art. 144, §1, 8° W. Venn.) 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” dient in ruime zin te worden begrepen, zijnde het WVV en het KB/WVV.

Overeenkomstig paragraaf 90 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) dient de commissaris een vermelding over zijn vaststellingen op te nemen in de sectie “Andere vermeldingen”.

**399.** Overeenkomstig de bijkomende norm (herziene versie 2020) dient de commissaris, indien hij kennis heeft van een geval van niet-naleving van de bepalingen van de statuten of van het WVV 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”.

In het kader van een NV, zal de commissaris bijvoorbeeld in geval van een voornemen of beslissing tot uitkering van vermogen dat hoger ligt dan het voor uitkering vatbaar vermogen in de zin van artikel 7:212 WVV (art. 617 W. Venn.) de gevallen vermelden 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. Inzake de opdracht van de commissaris in het kader van een interimdividend (art. 7:213 WVV) verwijzen we naar, *supra*, sectie 1.3.2. (G.6). en naar de technische nota ter zake van het IBR.<sup>(193)</sup>

In het kader van een BV of CV dient eveneens elke winstuitkering beoordeeld te worden in functie van de instandhouding van het vermogen van de vennootschap. In dit geval spreken we over de nettoactiefest (art. 5:142 en 6:115, §1, WVV) en de liquiditeitstest (art. 5:143 en 6:116, §1 WVV). We verwijzen naar, *supra*, sectie 1.3.2. (G.7) en naar de twee ontwerpnormen van het IBR.<sup>(194)</sup>

<sup>(193)</sup> Zie [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be) > Regelgeving > Rechtsleer > Technische nota's. Wij verwijzen ter zake tevens naar een andere ICCI publicatie: E. VANDERSTAPPEN, “Aangepaste formuleringen en de bijzondere opdrachten van vrijwillige ontbinding, omzetting, belangenconflicten en interimdividend in vennootschappen”, in ICCI (ed.), *Nieuwe en aangepaste opdrachten van de bedrijfsrevisor in het WVV*, Antwerpen, Maklu, 2019, nr. 2, p. 73 (beschikbaar op <https://www.icci.be/nl/publicaties-en-tools/publicaties/boeken-detail-page/nieuwe-en-aangepaste-opdrachten-van-de-bedrijfsrevisor-in-het-wvv>).

<sup>(194)</sup> Zie [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be) > Regelgeving > Normen. Wij verwijzen ter zake tevens naar een andere ICCI publicatie: M. MANNEKENS, “Nieuwe commissarisopdracht bij elke uitkering in een BV/ CV: nettoactief- en liquiditeitstest”, in ICCI (ed.), *Nieuwe en aangepaste opdrachten van de bedrijfsrevisor in het WVV*, Antwerpen, Maklu, 2019, nr. 2, p. 47 (beschikbaar op <https://www.icci.be/nl/publicaties-en-tools/publicaties/boeken-detail-page/nieuwe-en-aangepaste-opdrachten-van-de-bedrijfsrevisor-in-het-wvv>).

Het bestuursorgaan van de BV (CV) heeft met de invoering van het WVV de ‘ultieme’ verantwoordelijkheid voor de daadwerkelijke uitkering. Het bestuursorgaan dient dan ook een liquiditeitstest uit te voeren vóór de effectieve uitkering en kan *de facto*, desgevallend, besluiten, op basis van de liquiditeitstest, om een beslissing van de algemene vergadering, niet uit te voeren. De liquiditeitstest en de bestuurdersaansprakelijkheid die hieraan wordt gekoppeld, creëren dus een inherent spanningsveld wanneer uit de nettoactiefest blijkt dat er tot uitkering kan worden overgegaan, maar het bestuursorgaan op basis van de liquiditeitstest van mening is dat de uitkering de liquiditeit van de vennootschap in het gedrang kan brengen. Daarom is het aangewezen dat het bestuursorgaan niet wacht tot de algemene vergadering beslist tot uitkering alvorens de liquiditeitstest uit te voeren, maar deze test al voorbereidt voorafgaand aan de algemene vergadering waar de uitkering op de agenda staat. Het is immers moeilijk denkbaar dat het bestuursorgaan bij het voorleggen van de jaarrekening en de winstbestemming aan de algemene vergadering (een bevoegdheid die exclusief aan het bestuursorgaan toebehoort), niet reeds een analyse van de liquiditeitspositie van de vennootschap zou hebben gemaakt naar aanleiding van het voorstel.<sup>(195)</sup> Dat houdt in dat ook de commissaris een “voorafgaande” liquiditeitstest zal betrekken in het kader van zijn controlewerkzaamheden. Indien hij, rekening houdende met de omstandigheden die hij op dat ogenblik kent, tot de conclusie komt dat de daadwerkelijke uitkering, volgens de redelijkerwijs te verwachten ontwikkelingen, na de uitkering niet in staat zal blijven haar schulden te voldoen naarmate deze opeisbaar worden over een periode van ten minste twaalf maanden te rekenen van de datum van de uitkering, dan dient hij de impact daarvan te beoordelen op zijn vermelding inzake de resultaatsverwerking (vermits er in dat geval naar alle waarschijnlijkheid ook niet tot een positieve nettoactiefest kan worden besloten) en, in voorkomend geval, de continuïteitsveronderstelling.

Ter herinnering vermelden we dat onder nettoactief moet worden verstaan het totaalbedrag van de activa, verminderd met de voorzieningen, de schulden en, behoudens in uitzonderlijke gevallen te vermelden en te motiveren in de toelichting bij de jaarrekening, de nog niet afgeschreven bedragen van de oprichtings- en uitbreidingskosten en de kosten voor onderzoek en ontwikkeling. Het gaat hier niet alleen over de uitkering van de resultaten zoals dividenden en tantièmes, maar eveneens de gelijkgestelde verrichtingen zoals o.m. de inkoop eigen aandelen, de financiële steunverlening of het scheidingsaandeel. Het betreft eveneens de terugbetaling van de eerdere inbrengen in geld of in natura behalve indien zij statutair onbeschikbaar werden gesteld.

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.

**400.** 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

<sup>(195)</sup> M. MANNEKENS, “Nieuwe commissarisopdracht bij elke uitkering in een BV/CV: nettoactief- en liquiditeitstest”, in ICCI (ed.), *Nieuwe en aangepaste opdrachten van de bedrijfsrevisor in het WVV*, Antwerpen, Maklu, 2019, nr. 2, p. 69, randnummer 124.

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 WVV 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 van een NV buitensporig zou worden in de zin van artikel 7:212 WVV (art. 617 W. Venn.).

**401.** 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.

**402.** Tot slot, wanneer de commissaris vaststelt dat de bepalingen van de statuten of van het WVV 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 WVV en de statuten behandelt.

**403.** 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 WVV 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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(196)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening<sup>(197)</sup>****Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen*****Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(201)</sup> ... van de Vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht ...<sup>(201)</sup> ... alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

***Aspecten betreffende het jaarverslag***

Na het uitvoeren ...<sup>(201)</sup> ... geen afwijking van materieel belang te melden.

***Vermelding betreffende de sociale balans***

De sociale balans ...<sup>(201)</sup> ... in de loop van onze opdracht.

***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor ...<sup>(201)</sup> ... 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<sup>(198)</sup>].

***Andere vermeldingen***

- Onverminderd ...<sup>(201)</sup> ... 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 en verenigingen zijn gedaan of genomen.

<sup>(196)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(197)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

<sup>(198)</sup> Zie bijkomende norm (herziene versie 2020).

### 3.6. NIET-NALEVING VAN DE BEPALINGEN VAN DE STATUTEN OF VAN HET WETBOEK VAN VENNOOTSCHAPPEN EN VERENIGINGEN

#### 3.6.1. Algemene principes

**404.** In toepassing van artikel 3:75, §1, 9° WVV (art. 144, §1, 9° W. Venn.) 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.”*

**405.** Dit artikel moet samen gelezen worden met artikel 3:71, tweede lid (art. 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.”*

**406.** De verplichte vermelding van een geval van niet-naleving betreft enkel de enkelvoudige jaarrekening (art. 3:75 WVV) (art. 144 W. Venn.). Indien het gaat om een verslag over de geconsolideerde jaarrekening is geen gelijksoortige vermelding bij wet (art. 3:80 WVV) (art. 148 W. Venn.) vereist.

**407.** Het is nuttig om in herinnering te brengen dat over het algemeen, en zoals vermeld in de bijkomende norm (herziene versie 2020) (par. 99), 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 (herziene versie 2020), de commissaris in staat zal stellen om 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 WVV met betrekking tot het UBO-register (zie hiernavolgende sectie).

**408.** De meeste gerapporteerde gevallen van niet-naleving hebben betrekking op de bepalingen van het WVV 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 WVV en de statuten beperken zich evenwel niet tot dit soort van niet-nalevingen. We vermelden, bij wijze van voorbeeld, de niet-naleving van artikel 3:19 WVV met betrekking tot de correctie van de jaarrekening.

**409.** Paragrafen 123 en 126 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) stellen overigens dat wanneer de neerlegging (jaarrekening of gelijktijdig neer te leggen documenten) met vertraging plaatsvindt, de commissaris, overeenkomstig artikel 3:75, §1, 9° WVV (art. 144, §1, 9° W. Venn.), kan oordelen dat het niet nodig is om deze niet-naleving in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” inzake het volgende boekjaar 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.

**410.** 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.

**411.** Vanaf het ogenblik dat het niet naleven van het WVV 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**

**412.** Het door de commissaris nagaan of de algemene vergadering correct is ingelicht over de naleving van de bepalingen van het WVV 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 3:75, §1, 9° WVV (art. 144, §1, 9° W. Venn.).

**413.** Overeenkomstig artikel 1:35 WVV (art. 14/1 W. Venn.):

- 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, aan het UBO-register over te maken.

Het valt te noteren dat dezelfde verplichtingen ook rusten op de verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen (art. 1:33 WVV). Bijgevolg zijn de hiernavolgende



overwegingen, naar analogie, ook van toepassing op de commissarissen van VZW's en stichtingen.

**414.** Om in zijn commissarisverslag te kunnen vermelden dat hij geen kennis heeft gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen in overtreding met artikel 1:35 WVV (art. 14/1 W. Venn.), volgt de commissaris, overeenkomstig de bijkomende norm (herziene versie 2020), 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 entiteit 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.

**415.** Indien de commissaris kennis heeft van een kennelijke inconsistentie die een geval van niet-naleving van Boek 1, Titel 8 WVV (art. 14/1 W. Venn.) uitmaakt, zal hij, overeenkomstig de bijkomende norm (herziene versie 2020), 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.<sup>(199)</sup>

**416.** 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.<sup>(200)</sup> 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”).

<sup>(199)</sup> Er wordt in dit kader gewezen op art. 3:71 WVV (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.*”.

<sup>(200)</sup> Artikel 47, §1 van de wet van 18 september 2017.

### 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

417. 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 oordeelt de commissaris dat het nuttig is om, in de inleiding van zijn commissarisverslag, te verwijzen naar het eerder opgesteld verslag van niet-bevinding en de niet naleving van het WVV te vermelden in het tweede deel van zijn verslag. Beide luiken betreffen een mogelijkheid, doch de vermelding van een geval van niet-naleving van het WVV zal quasi automatisch zijn om de hoofdelijke aansprakelijkheid van de commissaris te vermijden (*cf.*, *infra*, hoofdstuk 6).

Wat de termijnen betreft, is het zeker nuttig om hier te verwijzen naar het CBN-advies van 3 juni 2020 (2020/12), waarin eraan wordt herinnerd dat het bestuursorgaan de jaarrekening binnen zes maanden na het einde van het boekjaar ter goedkeuring moet voorleggen aan de vennoten verenigd in vergadering of aan de algemene vergadering. Het bestuursorgaan heeft echter het recht om de beslissing over de goedkeuring van de jaarrekening, tijdens de zitting, drie weken (of vijf weken in het geval van een genoteerde NV) uit te stellen. Het kan dus gebeuren dat de eigenlijke goedkeuring slechts wordt verleend meer dan zes maanden na het einde van het boekjaar, ook al werd de jaarrekening binnen deze termijn aan de algemene vergadering voorgelegd.

In voorkomend geval beperkt de tweede termijn van artikel 3:10, tweede lid WVV (nl. 7 maanden) de eerste (nl. 30 dagen na de goedkeuring van de jaarrekening) en moet het bestuursorgaan erover waken de jaarrekening voorsnog binnen zeven maanden na afsluiting van het boekjaar neer te leggen (diezelfde regeling geldt trouwens ook voor bepaalde vennootschappen in vereffening).

In het laatste geval, en zonder de opstelling van een verslag van niet-bevinding in twijfel te trekken, ziet de commissaris erop toe dat zijn commissarisverslag of ontwerp-verslag niet gehecht wordt aan de neergelegde niet-goedgekeurde jaarrekening.

### 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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (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 ...<sup>(201)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

#### **Verslag over de jaarrekening**<sup>(202)</sup>

#### **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**

##### *Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan*

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(206)</sup> ... van de Vennootschap.

##### *Verantwoordelijkheden van de commissaris*

In het kader van onze opdracht ...<sup>(206)</sup> ... alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

##### *Aspecten betreffende het jaarverslag*

Na het uitvoeren ...<sup>(206)</sup> ... geen afwijking van materieel belang te melden.

##### *Vermelding betreffende de sociale balans*

De sociale balans ...<sup>(206)</sup> ... in onze opdracht.

##### *Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid*

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor ...<sup>(206)</sup> ... 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<sup>(203)</sup>].

##### *Andere vermeldingen*

- Onverminderd ...<sup>(206)</sup> ... wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- De resultaatverwerking ...<sup>(206)</sup> ... de wettelijke en statutaire bepalingen.
- De vennootschap heeft de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 overtrekking met de statuten of het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn gedaan of genomen.

<sup>(201)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(202)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

<sup>(203)</sup> Zie bijkomende norm (herziene versie 2020).

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

**418.** 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-kap 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 WVV;
- 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.

Artikel 3:65 WVV (art. 134 W. Venn.) betreft de honoraria van de commissaris, onder meer in het kader van de onafhankelijkheidsregels, alsook de vermelding ervan in de toelichting bij de jaarrekening. Wanneer het schema van de NBB niet voorziet in de vermelding van de honoraria van de commissaris dienen deze door de entiteit in een nieuwe rubriek toegevoegd te worden.

In toepassing van artikel 3:75, §1, 11° WVV (art. 144, §1, 11° W. Venn.) 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 erelonen voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 WVV (art. 134 W. Venn.) desgevallend correct zijn vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening. Indien dit niet het geval is, dient hij de gedetailleerde informatie te vermelden in deze sectie en dit geval van niet-naleving van het WVV, in voorkomend geval, te vermelden in de sectie “Andere vermeldingen” (zie ook de bijkomende norm (herziene versie 2020), par. 81).

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 KB/WVV (KB/W. Venn.) 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 WVV.

### 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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(204)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

#### **Verslag over de jaarrekening**<sup>(205)</sup>

##### **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**

##### *Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan*

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(209)</sup> ... van de Vennootschap.

##### *Verantwoordelijkheden van de commissaris*

In het kader van onze opdracht ...<sup>(209)</sup> ... alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

##### *Aspecten betreffende het jaarverslag*

Na het uitvoeren ...<sup>(209)</sup> ... geen afwijking van materieel belang te melden.

##### *Vermelding betreffende de sociale balans*

De sociale balans ...<sup>(209)</sup> ... in het kader van onze opdracht.

##### *Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid*

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor ...<sup>(209)</sup> ... 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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-kap 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.
- Met uitzondering van bovenvermelde weglating van inlichtingen in de toelichting bij de jaarrekening, zoals vereist door de bepalingen van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, dienen wij u geen andere verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- De resultaatverwerking ...<sup>(209)</sup> ... de wettelijke en statutaire bepalingen.

<sup>(204)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(205)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

### 3.6.5. Ontbreken van een verplicht verslag

**419.** 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 naamloze 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 7:8 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

**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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”)...<sup>(206)</sup> ... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

#### **Verslag over de jaarrekening**<sup>(207)</sup>

#### **Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen**

##### *Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan*

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(211)</sup> ... van de Vennootschap.

##### *Verantwoordelijkheden van de commissaris*

In het kader van onze opdracht ...<sup>(211)</sup> ... alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

##### *Aspecten betreffende het jaarverslag*

Na het uitvoeren ...<sup>(211)</sup> ... geen afwijking van materieel belang te melden.

##### *Vermelding betreffende de sociale balans*

De sociale balans ...<sup>(211)</sup> ... in het kader van onze opdracht.

##### *Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid*

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor ...<sup>(211)</sup> ... 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<sup>(208)</sup>].

<sup>(206)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(207)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

<sup>(208)</sup> Zie bijkomende norm (herziene versie 2020).

**Andere vermeldingen**

- Onverminderd ...<sup>(211)</sup> ... wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- 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 7:8 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- De resultaatverwerking ...<sup>(211)</sup> ... de wettelijke en statutaire bepalingen.

### 3.7. BIJKOMENDE VERKLARING OVER STRIJDIGE BELANGEN VAN VERMOGENSRECHTELIJKE AARD

#### 3.7.1. Algemene principes

**420.** De commissaris rapporteert in het tweede deel van zijn commissarisverslag inzake de belangen van vermogensrechtelijke aard die een bestuurder heeft en die strijdig zijn met het belang van de vennootschap en die zich sinds de vorige algemene vergadering hebben voorgedaan.

In het WVV zijn deze rapporteringsvereisten inzake de belangenconflicten in niet onbelangrijke mate gewijzigd ten opzichte van het vroegere Wetboek van vennootschappen, zoals hierna verder beschreven.

Vanaf 1 januari 2020 zijn evenwel de dwingende bepalingen van het WVV van toepassing op alle vennootschappen en verenigingen (statutaire bepalingen die in strijd zijn met deze dwingende bepalingen worden voor niet geschreven gehouden). De aanvullende bepalingen van het WVV zijn van toepassing tenzij ze door de statutaire bepalingen worden uitgesloten. Eén van deze dwingende bepalingen betreft de belangenconflictenprocedure.

Indien het belangenconflict plaatsvindt vóór 1 januari 2020 is het Wetboek van vennootschappen van toepassing en indien het belangenconflict plaatsvindt ná 1 januari 2020 is het WVV van toepassing. Ongeacht het wetboek dat van toepassing is in functie van de afsluitingsdatum van de jaarrekening<sup>(209)</sup>, zal de commissaris in zijn verslag de van toepassing zijnde bepalingen dienen te vermelden. In de door het IBR gepubliceerde “*FAQ: Overgang van het W. Venn. naar het WVV*”<sup>(210)</sup> wordt dit verder verduidelijkt.

<sup>(209)</sup> In haar Advies van 22 januari 2020 inzake de nieuwe modellen van de enkelvoudige jaarrekening neer te leggen bij de Balanscentrale, stelt de CBN dat, voor wat de vennootschap betreft, koppeling aan de afsluitdatum van het boekjaar noodzakelijk is en dat bijgevolg de nieuwe bepalingen (in casu, inzake de neerlegging van de jaarrekening) afhankelijk zijn van de afsluitingsdatum van het boekjaar (Randnummer 9 van het advies).

<sup>(210)</sup> Nieuw Wetboek van vennootschappen en verenigingen (ibr-ire.be), p. 25-26.

Wanneer de jaarrekening wordt afgesloten vóór 1 januari 2020 (dus 31 december 2019 of eerder) en de commissaris zijn verslag opstelt ná die datum, zal hij met andere woorden een bijzondere waakzaamheid aan de dag dienen te leggen, omdat het mogelijk is dat hij inzake belangenconflicten beide wetboeken zal dienen toe te passen en ernaar zal dienen te verwijzen. Deze waakzaamheid zal ook nodig zijn wanneer het boekjaar van de entiteit niet overeenkomt met een burgerlijk jaar.

**421.** De belangenconflictregeling werd onder het WVV aangescherpt en uitgebreid tot de coöperatieve vennootschappen, de verenigingen en de stichtingen. Het WVV omschrijft het strijdig belang van vermogensrechtelijke aard, waarbij de notulen van de vergadering waarin de beslissing werd genomen of de verrichting werd gedaan, aan de commissaris moeten worden meegedeeld, voor de volgende entiteiten:

- de besloten vennootschap (BV) (art. 5:76 en 5:77 WVV);
- de coöperatieve vennootschap (CV) (art. 6:64 en 6:65 WVV);
- de naamloze vennootschap met monistisch bestuur (art. 7:96 en 7:97 WVV) en met duaal bestuur (art 7:115, 7:116 en 7:117 WVV);
- de vereniging zonder winstoogmerk (VZW) (art. 9:8 WVV)<sup>(211)</sup>;
- de stichting (art. 11:9 WVV).

De artikelen 2:98 en 2:129 WVV, die handelen over strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard in hoofde van de vereffenaars, verwijzen niet langer naar de toepasselijkheid van de desbetreffende artikelen van de verschillende vennootschapsvormen voor wat de werkzaamheden van de commissaris betreft. Hoewel de vereffening met andere woorden geen einde stelt aan het commissarismandaat, is er geen tussenkomst van de commissaris voorzien bij belangenconflicten in hoofde van de vereffenaar.

**422.** Indien het bestuursorgaan een beslissing neemt waarbij een lid, rechtstreeks of onrechtstreeks, een strijdig belang van vermogensrechtelijke aard heeft, vereist het WVV, naargelang van de vennootschapsvorm, dat deze beslissing het voorwerp uitmaakt van een omschrijving in de notulen (of, in voorkomend geval, het bijzonder verslag) van het bestuursorgaan van de aard van de beslissing of verrichting en van de verantwoording van het genomen besluit, alsook van een omschrijving van de vermogensrechtelijke gevolgen ervan voor de entiteit. Dit deel van de notulen (en dus niet langer de notulen) (of, in voorkomend geval, het bijzonder verslag) wordt in zijn geheel opgenomen in het jaarverslag of in een stuk dat samen met de jaarrekening wordt neergelegd.

De leden van het bestuursorgaan met een belangenconflict van vermogensrechtelijke aard, mogen niet langer deelnemen aan de beraadslagingen van het bestuursorgaan over deze verrichtingen of beslissingen, noch – logischerwijze – aan de stemming in dat verband.

<sup>(211)</sup> De verplichting van het bestuursorgaan om in de notulen de aard van beslissing of verrichting en de vermogensrechtelijke gevolgen ervan voor de vereniging te omschrijven en het genomen besluit te verantwoorden geldt enkel voor de VZW's die op de balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar meer dan één van de in artikel 3:47, §2, bedoelde criteria overschrijdt. (art. 9:8, tweede lid WVV) Zie, *infra*, sectie 3.8.



Inzake de naamloze vennootschappen met duaal bestuur, behoort de regeling inzake strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard tot het bevoegdheidsniveau van de raad van toezicht en niet langer tot dat van de directieraad (voorheen directiecomité). In het duaal model in de NV zal de raad van toezicht beslissen indien het belangenconflict dat zich voordoet op het niveau van de directieraad (art. 7:117 WVV).

**423.** Hiertoe dient de commissaris kennis te nemen van de notulen van de vergadering van het bestuursorgaan (in de NV ingeval van duaal bestuur de raad van toezicht), die door deze aan de commissaris werden overhandigd en waarin melding wordt gemaakt van het bestaan van een strijdig belang van vermogensrechtelijke aard. De commissaris dient na te gaan of de notulen die melding maken van het bestaan van een belangenconflict een strijdig belang van vermogensrechtelijke aard, alle door het WVV voorgeschreven inlichtingen bevat. Er bestaat evenwel geen actieve onderzoeksplicht in hoofde van de commissaris naar analogie van het nazicht van de naleving van het WVV en de statuten (bijkomende norm (herziene versie 2020), par. A43).

**424.** De commissaris dient, door een professioneel-kritische instelling te handhaven, de in de notulen van het bestuursorgaan opgenomen vermogensrechtelijke gevolgen voor de entiteit te toetsen op van materieel belang zijnde inconsistenties tussen, enerzijds, de financiële en boekhoudkundige gegevens die vermeld staan in de notulen van het bestuursorgaan en, anderzijds, de jaarrekening en de informatie die hij heeft verzameld en geanalyseerd in het kader van zijn beoordeling. Hij dient tevens alert te blijven voor aanwijzingen dat de omschreven vermogensrechtelijke gevolgen van materieel belang zijnde inconsistenties lijken te bevatten ten opzichte van de informatie waarover hij anderszins beschikt in het kader van de uitvoering van zijn opdracht (bijkomende norm (herziene versie 2020), par. 107).

Het bepalen van de aard en omvang van de benodigde werkzaamheden is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Zo zouden deze werkzaamheden kunnen bestaan uit het vergelijken van geselecteerde bedragen, of andere elementen die bedoeld zijn om hetzelfde te zijn, met dergelijke bedragen of andere elementen in de jaarrekening, uit het selecteren van te vergelijken bedragen of elementen en uit het controleren of deze rekenkundig juist zijn.

Het begrip “van materieel belang” wordt in deze context beschouwd als informatie in verband met het belangenconflict die onjuist is vermeld of anderszins misleidend is (inclusief omdat het informatie weglaat of verhult die nodig is voor een goed begrip van de vermogensrechtelijke gevolgen van het belangenconflict). Deze “materialiteit” is in deze context met andere woorden niet de drempel die wordt gebruikt in het kader van de controle van de jaarrekening en staat dan ook los van de algehele materialiteit die overeenkomstig ISA 320 bepaald wordt.

**425.** De commissaris dient in een afzonderlijke sectie van het tweede deel van zijn commissarisverslag, zijnde de sectie “Andere vermeldingen”, de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap te beoordelen van de besluiten van het bestuursorgaan zoals door deze omschreven en waarvoor een strijdig belang van vermogensrechtelijke aard bestaat.

**426.** Voor zover deze zijn opgenomen in de notulen van het bestuursorgaan, kan de commissaris, zo hij dit nuttig acht, deze vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap zoals weergegeven in de notulen van het bestuursorgaan en waarover hij zijn beoordeling geeft, mede kopiëren in zijn commissarisverslag. Vermogensrechtelijke gevolgen die niet weergegeven worden in de notulen mogen evenwel niet opgenomen worden in het commissarisverslag (bijkomende norm (herziene versie 2020), par. A47).

Indien de informatie niet door de entiteit werd verstrekt, kan en mag de commissaris bijgevolg in zijn commissarisverslag geen afzonderlijke omschrijving geven van de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap van de beslissingen van het bestuursorgaan waarvoor een tegenstrijdig belang van vermogensrechtelijke aard bestaat. Hij dient zich volgens het WVV te beperken tot het geven van een beoordeling van de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap van de besluiten van het bestuursorgaan die de beslissing heeft genomen of de verrichting heeft gedaan en zoals weergegeven in de notulen ervan.

Terwijl onder het oude W. Venn. kon geconcludeerd worden dat de wet geen verplichting bevatte voor de commissaris om de beschrijving van het bestuursorgaan te beoordelen, is dit nu zijn uitsluitend en soevereine bevoegdheid geworden. De commissaris dient de in de notulen van het bestuursorgaan opgenomen vermogensrechtelijke gevolgen voor de entiteit te toetsen op van materieel belang zijnde inconsistenties in de financiële en boekhoudkundige gegevens die vermeld staan in de notulen van het bestuursorgaan ten opzichte van de informatie die hij heeft verzameld en geanalyseerd in het kader van zijn beoordeling (bijkomende norm (herziene versie 2020), par. 107).

Teneinde deze vermogensrechtelijke gevolgen te beoordelen, verzamelt en analyseert de commissaris onder meer de noodzakelijke informatie over de voorgestelde verrichting, de betrokken personen, de uitvoeringsvoorwaarden van de verrichting, de contractuele voorwaarden, enz. Deze beoordeling houdt eveneens de toetsing in van de voordelen die aan de bestuurder(s) met het strijdig belang van vermogensrechtelijke aard wordt (worden) toegekend (bijkomende norm (herziene versie 2020), par. A45).

**427.** 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 WVV (en desgevallend de statuten van de vennootschap), met inbegrip van het overhandigen van de notulen aan de commissaris, 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 passende 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” (bijkomende norm (herziene versie 2020), par. 108).

We brengen in herinnering dat vermogensrechtelijke gevolgen die niet weergegeven worden in de notulen niet opgenomen mogen worden in het commissarisverslag (bijkomende norm (herziene versie 2020), par. A47, *in fine*).

**428.** Indien de commissaris van oordeel is dat de in de notulen omschreven aard van de beslissing of verrichting, de vermogensrechtelijke gevolgen ervan 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 deze ontoereikendheid te vermelden in de sectie “Andere vermeldingen” zonder evenwel de ontbrekende of onvolledige informatie zelfstandig te verschaffen of aan te vullen, aangezien hij dan het beroepsgeheim zou schenden. De in de notulen omschreven aard van de beslissing of verrichting, de vermogensrechtelijke gevolgen ervan dan wel de verantwoording van het besluit omtrent het belangenconflict dient alle elementen te bevatten die de aandeelhouders toelaten om de vermogensrechtelijke gevolgen van de beslissing of de verrichting te begrijpen.

Tevens betreft het verstrekken door het bestuursorgaan van onvoldoende en/of onjuiste informatie over het strijdig belang van vermogensrechtelijke aard een inbreuk op het WVV die door de commissaris als dusdanig in het tweede deel van zijn commissarisverslag afzonderlijk dient te worden vermeld onder de sectie “Andere vermeldingen” betreffende verrichtingen of beslissingen die in overtreding met de statuten of het WVV zijn gedaan of genomen.

### 3.7.2. Naleving door het bestuursorgaan van de door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen voorgeschreven procedure

**429.** 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 niet-genoteerde naamloze vennootschap heeft een contract afgesloten tot verwerving van een deelneming in de vennootschap XYZ waarvan de hoofdaandeelhouder bestuurder is in de vennootschap. Als gevolg van deze verrichting komt de vennootschap in het bezit van 100% van de aandelen van XYZ. De verwervingsprijs bedraagt € 1.000.000 voor 1.000 aandelen. Voor de helft van de aandelen werd er een betalingstermijn van 12 maanden zonder interesten toegestaan door de verkoper. De verwervingsprijs voor de eerste helft van het aandelenpakket bedraagt € 950/aandeel en deze voor de tweede helft € 1.050/aandeel;
- Alle bepalingen van artikel 7:96 of 7:115 WVV werden nageleefd waaronder meer bepaald de vermelding in het jaarverslag van de vereiste inlichtingen.
- Er worden 2 voorbeelden gegeven al naargelang van de hieronder vermelde mogelijkheden:  
*Mogelijkheid 1:* De commissaris vindt het niet wenselijk om de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap vermeld in het jaarverslag, ook nog eens in het commissarisverslag te vermelden.  
*Mogelijkheid 2:* De commissaris vindt het *wel* wenselijk om de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap vermeld in het jaarverslag ook nog eens in het commissarisverslag te vermelden ten behoeve van het belang voor het maatschappelijk verkeer.

**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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) ...<sup>(212)</sup>.. gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening<sup>(213)</sup>****Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen*****Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(217)</sup> ... van de Vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht ...<sup>(217)</sup> ... alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

***Aspecten betreffende het jaarverslag***

Na het uitvoeren ...<sup>(217)</sup> ... geen afwijking van materieel belang te melden.

***Vermelding betreffende de sociale balans***

De sociale balans ...<sup>(217)</sup> ... in het kader van onze opdracht.

***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor ...<sup>(217)</sup> ... 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<sup>(214)</sup>].

***Andere vermeldingen***

- Onverminderd ...<sup>(217)</sup> ... wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- Wij dienen u geen ...<sup>(217)</sup> ... zijn gedaan of genomen.
- De resultaatverwerking ...<sup>(217)</sup> ... de wettelijke en statutaire bepalingen.
- De raad van bestuur [raad van toezicht] heeft de in het jaarverslag beschreven beslissingen genomen, met vermogensrechtelijke gevolgen. De raad van bestuur heeft aan de aandeelhouders, overeenkomstig artikel 7:96 (7:115) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, inlichtingen verschaft over het sluiten van een contract tussen de Vennootschap en de vennootschap “XYZ”, waarvan de hoofdaandeelhouder tevens bestuurder is in de vennootschap.

<sup>(212)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(213)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

<sup>(214)</sup> Zie bijkomende norm (herziene versie 2020).

*(Mogelijkheid 1)* Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vennoetschap zoals beschreven in de besluiten van de raad van bestuur (raad van toezicht) beoordeeld.<sup>(215)</sup>

*(Mogelijkheid 2)* Het contract betreft de verwerving van een deelneming in de vennootschap XYZ waarvan de hoofdaandeelhouder bestuurder is in de vennootschap. Als gevolg van deze verrichting komt de vennootschap in het bezit van 100% van de aandelen van XYZ. De verwervingsprijs bedraagt € 1.000.000 voor 1.000 aandelen. Voor de helft van de aandelen werd er een betalingstermijn van 12 maanden zonder interesten toegestaan door de verkoper. De verwervingsprijs voor de eerste helft van het aandelenpakket bedraagt € 950/aandeel en deze voor de tweede helft € 1.050/aandeel. Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vennoetschap zoals beschreven in de besluiten van de raad van bestuur (raad van toezicht) beoordeeld.<sup>(216)</sup>

### 3.7.3. Naleving door het bestuursorgaan van de door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen voorgeschreven procedure maar waarbij de beoordeling aanleiding geeft tot het maken van opmerkingen door de commissaris

**430.** Met dezelfde casusgegevens als onder 3.7.2. hierboven is het denkbaar dat het bestuursorgaan de contractuele voorwaarden en de vermogensrechtelijke gevolgen van de genomen beslissing of gedane verrichting niet juist en niet volledig weergeeft conform de informatie waarover de commissaris beschikt ingevolge de door hem uitgevoerde controles in het kader van zijn commissarisopdracht.

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 niet-genoteerde naamloze vennootschap heeft een contract afgesloten tot verwerving van een deelneming in de vennootschap XYZ waarvan de hoofdaandeelhouder bestuurder is in de vennootschap. Als gevolg van deze verrichting komt de vennootschap in het bezit van 100% van de aandelen van XYZ. De verwervingsprijs bedraagt € 1.000.000 voor 1.000 aandelen. Voor de tweede helft van de aandelen werd er een betalingstermijn van 12 maanden zonder interesten toegestaan door de verkoper. De verwervingsprijs voor de eerste helft van het aandelenpakket bedraagt € 950/aandeel en deze voor de tweede helft € 1.050/aandeel.
- De informatie verstrekt in het jaarverslag is onvolledig omdat de onontbeerlijke gegevens met betrekking tot de aankoopprijs ontbreken.
- De commissaris heeft op deze onvolledige informatie gewezen, maar het bestuursorgaan heeft geen remediërende actie ondernomen op datum van het commissarisverslag.

<sup>(215)</sup> Op grond van zijn professionele oordeelsvorming kan de commissaris beslissen om dit als volgt te formuleren: “*Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen van de beslissing van het bestuursorgaan [datum invoegen] zoals beschreven in [verwijzing naar de genomen beslissing betreffende het belangenconflict of naar de hierop betrekking hebbende inlichtingen opgenomen in het jaarverslag of een stuk dat samen met de jaarrekening wordt neergelegd] beoordeeld en hebben u niets te melden.*”

<sup>(216)</sup> *Ibid.*

**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.

De besluiten van het bestuursorgaan van een naamloze vennootschap in het jaarverslag zouden als volgt weergegeven kunnen zijn:

*JAARVERSLAG VENNOOTSCHAP*

*“De vennootschap heeft een contract afgesloten tot verwerving in contanten van een deelneming voor een bedrag van € 1.000.000 in de vennootschap XYZ waarvan de hoofdaandeelhouder bestuurder in de vennootschap is. Als gevolg van deze verrichting, is de vennootschap in het bezit gekomen van 100% van de aandelen van XYZ. Er werd een termijn van 12 maanden zonder intresten toegestaan door de verkoper ten belope van de helft van de prijs.”*

Dit voorbeeld dient uiteraard voort te bouwen op Mogelijkheid 1 hierboven, aangezien de commissaris, in geval van tijdens de controlewerkzaamheden vastgestelde ontoereikendheden of onjuistheden in de door het bestuursorgaan in haar besluiten opgenomen gegevens en zoals weergegeven in het jaarverslag, evenwel niet de ontbrekende onvolledige of onjuiste informatie zelfstandig kan verschaffen, aanvullen of corrigeren. Immers, volgens de nieuwe art 7:96 en 7:115 WVV, mag de commissaris slechts een beoordeling verstrekken.

**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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “vennootschap”) ...<sup>(217)</sup>.. gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening<sup>(218)</sup>****Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen*****Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(222)</sup> ... van de vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht ...<sup>(222)</sup> ... alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

***Aspecten betreffende het jaarverslag***

Na het uitvoeren ...<sup>(222)</sup> ... geen afwijking van materieel belang te melden.

***Vermelding betreffende de sociale balans***

De sociale balans ...<sup>(222)</sup> ... in het kader van onze opdracht.

***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor ...<sup>(222)</sup> ... 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<sup>(219)</sup>].

***Andere vermeldingen***

- Onverminderd ...<sup>(222)</sup> ... wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- 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 en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- De raad van bestuur [raad van toezicht] heeft de in het jaarverslag beschreven beslissingen genomen, met de volgende vermogensrechtelijke gevolgen: de raad van bestuur heeft aan de aandeelhouders, overeenkomstig artikel 7:96 (7:115) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, inlichtingen verschaft over het sluiten van een contract tot verwerving van een deelneming in de vennootschap XYZ, waarvan de hoofdaandeelhouder tevens bestuurder is in de vennootschap. Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap zoals beschreven in de besluiten van de raad van bestuur (raad van toezicht) beoordeeld en hierbij ontoereikendheden vastgesteld inzake de daarin opgenomen voorwaarden en cijfermatige informatie betreffende de genomen beslissing.
- De resultaatverwerking ...<sup>(222)</sup> ... de wettelijke en statutaire bepalingen.

<sup>(217)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(218)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

<sup>(219)</sup> Zie bijkomende norm (herziene versie 2020).

### 3.7.4. In het geheel niet-naleving door het bestuursorgaan van de door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen voorgeschreven procedure

431. 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 maken en dat bijgevolg de bepalingen van het WVV 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.

De vraag of het op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden al dan niet praktisch uitvoerbaar is voor de commissaris om een zelfstandige beschrijving en kwantificering van de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap te verstrekken van het strijdig belang, is irrelevant geworden, aangezien volgens de nieuwe art 7:96 en 7:115 WVV, de commissaris slechts een beoordeling mag verstrekken.



**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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) ...<sup>(220)</sup>.. gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening<sup>(221)</sup>****Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen*****Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan***

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor ...<sup>(225)</sup> ... van de Vennootschap.

***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht ...<sup>(225)</sup> ... alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

***Aspecten betreffende het jaarverslag***

Na het uitvoeren ...<sup>(225)</sup> ... geen afwijking van materieel belang te melden.

***Vermelding betreffende de sociale balans***

De sociale balans ...<sup>(225)</sup> ... in het kader van onze opdracht.

***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor ...<sup>(225)</sup> ... 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<sup>(222)</sup>].

***Andere vermeldingen***

- Onverminderd ...<sup>(225)</sup> ... wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- 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 en verenigingen 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 7:96 (7:115) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en artikel [...] van de statuten niet zijn nageleefd. Wij hebben het bestuursorgaan van de Vennootschap hiervan schriftelijk op de hoogte gebracht.
- De resultaatverwerking ...<sup>(225)</sup> ... de wettelijke en statutaire bepalingen.

<sup>(220)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

<sup>(221)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 2.

<sup>(222)</sup> Zie bijkomende norm (herziene versie 2020).

### 3.8. NON-PROFITSECTOR

**432.** 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.

**433.** Overeenkomstig artikel 3:98 en 3:99 WVV, is artikel 3:75 WVV van overeenkomstige toepassing op de (internationale) verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, met uitzondering van artikel 3:75, §1, 8° (de resultaatverwerking). (art. 144 W. Venn. zoals van toepassing verklaard op de verenigingen en stichtingen door de wet van 27 juni 1921)

**434.** Met de inwerkingtreding van het WVV, is voorzien dat het bestuursorgaan van de (i)VZW's en stichtingen die een commissaris hebben voortaan verplicht is om in een "jaarverslag" rekenschap te geven van zijn beleid (art. 3:48 en 3:52 WVV). Dit is de enige rapporteringsverplichting die door de wetgever aan het bestuursorgaan wordt opgelegd. De morele en activiteitenverslagen die in bepaalde omstandigheden en/of in bepaalde sectoren opgesteld worden zijn niet omkaderd door de wet.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van de hiernavolgende voorbeelden van het deel "Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen", wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of de voorbeelden van toepassing zijn in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden.

### Jaarverslag

**435.** Uit artikel 3:48, §2 WVV vloeit voort dat de inhoud van dit verslag voor elk punt gelijkaardig is aan het verslag dat door de wetgever voor grote vennootschappen wordt voorzien. Dit jaarverslag maakt integraal deel uit van de informatie die gelijktijdig met de jaarrekening moet worden neergelegd.<sup>(223)</sup>

**436.** Vanuit het standpunt van de commissaris gelden dezelfde verificatiewerkzaamheden en rapporteringsverplichtingen als voor het jaarverslag op te stellen door vennootschappen.

<sup>(223)</sup> Artikel 3:47, §7 WVV voorziet dat volgende documenten gelijktijdig en conform het eerste lid worden neergelegd:

- 1° een stuk met de naam en voornaam van de bestuurders en in voorkomend geval van de commissarissen die in functie zijn;
- 2° in voorkomend geval, het verslag van de commissaris;
- 3° in voorkomend geval, het jaarverslag.

Derhalve dient de commissaris, overeenkomstig de bijkomende norm (herziene versie 2020):

- (1) na te gaan of de eventuele afwezigheid van een jaarverslag conform is met het WVV;
- (2) aan te geven of het jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening door de door paragraaf 14 (a) van ISA 720 (Herzien) vereiste werkzaamheden toe te passen;
- (3) er zich van te vergewissen dat het jaarverslag is opgesteld overeenkomstig de artikelen 3:48 (of 3:52) WVV en na te gaan of het jaarverslag (verenigingen) alle door het WVV voorgeschreven vermeldingen behandelt;
- (4) na te gaan of het jaarverslag afwijkingen van materieel belang bevat, in het bijzonder ten aanzien van de kennis verkregen in de controle, door ISA 720 (Herzien) toe te passen, in het bijzonder de paragrafen 14 (b) en 15.

De commissaris dient naar aanleiding van zijn vaststellingen inzake het jaarverslag een sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag” in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” op te nemen.

We verwijzen tevens naar, *supra*, sectie 3.2.1. waar algemene principes inzake het jaarverslag worden toegelicht.

**437.** De volgende vermelding zal opgenomen worden in het tweede deel van het commissarisverslag:

***Aspecten betreffende het jaarverslag***

*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 het artikel 3:48 [in het geval van een stichting: 3:52] van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.*

*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.*

**Moreel verslag/activiteitenverslag**

**438.** Sommige verenigingen, die al dan niet een jaarverslag dienen op te stellen, stellen een moreel of activiteitenverslag op. Dit verslag beantwoordt niet aan de voorschriften van artikel 3:48, §2 WVV. We verwijzen tevens naar, *supra*, sectie 3.2.1. waar algemene principes inzake het jaarverslag worden toegelicht en naar, *supra*, de sectie 3.2.6. die het vrijwillig door een vennootschap opgestelde activiteitenverslag behandelt.

**439.** In de meeste gevallen open de inhoud van het moreel verslag/activiteitenverslag en de wijze waarop dit door het bestuursorgaan ter beschikking wordt gesteld tot de toepassing van ISA 720 (Herzien).

De volgende vermelding zal opgenomen worden in het tweede deel van het commissarisverslag, indien de vereniging een jaarverslag dient op te stellen en tegelijk een moreel verslag/activiteitenverslag opstelt:

***“Aspecten betreffende het jaarverslag en andere informatie opgenomen in het moreel verslag [activiteitenverslag]***

*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 het artikel 3:48 [in het geval van een stichting: 3:52] van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.*

*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 het jaarverslag en de andere informatie opgenomen in het activiteitenverslag, zijnde <sup>(224)</sup>:*

*– [aan te vullen] <sup>(225)</sup>*

*– ...]*

*een afwijking van materieel belang bevat[ten], 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.”.*

De volgende vermelding zal opgenomen worden in het tweede deel van het commissarisverslag, indien de vereniging enkel een moreel verslag/activiteitenverslag opstelt:

***“Aspecten betreffende de andere informatie opgenomen in het moreel verslag [activiteitenverslag]***

*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:*

<sup>(224)</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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”.”.

<sup>(225)</sup> 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 (bijv. 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.

– [aan te vullen]

– ...

*een afwijking van materieel belang bevat, 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.”.*

**440.** In uitzonderlijke omstandigheden zou het moreel verslag [activiteitenverslag] niet aan alle criteria van ISA 720 (Herzien) kunnen voldoen (zie bijlage 6). In dat geval kan de commissaris het nuttig achten om de aandacht van de algemene vergadering te vestigen op het feit dat hij het 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 <sup>(226)</sup> [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.”.*

## **Niet-naleving van de statuten of van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen**

**441.** In bepaalde gevallen kan de commissaris met een niet-naleving van statutaire of wettelijke bepalingen worden geconfronteerd, zoals, bijvoorbeeld, het artikel 3:49 (VZW) of 3:53 (stichtingen) WvV met betrekking tot de correctie van de jaarrekening.

WAARSCHUWING: Alvorens gebruik te maken van de hiernavolgende voorbeelden van het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, wordt de lezer van dit boek verzocht na te gaan of de voorbeelden van toepassing zijn in de concrete situatie, dit is nadat rekening is gehouden met *alle* relevante feiten en omstandigheden.

**442.** 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 \_\_ van de statuten;*
- *het budget van het jaar 20\_\_ niet werd goedgekeurd door de algemene vergadering zoals bepaald door artikel 3:47 van het Wetboek van*

<sup>(226)</sup> 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.

*vennootschappen en verenigingen (artikel 3:51 in het geval van een stichting);*

- *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 het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn gedaan of genomen.”.*

## **Bepalingen die van toepassing zijn op de belangenconflicten bij VZW's of stichtingen krachtens het Wetboek van vennootschappen en verenigingen**

**443.** In de vereniging die op de balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar meer dan één van de in artikel 3:47, §2, bedoelde criteria overschrijdt, omschrijft het bestuursorgaan in de notulen de aard van de in het eerste lid van artikel 9:8 WVV bedoelde beslissing of verrichting en de vermogensrechtelijke gevolgen ervan voor de vereniging en verantwoordt hij het genomen besluit. Dit deel van de notulen wordt in zijn geheel opgenomen in het jaarverslag of in het stuk dat samen met de jaarrekening wordt neergelegd. (art. 9:8, §1, 2° lid, WVV in het geval van een VZW)

In een vereniging mag de bestuurder met een belangenconflict deelnemen aan de beraadslagingen van het bestuursorgaan over deze beslissingen of verrichtingen, noch aan de stemming in dat verband. Wanneer de meerderheid van de aanwezige of vertegenwoordigde bestuurders een belangenconflict heeft, dan wordt de beslissing of de verrichting aan de algemene vergadering voorgelegd; ingeval de algemene vergadering de beslissing of de verrichting goedkeurt, kan het bestuursorgaan ze uitvoeren.

In het geval van een stichting is art. 11:9, §1, 1° lid WVV van toepassing dat stelt dat de andere bestuurders in de notulen, of de enige bestuurder in een bijzonder verslag, de aard van de in artikel 11:8 WVV bedoelde beslissing of verrichting en de vermogensrechtelijke gevolgen ervan voor de stichting omschrijven en het genomen besluit verantwoorden. In het jaarverslag of in het stuk dat samen met de jaarrekening wordt neergelegd, wordt dit deel van de notulen of dit bijzonder verslag in zijn geheel opgenomen.

Ingeval de vereniging of stichting een commissaris heeft benoemd, worden de notulen van de vergadering (of het verslag in het geval van een stichting met enige bestuurder) aan hem meegedeeld. In zijn in artikel 3:74 WVV bedoelde verslag beoordeelt de commissaris, in een afzonderlijke sectie, de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vereniging of voor de stichting van de besluiten van het bestuursorgaan waarvoor een strijdig belang als bedoeld in de artikelen 9:8, §1, 1° lid (verenigingen) en 11:8, §1, 1° lid (stichtingen) WVV van vermogensrechtelijk aard bestaat.

We verwijzen verder naar de bespreking van deze problematiek in, *supra*, sectie 3.7.

### 3.9. CORRECTIE VAN DE JAARREKENING NA GOEDKEURING DOOR DE STATUTAIRE ALGEMENE VERAGDERING

**444.** Sectie 1.5.5., *supra*, bevat de algemene principes inzake de correctie van de jaarrekening. De lezer van dit boek zal kennisnemen van deze sectie.

De secties 2.3. en 2.10., *supra*, bevatten verschillende scenario's verbonden aan de correctie van de jaarrekening. Wanneer de bepalingen van artikel 3:19 WVV van toepassing zijn tijdens het boekjaar onder controle en het bestuursorgaan niet overgaat tot een correctie van de jaarrekening, zal de commissaris de niet-naleving van het voeren van de boekhouding en van de bepalingen van het WVV en van de statuten vermelden in het tweede deel van zijn commissarisverslag.

Wanneer het bestuursorgaan overgaat tot het opstellen van een nieuwe jaarrekening, zal de commissaris, in de meeste gevallen, bij het opstellen van het tweede deel van zijn commissarisverslag, vermelden dat het gaat om een jaarverslag dat werd aangepast naar aanleiding van de correctie van de jaarrekening.

Over het algemeen zal de correctie van de jaarrekening geen andere wijzigingen van het tweede deel van het commissarisverslag tot gevolg hebben.





## **HOOFDSTUK 4**

### **VERSLAG IN HET KADER VAN EEN ONDERNEMINGSRAAD OVER DE JAARREKENING OPGESTELD DOOR EEN BIJKANTOOR**

De opdracht ten aanzien van de ondernemingsraad kan worden uitgevoerd ofwel als commissaris dan wel als bedrijfsrevisor. In het eerste geval vervult de commissaris zijn opdracht ten aanzien van de ondernemingsraad van een vennootschap overeenkomstig de bepalingen van het WVV. In het laatste geval vervult de bedrijfsrevisor deze opdracht overeenkomstig de bepalingen van het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden, in het kader van de Wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven. Dit laatste geval is van toepassing indien bijv. de entiteit geen rechtspersoonlijkheid heeft in België, zoals voor een bijkantoor van een entiteit opgericht naar buitenlands recht (succursaal/ 'branch'). Dit hoofdstuk handelt over het laatstgenoemde geval.

Artikel 15bis van voornoemde Wet van 20 september 1948 bepaalt dat in elke onderneming waar een ondernemingsraad van een vennootschap werd opgericht in uitvoering van deze wet, met uitzondering van de gesubsidieerde onderwijsinstellingen, één of meer bedrijfsrevisoren worden benoemd.

De opdracht van de bedrijfsrevisor ten opzichte van de ondernemingsraad van een vennootschap, alsook hun benoeming, vernieuwing van het mandaat of opzegging, worden geregeld door de artikelen 3:83 tot en met 3:94 WVV (art. 151-164 W. Venn.).

Artikel 3:83 WVV bepaalt: *“In elke vennootschap waar een ondernemingsraad moet worden opgericht krachtens de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, met uitzondering van de gesubsidieerde onderwijsinstellingen, worden één of meer bedrijfsrevisoren benoemd met als taak:*

- 1° verslag uit te brengen bij de ondernemingsraad over de jaarrekening en over het jaarverslag overeenkomstig de artikelen 3:74 en 3:75;*
- 2° de getrouwheid en volledigheid te certificeren van de economische en financiële inlichtingen die het bestuursorgaan aan de ondernemingsraad verstrekt, voor zover deze inlichtingen uit de boekhouding, uit de jaarrekening van de vennootschap blijken of uit andere verifieerbare stukken voortvloeien;*
- 3° in het bijzonder ten behoeve van de door de werknemers benoemde leden van de ondernemingsraad de betekenis van de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen ten aanzien van de financiële structuur en de evolutie in de financiële toestand van de vennootschap te verklaren en te ontleden;*
- 4° indien hij van oordeel is de in het 2°, bedoelde certificering niet te kunnen afgeven of indien hij leemten vaststelt in de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen, het bestuursorgaan daarvan op de hoogte te brengen en, indien dit daaraan geen gevolg geeft binnen een maand volgend op zijn tussenkomst, op eigen initiatief de ondernemingsraad daarvan in kennis te stellen. De bedrijfsrevisoren oefenen dezelfde taken uit met betrekking tot de in artikel 3:12, §1, 8°, bedoelde sociale balans.”*

Hierna volgt een voorbeeld van verslag dat de bedrijfsrevisor kan richten aan de ondernemingsraad van een bijkantoor.

Ter herinnering: bijkantoren zijn niet gehouden tot het neerleggen van de jaarrekening bij de Nationale Bank van België gezien de rechtsvorm van het bijkantoor. Toch zal het bijkantoor, indien een ondernemingsraad is opgericht, de jaarrekening dienen op te stellen zoals elke andere vennootschap.

**WAARSCHUWING:** Alvorens gebruik te maken van het hiernavolgend voorbeeld van verslag, 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.

**VERSLAG VAN DE BEDRIJFSREVISOR AAN DE ONDERNEMINGSRAAD VAN  
[HET BIJKANTOOR \_\_\_\_] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP**

\_\_ \_\_\_\_ **20** \_\_

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van het bijkantoor en rechtsvorm] (het “Bijkantoor”), leggen wij u ons verslag van bedrijfsrevisor 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 op [xx] benoemd door de personen die aangesteld zijn voor het beheer van het Bijkantoor na akkoord van de ondernemingsraad<sup>(227)</sup>. Ons mandaat van bedrijfsrevisor loopt af in [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de jaarrekening van [het Bijkantoor xx] uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.<sup>(228)</sup>

**Verslag over de jaarrekening**

***Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de jaarrekening van het Bijkantoor, 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 het Bijkantoor 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<sup>(229)</sup>. Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor 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 de personen aangesteld voor het beheer van het Bijkantoor 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.

<sup>(227)</sup> In voorkomend geval aan te passen als volgt: “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad*”.

<sup>(228)</sup> 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*”.

<sup>(229)</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau*”.

***Verantwoordelijkheden van de personen aangesteld voor het beheer van het Bijkantoor voor het opstellen van de jaarrekening***

De personen aangesteld voor het beheer van het Bijkantoor zijn 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 zijn de personen aangesteld voor het beheer van het Bijkantoor verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van het Bijkantoor om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij de personen aangesteld voor het beheer van het Bijkantoor het voornemen heeft om het Bijkantoor te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

***Verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisoren 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. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van het Bijkantoor, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van het Bijkantoor ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

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 het Bijkantoor;

- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door de personen aangesteld voor het beheer van het Bijkantoor 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 het Bijkantoor 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 verslag van bedrijfsrevisor 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 verslag van bedrijfsrevisor. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat het Bijkantoor 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 de personen aangesteld voor het beheer van het Bijkantoor 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 de personen aangesteld voor het beheer van het Bijkantoor***

De personen aangesteld voor het beheer van het Bijkantoor is verantwoordelijk voor [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 de Wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven en zijn uitvoeringsbesluiten.

#### ***Verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor***

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA's), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, bepaalde documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd, alsook de naleving van bepaalde verplichtingen uit de Wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven en zijn uitvoeringsbesluiten te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

#### ***Vermelding betreffende de sociale balans***

De sociale balans bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.

***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

2. Ons bedrijfsrevisorenkantoor<sup>(230)</sup> 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 het Filiaal.

***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 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven en zijn uitvoeringsbesluiten zijn gedaan of genomen.

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

<sup>(230)</sup> 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 het Bijkantoor.*”.





## **HOOFDSTUK 5**

### **VERSLAG IN HET KADER VAN EEN ONTBINDING EN VEREFFENING**

## 5.1. ALGEMENE PRINCIPES

**445.** In geval van een ontbinding-vereffening worden 3 financiële overzichten voorgelegd aan de commissaris:

- 1) de staat van activa en passiva op basis van dewelke de algemene vergadering zal beslissen tot ontbinding (art. 2:71 WVV);
- 2) de balans op datum van de beslissing door de algemene vergadering tot ontbinding (art. 2:70 WVV);
- 3) de balans per einde van het boekjaar zoals bepaald in de statuten.

Dit hoofdstuk behandelt niet de wettelijke opdracht over de staat waarvan sprake onder (1).

In dit hoofdstuk wordt nagegaan wat de gevolgen zijn van een door het bestuursorgaan aan de algemene vergadering geformuleerd voorstel van beslissing tot ontbinding op het commissarisverslag, onder meer wat de van toepassing zijnde waarderingsregels zijn, en dit zowel voor als na de notariële akte.

**446.** Bij het opstellen van de jaarrekening naar aanleiding van de het voorstel van beslissing tot ontbinding rijst de fundamentele vraag over de te hanteren waarderingsregels: in continuïteit of in discontinuïteit.

Het advies 2018/18 van de CBN betreffende de toepassing van de waarderingsregels in geval van stopzetting of gedeeltelijke stopzetting van de activiteiten van een vennootschap behandelt heel gedetailleerd de verschillende mogelijke scenario's.<sup>(231)</sup>

Zonder in de details van dit advies te treden, dienen we te noteren dat indien de algemene vergadering beslist om niet langer (alle) activiteiten verder te zetten, of indien de continuïteitsveronderstelling niet kan weerhouden worden, de waarderingsregels dienovereenkomstig dienen te worden aangepast. In geval van stopzetting, zijn in het bijzonder volgende regels van toepassing (artikel 3:6, §2 KB/WVV (art. 28, §2 KB/W. Venn.)):

- de oprichtingskosten moeten volledig worden afgeschreven;
- voor de vaste en de vlottende activa moet zo nodig tot aanvullende afschrijvingen of waardeverminderingen worden overgegaan om de boekwaarde terug te brengen tot de vermoedelijke realisatiewaarde;
- een voorziening moet worden gevormd voor de kosten die verbonden zijn aan de beëindiging van de werkzaamheden, inzonderheid voor de aan het personeel uit te keren vergoedingen.

Aanvullend heeft de CBN reeds in het advies 2011/8 “Verslaggeving bij ontbinding en vereffening”, benadrukt dat, in het geval van ontbinding van de vennootschap, het

<sup>(231)</sup> We verwijzen evenwel naar de reactie van het IBR op het ontwerpadvies “Going concern – Waarderingsregels bij de stopzetting of gedeeltelijke stopzetting van het bedrijf van een onderneming (18 april 2018)”. De reactie is beschikbaar op de website van het IBR: <https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving-en-publicaties/technische-nota-s/technische-notas-detail-page/reactie-van-de-raad-van-het-ibr-op-cbn-ontwerpadviezen>.

bestuursorgaan kan verantwoorden dat bovenstaand artikel van het KB/WVV niet wordt toegepast op het geheel of een deel van de boekhoudposten.

**447.** Het eerste voorbeeld betreft het commissarisverslag wanneer het bestuursorgaan formeel beslist heeft om voor te stellen een einde te stellen aan de activiteiten van de vennootschap maar de notariële akte werd nog niet verleden. Behoudens in het geval van een ontbinding en vereffening in één enkele akte, start de opdracht van de vereffenaar op het ogenblik van de notariële akte. In het tweede voorbeeld zal het geval van een vereffening na de notariële akte worden behandeld.

In het geval van een vereffening komt de opdracht van de commissaris niet ten einde. Overeenkomstig artikel 2:70, *in fine* WVV heeft de beslissing tot ontbinding de afsluiting van het boekjaar tot gevolg. De jaarrekening zelf wordt gecontroleerd door de commissaris. Nadien zal jaarlijks (artikel 2:99 WVV) een jaarrekening worden opgesteld die eveneens door de commissaris wordt gecontroleerd zolang zijn mandaat loopt (zie het tweede voorbeeld). Indien de beslissing tot ontbinding niet samenvalt met het einde van het boekjaar, zal de driejaarlijkse termijn voor het mandaat wijzigen. De commissaris dient de wettelijke controle van de jaarrekening opgesteld door de vereffenaar uit te voeren en zijn verslag gericht aan de algemene vergadering op te stellen. Om redenen van volledigheid merken we op dat een ontbinding en vereffening in één enkele akte de opdracht van de commissaris wel beëindigt.

**448.** ISA 570 (Herzien) verwijst in paragraaf 2 naar het feit dat de financiële overzichten worden *“opgesteld onder de veronderstelling dat de continuïteit van de entiteit gehandhaafd blijft en zij haar activiteiten in de voorzienbare toekomst zal voortzetten. Financiële overzichten voor algemene doeleinden worden opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het management voornemens is de entiteit te liquideren of de activiteiten te beëindigen dan wel hiervoor geen realistisch alternatief heeft. (...) Wanneer het hanteren van de continuïteitsveronderstelling passend is, worden activa en passiva opgenomen uitgaande van de veronderstelling dat de entiteit in staat zal zijn in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen.”*

ISA 570 (Herzien) dient met andere woorden *mutatis mutandis* te worden toegepast wanneer de beslissing om de activiteiten van de entiteit stop te zetten reeds werd genomen en de waarderingsregels bijgevolg werden aangepast aan deze omstandigheden, zoals door artikel 3:6 KB/WVV vereist. De paragrafen in de secties “Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening” en “Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening” met betrekking tot de continuïteitsveronderstelling moeten worden aangepast volgens het voorbeeld 5.2., *infra*.

## 5.2. VOORSTEL TOT ONTBINDING DOOR HET BESTUURSORGAAN – COMMISSARISVERSLAG OPGESTELD VÓÓR DE NOTARIËLE AKTE

**449.** 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 de 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 alternatief voor de toepassing van de boekhoudkundige continuïteit in de omstandigheden aanvaardbaar is, en indien een jaarrekening wordt opgesteld in overeenstemming met dit alternatief, 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), over het algemeen onmiddellijk na de sectie “Basis voor het oordeel” worden ingevoegd. De commissaris moet in deze paragraaf een duidelijke verwijzing opnemen naar de benadrukte aangelegenheid alsook 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 een aangelegenheid die op gepaste wijze in de toelichting bij de jaarrekening werd gepresenteerd of toegelicht. ISA 706 (Herzien) laat niet toe aan de commissaris om zelf deze informatie te verstrekken. 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. Het is bovendien belangrijk dat deze beschrijving opgenomen wordt in de jaarrekening. Inderdaad, op grond van artikel 3:1 KB/WVV (art. 24 KB/W. Venn.), 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 [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “Vennootschap”) ...<sup>(232)</sup>... gedurende \_\_ opeenvolgende boekjaren.

**Verslag over de jaarrekening*****Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd ...<sup>(237)</sup>... 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 ...<sup>(237)</sup>... met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van ...<sup>(237)</sup>... en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat ...<sup>(237)</sup>... als basis voor ons oordeel.

***Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid [– Discontinuïteit]***

Zonder afbreuk te doen aan ons hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op toelichting VOL-kap \_\_\_\_ van de jaarrekening waarin de redenen worden toegelicht waarom het bestuursorgaan ertoe is gebracht de activiteiten van de Vennootschap stop te zetten en dientengevolge de waarderingsregels aan te passen conform artikel 3:6, §2 van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

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

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk ...<sup>(237)</sup>... 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 op [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 3:6, §2, van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 ...<sup>(237)</sup>... 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. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan

<sup>(232)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020).

de bedrijfsvoering van de Vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

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:

- (...<sup>(237)</sup>...)
- 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;
- (...<sup>(237)</sup>...).

Wij communiceren ...<sup>(237)</sup>...in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

**Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(233)</sup>**

<sup>(233)</sup> Stemt overeen met de standaardtekst van de bijkomende norm (herziene versie 2020), met uitzondering van de vereiste aanpassingen naargelang van de omstandigheden, zoals uiteengezet in hoofdstuk 3.

### 5.3. COMMISSARISVERSLAG OVER DE JAARREKENING VAN EEN VENNOOTSCHAP IN VEREFFENING OPGESTELD DOOR DE VEREFFENAAR

**450.** 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 vereffenaar aangesteld bij het verlijden van de notariële akte ter ontbinding van de vennootschap;
- De vereffenaar maakt in zijn beoordeling die verband houdt met discontinuïteit gebruik van waarderingsregels in discontinuïteit;
- De commissaris gaat akkoord met deze beoordeling;
- 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, 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.



**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN  
[NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTSVORM] (IN VEREFFENING)  
OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_ \_\_\_\_ 20\_\_**

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (in vereffening) (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] [de vereffenaar(s)] [uitgebracht op voordracht van de ondernemingsraad<sup>(234)</sup>]. 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] (in vereffening) uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.<sup>(235)</sup>

### **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<sup>(236)</sup>. 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 de vereffenaar(s) en van de aangestelden van de Vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

<sup>(234)</sup> In voorkomend geval aan te passen als volgt: “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad*”.

<sup>(235)</sup> 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*”.

<sup>(236)</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau*”.

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

### ***Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid [- XX]***

Zonder afbreuk te doen aan het hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op toelichting VOL-kap \_\_\_ van de jaarrekening die beschrijft dat de discontinuïteitsveronderstelling werd gehanteerd bij het opstellen van de jaarrekening omdat de Vennootschap in vereffening is.

### ***Verantwoordelijkheden van de vereffenaar(s) voor het opstellen van de jaarrekening***

De vereffenaar(s) is [zijn] 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 de vereffenaar(s) noodzakelijk acht [achten] voor het opstellen van de jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

De vereffenaar is verantwoordelijk voor het opstellen van de jaarrekening volgens de discontinuïteitsveronderstelling. In deze context dient hij in de toelichting bij de jaarrekening de noodzakelijke informatie te verstrekken omtrent de effecten van het hanteren van de discontinuïteitsveronderstelling en dient hij de bepalingen van artikel 3:6, §2 van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

### ***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. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee de Vereffenaar de bedrijfsvoering van de Vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door de Vereffenaar gehanteerde discontinuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

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 de vereffenaar(s) gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen;
  - het concluderen of de door de vereffenaar gehanteerde discontinuïteitsveronderstelling en de door deze laatste verstrekte toelichting aanvaardbaar zijn, rekening houdend met de beslissing van het bestuursorgaan om te Vennootschap te ontbinden en te vereffenen;
  - 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 de vereffenaar(s) 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 de Vereffenaar***

De Vereffenaar(s) is [zijn] verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag, 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 verenigingen en van de statuten van de Vennootschap.

#### ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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, 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 verenigingen en van de statuten te verifiëren, 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 zonder voorbehoud", zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en opgesteld is overeenkomstig de artikelen 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

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 neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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:

3. 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;
4. 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***

5. Ons bedrijfsrevisorenkantoor<sup>(237)</sup> 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.
6. *[Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:]*

<sup>(237)</sup> 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.*”.

- a. [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening.

OF

- d. [Aangezien de Vennootschap de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.
- Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor



# **HOOFDSTUK 6**

## **VERSLAG VAN NIET-BEVINDING**

**451.** De principes met betrekking tot de uitgifte van het verslag van niet-bevinding, zoals vereist door artikel 3:74, tweede lid WVV (art. 143 W. Venn.) en de paragrafen 117 en A53 van de bijkomende norm (herziene versie 2020), werden uitgewerkt *supra*, sectie 1.5.2. Voor wat de verenigingen en stichtingen betreft verwijzen we tevens naar voetnoot nr. 44 van dit boek. De lezer van dit boek zal kennismaken van sectie 3.6.3., *supra*, waarin de aspecten verbonden aan bepaalde termijnen met, onder meer, een impact op het commissarisverslag, worden behandeld.

In aanvulling op dit boek, zal de lezer nuttig kennis kunnen nemen van de IBR-Mededeling 2017/06, “Commissarisverslag in verenigingen en stichtingen”.

Artikel 3:74 WVV, 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 genoteerde vennootschappen, 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 het eerste lid, te overhandigen, stellen de commissarissen een verslag van niet-bevinding op, bestemd voor de algemene vergadering 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.”.*

**452.** Niettegenstaande enkel artikel 3:75 WVV (art. 144 W. Venn.) en dus niet artikel 3:80 WVV (art. 148 W. Venn.) verwijst naar artikel 3:74 WVV, voorziet artikel 3:35 WVV dat de geconsolideerde jaarrekening en het verslag over de geconsolideerde jaarrekening ter beschikking gesteld worden van de vennoten of aandeelhouders 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.

**453.** 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 converteerbare obligaties, inschrijvingsrechten en certificaten die met medewerking van de vennootschap werden uitgegeven, moeten, conform de artikelen 5:97 (BV), 6:82 (CV) (enkel aandeelhouders) en 7:148 va WVV, kennis kunnen nemen van het verslag van de commissaris vijftien dagen vóór de algemene vergadering of, bij genoteerde naamloze vennootschappen, op de zetel zodra de oproeping tot de vergadering overeenkomstig artikel 7:128 WVV is bekendgemaakt.

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 geplande 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 3:74, tweede lid WVV. 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 3:74, tweede lid WVV.

**454.** De Juridische Commissie van het IBR heeft reeds in 1993<sup>(238)</sup> gewezen op de noodzaak om in het verslag van niet-bevinding duidelijk de inbreuk op het WVV te signaleren. Ook dient terdege rekening te worden gehouden met het feit dat een strafrechtelijke sanctie is bepaald in artikel 3:97, §1 WVV voor de leden van het bestuursorgaan, directeurs en lasthebbers van vennootschappen die wetens de bepalingen overtreden van hoofdstuk 2 van titel 4, Boek 3 WVV met betrekking tot de wettelijke controle op de jaarrekening of van hoofdstuk 3 van dezelfde titel met betrekking tot de wettelijke controle op de geconsolideerde jaarrekening, en dus onder meer 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 mee te delen.

**455.** Hoewel artikel 3:74, tweede lid WVV lijkt te doelen op *alle* stukken die het bestuursorgaan aan de commissaris moet overmaken, zal het verslag van niet-bevinding, zoals bepaald in paragraaf A53 van de bijkomende norm (herziene versie 2020), 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.

**456.** De vraag kan worden gesteld 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 WVV, 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 vijftien dagen vóór de algemene vergadering moet kennis kunnen genomen worden van, onder meer, het commissarisverslag<sup>(239)</sup>. 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 3:74, eerste lid WVV stelt dat het bestuursorgaan de stukken aan de commissaris moet overhandigen minstens één maand of vijfenveertig dagen vóór de geplande datum van de algemene vergadering.

<sup>(238)</sup> Cf. IBR, *Jaarverslag*, 1993, p. 192-194.

<sup>(239)</sup> Cf. Voor de naamloze vennootschappen: art. 7:147, 7:148 en 7:150 WVV (art. 552, 553 en 555 W. Venn.).

Artikel 3:74, tweede lid WVV 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 aangezien 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 vijftien dagen (of in het geval van een genoteerde naamloze vennootschap dertig dagen – vóór de algemene vergadering (*in casu* een verslag van niet-bevinding).

**457.** Er wordt in herinnering gebracht<sup>(240)</sup> dat ook in het geval van een controle van een vereniging of stichting, in voorkomend geval, een verslag van niet-bevinding dient te worden uitgebracht. De artikelen 3:98, §2 en 3:99, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen maken immers de artikelen 3:56 tot 3:64, 3:65, §§1 tot 6, 3:66 tot 3:71, 3:73 tot 3:75, met uitzondering van de artikelen 3:61, §§2 en 3, en 3:63, §3 en van artikel 3:75, §1, eerste lid, 8°, WVV van overeenkomstige toepassing op de verenigingen en stichtingen 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. Het WVV voorziet evenwel geen enkele minimale termijn voor de terbeschikkingstelling van het commissarisverslag aan de algemene vergadering van (i)VZW's en stichtingen. Enkel voor wat de verenigingen betreft, voorziet artikel 9:14 van dit wetboek dat de leden ten minste vijftien 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 vergadering 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 3:47, §1, tweede lid en 3:51, §1, tweede lid WVV (art. 17, §1 en 37, §1 wet van 27 juni 1921<sup>(241)</sup>), niet later plaatsvinden dan zes maanden na de afsluitingsdatum van het boekjaar.

Indien de statuten van de betrokken vereniging of stichting daarentegen geen datum voor de algemene vergadering voorzien, dient te worden verwezen naar zowel artikel

<sup>(240)</sup> Cf. IBR-Mededeling 2017/06, "Commissarisverslag bij verenigingen en stichtingen".

<sup>(241)</sup> Er wordt opgemerkt dat voor wat de IVZW's betreft artikel 53 van de wet van 27 juni 1921 in geen enkele termijn voorziet. Dit is in het Wetboek van vennootschappen en verenigingen aangepast aangezien artikel 3:47 WVV van toepassing is op de VZW's en IVZW's.

3:47, §1, tweede lid (voor wat de (i)VZW's betreft) of 3:51, §1, tweede lid (voor wat de stichtingen betreft) WVV (zes maanden na de afsluitingsdatum van het boekjaar) als artikel 3:74 WVV (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.

**458.** 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 WVV 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 3:69 WVV, ten uitvoer te leggen.

**459.** Paragraaf 118 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) bepaalt dat wanneer de commissaris een verslag van niet-bevinding uitbrengt, hij, met verwijzing naar de bepalingen van het WVV, 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.

**460.** Het verslag van niet-bevinding is bestemd voor de algemene vergadering maar, in tegenstelling tot het verslag bedoeld in artikel 3:75 WVV (art. 144 W. Venn.), dient het niet te worden neergelegd, omdat het niet kan worden beschouwd als gelijkwaardig aan of een alternatief van het verslag bedoeld in artikel 3:75 WVV. Artikel 3:12, §1, 4° van het WVV (art. 100 W. Venn.) voorziet trouwens enkel in de neerlegging van het verslag opgesteld overeenkomstig artikel 3:75 WVV.

**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 3:74, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

Op datum van onderhavig verslag stellen wij vast dat wij de jaarrekening zoals afgesloten door het bestuursorgaan <sup>(242)</sup> 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 en verenigingen zijn voorgeschreven in verband met de terbeschikkingstelling ervan.

Wij hebben het bestuursorgaan herinnerd aan de wettelijke verplichting betreffende de door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vastgelegde termijnen voor het overhandigen van de vereiste documenten aan de commissaris en de aandeelhouders.

Onderhavig verslag is niet het commissarisverslag bedoeld in artikelen 3:74, eerste lid, en 3:75 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en kan niet worden gebruikt om te voldoen aan de vereiste van artikel 3:12, §1, 4° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

**461.** 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 3:74 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 5:97 [6:82] [7:148]

<sup>(242)</sup> In voorkomend geval aan te vullen met de identificatie van de stukken die het bestuursorgaan aan de commissaris dient te overhandigen overeenkomstig artikel 3:75, eerste lid, WVV en die niet werden overgemaakt.

van datzelfde Wetboek dient ons verslag vijftien dagen [dertig] vóór de algemene vergadering beschikbaar te zijn voor kennisname door de aandeelhouders [vennoten].

Aangezien de wettelijke termijnen verlopen zijn, zijn wij genooddaakt 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 3:1 en 3:10 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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

**465.** 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 3:75 WVV 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 [de vennootschap \_\_\_naam van de vennootschap en rechtsvorm] (de “vennootschap 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 voor u was bestemd, 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 weergegeven:

*“De vennootschap heeft de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen inzake de termijnen voor de overhandiging van de vereiste documenten aan de commissaris [en aan de aandeelhouders] [alook 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 en verenigingen is [zijn] gedaan of genomen.”.*

## **HOOFDSTUK 7**

### **MODELLEN VAN COMMISSARISVERSLAGEN (NIET-AANGEPAST OORDEEL) IN VERSCHILLENDE TALEN**

## 7.1. JAARREKENING – ENTITEIT ANDERS DAN: EEN OOB, EEN GENOTEERDE ENTITEIT, EEN VZW, EEN IVZW OF EEN STICHTING

### VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_\_\_ 20\_\_

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (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<sup>(243)</sup>]. 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.<sup>(244)</sup>

#### 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.

<sup>(243)</sup> In voorkomend geval aan te passen als volgt: “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad*”.

<sup>(244)</sup> 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*”.



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

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België<sup>(245)</sup>. 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.

<sup>(245)</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”.

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. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Vennootschap, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

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 verenigingen en van de statuten van de Vennootschap.

### ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 verenigingen 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 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

*[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<sup>(246)</sup>:

– [aan te vullen]<sup>(247)</sup>

– ...

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 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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:

<sup>(246)</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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”.”.

<sup>(247)</sup> 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 (bijv. 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.

- 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 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<sup>(248)</sup> 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.
- Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn gedaan of genomen.

<sup>(248)</sup> 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.*”

- [*In voorkomend geval*: Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vennootschap van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn].].
- De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.
- [*Indien het gaat om een NV en in voorkomend geval*:] In het kader van artikel 7:213 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd tijdens het boekjaar werd een interimdividend uitgekeerd waarover wij het hierbij gevoegd verslag hebben opgesteld, overeenkomstig de wettelijke vereisten.]
- [*Indien het gaat om een BV of een CV en in voorkomend geval*:]
- In het kader van artikel 5:142 (6:115) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, hebben wij het hierbij gevoegd beoordelingsverslag[en] inzake de nettoactiefest opgesteld.
- [*Indien van toepassing*]: Wij hebben de historische en prospectieve boekhoudkundige en financiële gegevens van het verslag van het bestuursorgaan in de context van de uitkering[en] beslist door de algemene vergadering van [XX] beoordeeld overeenkomstig artikel 5:143 (6:116) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en ons besluit aan het bestuursorgaan bekendgemaakt.]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

## 7.2. JAARREKENING – OOB

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE  
VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTS-  
VORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_\_\_ 20\_\_**

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (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.<sup>(249)</sup>

### 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<sup>(250)</sup>. Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de

<sup>(249)</sup> 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.”

<sup>(250)</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”.

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. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Vennootschap, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

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<sup>(251)</sup>] [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 verenigingen en van de statuten van de Vennootschap.

### *Verantwoordelijkheden van de commissaris*

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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<sup>(252)</sup>] [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 verenigingen en van de statuten te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

<sup>(251)</sup> Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.

<sup>(252)</sup> Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.

***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 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

*[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 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in het jaarverslag]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 3:75, §1, eerste lid, 6° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag. Dit verslag van niet-financiële informatie bevat de door artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:75, §1, eerste lid, 6° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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<sup>(253)</sup>:

– [aan te vullen]<sup>(254)</sup>

– ...

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 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in het jaarverslag]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:75,

<sup>(253)</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) voorziet: “Indien een entiteit een jaar-rapport 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”.”.

<sup>(254)</sup> 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 (bijv. 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. 3:6, §4 WVV, 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 gereguleerde markt. In het kader van een op een gereguleerde markt genoteerde vennootschap in de zin van art. 1:11 WVV, moet het diversiteitsbeleid dat wordt gevoerd met betrekking tot de leden van de raad van bestuur, of, in voorkomend geval, de raad van toezicht en de directieraad, de personen belast met de leiding 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. 3:6, §2 WVV) en als zodanig integraal deel uitmaakt van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport.

§1, eerste lid, 6° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:75, §1, eerste lid, 6° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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.*

### ***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor<sup>(255)</sup> 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.
- Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.
- De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.
- [*In voorkomend geval: Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vennootschap van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven*

<sup>(255)</sup> 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.*”.

- in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn].]
- [*indien het gaat om een NV en in voorkomend geval*: In het kader van artikel 7:213 WV, werd tijdens het boekjaar werd een interimdividend uitgekeerd waarover wij het hierbij gevoegd verslag hebben opgesteld, overeenkomstig de wettelijke vereisten.]
  - [*Indien het gaat om een BV of een CV en in voorkomend geval*:
  - In het kader van artikel 5:142 (6:115) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, hebben wij het hierbij gevoegd beoordelingsverslag[en] inzake de nettoactiefest opgesteld.
  - [Indien van toepassing]: Wij hebben de historische en prospectieve boekhoudkundige en financiële gegevens van het verslag van het bestuursorgaan in de context van de uitkering[en] beslist door de algemene vergadering van [XX] beoordeeld overeenkomstig artikel 5:143 (6:116) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en ons besluit aan het bestuursorgaan bekendgemaakt.]

Vestigingsplaats, datum en handtekening  
 Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ  
 Commissaris  
 Vertegenwoordigd door  
 Naam  
 Bedrijfsrevisor



### 7.3. JAARREKENING – GENOTEERDE ENTITEIT ANDERS DAN EEN OOB

#### VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_\_\_ 20\_\_

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van de vennootschappen rechtsvorm] (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.<sup>(256)</sup>

#### 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<sup>(257)</sup>. Onze verantwoordelijkheden op grond van

<sup>(256)</sup> 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.”

<sup>(257)</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”.



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. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Vennootschap, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

340

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 verenigingen en van de statuten van de Vennootschap.

### ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 verenigingen 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 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

*[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<sup>(258)</sup>:

- [aan te vullen]<sup>(259)</sup>
- ...

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.

<sup>(258)</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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”.”.

<sup>(259)</sup> 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 (bijv. 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.

### ***Vermelding betreffende de sociale balans***

De sociale balans neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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*

### ***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor<sup>(260)</sup> 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek*

<sup>(260)</sup> 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.*”.

van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.
- Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- [*In voorkomend geval*: Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vennootschap van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn.]].
- De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.
- [*indien het gaat om een NV en in voorkomend geval*: In het kader van artikel 7:213 WVV, werd tijdens het boekjaar werd een interimdividend uitgekeerd waarover wij het hierbij gevoegd verslag hebben opgesteld, overeenkomstig de wettelijke vereisten.]
- [*Indien het gaat om een BV of een CV en in voorkomend geval*:
- In het kader van artikel 5:142 (6:115) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, hebben wij het hierbij gevoegd beoordelingsverslag[en] inzake de nettoactiefest opgesteld.
- [Indien van toepassing]: Wij hebben de historische en prospectieve boekhoudkundige en financiële gegevens van het verslag van het bestuursorgaan in de context van de uitkering[en] beslist door de algemene vergadering van [XX] beoordeeld overeenkomstig artikel 5:143 (6:116) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en ons besluit aan het bestuursorgaan bekendgemaakt.]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

## 7.4. JAARREKENING – EEN VZW, EEN IVZW OF EEN STICHTING

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE  
VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VERENIGING/STICHTING EN  
RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_\_\_ 20\_\_**

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van de vereniging/stichting en rechtsvorm] (de “Vereniging/Stichting”), 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<sup>(261)</sup>]. 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.<sup>(262)</sup>

### Verslag over de jaarrekening

#### *Oordeel zonder voorbehoud*

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de jaarrekening van de Vereniging/Stichting, 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/Stichting 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.

<sup>(261)</sup> In voorkomend geval aan te passen als volgt: “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad*”.

<sup>(262)</sup> 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*”.



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

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België<sup>(263)</sup>. 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/Stichting 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/Stichting 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/Stichting 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.

<sup>(263)</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”.



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. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Vereniging/Stichting, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Vereniging/Stichting ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

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/Stichting;
- 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/Stichting 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/Stichting 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/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 het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en van de statuten van de Vereniging/Stichting.

### *Verantwoordelijkheden van de commissaris*

In het kader van ons mandaat en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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/bepaalde] informatie opgenomen het activiteitenverslag], [en] de naleving van bepaalde voorschriften uit het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en 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 activiteitenverslag]*

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 het artikel 3:48 [*in het geval van een stichting: 3:52*] van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

[*Paragraaf te gebruiken wanneer de Vereniging/Stichting 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 Vereniging/Stichting een activiteitenverslag publiceert, waarin het jaarverslag is opgenomen*]

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 het jaarverslag en de andere informatie opgenomen in het activiteitenverslag, zijnde<sup>(264)</sup>:

- [aan te vullen]<sup>(265)</sup>
- ...]

een afwijking van materieel belang bevat[ten], 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<sup>(266)</sup> 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/Stichting.
- [*Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening.
  - OF
  - [Aangezien de Vereniging/Stichting de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening

<sup>(264)</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) voorziet: “*Indien een entiteit een jaar-rapport 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”.*”.

<sup>(265)</sup> 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 (bijv. 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.

<sup>(266)</sup> 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.*”.

bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- [*In voorkomend geval*: Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vereniging/Stichting van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn].]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

## 7.5. GECONSOLIDEERDE JAARREKENING (IFRS) – OOB

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE  
VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTS-  
VORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_\_\_ 20\_\_**

In het kader van de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (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 Groep uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.<sup>(267)</sup>

### 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<sup>(268)</sup> op \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook het geconsolideerd overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten<sup>(269)</sup>, 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

<sup>(267)</sup> 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.”

<sup>(268)</sup> 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”.

<sup>(269)</sup> 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”.

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<sup>(270)</sup>. 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,

<sup>(270)</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”.

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. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Groep, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Groep ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

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<sup>(271)</sup>] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening].

<sup>(271)</sup> Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.



***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 <sup>(272)</sup>] [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 3:32 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

*[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 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en*

<sup>(272)</sup> Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.

*verenigingen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening. Dit verslag van niet-financiële informatie bevat de door artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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<sup>(273)</sup>:

- [aan te vullen] <sup>(274)</sup>

<sup>(273)</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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”.”.

<sup>(274)</sup> 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 (bijv. 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. 3:32, §2 WVV, 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 no-

— ...

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 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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)].

---

vember 2007 betreffende de verplichtingen van emittenten van financiële instrumenten die zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt. In het kader van een op een gereguleerde markt genoteerde vennootschap in de zin van art. 1:11 WVV, moet het diversiteitsbeleid dat wordt gevoerd met betrekking tot de leden van de raad van bestuur, of, in voorkomend geval, de raad van toezicht en de directieraad, de personen belast met de leiding 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. 3:32, §2 WVV) en als zodanig integraal deel uitmaakt van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport.

**Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid**

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor<sup>(275)</sup> 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:*]
  - [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening.  
OF
  - [Aangezien de Vennootschap de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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

<sup>(275)</sup> 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 Groep.*”.

## 7.6. GECONSOLIDEERDE JAARREKENING (IFRS) – ENTITEIT ANDERS DAN EEN OOB<sup>(276)</sup>

### VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTS- VORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_\_\_ 20\_\_

In het kader van de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (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<sup>(277)</sup>]. 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 Groep uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.<sup>(278)</sup>

### 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<sup>(279)</sup> op \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook het geconsolideerd overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten<sup>(280)</sup>, 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

<sup>(276)</sup> Er wordt in herinnering gebracht dat, sinds 2005, de geconsolideerde jaarrekening van de genoteerde vennootschappen moeten worden opgesteld overeenkomstig de internationale boekhoudnormen IFRS (*International Financial Reporting Standards*). De niet-genoteerde vennootschappen kunnen gebruikmaken van de mogelijkheid om deze normen te gebruiken voor het opstellen van hun geconsolideerde jaarrekening.

<sup>(277)</sup> In voorkomend geval aan te passen als volgt: “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad*”.

<sup>(278)</sup> 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*”.

<sup>(279)</sup> 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”.

<sup>(280)</sup> 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”.

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<sup>(281)</sup>. 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.

<sup>(281)</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.*”

### ***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. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Groep, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorganen de bedrijfsvoering van de Groep ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

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 onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 3:32 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

[*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<sup>(282)</sup>:

- [aan te vullen]<sup>(283)</sup>
- ...

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<sup>(284)</sup> 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.

<sup>(282)</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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”.*”

<sup>(283)</sup> 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 (bijv. 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.

<sup>(284)</sup> 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 man-*

- [*Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:*]
  - [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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

---

*daat onafhankelijk gebleven tegenover de Groep.”.*

## 7.7. GECONSOLIDEERDE JAARREKENING (BE GAAP) – OOB

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE  
VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTS-  
VORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_\_\_ 20\_\_**

In het kader van de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (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 Groep uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.<sup>(285)</sup>

### **Verslag over de geconsolideerde jaarrekening**

#### ***Oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de geconsolideerde jaarrekening van de Groep, die de geconsolideerde balans op \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook de geconsolideerde resultatenrekening over het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met de belangrijkste waarderingsregels, waarvan het totaal van de geconsolideerde balans € \_\_ bedraagt en waarvan de geconsolideerde resultatenrekening afsluit met een geconsolideerde winst [geconsolideerd 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 over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel en met de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften.

<sup>(285)</sup> 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.*”.

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

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België<sup>(286)</sup>. 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 het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel 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,

<sup>(286)</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”.

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 geconsolideerde jaarrekening in België na. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Groep, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Groep ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

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<sup>(287)</sup>] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening].

### *Verantwoordelijkheden van de commissaris*

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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<sup>(288)</sup>] [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 3:32 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

*[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 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in het jaarverslag

<sup>(287)</sup> Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.

<sup>(288)</sup> Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.

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 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]*

370

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening. Dit verslag van niet-financiële informatie bevat de door artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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<sup>(289)</sup>:

– [aan te vullen]<sup>(290)</sup>

<sup>(289)</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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”.”.

<sup>(290)</sup> 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 (bijv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen).



— ...

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 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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

---

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. 3:32, §2 WVV, 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 gereguleerde markt. In het kader van een op een gereguleerde markt genoteerde vennootschap in de zin van art. 1:11 WVV, moet het diversiteitsbeleid dat wordt gevoerd met betrekking tot de leden van de raad van bestuur, of, in voorkomend geval, de raad van toezicht en de directieraad, de personen belast met de leiding 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. 3:32, §2 WVV) en als zodanig integraal deel uitmaakt van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport.

informatie bevat de door artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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)].

372

### ***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor<sup>(291)</sup> 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:]
  - [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening.  
OF
  - [Aangezien de Vennootschap de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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

<sup>(291)</sup> Indien hij deel uitmaakt van een netwerk dient de commissaris de zin als volgt aan te passen: “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 Groep.”.

## 7.8. GECONSOLIDEERDE JAARREKENING (BE GAAP) – ENTITEIT ANDERS DAN EEN OOB

### VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTS- VORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_\_\_ 20\_\_

In het kader van de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (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<sup>(292)</sup>]. 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 Groep uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.<sup>(293)</sup>

#### Verslag over de geconsolideerde jaarrekening

##### *Oordeel zonder voorbehoud*

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de geconsolideerde jaarrekening van de Groep, die de geconsolideerde balans op \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook de geconsolideerde resultatenrekening over het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met de belangrijkste waarderingsregels, waarvan het totaal van de geconsolideerde balans € \_\_ bedraagt en waarvan de geconsolideerde resultatenrekening afsluit met een geconsolideerde winst [geconsolideerd 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 over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel en met de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften.

<sup>(292)</sup> In voorkomend geval aan te passen als volgt: “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad*”.

<sup>(293)</sup> 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*”.

*Basis voor het oordeel zonder voorbehoud*

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België<sup>(294)</sup>. 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 het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel 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

<sup>(294)</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”.

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 geconsolideerde jaarrekening in België na. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Groep, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorganen de bedrijfsvoering van de Groep ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

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.

376

MODELLEN VAN COMMISSARISVERSLAGEN (NIET-AANGEPAST OORDEEL) IN VERSCHILLENDE TALEN

## 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 onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 3:32 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

*[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<sup>(295)</sup>:

- [aan te vullen]<sup>(296)</sup>
- ...

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<sup>(297)</sup> 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:]*

<sup>(295)</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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”.”.

<sup>(296)</sup> 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 (bijv. 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.

<sup>(297)</sup> Indien hij deel uitmaakt van een netwerk, dient de commissaris de zin als volgt aan te passen: “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 Groep.”.

- [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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].

378

***Andere vermeldingen***

[*In voorkomend geval: voeg een paragraaf toe.*]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor



7.9. VERSLAG VAN NIET-BEVINDING <sup>(298)</sup>

VERSLAG VAN NIET-BEVINDING, OPGESTELD DOOR DE COMMISSARIS, BESTEMD VOOR DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP/VERENIGING/STICHTING EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP  
 ————— 20 ————

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van uw [vennootschap/vereniging/stichting], brengen wij u verslag uit in het kader van ons mandaat van commissaris [*in voorkomend geval*: van bedrijfsrevisor aangesteld door de voorzitter van de ondernemingsrechtbank], in toepassing van artikel 3:74, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

Op datum van onderhavig verslag stellen wij vast dat wij de jaarrekening zoals afgesloten door het bestuursorgaan <sup>(299)</sup> 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 en verenigingen zijn voorgeschreven in verband met de terbeschikkingstelling ervan.

Wij hebben het bestuursorgaan herinnerd aan de wettelijke verplichting betreffende de door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vastgelegde termijnen voor het overhandigen van de vereiste documenten aan de commissaris en de [aandeelhouders] [leden].

Onderhavig verslag is niet het commissarisverslag bedoeld in artikelen 3:74, eerste lid, en 3:75 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en kan niet worden gebruikt om te voldoen aan de vereiste van artikel 3:12, §1, 4<sup>o</sup> van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

<sup>(298)</sup> Het verslag van niet-bevinding wordt enkel opgesteld in geval van een jaarrekening (art. 3:74, lid 2, WVV) en dient niet te worden opgesteld in geval van een geconsolideerde jaarrekening.

<sup>(299)</sup> In voorkomend geval aan te vullen met de identificatie van de stukken die het bestuursorgaan aan de commissaris dient te overhandigen overeenkomstig artikel 3:74, 1<sup>ste</sup> lid, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en die niet werden overgemaakt, waaronder het jaarverslag.

## 7.10. COMPTES ANNUELS – ENTITÉ AUTRE QUE: UNE EIP, UNE ENTITÉ COTÉE, UNE ASBL, UNE AISBL OU UNE FONDATION

### RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIETE ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE

— \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_\_

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (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 d'administration [émise sur présentation du conseil d'entreprise<sup>(300)</sup>]. 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.<sup>(301)</sup>

### 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<sup>(302)</sup>. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du

<sup>(300)</sup> Le cas échéant, à adapter comme suit: « *émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise* ».

<sup>(301)</sup> 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.* ».

<sup>(302)</sup> 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 approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration 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 d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels*

L'organe d'administration 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 d'administration 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 d'administration 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. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Société ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

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 d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration 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 d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

## **Autres obligations légales et réglementaires**

### *Responsabilités de l'organe d'administration*

L'organe d'administration 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 associations et des statuts de la Société.

*Responsabilités du commissaire*

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) 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 associations 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 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

*[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<sup>(303)</sup>:

– [à compléter]<sup>(304)</sup>

<sup>(303)</sup> Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020): « *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 d'administration, 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 ».* ».

<sup>(304)</sup> 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 d'administration 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

– ...

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 3:12, §1<sup>er</sup>, 8<sup>o</sup> du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par ce Code, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, 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 3:12, §1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> et 7<sup>o</sup> du Code des sociétés et des associations] [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 3:12, §1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> et 7<sup>o</sup> du Code des sociétés et des associations 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.*

---

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.

### *Mentions relatives à l'indépendance*

- Notre cabinet de révision<sup>(305)</sup> 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 3:65 du Code des sociétés et des associations, 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 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été ventilés et valorisés dans l'annexe des comptes annuels.
  - OU
  - [Étant 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 3:65 du Code des sociétés et des associations 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 du Code des sociétés et des associations.
- *[Le cas échéant:* Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d'intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration. [à compléter éventuellement lorsqu'il y a des remarques à formuler].]
- La répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- *[En cas d'une SA et le cas échéant:* Dans le cadre de l'article 7:213 du Code des sociétés et des associations, un acompte sur dividende a été distribué au cours de l'exercice, à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]
- *[En cas d'une SRL ou une SC et le cas échéant:]*
  - Dans le cadre de l'article 5:142 (6:115) du Code des sociétés et des associations nous avons établi le(s) rapport(s) d'examen limité joint(s) en annexe relatif(s) au test d'actif net.
  - *[Si d'application:]* Nous avons évalué les données comptables et financières reprises dans le rapport de l'organe d'administration dans le cadre de la (les) distribution(s) décidée(s) par l'assemblée générale du [XX] conformément à

<sup>(305)</sup> 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.* ».

l'article 5:143 (6:116) du Code des sociétés et des associations et avons transmis notre conclusion à l'organe d'administration.]

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises



## 7.11. COMPTES ANNUELS – EIP

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM  
DE LA SOCIETE ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE**  
 ————— **20** ————

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (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 d'administration [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.<sup>(306)</sup>

### 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<sup>(307)</sup>. 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 déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

<sup>(306)</sup> 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.* ».

<sup>(307)</sup> 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 approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

Nous avons obtenu de l'organe d'administration 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 d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels*

L'organe d'administration 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 d'administration 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 d'administration 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. L'étendue du

contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Société ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

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 d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration 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 d'administration [ou: au comité d'audit] notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes découlant de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Nous fournissons également à l'organe d'administration [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 d’administration [*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 d’administration*

L’organe d’administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion [, de la déclaration non financière annexée à celui-ci<sup>(308)</sup>] [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 associations et des statuts de la Société.

### *Responsabilités du commissaire*

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) 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<sup>(309)</sup>] [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 associations 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 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

### *[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion]*

<sup>(308)</sup> Si une EIP répondant aux critères de l’art. 3:6 §4 CSA 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.

<sup>(309)</sup> Si une EIP répondant aux critères de l’art. 3:6 §4 CSA 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.

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 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations]*

L'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations 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)] Conformément à l'article 3:75, §1, 1<sup>er</sup> alinéa, 6<sup>o</sup> du Code des sociétés et des associations 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 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations]*

L'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion. Ce rapport sur les informations non financières contient les informations requises par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations 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 3:75, §1, 1<sup>er</sup> alinéa, 6<sup>o</sup> du Code des sociétés et des associations 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<sup>(310)</sup>:

<sup>(310)</sup> Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020): « *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 d'administration, 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 ».* ».

– [à compléter]<sup>(311)</sup>

– ...

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 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations]*

L'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations 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 3:75, §1, 1<sup>er</sup> alinéa, 6<sup>o</sup> du Code des sociétés et des associations 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 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations]*

L'information non financière requise par l'article 3:6, §4 du Code des sociétés et des associations est reprise dans un rapport distinct du rapport de gestion qui fait partie de

<sup>(311)</sup> 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 d'administration 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. 3:6 §4 CSA, 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. 1:11 CSA, la politique de diversité appliquée aux membres du conseil d'administration, ou, le cas échéant, le conseil de surveillance et le comité de direction, à d'autres dirigeants et à des 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. 3:6, §2 CSA) et à ce titre, fait partie intégrante du rapport annuel visé par la norme ISA 720 (Révisée).

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)]. Conformément à l'article 3:75, §1, 1<sup>er</sup> alinéa, 6° du Code des sociétés et des associations 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 3:12, §1<sup>er</sup>, 7° du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par ce Code, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, 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 3:12, §1<sup>er</sup>, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations] [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 3:12, §1<sup>er</sup>, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations 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<sup>(312)</sup> 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 3:65 du Code des sociétés et des associations, 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 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été valorisés et ventilés dans l'annexe des comptes annuels.
  - OU
  - [Étant 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 3:65 du Code des sociétés et des associations 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 du Code des sociétés et des associations.
- 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:* Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d'intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration [à compléter éventuellement lorsqu'il y a des remarques à formuler].]
- La répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- *[En cas d'une SA et le cas échéant:* Dans le cadre de l'article 7:213 CSA, un acompte sur dividende a été distribué au cours de l'exercice à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]
- *[En cas d'une SRL ou une SC et le cas échéant:]*
  - Dans le cadre de l'article 5:142 (6:115) du Code des sociétés et des associations nous avons établi le(s) rapport(s) d'examen limité joint(s) en annexe relatif(s) au test d'actif net.
  - *[Si d'application:]* Nous avons évalué les données comptables et financières reprises dans le rapport de l'organe d'administration dans le cadre de la (les)

<sup>(312)</sup> 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.* ».



distribution(s) décidée(s) par l'assemblée générale du [XX] conformément à l'article 5:143 (6:116) du Code des sociétés et des associations et avons transmis notre conclusion à l'organe d'administration.]

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises

## 7.12. COMPTES ANNUELS – ENTITÉ COTÉE AUTRE QU'UNE EIP

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM  
DE LA SOCIETE ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE**  
 —————**20**—————

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (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 d'administration [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.<sup>(313)</sup>

### 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<sup>(314)</sup>. 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 déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

<sup>(313)</sup> 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.* ».

<sup>(314)</sup> 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 approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

Nous avons obtenu de l'organe d'administration 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 d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels*

L'organe d'administration 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 d'administration 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 d'administration 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. L'étendue du

contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Société ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

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 d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration 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 d'administration [ou: au comité d'audit] notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes découlant de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Nous fournissons également à l'organe d'administration [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 d’administration [*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 d’administration*

L’organe d’administration 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 associations et des statuts de la Société.

### *Responsabilités du commissaire*

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) 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 associations 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 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

### *[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<sup>(315)</sup>:

– [à compléter]<sup>(316)</sup>

– ...

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 3:12, §1<sup>er</sup>, 8° du Code des sociétés 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par ce Code, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, 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 3:12, §1<sup>er</sup>, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]*

<sup>(315)</sup> Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020): « *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 d'administration, 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 ».* »

<sup>(316)</sup> 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 d'administration 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.

Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1<sup>er</sup>, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations 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<sup>(317)</sup> 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 3:65 du Code des sociétés et des associations, 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 3:65 du Code des sociétés et des associations 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 3:65 du Code des sociétés et des associations 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].

<sup>(317)</sup> 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.* ».

**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 du Code des sociétés et des associations.
- [*Le cas échéant*: Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d’intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l’organe d’administration [à compléter éventuellement lorsqu’il y a des remarques à formuler].]
- La répartition des résultats proposée à l’assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- [*En cas d’une SA et le cas échéant*: Dans le cadre de l’article 7:213 du Code des sociétés et des associations,, un acompte sur dividende a été distribué au cours de l’exercice, à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]
- [*En cas d’une SRL ou une SC et le cas échéant*:]
  - Dans le cadre de l’article 5:142 (6:115) du Code des sociétés et des associations nous avons établi le(s) rapport(s) d’examen limité joint(s) en annexe relatif(s) au test d’actif net.
  - [*Si d’application*:] Nous avons évalué les données comptables et financières reprises dans le rapport de l’organe d’administration dans le cadre de la (les) distribution(s) décidée(s) par l’assemblée générale du [XX] conformément à l’article 5:143 (6:116) du Code des sociétés et des associations et avons transmis notre conclusion à l’organe d’administration.]

Lieu d’établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d’entreprises



## 7.13. COMPTES ANNUELS – ASBL, AISBL OU FONDATION

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES  
MEMBRES DE [NOM DE L'ASSOCIATION/FONDATION ET FORME  
JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE \_\_\_\_ 20\_\_**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de l'association/la fondation et forme juridique] (« l'Association/la Fondation »), 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 d'administration [émise sur présentation du conseil d'entreprise<sup>(318)</sup>]. 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.<sup>(319)</sup>

### Rapport sur les comptes annuels

#### *Opinion sans réserve*

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de l'Association/la Fondation, 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/la Fondation au \_\_\_\_ 20\_\_, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

<sup>(318)</sup> Le cas échéant, à adapter comme suit: « *émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise* ».

<sup>(319)</sup> 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.* ».

*Fondement de l'opinion sans réserve*

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique<sup>(320)</sup>. 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 déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de l'Association/la Fondation, 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 d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels*

L'organe d'administration 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 d'administration d'évaluer la capacité de l'Association/la Fondation 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 d'administration a l'intention de mettre l'Association/la Fondation 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.

<sup>(320)</sup> 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 approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national* ».

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. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de l'Association/la Fondation ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de l'Association. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

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/la Fondation;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration 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/la Fondation 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/la Fondation 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 d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

## Autres obligations légales et réglementaires

### *Responsabilités de l'organe d'administration*

L'organe d'administration est responsable [de la préparation et du contenu du rapport de gestion] [et 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 Code des sociétés et des associations, et des statuts de l'Association/la Fondation.

### *Responsabilités du commissaire*

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans leurs aspects significatifs [le rapport de gestion] [[et] les [autres/certaines] informations contenues dans le rapport d'activités ], [et] le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations 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/le rapport d'activités]*

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 3:48 [dans le cas d'une fondation: 3:52] du Code des sociétés et des associations.

*[Paragraphe à utiliser lorsque l'Association/la Fondation 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 l'Association/la Fondation publie un rapport d'activité, dans lequel figure son rapport de gestion]*

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 le rapport de gestion] et les autres informations contenues dans le rapport d'activités, à savoir<sup>(321)</sup>:

<sup>(321)</sup> Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020): « Lorsque'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 d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport an-

– [à compléter]<sup>(322)</sup>

– ...

comporte[nt] 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<sup>(323)</sup> n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de l'Association/la Fondation 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 3:65 du Code des sociétés et des associations, 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 3:65 du Code des sociétés et des associations, ont correctement été valorisés et ventilés dans l'annexe des comptes annuels.]  
OU
  - [Etant donné que l'Association/la Fondation n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, 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].]

*nuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ». ».*

<sup>(322)</sup> 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 d'administration 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.

<sup>(323)</sup> 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 l'Association/la Fondation au cours de notre mandat.* ».

*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 du Code des sociétés et des associations.
- [*Le cas échéant*: Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour l’Association/la Fondation de la décision prise en conflit d’intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l’organe d’administration [à compléter éventuellement lorsqu’il y a des remarques à formuler].]

408

Lieu d’établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d’entreprises

## 7.14. COMPTES CONSOLIDES (IFRS) – EIP

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM  
DE LA SOCIETE ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE**  
 —————**20**—————

Dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés de [nom de la société et forme juridique] (« 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 d'administration [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 du Groupe durant [xx] exercices consécutifs.<sup>(324)</sup>

### 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<sup>(325)</sup> au \_\_\_\_\_ 20\_\_\_\_, ainsi que l'état consolidé du résultat net et des autres éléments du résultat global<sup>(326)</sup>, 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.

<sup>(324)</sup> 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.* ».

<sup>(325)</sup> 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 ».

<sup>(326)</sup> 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 ».

*Fondement de l'opinion sans réserve*

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique<sup>(327)</sup>. 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 déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes consolidés en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration 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 d'administration relatives à l'établissement des comptes consolidés*

L'organe d'administration 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 d'administration 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 d'administration 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.

<sup>(327)</sup> 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 approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».



*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. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future du Groupe ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle les organes d'administration ont mené ou mèneront les affaires du Groupe. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

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 d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration 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 d'administration [*ou*: au comité d'audit] notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes découlant de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Nous fournissons également à l'organe d'administration [*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 d'administration [*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 d'administration*

L'organe d'administration 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<sup>(328)</sup>] [et des autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés].

<sup>(328)</sup> Si une EIP répondant aux critères de l'art. 3:32, §2 CSA 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.

### *Responsabilités du commissaire*

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) 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<sup>(329)</sup>] [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]*

À 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 3:32 du Code des sociétés et des associations.

*[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 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]*

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations 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 3:80, §1, 1<sup>er</sup> alinéa, 5<sup>o</sup> du Code des sociétés et des associations 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 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]*

<sup>(329)</sup> Si une EIP répondant aux critères de l'art. 3:32, §2 CSA 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.

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations 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 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations et concorde avec les comptes consolidés 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 3:80, §1, 1<sup>er</sup> alinéa, 5<sup>o</sup> du Code des sociétés et des associations 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<sup>(330)</sup>:

- [à compléter]<sup>(331)</sup>
- ...

<sup>(330)</sup> Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020): « *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 d'administration, 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 ».* ».

<sup>(331)</sup> 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 d'administration 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. 3:32, §2 CSA, 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. 1:11 CSA, la politique de diversité appliquée aux membres du conseil d'admini-

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 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]*

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations 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)] Conformément à l'article 3:80, §1, 1<sup>er</sup> alinéa, 5<sup>o</sup> du Code des sociétés et des associations 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 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]*

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations 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 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations et concorde avec les comptes consolidés 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 3:80, §1, 1<sup>er</sup> alinéa, 5<sup>o</sup> du Code des sociétés et des associations 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 <sup>(332)</sup> 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.

stration, ou, le cas échéant, le conseil de surveillance et le comité de direction, à d'autres dirigeants et à des 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. 3:32, §2 CSA) et à ce titre, fait partie intégrante du rapport annuel visé par la norme ISA 720 (Révisée).

<sup>(332)</sup> 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 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 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:*
  - [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations 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 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes consolidés, 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

7.15. COMPTES CONSOLIDES (IFRS) – ENTITÉ AUTRE QU’UNE EIP<sup>(333)</sup>**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L’ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIETE ET FORME JURIDIQUE] POUR L’EXERCICE CLOS LE****20**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés de [nom de la société et forme juridique] (« 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 d’administration [émise sur présentation du conseil d’entreprise<sup>(334)</sup>]. 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 du Groupe durant [xx] exercices consécutifs.<sup>(335)</sup>

**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<sup>(336)</sup> au \_\_\_\_\_ 20\_\_, l’état consolidé du résultat net et des autres éléments du résultat global<sup>(337)</sup>, 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 € \_\_\_\_\_.

<sup>(333)</sup> Pour rappel, depuis 2005, les comptes consolidés des sociétés cotées doivent être établis selon les normes internationales de comptabilité IFRS (International Financial reporting Standards). Les sociétés non cotées disposent, quant à elle, de la faculté d’utiliser ces normes pour l’établissement de leurs comptes consolidés.

<sup>(334)</sup> Le cas échéant, à adapter comme suit: « *émise sur recommandation du comité d’audit et sur présentation du conseil d’entreprise* ».

<sup>(335)</sup> 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.* ».

<sup>(336)</sup> 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 ».

<sup>(337)</sup> 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 ».

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<sup>(338)</sup>. 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 déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes consolidés en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration 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 d'administration relatives à l'établissement des comptes consolidés*

L'organe d'administration 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 d'administration 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 d'administration 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

<sup>(338)</sup> 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 approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».



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. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future du Groupe ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle les organes d'administration ont mené ou mèneront les affaires du Groupe. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

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 d'administration, 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 d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

420

MODELLEN VAN COMMISSARISVERSLAGEN (NIET-AANGEPAST OORDEEL) IN VERSCHILLENDE TALEN

## **Autres obligations légales et réglementaires**

### *Responsabilités de l'organe d'administration*

L'organe d'administration 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 mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) 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 3:32 du Code des sociétés et des associations.

*[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<sup>(339)</sup>:

- [à compléter]<sup>(340)</sup>
- ...

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<sup>(341)</sup> 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 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:
  - [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été ventilés et valorisés dans les annexes aux comptes consolidés.]

<sup>(339)</sup> Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020): « *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 d'administration, 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 ».* ».

<sup>(340)</sup> 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 d'administration 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.

<sup>(341)</sup> 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 du Groupe au cours de notre mandat.* ».

OU

- [Étant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans les annexes aux comptes consolidés, 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

## 7.16. COMPTES CONSOLIDES (BE GAAP) – EIP

**RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIETE ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE**  
**\_\_\_\_\_20\_\_\_\_\_**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés de [nom de la société et forme juridique] (« 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 d'administration [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 du Groupe durant [xx] exercices consécutifs.<sup>(342)</sup>

### Rapport sur les comptes consolidés

#### *Opinion sans réserve*

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes consolidés du Groupe, comprenant le bilan consolidé au \_\_\_\_\_ 20\_\_\_\_, ainsi que le compte de résultats consolidé de l'exercice clos à cette date, ainsi que les annexes, contenant un résumé des principales règles d'évaluation, dont le total du bilan consolidé s'élève à € \_\_\_\_\_ et dont le compte de résultats consolidé se solde par un bénéfice consolidé [une perte consolidée] 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 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<sup>(343)</sup>. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces

<sup>(342)</sup> 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.* ».

<sup>(343)</sup> 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 approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

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 déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes consolidés en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration 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.

424

### *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 d'administration relatives à l'établissement des comptes consolidés*

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes consolidés donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique 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 d'administration 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 d'administration 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 consolidés en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future du Groupe ni quant à l'efficacité ou l'efficacités avec laquelle les organes d'administration ont mené ou mèneront les affaires du Groupe. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

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 d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration 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 d'administration [*ou*: au comité d'audit] notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes découlant de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

Nous fournissons également à l'organe d'administration [*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 d'administration [*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 d'administration*

L'organe d'administration 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<sup>(344)</sup>] [et des autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés].

### *Responsabilités du commissaire*

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) 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<sup>(345)</sup>] [et les autres informations contenues dans le rapport annuel sur les comptes consolidés], ainsi que de faire rapport sur cet élément [ces éléments].

<sup>(344)</sup> Si une EIP répondant aux critères de l'art. 3:32, §2 CSA 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.

<sup>(345)</sup> Si une EIP répondant aux critères de l'art. 3:32, §2 CSA 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.



*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 3:32 du Code des sociétés et des associations.

*[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 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]*

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations 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 3:80, §1, 1<sup>er</sup> alinéa, 5<sup>o</sup> du Code des sociétés et des associations 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 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]*

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations 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 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations et concorde avec les comptes consolidés 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 3:80, §1, 1<sup>er</sup> alinéa, 5<sup>o</sup> du Code des sociétés et des associations 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<sup>(346)</sup>:

– [à compléter]<sup>(347)</sup>

– ...

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 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]*

<sup>(346)</sup> Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020): « *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 d'administration, 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 ».* ».

<sup>(347)</sup> 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 d'administration 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. 3:32, §2 CSA, 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. 1:11 CSA, la politique de diversité appliquée aux membres du conseil d'administration, ou, le cas échéant, le conseil de surveillance et le comité de direction, à d'autres dirigeants et à des 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. 3:32, §2 CSA) et à ce titre, fait partie intégrante du rapport annuel visé par la norme ISA 720 (Révisée).

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations 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)] Conformément à l'article 3:80, §1, 1<sup>er</sup> alinéa, 5<sup>o</sup> du Code des sociétés et des associations 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 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations]*

L'information non financière requise par l'article 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations 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 3:32, §2 du Code des sociétés et des associations et concorde avec les comptes consolidés 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 3:80, §1, 1<sup>er</sup> alinéa, 5<sup>o</sup> du Code des sociétés et des associations 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 <sup>(348)</sup> 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 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:*
  - [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations 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 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes consolidés, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés

<sup>(348)</sup> S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit adapter la phrase 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 du Groupe au cours de notre mandat.* ».

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

## 7.17. COMPTES CONSOLIDES (BE GAAP) – ENTITÉ AUTRE QU'UNE EIP

### **RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIETE ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE** **\_\_\_\_\_20\_\_\_\_\_**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés de [nom de la société et forme juridique] (« 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 d'administration [émise sur présentation du conseil d'entreprise<sup>(349)</sup>]. 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 du Groupe durant [xx] exercices consécutifs.<sup>(350)</sup>

#### **Rapport sur les comptes consolidés**

##### *Opinion sans réserve*

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes consolidés du Groupe, comprenant le bilan consolidé au \_\_\_\_\_ 20\_\_\_\_, ainsi que le compte de résultats consolidé de l'exercice clos à cette date, ainsi que les annexes, contenant un résumé des principales règles d'évaluation, dont le total du bilan consolidé s'élève à € \_\_\_\_\_ et dont le compte de résultats consolidé se solde par un bénéfice consolidé [une perte consolidée] 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 pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

<sup>(349)</sup> Le cas échéant, à adapter comme suit: « *émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise* ».

<sup>(350)</sup> 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.* ».

*Fondement de l'opinion sans réserve*

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique<sup>(351)</sup>. 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 déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes consolidés en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous avons obtenu de l'organe d'administration 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 d'administration relatives à l'établissement des comptes consolidés*

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes consolidés donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique 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 d'administration 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 d'administration 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

<sup>(351)</sup> 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 approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national.* ».

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 consolidés en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future du Groupe ni quant à l'efficacité ou l'efficacités avec laquelle les organes d'administration ont mené ou mèneront les affaires du Groupe. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

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 d'administration, 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 d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

## **Autres obligations légales et réglementaires**

434

### *Responsabilités de l'organe d'administration*

L'organe d'administration 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 mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) 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 3:32 du Code des sociétés et des associations.

*[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<sup>(352)</sup>:

– [à compléter]<sup>(353)</sup>

– ...

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<sup>(354)</sup> 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 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes:

- [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations 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 3:65 du Code des sociétés et des associations dans les annexes aux comptes consolidés, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés

<sup>(352)</sup> Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020): « *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 d'administration, 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 ».* ».

<sup>(353)</sup> 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 d'administration 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.

<sup>(354)</sup> S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit adapter la phrase 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 du Groupe au cours de notre mandat.* ».

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

7.18. MODELE DE RAPPORT DE CARENCE <sup>(355)</sup>**RAPPORT DE CARENCE, ETABLI PAR LE COMMISSAIRE, DESTINE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIÉTÉ/ASSOCIATION/ FONDATION ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE \_\_\_\_ 20\_\_**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de votre [société/association/fondation], 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 l'entreprise], en application de l'article 3:74, deuxième alinéa, du Code des sociétés et des associations.

Nous constatons, à la date du présent rapport, que nous n'avons pas encore reçu les comptes annuels clôturés par l'organe d'administration <sup>(356)</sup>. Nous ne sommes, par conséquent, pas en mesure d'établir notre rapport du commissaire destiné à l'assemblée générale ni de respecter les délais prescrits par le Code des sociétés et des associations en rapport avec sa mise à disposition.

Nous avons rappelé à l'organe d'administration l'obligation légale relative aux délais fixés par le Code des sociétés et des associations pour la remise au commissaire et aux [actionnaires] [membres] des documents requis.

Le présent rapport n'est pas le rapport du commissaire visé par les articles 3:74, premier alinéa, et 3:75 du Code des sociétés et des associations et ne peut être utilisé pour répondre à l'exigence de l'article 3:12, §1, 4° du Code des sociétés et des associations.

<sup>(355)</sup> Le rapport de carence n'est établi que lorsqu'il s'agit de comptes annuels (art. 3:74, 2<sup>ème</sup> alinéa, CSA) et ne doit pas être établi lorsqu'il s'agit de comptes consolidés.

<sup>(356)</sup> Le cas échéant, à compléter par l'identification des pièces que l'organe d'administration doit remettre au commissaire conformément à l'article 3:74, 1<sup>er</sup> alinéa du Code des sociétés et des associations et qui n'ont pas été transmis, y compris le rapport de gestion.



# BIJLAGEN



# **BIJLAGE 1**

## **VOORBEEDEN VAN VERSLAGEN OVER DE JAARREKENING GEKLASSEERD IN FUNCTIE VAN DE OMSTANDIGHEDEN**

Omstandigheden	Soort van oordeel				Verwijzingen	
	Zonder voorbehoud	Met voorbehoud	Afkeurend oordeel	onthouding	Paragraf(en)	
<b>Verrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie maar de jaarrekening bevat een afwijking van materieel belang</b>						
Algemene principes					2. 1.	1. 1.
Niet geboekte waardevermindering: voorraden gewaardeerd volgens hun aanschaffingswaarde in plaats van de marktwaarde		X			2. 1.	2. 1.
Onderwaardering van de kosten voor het boekjaar ( <i>cut-off</i> probleem)		X			2. 1.	3. 1.
Afwezigheid van een waardevermindering: deelneming en schuldvoordering hadden moeten verminderd worden volgens de commissaris			X		2. 1.	4. 1.
Niet gepaste waarderingsregel met betrekking tot materiële vaste activa		X			2. 1.	5. 1.
Vrijwillig weglaten van inlichtingen in de toelichting omtrent een significante deelneming		X			2. 1.	6. 1.
Wijziging van een waarderingsregel die niet is beschreven in de toelichting bij de jaarrekening		X			2. 1.	7. 1.
<b>Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen</b>						
Algemene principes					2. 2.	1. 2.
Onbeschikbare informatie omtrent een deelneming		X			2. 2.	2. 2.
Onvoldoende waarborgen voor toepassing van percentage of completion method (tekortkoming in de interne beheersing)		X			2. 2.	3. 2.



Omstandigheden	Soort van oordeel					Verwijzingen	
	Zonder voorbehoud	Met voorbehoud	Afkeurend oordeel	onthouding	Paragraf(en)		
Onjuiste waardering van de voorraden, hetgeen een belangrijk bestanddeel van de jaarrekening uitmaakt ingevolge de gebrekkige implementatie van een nieuw ERP-systeem (tekortkoming in de interne beheersing)				X		2.	4.
Eerstige tekortkoming in de interne beheersing van de aankopen				X		2.	5.
Gebrek aan schriftelijke bevestigingen omtrent de vermeldingen die door de commissaris als fundamenteel worden beschouwd				X		2.	6.
<b>Gevolgen van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het voorafgaand boekjaar</b>							
Algemene principes en beschrijving van de scenario's						2.	1.
Niet-boeking van een voorziening voor brugpensioenen in het voorgaand boekjaar met een effect van materieel belang op de cijfers van beide boekjaren		X				2.	2.
Niet-boeking van een voorziening voor brugpensioenen in het voorgaand boekjaar zonder effect van materieel belang op de cijfers van het boekjaar maar wel op de overeenkomstige cijfers		X				2.	3.
Niet-boeking van een voorziening voor brugpensioenen in het voorgaand boekjaar met effect van materieel belang op de cijfers van het boekjaar maar wel op de overeenkomstige cijfers		X				2.	4.
Boeking van een voorziening voor brugpensioenen in het boekjaar met betrekking tot het voorafgaand boekjaar maar de betrokken informatie in de toelichting is onvoldoende		X				2.	5.
Tweede controlejaar: controle van de voorraden werd niet uitgevoerd in het voorgaand boekjaar dat het eerste controlejaar was (geen commissaris voor het begin van het mandaat) (aangepast oordeel tijdens het voorgaande boekjaar) zonder van materieel belang zijnde invloed op de cijfers van het boekjaar maar wel op de overeenkomstige cijfers		X				2.	3.

Omstandigheden	Soort van oordeel				Paragraf(en)	Verwijzingen	
	Zonder voorbehoud	Met voorbehoud	Afkeurend oordeel	onthouding			
<b>Paragraaf ter benadrukking van een bepaalde aangelegenheid: aangelegenheid die geen verband houdt met de continuïteit</b>							
Algemene principes						2.	4. 1.
Moelijkheid verbonden aan de inschatting van de opeisbaarheid van een schuldvoering op een vennootschap die het voorwerp uitmaakt van een procedure van gerechtelijke reorganisatie	X				X	2.	4. 2.
Onzekerheid met betrekking tot een significant geschil waarvan de uitkomst aleatoir is	X				X	2.	4. 3.
Wijziging van de waarderingsregels die op gepaste wijze beschreven zijn in de toelichting bij de jaarrekening	X				X	2.	4. 4.
Bestaan van een geschil waarvan de uitkomst aleatoir is en geen waardevermindering: voorraden gewaardeerd tegen hun aanschaffingswaarden in plaats van de marktwaarde		X			X	2.	4. 5.
<b>Eerste controlejaar</b>							
Algemene principes						2.	5. 1.
Geen commissaris in het voorgaand boekjaar: beginsaldi volledig gecontroleerd	X				X	2.	5. 2.
Geen commissaris in het voorgaand boekjaar: beginsaldi gecontroleerd behoudens de voorraden		X			X	2.	5. 3.
Geen commissaris in het voorgaand boekjaar: beginsaldi gecontroleerd behoudens de voorraden (oordeel zonder voorbehoud over de balans en oordeelonthouding over de resultatenrekening) - Gesplitst oordeel	X	X			X	2.	5. 4.

Omstandigheden	Soort van oordeel					Verwijzingen	
	Zonder voorbehoud	Met voorbehoud	Afkeurend oordeel	onthouding	Paragraaf(en)		
Geen commissaris in het voorgaand boekjaar: beginsaldi gecontroleerd behoudens de voorraden (oordeelonthouding)				X		2.	5. 5.
Andere commissaris tijdens het voorgaand boekjaar: beginsaldi; gecontroleerd (Niet-aangepast oordeel tijdens het voorgaand boekjaar)	X				X	2.	5. 6.
Andere commissaris tijdens het voorgaand boekjaar: beginsaldi gecontroleerd maar ontdekking van een cut-off-probleem dat voortvloeit uit het voorgaand boekjaar (geen informatie in de toelichting)		X			X	2.	5. 7.
<b>Aangelegenheden met betrekking tot de continuïteit</b>							
Algemene principes						2.	6. 1.
Geen onzekerheid van materieel belang hoewel artikel 3:6, §1, 6° WVV van toepassing is	X					2.	6. 2.
Geen onzekerheid van materieel belang (geldigheid van een comfort letter) en adequate vermelding in de toelichting in de jaarrekening	X				X	2.	6. 3.
Onzekerheid van materieel belang maar het bestuursorgaan heeft geen beoordeling gemaakt over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven (Onderkende afwijking van materieel belang)					X	2.	6. 4.
Onzekerheid van materieel belang en het bestuursorgaan heeft een beoordeling gemaakt van de continuïteitsveronderstelling die adequaat beschreven is in de toelichting bij de jaarrekening	X				X	2.	6. 5.
Onzekerheid van materieel belang en het bestuursorgaan heeft een beoordeling gemaakt van de continuïteitsveronderstelling die onvoldoende beschreven is in de toelichting bij de jaarrekening		X				2.	6. 6.

Omstandigheden	Soort van oordeel				Verwijzingen	
	Zonder voorbehoud	Met voorbehoud	Afkeurend oordeel	onthouding	Paragraaf(en)	
Onzekerheid van materieel belang en het bestuursorgaan heeft een beoordeeling gemaakt van de continuïteitsveronderstelling die niet beschreven is in de toelichting bij de jaarrekening			X		2.	6. 7.
De commissaris gaat niet akkoord met het bestuursorgaan dat steunt op de continuïteitsveronderstelling dat steunt op de continuïteitsveronderstelling			X		2.	6. 8.
<b>Kernpunten van de controle</b>						
Algemene principes					2.	7. 1.
Kernpunten van de controle met betrekking tot <i>goodwill</i> en opbrengstenekerking	X				X	2. 7. 2.
<b>Paragraaf inzake overige aangelegenheden</b>						
Verduidelijken van de ondervonden moeilijkheden bij het uitvoeren van de controlewerkzaamheden	X				X	2. 8.
<b>Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode</b>	X				X	2. 9.
<b>Correctie van de jaarrekening na de goedkeuring door de statutaire algemene vergadering</b>						
Algemene principes					2.	10. 1.
Correctie van de goedgekeurde jaarrekening over boekjaar N-1 zoals vereist door artikel 3:19 WVV	X				X	2. 10. 2.
Correctie van de goedgekeurde jaarrekening over een boekjaar voorafgaand aan N-1 zoals vereist door artikel 3:19 WVV	X				X	2. 10. 3.
Geen correctie van de goedgekeurde jaarrekening zoals vereist door artikel 3:19 WVV		X			2.	10. 4.

Omstandigheden	Soort van oordeel				Verwijzingen
	Zonder voorbehoud	Met voorbehoud	Afkeurend oordeel	onthouding	
<b>Non-profitsector</b>					
Verschillende specifieke gevallen				X	2. 11.
<b>Verslag in het kader van een ondernemingsraad</b>	X				4.
<b>Verslag in het kader van een ontbinding en vereffening</b>					
Algemene principes					5. 1
Voorstel tot ontbinding door het bestuursorgaan - commissarisverslag opgesteld vóór de notariële akte	X				5. 2
Commissarisverslag over de jaarrekening van een vennootschap in vereffening opgesteld door de vereffenaar	X				5. 3
<b>Verslag van niet-bevinding</b>					6.
Voorbeeld van verslag van niet-bevinding					
Begeleidingsbrief bij een verslag van niet-bevinding					



## **BIJLAGE 2**

### **LEXICON EN TOEPASSING VAN DE IN DE ISA'S GEHANTEERDE TERMINOLOGIE AFGESTEMD OP DE BELGISCHE CONTEXT**

## Waarschuwing

De in de ISA's gehanteerde terminologie werd zodanig opgesteld dat deze standaarden op internationaal niveau van toepassing kunnen zijn, alsook verenigbaar zijn met verschillende jurisdicties. De hiernavolgende lijst omvat bepaalde in de ISA's gehanteerde termen afgestemd op de Belgische context. Enerzijds is deze lijst niet exhaustief en anderzijds zijn de definities die werden opgenomen slechts richtinggevend.

Lijst van termen	Toepassing in de Belgische context
<b>Andere informatie:</b>	<b>Andere informatie zoals gedefinieerd door ISA 720 (Herzien)</b> In de Belgische context gaat het over het jaarverslag en, in voorkomend geval, de "andere informatie opgenomen in het jaarrapport"
<b>Andere informatie opgenomen in het jaarrapport:</b>	Financiële of niet-financiële informatie – anders dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening en het daarbij horende commissarisverslag – opgenomen in het jaarrapport van de entiteit (par. 13 van ISA 720 (Herzien))
<b>Assurance-opdracht:</b>	Enerzijds, de opdrachten betreffende de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening teneinde een redelijke mate van zekerheid te bekomen dat de (geconsolideerde) jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat die het gevolg zijn van fraude of van fouten, en, anderzijds, beoordelingsopdrachten teneinde een beperkte mate van zekerheid te bekomen dat niets erop wijst dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat, alsook de opdrachten andere dan de opdrachten betreffende de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening of de beoordelingsopdrachten teneinde een redelijke dan wel een beperkte mate van zekerheid te bekomen omtrent een welbepaald object
<b>Controleverklaring van de onafhankelijke auditor:</b>	<b>Commissarisverslag</b> Het verslag van de commissaris uitgebracht in het kader van de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening overeenkomstig de artikelen 3:75 en 3:80 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, dat het verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen omvat; deze vormen een geheel en zijn ondeelbaar
<b>Degenen belast met governance:</b>	In principe het bestuursorgaan of, in voorkomend geval, het auditcomité
<b>Financiële overzichten:</b>	<b>Jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening</b> De (geconsolideerde) jaarrekening bedoeld in Boek 3, Titels I en II van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen of bedoeld in andere wetgeving die van toepassing is op entiteiten anders dan de vennootschappen en de verenigingen waarop voormeld Boek 3, Titels I en II van toepassing is; beoogt tevens de notie van "financiële overzichten" zoals omschreven door ISA 700 (Herzien), §8 (f)

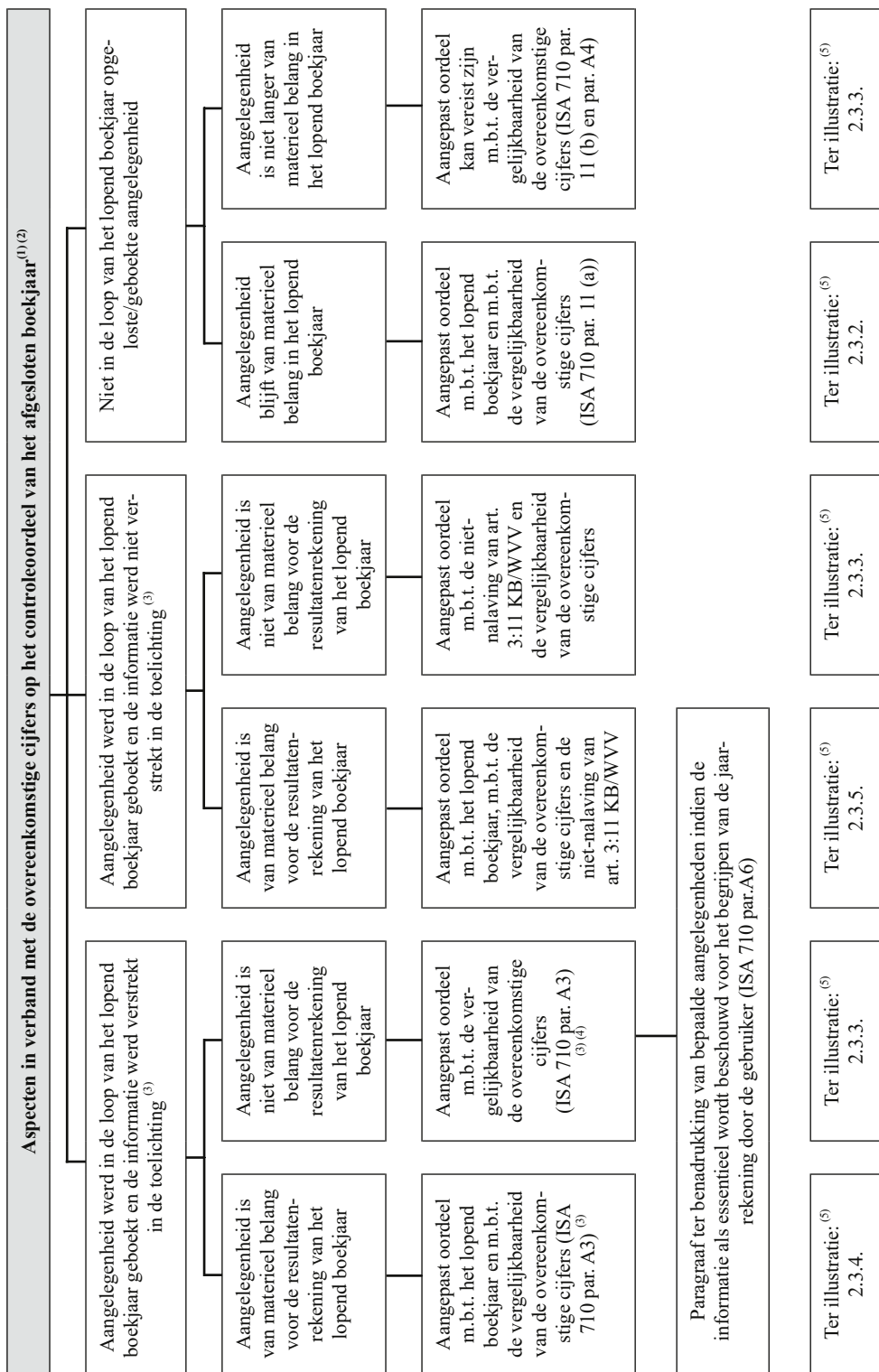


<b>Genoteerde entiteit:</b>	<b>Genoteerde entiteit in de zin van de ISA's</b> Overeenkomstig §5 van de norm (herzien in 2018) van 21 juni 2018 inzake de toepassing in België van de nieuwe en herziene Internationale controlestandaarden (ISA's) (de wijziging hiervan is lopende), betreft het de organisaties van openbaar belang zoals omschreven door artikel 1:12, 1° en 2° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, alsook de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een niet-gereguleerde markt en de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt buiten de Europese Economische Ruimte (EER)
<b>IAASB:</b>	International Auditing and Assurance Standards Board van de International Federation of Accountants (IFAC)
<b>Kantoor:</b>	Een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon of een bedrijfsrevisorenkantoor, zoals gedefinieerd door artikel 3, 1°, 2° en 3° van de wet van 7 december 2016
<b>Management:</b>	Naargelang van het geval, de personen met uitvoerende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit dan wel het bestuursorgaan van de entiteit. (Verklarende woordenlijst of <i>List of Key Terms</i> )
<b>Onafhankelijke auditor:</b>	<b>Commissaris</b> De bedrijfsrevisor in de zin van artikel 3, 3° van de wet van 7 december 2016, die de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoert zoals gedefinieerd in artikel 3, 9°, van voormelde wet, zijnde de wettelijke controle als bedoeld in artikel 3:55 van het Wetboek van Vennootschappen en verenigingen: een controle van de statutaire jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening, voor zover deze controle: 1° door het recht van de Europese Unie wordt voorgeschreven; 2° door het Belgisch recht wordt voorgeschreven met betrekking tot kleine vennootschappen; 3° op vrijwillige basis op verzoek van kleine vennootschappen wordt uitgevoerd, wanneer deze opdracht gepaard gaat met de bekendmaking van het verslag bedoeld in artikel 3:75 of 3:80 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen
<b>OOB:</b>	<b>Organisatie van openbaar belang</b> Een organisatie van openbaar belang zoals gedefinieerd door artikel 1:12 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen
<b>Oordeel:</b> <b>Niet-aangepast oordeel:</b> <b>Aangepast oordeel:</b>	De verklaring met de opinie van de commissaris, in voorkomend geval van de bedrijfsrevisor, omtrent de vraag of de (geconsolideerde) jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de gecontroleerde entiteit Overeenkomstig de artikelen 3:75 en 3:80 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, beoogt de notie "niet-aangepast of aangepast oordeel" respectievelijk een oordeel zonder voorbehoud of een oordeel met voorbehoud, een afkeurend oordeel en een onthoudende verklaring (in de praktijk en op grond van de bijkomende norm (herziene versie 2020): oordeelonthouding)

<b>Oordeel met beperking:</b>	Oordeel met voorbehoud
<b>Overeenkomstige cijfers:</b>	De terminologie “overeenkomstige cijfers” (ISA 710) lijkt duidelijker voor de lezer van de jaarrekening dan “vergelijkende cijfers” dat voorheen werd gebruikt
<b>Overige door wet- of regelgeving gestelde eisen:</b>	Het deel “Overige door wet- of regelgeving gestelde eisen” omvat de door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en door ISA 720 (Herzien) vereiste bijkomende vermeldingen alsook de inlichtingen die niet door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn vereist
<b>Overige rapporteringsverplichtingen:</b>	Het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” behandelt de vermeldingen vereist door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en door ISA 720 (Herzien)
<b>Plaatselijke wetgeving:</b>	Beoogt over het algemeen het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen

## **BIJLAGE 3**

### **ASPECTEN IN VERBAND MET DE OVEREENKOMSTIGE CIJFERS OP HET CONTROLEOORDEEL VAN HET AFGESLOTEN BOEKJAAR**

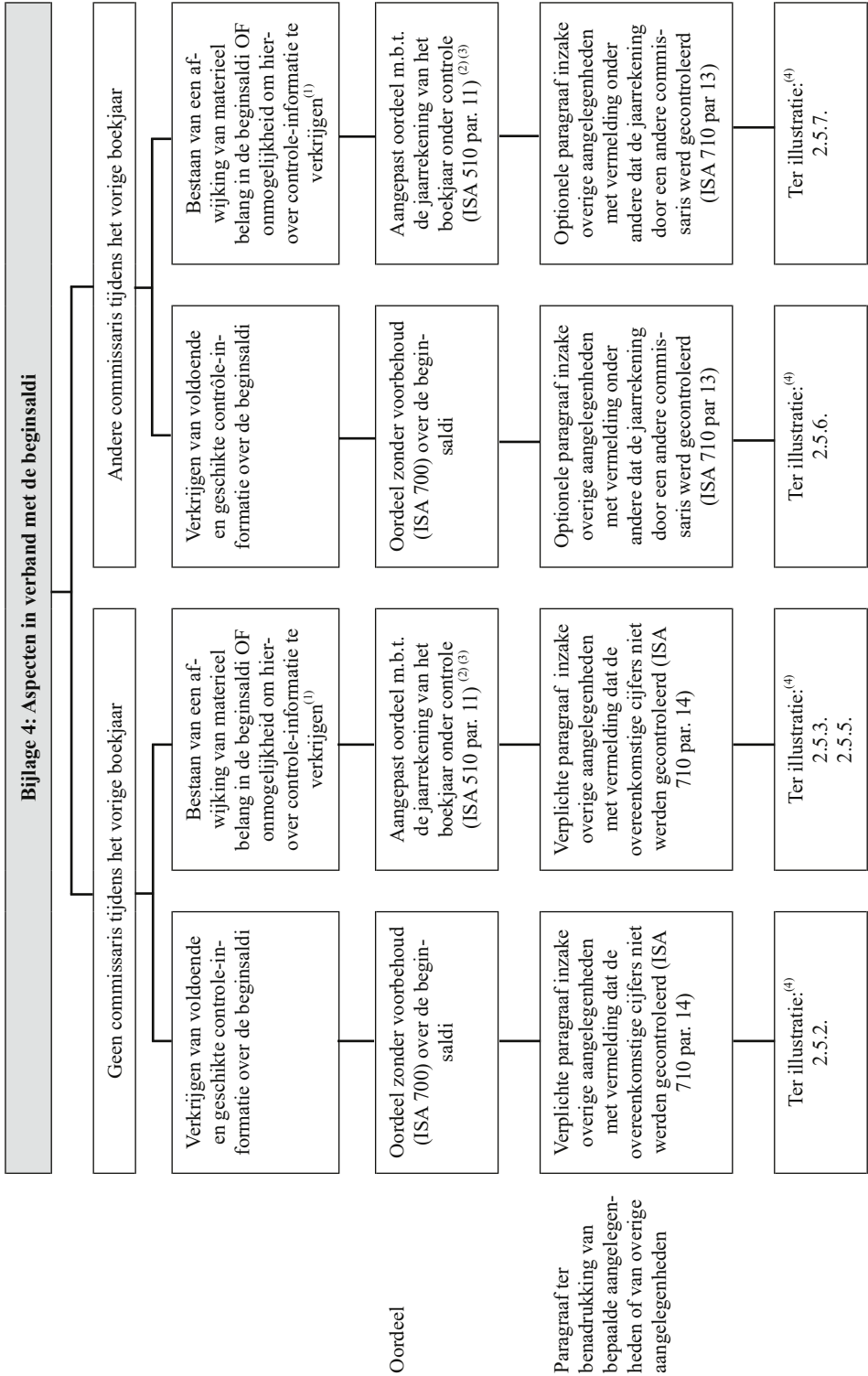


- (1) Het betreft een aangepast oordeel als gevolg van een van materieel belang zijnde afwijking. Bovendien heeft de entiteit de bepalingen van art. 3:19 WVV niet nageleefd omwille van het niet corrigeren van de jaarrekening.
- (2) Sectie 1.5.5. van dit boek vat de gevolgen voor de commissaris samen die verbonden zijn aan de verplichting om de jaarrekening te corrigeren in geval van een fout die een inbreuk op het boekhoudrecht inhoudt (art. 3:19 WVV voor vennootschappen, 3:49 voor verenigingen en 3:53 voor stichtingen) en sectie 1.5.6. behandelt de toepassing van artikel 3:11 KB/WVV. De lezer van dit boek wordt hiernaar op nuttige wijze verwezen.
- (3) Par. A3 van ISA 710 meldt dat de auditor in zijn oordeel over de lopende verslagperiode niet moet verwijzen naar zijn eerder aangepast oordeel indien de aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepast oordeel is opgelost en naar behoren in de financiële overzichten administratief is verwerkt of toegelicht. Het begrip “naar behoren administratief verwerkt” wordt hier niet behandeld en is van toepassing op de IFRS-standaarden indien het voorgaand boekjaar naar behoren werd herwerkt.
- (4) Indien de commissaris het nodig acht, zal de commissaris een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden gebruiken (ISA 706 par. 6).
- (5) Bij alle illustraties dient telkens rekening gehouden te worden met de uiteengezette omstandigheden zoals aldaar in het boek uiteengezet.



## **BIJLAGE 4**

### **ASPECTEN IN VERBAND MET DE BEGINSALDI**



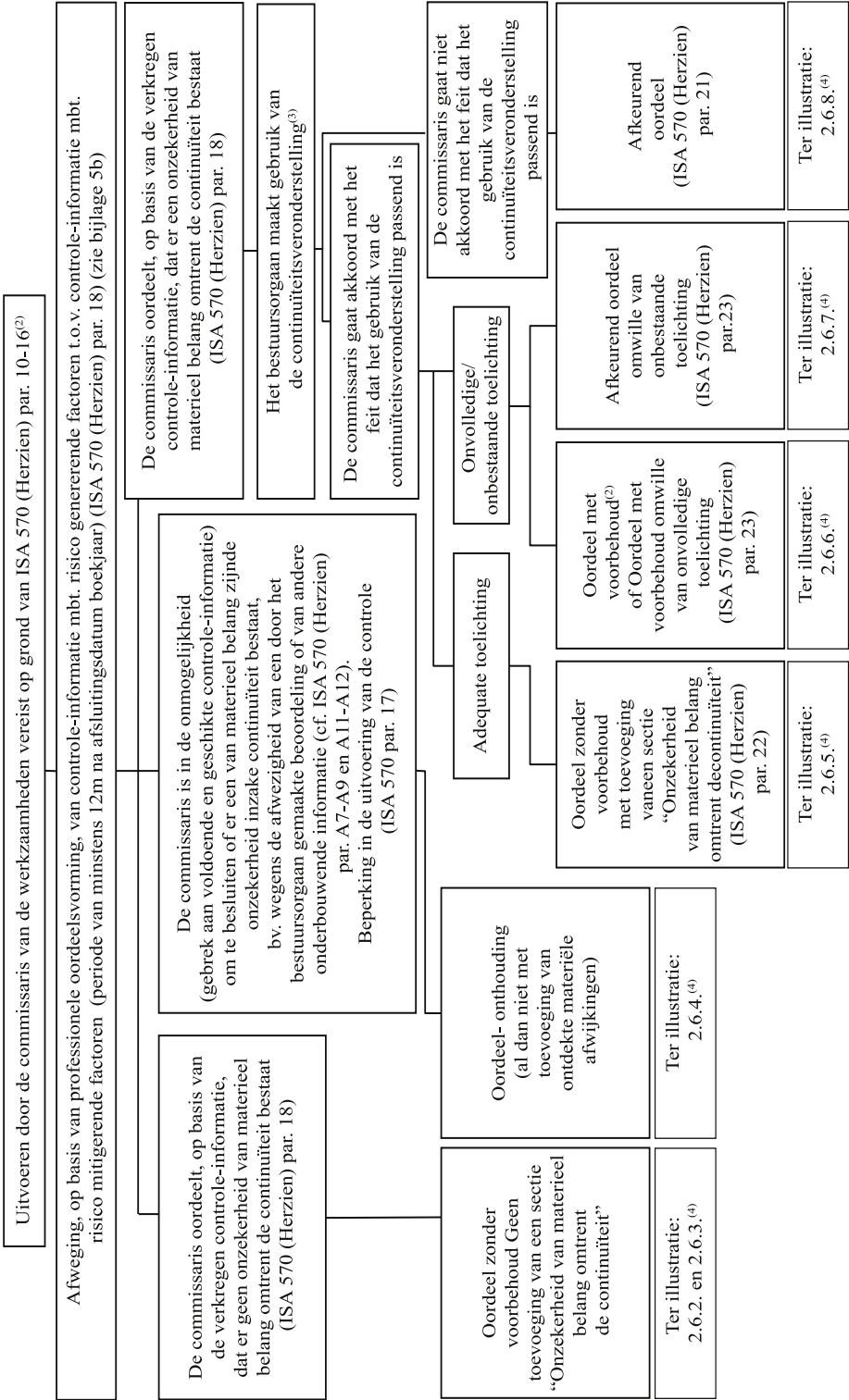


- <sup>(1)</sup> ISA 510 par. 12 handelt over de toepassing op consistente wijze van de grondslagen voor financiële verslaggeving en wordt hier dus niet behandeld.
- <sup>(2)</sup> ISA 510 par. 10 voorziet de mogelijkheid om een niet aangepast oordeel tot uitdrukking te brengen m.b.t. de balans en aangepast oordeel m.b.t. de resultatenrekening van het lopend boekjaar. (voorbeeld 2.5.4.)
- <sup>(3)</sup> Het bestuursorgaan is niet overgegaan tot de correctie van de jaarrekening.
- <sup>(4)</sup> Bij alle illustraties dient telkens rekening gehouden te worden met de uiteengezette omstandigheden zoals aldaar in het boek uiteengezet.



## **BIJLAGE 5A**

**BESLISSINGSBOOM BIJ HET TOT UITDRUKKING  
TE BRENGEN OORDEEL IN HET KADER VAN EEN  
ONZEKERHEID VAN MATERIEEL BELANG INZAKE  
CONTINUÏTEIT (ISA 570 (HERZIEN) PAR. 18)<sup>(1)</sup>**

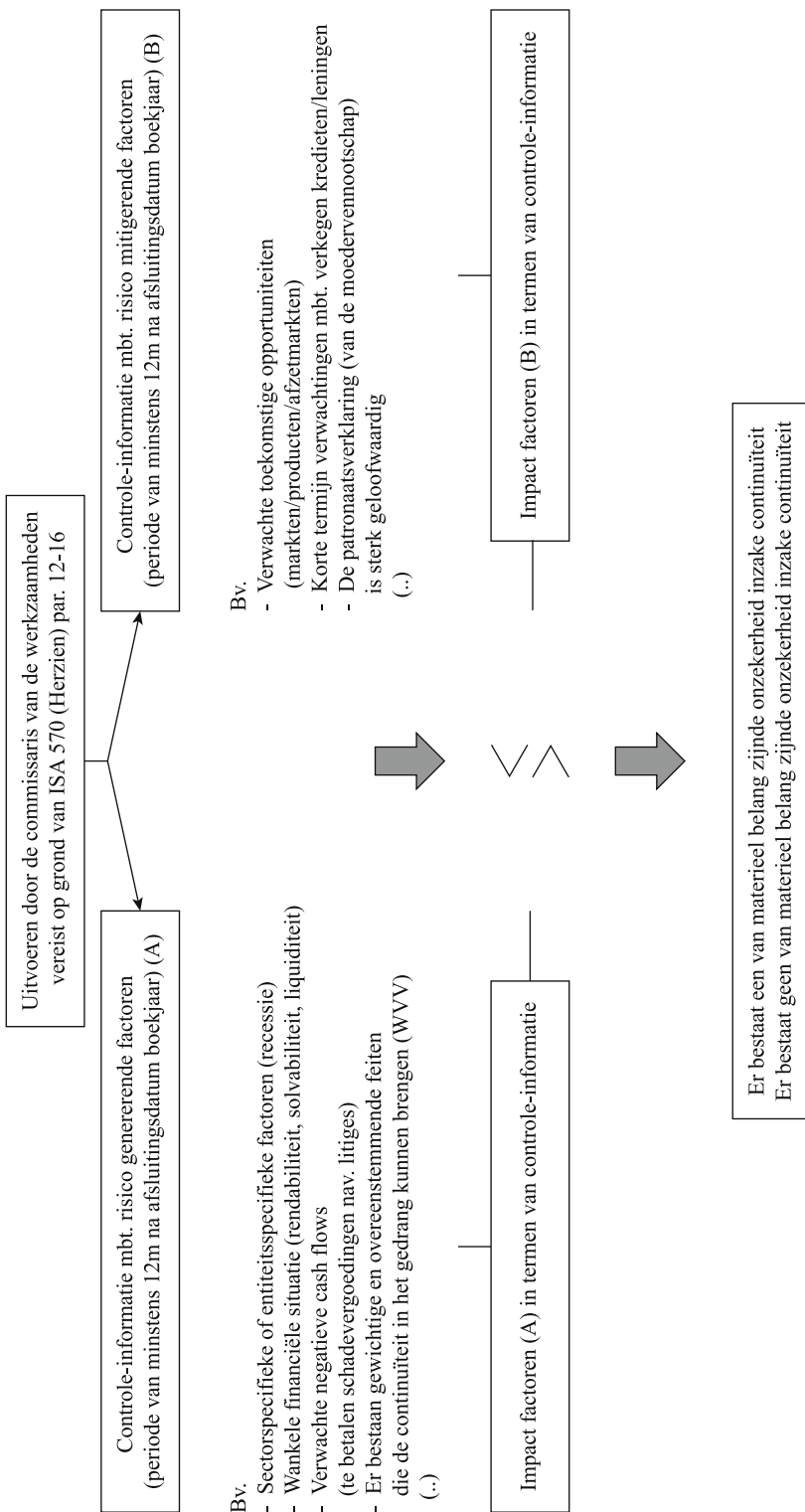


- (1) Deze beslissingsboom betreft niet de situatie waarin het bestuursorgaan geen gebruik maakt van de continuïteitsveronderstelling, i.e. de waarderingsregels heeft aangepast conform artikel 3:6, § 2, tweede lid van het K.B. van 29 april 2019. Immers, in deze situatie is er geen onzekerheid meer over de continuïteit doch in min of meerdere mate een zekerheid over discontinuïteit. In die situatie brengt de commissaris, indien het bestuursorgaan hierover een adequate toelichting heeft verstrekt, een niet aangepast oordeel tot uitdrukking, in voorkomend geval met toevoeging van een paragraaf ter benadrukking van een bepaalde aangelegenheid. Indien het bestuursorgaan hierover geen adequate toelichting heeft verstrekt, brengt de commissaris een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking.
- (2) Overeenkomstig par. 10 van ISA 570 (Herzien), dient de commissaris, voorafgaand, te overwegen of er sprake is van gebeurtenissen of omstandigheden zijn die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.
- (3) Deze situatie zal slechts in zeldzame gevallen voorkomen, bv. indien de jaarrekening identiek is in discontinuïteit als volgens de continuïteitsveronderstelling.
- (4) Bij alle illustraties dient telkens rekening gehouden te worden met de in de betrokken sectie van dit boek uiteengezette omstandigheden.



## **BIJLAGE 5B**

**AFWEGING, OP BASIS VAN PROFESSIONELE  
OORDEELSVORMING, VAN CONTROLE-INFORMATIE  
MBT. RISICO GENERERENDE FACTOREN T.O.V.  
CONTROLE-INFORMATIE MBT. RISICO MITIGERENDE  
FACTOREN (ISA 570 (HERZIEN) PAR. 16)**





## **BIJLAGE 6**

### **CRITERIA VOOR HET BEPALEN VAN DE “ANDERE INFORMATIE” OVEREENKOMSTIG ISA 720 (HERZIEN)**

## Context

De commissaris dient in de loop van zijn opdracht te bepalen of de financiële informatie (andere dan de financiële overzichten of het commissarisverslag) en niet-financiële informatie die door het bestuursorgaan worden verstrekt, de toepassing van ISA 720 (Herzien), *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie*, vereisen.

Teneinde te kunnen bepalen welke documenten beoogd worden door de definitie van ISA 720 (Herzien), zal de commissaris dienen te bepalen of het (de) document(en) aan *alle* hieronder opgenomen criteria beantwoord(t)(en). Bovendien worden enkele concrete voorbeelden gegeven teneinde de criteria te begrijpen, aangevuld met belangrijke informatie uit ISA 720 (Herzien).

### Criteria waaraan het (de) document(en) dien(t)(en) te beantwoorden

- 1) Het gaat om een document<sup>(1)</sup> dat op jaarlijkse basis<sup>(2)</sup> opgesteld wordt.
- 2) Het document wordt opgesteld op grond van wetgeving, regelgeving dan wel het gebruik.
- 3) De bestemmingen van het document zijn (in de eerste plaats) de aandeelhouders (“eigenaren”) of soortgelijke belanghebbenden.  
Het overmaken van het document aan de aandeelhouders (of soortgelijke belanghebbenden) gebeurt op grond van wetgeving, regelgeving of het gebruik, ongeacht of dit naderhand aan het “grote publiek” bekend gemaakt wordt (bv. via de neerlegging ervan).  
Met andere woorden de neerlegging ervan leidt niet automatisch tot de toepassing van ISA 720 (Herzien).
- 4) Het document verstrekt informatie over alle volgende punten:
  - de activiteiten van de gecontroleerde entiteit, en
  - de financiële resultaten, en
  - de financiële positie  
zoals toegelicht in de (geconsolideerde) jaarrekening.
- 5) Het document gaat samen met de (geconsolideerde) jaarrekening en het commissarisverslag.

“Gaat samen met” moet, over het algemeen, gelezen worden als “gelijktijdig overgemaakt aan de aandeelhouders om samen met de (geconsolideerde) jaarrekening en het commissarisverslag gelezen te worden”. Paragraaf 13 (c) van ISA 720 (Herzien) bevat de door de commissaris te nemen maatregelen indien

<sup>(1)</sup> Of een geheel van documenten die in combinatie hetzelfde doel dienen (cf. par. A3, ISA 720 (Herzien)).

<sup>(2)</sup> Par. A2, ISA 720 (Herzien) stelt ook: “Een jaarrapport wordt meestal opgesteld op jaarbasis. Echter, wanneer de gecontroleerde financiële overzichten opgesteld zijn voor een periode van minder dan of meer dan een jaar, kan een jaarrapport ook worden opgesteld dat dezelfde periode als de financiële overzichten omvat.”

	Jaarverslag vennootschappen (art. 3:5/3:6 WVV (al dan niet met inbegrip van de verklaring niet-financiële informatie)	Jaarverslag verenigingen en stichtingen (met uitzondering van de kleine) (art. 3:48/3:52 WVV)	Remuneratieverslag publieke sector (art. 3:12, §1, 9° WVV) (dat niet opgenomen is in het jaarverslag)	Activiteitsverslag (moreel verslag) verengingen	Verklaring van de voorzitter opgenomen in het jaar-rapport
Jaarlijkse info?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Opgesteld op grond van wet- of regelgeving of gebruik?	Ja (art. 3:5 WVV)	Ja (3:48/3:52 WVV)	Ja (art. 3:12, §1, 9° W. Venn.)	Ja (gebruik)	Ja (gebruik)
Gericht aan aandeelhouders of soortgelijke belanghebbenden?	Ja	Ja	Nee (er is geen overmaking aan de aandeelhouders voorzien vóór de openbaarmaking ervan via de neerlegging – het document is met andere woorden bestemd voor het “groot publiek” en niet (enkel) voor de aandeelhouders <sup>(1)</sup> )	Ja (gebruik)	Ja (gebruik)
Informatie over de activiteiten van de gecontroleerde entiteit, haar financiële resultaten en de financiële positie zoals toegelicht in de (geconsolideerde) jaarrekening?	Ja	Ja	Nee (het remuneratieverslag is er niet op gericht om bijkomende verduidelijking te geven noch om samen met de jaarrekening gelezen te worden)	Ja	Ja
Vergezelt de (geconsolideerde) jaarrekening en commissarisverslag?	Ja	Ja	Nee	Ja	Ja (opgenomen in het jaarrapport)

<sup>(1)</sup> De neerlegging (en dus de communicatie ervan aan het “grote publiek”) binnen 30 dagen na de goedkeuring van de jaarrekening staat hier los van. Immers, conform ISA 720 (Herzien), valt ook “andere informatie” die na de datum van het controleverslag verkregen wordt onder ISA 720 (Herzien) (cf. par. 6 en 13 (c)).

Is niet opgesteld om te voldoen aan de informatiebehoefte van een specifieke groep belanghebbenden of om te voldoen aan een specifiek rapporteringsdoel en wordt niet gepubliceerd op zelfstandige basis?	Nee	Nee	Ja (het remuneratieverslag is opgesteld met een specifiek doel en gepubliceerd als zelfstandig document)	Nee	Nee (opgenomen in het jaarrapport dat als geheel "andere informatie" uitmaakt)
Conclusie voor de toepassing van ISA 720 (Herzien)	Alle criteria zijn vervuld	Alle criteria zijn vervuld	Niet alle criteria zijn vervuld	Alle criteria zijn vervuld	Alle criteria zijn vervuld
Wettelijke of regelgevende basis voor de uit te voeren werkzaamheden	<ul style="list-style-type: none"> <li>- art. 3:5/3:6 WVV</li> <li>- art. 3:75, §1, 6°</li> <li>- WVV (overeenstemming met de (geconsolideerde) jaarrekening) en volledigheid</li> <li>- ISA 720 (Herzien) (afwijking van materieel belang)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- art. 3:48/3:52 WVV</li> <li>- art. 3:75, §1, 6°</li> <li>- WVV (overeenstemming met de jaarrekening) en volledigheid</li> <li>- ISA 720 (Herzien) (afwijking van materieel belang)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Algemeen nazicht van de naleving van het WVV (o.m. neerlegging en termijnen van neerlegging) en de statuten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ISA 720 (Herzien) (afwijking van materieel belang)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ISA 720 (Herzien) (afwijking van materieel belang)</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bijkomende norm (herziene versie 2020)</li> <li>- Algemeen nazicht van de naleving van het WVV (o.m. neerlegging en termijnen van neerlegging) en de statuten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bijkomende norm (herziene versie 2020)</li> <li>- Algemeen nazicht van de naleving van het WVV (o.m. neerlegging en termijnen van neerlegging) en de statuten</li> </ul>			

een deel of alle documenten slechts beschikbaar zullen zijn na de datum van het commissarisverslag.

- 6) Het gaat niet om een document dat op grond van wet- of regelgeving (of het gebruik) is opgesteld om te voldoen aan de informatiebehoefte van een specifieke groep belanghebbenden of een rapport dat is opgesteld om te voldoen aan een specifiek rapporteringsdoel én wordt gepubliceerd op zelfstandige basis.

## Concrete voorbeelden

### BIJLAGE 1 BIJ DE BIJKOMENDE NORM (HERZIENE VERSIE 2020) – SCHEMATISCHE TOELICHTING INZAKE HET JAARVERSLAG

*Verificatiewerkzaamheden (zie par. 38)*

Uit te voeren werkzaamheden	Rechtsgrond	Van toepassing op een op vrijwillige basis opgesteld jaarverslag
Nazicht of de eventuele afwezigheid van een jaarverslag conform is met het Wetboek van vennootschappen en verenigingen	WVV (naleving)	Ja – Naleving WVV
Nazicht of het jaarverslag overeenstemt met de (geconsolideerde) jaarrekening	– WVV – ISA 720 (Herzien)	Ja – ISA 720 (Herzien)
Nazicht van de volledigheid van het jaarverslag	WVV	Ja – ISA 720 (Herzien) en naleving WVV
Nazicht of het jaarverslag geen van materieel belang zijnde afwijkingen bevat, in het bijzonder ten aanzien van de kennis verkregen in de controle	ISA 720 (Herzien)	Ja – ISA 720 (Herzien)

### Rapportering

<b>Jaarverslag</b>
Toepassing van art. 3:75, §1, eerste lid, 6° WVV (art. 3:80, §1, eerste lid, 5° WVV)
Combinatie van WVV, bijkomende norm & ISA 720 (Herzien)

In sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag”:

- a) oordeel over de naleving van art. 3:6/3:32/3:48/3:52 WVV;
- b) oordeel over de overeenstemming met de jaarrekening;
- c) vermelding of er van materieel belang zijnde inconsistenties bestaan ten opzichte van de kennis verkregen in de controle

## SAMENVATTING VAN EEN AANTAL BELANGRIJKE PARAGRAFEN UIT ISA 720 (HERZIEN)

472

BIJLAGE 6

ISA 720 (Herzien) definieert in par. 12 (a) het “jaarrapport” als volgt:

*12. (a) 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.*

Par. A4 en A5 verduidelijken:

*A4. Een jaarrapport kan beschikbaar worden gesteld aan gebruikers in geprinte vorm of elektronisch, inclusief op de website van de entiteit. Een document (of combinatie van documenten) kan voldoen aan de definitie van een jaarrapport, ongeacht de wijze waarop het beschikbaar is gesteld aan gebruikers.*

*A5. Een jaarrapport verschilt in aard, doel en inhoud van andere rapporten, zoals een rapport dat is opgesteld om te voldoen aan de informatiebehoeften van een specifieke groep belanghebbenden of een rapport dat is opgesteld om te voldoen aan een specifiek rapporteringsdoel op grond van regelgeving (zelfs wanneer zo'n rapport vereist wordt om openbaar beschikbaar te zijn). Voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van de combinatie van documenten die een jaarrapport vormen (onderworpen aan wet- of regelgeving of gebruik) en die daarom geen andere informatie zijn binnen de reikwijdte van deze ISA omvatten:*

- *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.*

Ter herinnering

De werkzaamheden die overeenkomstig ISA 720 (Herzien) – kort samengevat – moeten uitgevoerd worden zijn:

- 1) Is er een inconsistentie van materieel belang tussen de “andere informatie” (gerelateerd aan de financiële overzichten) en de financiële overzichten?
- 2) Is er een inconsistentie van materieel belang tussen de “andere informatie” (gerelateerd aan de financiële overzichten) en de kennis verkregen in de controle (toepassing van ISA 315 (Herzien))?
- 3) Is er een inconsistentie van materieel belang tussen de “andere informatie” (niet gerelateerd aan de financiële overzichten) en de kennis verkregen in de controle?

Is er een niet-gecorrigeerde afwijking van materieel belang in de andere informatie, dan moet deze gerapporteerd worden.

*De kennis van de auditor verkregen in de controle*

- inzicht van de auditor in de entiteit en haar omgeving, inclusief de interne beheersing van de entiteit, verkregen in overeenstemming met ISA 315 (Herzien)<sup>(3)</sup> (Par. A31)
- kan aangelegenheden omvatten die van toekomstgerichte aard zijn (par. A32)
- met betrekking tot vele aangelegenheden in de andere informatie, kan de herinnering van de auditor aan de verkregen controle-informatie en aan de bereikte conclusies in de controle voldoende zijn om de auditor in staat te stellen te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de auditor verkregen in de controle (par. A34)
- Of, en zo ja in welke mate, de auditor verwijst naar relevante controledocumentatie, of om inlichtingen verzoekt bij betrokken leden van het opdrachtteam of relevante auditors van groepsonderdelen, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Het is echter voor de auditor niet nodig om te verwijzen naar relevante controledocumentatie, of om inlichtingen te verzoeken bij de betrokken leden van het opdrachtteam of auditors van relevante groepsonderdelen over elke aangelegenheid opgenomen in de andere informatie. (par. A36)

---

<sup>(3)</sup> ISA 315 (Herzien), “*Risico’s op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*”, paragrafen 11-12.





## **BIJLAGE 7**

### **VOORNAAMSTE WETTEKSTEN MET BETREKKING TOT AANGELEGENHEDEN DIE EEN IMPACT HEBBEN OP HET COMMISSARISVERSLAG**

**1. Wetboek van vennootschappen en vennootschappen***Jaarrekening*

Vennootschappen met rechts-persoonlijkheid	Art. 3:1
Verenigingen	Art. 3:47
Stichtingen	Art. 3:51

*Definitie wettelijke controle*

Vennootschappen met rechts-persoonlijkheid	Art. 3:55
Verenigingen	Art. 3:98, § 1
Stichtingen	Art. 3:99, § 1

*Jaarverslag*

Vennootschappen met rechts-persoonlijkheid	Art. 3:6 Art. 3:32 (jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening)
Verenigingen	Art. 3:48
Stichtingen	Art. 3:52

*Correctie van de jaarrekening*

Vennootschappen met rechts-persoonlijkheid	Art. 3:19
Verenigingen	Art. 3:49
Stichtingen	Art. 3:53

*Commissarisverslag*

Vennootschappen met rechts-persoonlijkheid	Art. 3:74-art. 3:75 Art. 3:80 (commissarisverslag over de geconsolideerde jaarrekening)
Verenigingen	Art. 3:98, § 2
Stichtingen	Art. 3:99, § 2

*Belangenconflicten*

Besloten vennootschappen	Art. 5:76-art. 5:77
Coöperatieve vennootschappen	Art. 6:64-art. 6:65
Naamloze vennootschappen	Art. 7:96 (monistisch bestuur) Art. 7:115 (dual bestuur)
Verenigingen	Art. 9:8
Stichtingen	Art. 11:9

*Uitkeringen*

Besloten vennootschappen	Art. 5:142-art. 5:143 (nettoactief- en liquiditeitstest)
Coöperatieve vennootschappen	Art. 6:115-art. 6:116 (nettoactief- en liquiditeitstest)
Naamloze vennootschappen	Art. 7:213 (interimdividend)

*Bevestiging aan het auditcomité*

Naamloze vennootschappen	Art. 7:99, § 7 Art. 7:119, § 7 (geconsolideerde jaarrekening)
--------------------------	--

**2. Verordening (EU) nr. 537/2014**

Organisaties van openbaar belang	Art. 10 – Controleverklaring
----------------------------------	------------------------------



## **BIJLAGE 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 EN DE FAQ'S GEPUBLICEERD OP DE  
WEBSITE VAN HET ICCI MET BETREKKING TOT HET  
COMMISSARISVERSLAG**

**WAARSCHUWINGEN:** In de hieronder opgenomen rechtsleer wordt soms verwezen naar de Algemene controlenormen. Vermits deze opgegeven zullen zijn vanaf de dubbele toepassingsdatum van de ISA's in België (2012 respectievelijk 2014), zal de lezer deze rechtsleer oordeelkundig dienen te hanteren, naargelang van de omstandigheden en in functie van de in België van toepassing zijnde ISA's, alsook van de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's.

**A. Adviezen, omzendbrieven en mededelingen uitgebracht door het IBR met betrekking tot het commissarisverslag ([www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be))**

480

BIJLAGE 8

- Advies 2021/03 van 3 maart 2021 betreffende de vennootschappen die gecontroleerd worden door de overheid – Nieuwe verplichting inzake de openbaarmaking van een remuneratieverslag – vervanging van advies 2018/01
- Advies 2020/03 van 8 december 2020 betreffende de impact COVID-19 op de controle over boekjaar 2020 – highlights
- Advies 2019/15 van 18 december 2019 betreffende de verplichting om een jaarverslag op te stellen in de grote (I)VZW's en stichtingen – commissarisverslag hierover
- Advies 2019/14 van 16 december 2019 betreffende de commissarisverslagen uitgebracht vanaf 1 januari 2020 (overgangsregime)
- Advies 2019/10 van 9 april 2019 betreffende de onderbreking van het commissarismandaat
- Advies 2019/09 van 28 maart 2019 betreffende de vervanging van Omzendbrief 021/10 inzake de datum van de bevestigingsbrief
- Advies 2019/06 van 15 maart 2019 betreffende de niet-automatische toepassing van art. 138 W. Venn. in geval van daling van het netto-actief tot minder dan de helft van het kapitaal
- Advies 2019/03 van 15 februari 2019 betreffende de impact van de Brexit op het commissarisverslag
- Advies 2019/02 van 31 januari 2019 betreffende de verificatie van het UBO-register – opdracht van de commissaris en impact op het commissarisverslag
- Advies 2017/06 van 6 oktober 2017 betreffende het ontwerp van norm inzake de toepassing van de nieuwe en herziene ISA's in België-stand van zaken en intrekking van advies 2017/03
- Advies 2017/04 van 8 september 2017 betreffende het commissarisverslag – Draagwijdte van de verklaring in het commissarisverslag van (eventuele) 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 (art. 144, §1, 7° W. Venn.)
- Advies 2017/02 van 2 maart 2017 betreffende de van toepassing zijnde voorschriften op het commissarisverslag over het boekjaar 2016
- Advies 2017/01 van 19 januari 2017 betreffende het commissarisverslag
- Advies van 5 maart 2010, gewijzigd op 29 oktober 2010, betreffende de opdracht van de commissaris met betrekking tot de nieuwe staat XVIIIbis van de toelichting bij de jaarrekening
- Advies du 20 juli 2010 betreffende het huidig en toekomstig normatief kader van het IBR

- Omzendbrief 2013/05 van 16 april 2013 inzake de proportionele toepassing van de ISA's in functie van de omvang en de complexiteit van de entiteit ("*scalability*" van de ISA's)
- Mededeling 2022/09 van 5 september 2022 betreffende de openbare raadpleging omtrent het ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISA's 250 (Herzien), 315 (Herzien 2019) en 540 (Herzien) in België
- Mededeling 2021/19 van 1 december 2021 betreffende de openbare raadpleging omtrent de ontwerpnormen ondernemingsraad, ESEF, ISAE 3000 en ISAE 3400 en de ontwerpnorm tot wijziging van de bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA's
- Mededeling 2020/23 van 1 december 2020 betreffende de openbare raadpleging ontwerpnormen nettoactief- en liquiditeitstest
- Mededeling 2020/15 van 10 juli 2020 betreffende de openbare raadpleging omtrent het ontwerp van bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA's –aanpassing aan het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (termijn: 15 augustus 2020)
- Mededeling 2020/11 van 6 mei 2020 betreffende de reparatiewet WVV – commissarisverslag voor (i)vwz's en stichtingen
- Mededeling 2019/09 van 17 april 2019 betreffende de wet van 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen
- Mededeling 2019/07 van 29 maart 2019 betreffende de opheffing van omzendbrief 2011/03
- Mededeling 2019/06 van 26 maart 2019 betreffende de goedkeuring door de minister van Economie van de 2 normen inzake de toepassing van de ISA's in België
- Mededeling 2018/20 van 30 oktober 2018 betreffende het Koninklijk Besluit van 30 juli 2018 betreffende de werkingsmodaliteiten van het UBO-register
- Mededeling 2018/11 van 27 juni 2018 betreffende de parlementaire vraag en antwoord met betrekking tot het toepassingsgebied van de vrijstelling inzake de verklaring niet-financiële informatie
- Mededeling 2018/01 van 5 februari 2018 betreffende de openbare raadpleging over het nieuw ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's) – Het commissarisverslag in het kader van een wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris (termijn: 5 maart 2018)
- Mededeling 2017/17 van 21 december 2017 betreffende de openbare raadpleging over het nieuw ontwerp van norm tot wijziging van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België (termijn: 25 januari 2018)
- Mededeling 2017/13 van 14 december 2017 betreffende de technische nota – Samenvatting van de controleaanpak in niet-complexe entiteiten
- Mededeling 2017/06 van 28 maart 2017 omtrent het commissarisverslag bij verenigingen en stichtingen
- Mededeling 2016/11 van 8 november 2016 betreffende de publicaties op de website van het ICCI: ISA's die betrekking hebben op kleine entiteiten – Update Pack PE-KE en ISA checklists – Bevestigingsbrieven

- Mededeling 2014/10 van 29 oktober 2014 betreffende (1) het nazicht door de bedrijfsrevisor en de sociale balans en (2) het analyseverslag van de bezoldigingsstructuur van de werknemers (KB en M.B. van 25 april 2014)
- Mededeling 2012/07 van 9 mei 2012 betreffende de beschrijving van de belangrijkste kenmerken van de interne controle- en risicobeheerssystemen
- Mededeling 2011/18 29 december 2011 omtrent de wet van 20 december 2010 betreffende de uitoefening van bepaalde rechten van aandeelhouders van genoteerde vennootschappen – impact op de functie van de commissaris, waarvan de belangrijkste gevolgen ingaan op 1 januari 2012 (*Overhandiging van de stukken aan de commissaris, overhandiging door hem van zijn verslag en verdaging van de algemene vergadering*)
- Mededeling van 19 juli 2010 betreffende de wet van 6 april 2010 op het deugdelijk bestuur bij de genoteerde vennootschappen
- Mededeling van 22 januari 2010 betreffende de uitoefening van het commissarismandaat in erkende ngo's voor ontwikkelingssamenwerking
- Mededeling van 20 februari 2009 betreffende de herinnering aan een aantal aspecten van de opdracht van de commissaris bij een vereniging of stichting
- Mededeling van 31 januari 2006 betreffende de artikelen 96 en 119 van het Wetboek van vennootschappen (jaarverslag) en 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen (commissarisverslag)

## B. Uittreksel uit het IBR, *Vademecum*, 2009, Deel 1: Rechtsleer

- Controleverslag voor het eerste jaar van het mandaat
  - De vennootschap werd voorheen niet gecontroleerd volgens de normen
  - De vennootschap werd voorheen gecontroleerd in overeenstemming
    - o met de normen
  - Laattijdige benoeming van de commissaris
- Vermelding in het controleverslag in geval van inbreuk op het
- vennootschapsrecht
  - Er dient een risico te bestaan dat er schade wordt berokkend
  - Wat dient men te verstaan onder rechtzetting?
  - Materieel belang
  - Relatie tussen het controleverslag en de informatie aan de algemene
    - o vergadering
- Gebeurtenissen na balansdatum
  - Algemeen
  - Wijziging van de rekeningen na de ondertekening van het
    - o controleverslag
- Verslag van niet-bevinding en beëindiging van mandaat
- Ondertekening van het verslag
  - Ondertekeningsdelegatie
  - Verslag in geval van plaatsvervangende
  - Gezamenlijke rapportering door bedrijfsrevisoren en leden van
    - o het Rekenhof
- Bevestigingsbrief
  - Principe



- Aansprakelijkheid van de ondertekenaars
  - o Aansprakelijkheid van de ondertekenaars van de bevestigingsbrief
  - o Aansprakelijkheid van de gecontroleerde vennootschap
  - o Beroepsgeheim
  - o Weigering om de bevestigingsbrief te ondertekenen
  - o Begrip “waarborg”

### **C. Studies IBR, *De vennootschap en haar commissaris – Praktische toepassingsgevallen*, 2004**

- Hoe wordt de certificering voorgesteld van rekeningen van bepaalde publiek-rechtelijke rechtspersonen waarvan bepaalde commissarissen niet de hoedanigheid bezitten van bedrijfsrevisor
- Optreden van een (exclusieve) medewerker namens een revisorenvennootschap
- Wie draagt de verantwoordelijkheid bij een ondertekeningsdelegatie?
- Wat gebeurt er bij discrepantie tussen de notulen van de vergadering van de ondernemingsraad en de mededeling ervan aan de aandeelhouders?
- Wat is de vorm van het verslag dat wordt opgesteld ten behoeve van het Comité voor de Preventie en de Bescherming op het Werk dat de functie van ondernemingsraad uitoefent?
- Moet de bedrijfsrevisor een controleverslag opstellen over de rekeningen van een bijkantoor waarin er een ondernemingsraad is?
- Moet de commissaris twee verslagen opstellen in geval van samenloop van het verslag over het voorstel tot ontbinding en het controleverslag over de jaarrekening?
- Overtredingen van de bepalingen inzake consolidatie: moet de commissaris de overtreding vermelden en zo ja, in welk verslag?
- Wat gebeurt er bij onenigheid tussen de leden van een college van commissarissen?
- Wijziging van de jaarrekening na de ondertekening van het controleverslag: moet er een nieuw verslag worden opgesteld?
- Wijziging door het bestuursorgaan
- Wijziging door of tijdens de algemene vergadering
- Wanneer stelt de commissaris een verslag van niet-bevinding op, aan wie richt hij dat en wat vermeldt hij daarin?
- Hoe verloopt de verslaggeving wanneer een plaatsvervangende commissaris de functie van commissaris waarneemt?

### **D. Een selectie uit de adviezen uitgebracht door het ICCI met betrekking tot het commissarisverslag ([www.icci.be](http://www.icci.be)) (Zoektermen: commissarisverslag, verslag van niet-bevinding, rapport du commissaire, rapport de carence)**

- Advies van 8 december 2022: Key audit matters (kernpunten van de controle) in het commissarisverslag van een niet OOB – Key audit matters (points clés d’audit) dans le rapport de commissaire d’une entité non EIP
- advies van 16 november 2022: Moment van afsluiting van een boekjaar – Moment de la clôture d’un exercice (ontbinding en vereffening – dissolution et liquidation)

- Advies van 6 juni 2022: Commissarisverslag met betrekking tot de liquiditeitstest – Termijn van ondertekening – Rapport du commissaire sur le test de liquidité – délai de signature
- Advies 15 december 2021: Begrip van de opdracht van de commissaris in artikel 7:96 WVV wanneer alle bestuurders een belangenconflict hebben – Compréhension de la mission du commissaire dans l'article 7:96 CSA lorsque tous les administrateurs ont un conflit d'intérêts
- Advies van 2 november 2021: Liquiditeits- en nettoactiefest – Test de liquidité et test d'actif net – application dans le cadre d'une liquidation
- Advies van 7 juli 2021: Verslag van niet-bevinding – Rapport de carence
- Advies van 28 juni 2021: Impact van een onthouding op de resultatenrekening van boekjaar N-1 op het oordeel over de resultatenrekening van boekjaar N – Impact d'une abstention sur le compte de résultats de l'exercice N-1 sur l'opinion du compte de résultats de l'exercice N
- Advies van 30 maart 2021: UBO – categorie – vermelding in het commissarisverslag – UBO – catégorie – mention dans le rapport du commissaire
- Advies van 14 mei 2020: Nieuw WVV – commissarisverslag – liquiditeitstest
- Advies van 16 april 2020: Art. 5:143 WVV – ondertekening representation letter
- Avis du 4 février 2020: ASBL où un commissaire est nommé – obligation de déposer et publier ses comptes annuels et le rapport du commissaire
- Advies van 25 juli 2019: Ondertekening van de gepubliceerde versie van het commissarisverslag
- Avis du 13 juin 2019: Association de fait et le registre UBO
- Advies van 7 juni 2019: Geconsolideerde jaarrekening en verslag van niet-bevinding
- Avis du 26 février 2019: Non-respect de l'obligation de soumettre les comptes annuels à l'approbation de l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice
- Avis du 9 juillet 2018: Application de l'article 523 du Code des sociétés (conflit d'intérêts)
- Advies van 9 mei 2018: Vragen voorgelegd met betrekking tot het toepassingsgebied van de kernpunten van de controle en meer in het bijzonder van ISA 701
- Advies van 2 maart 2018: Commissarisverslag en materialiteit voor controle van een OOB
- Advies van 20 juli 2017: Impact op het commissarismandaat van de zetelverplaatsing van een vennootschap naar Zwitserland
- Advies van 28 juni 2017: Commissarisverslag over een voorgaand boekjaar na de zetelverplaatsing van de vennootschap vanuit België naar Nederland
- Advies van 29 maart 2017: Impact van de niet up-to-date elektronische versie van het NBB-model van jaarrekening op het commissarisverslag
- Advies van 18 maart 2016: Ondertekening van de gepubliceerde versie van het commissarisverslag
- Advies van 1 december 2015: Precisering van ICCI-advies met betrekking tot de taalwetgeving
- Advies van 29 juni 2015: Controleverklaring van de commissaris – wijziging van referentiekader (ISA normen)
- Advies van 10 april 2014: Impact van taalwetgeving op commissarisverslagen en op auditverslagen in het algemeen

- Advies van 2 juli 2013: Hanteren van een gemeenschappelijke (merk)naam om te worden benoemd als commissaris/bedrijfsrevisor
- Avis du 3 avril 2013: Rapport du commissaire sur une société dont la faillite est inévitable suite à une cession d'actif dans le cadre d'une procédure de réorganisation judiciaire
- Avis du 10 août 2012: Rectification des comptes annuels 2011 – rapport du commissaire
- Avis du 21 décembre 2011: Rapport du commissaire sur les comptes annuels d'une société en discontinuité
- Advies van 31 maart 2011: Commissarisverslag en systematische laattijdige neerlegging van de jaarrekening
- Advies van 23 november 2010: Gevolgen op het commissarisverslag van het niet-naleven van de procedure bij een belangenconflict
- Avis du 16 août 2010: Dépôt à la Banque nationale de Belgique du scan du rapport de commissaire signé
- Avis du 5 août 2010: Dépôt à la Banque nationale de Belgique du scan du rapport de commissaire signé
- Avis du 30 juin 2010: Rapport de carence et fin du mandat
- Advies van 19 mei 2010: Weigering vanwege cliënt van publicatie commissarisverslag
- Advies van 30 april 2010: Toepassing van artikel 143 van het Wetboek van vennootschappen
- Advies van 7 juli 2009: Uitstel van algemene vergadering
- Advies van 25 mei 2009: Verbetering van een jaarrekening na neerlegging
- Avis du 5 juin 2008: Remise tardive du rapport de gestion par l'organe de gestion
- Advies van 21 mei 2008: Commissarisverslag in het kader van de vereffening van een naamloze vennootschap
- Advies van 29 april 2008: Toepassing van artikel 96 van het Wetboek van vennootschappen in een vennootschap in vereffening
- Avis du 19 septembre 2007: Le rapport du commissaire et le rapport de gestion
- Avis du 31 juillet 2007: Absence de comptes annuels dans une fondation d'utilité publique

## **E. Frequently Asked Questions (FAQ's) met betrekking tot het commissarisverslag gepubliceerd op de website van het ICCI**

- I.C. Maakt het jaarverslag deel uit van de jaarrekening (19/06/2015)
- I.C. Dient er enkel te worden verwezen naar nationale normen, ook al wordt de opdracht uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, of kan in dit geval ook verwezen worden naar de ISA's? (19/06/2015)
- I.C. Wat betreft de continuïteit van de bedrijfsactiviteit, wijzigt ISA 570 de eerder gehanteerde aanpak van de commissaris? (19/06/2015)
- I.C. Hebben de ISA's de aanpak van de commissaris met betrekking tot de overeenkomstige cijfers gewijzigd? (19/06/2015)
- VI.B. Wat is een oordeel zonder voorbehoud? (15/05/2015)
- VI.B. Wat is een oordeel met voorbehoud? (15/05/2015)
- VI.B. Wat wordt verstaan onder onthoudende verklaring? (15/05/2015)

- VI.B. Wat is een afkeurende verklaring? (15/05/2015)
- VI.B. Wat is de impact op het commissarisverslag van een systematische laattijdige neerlegging bij de Nationale Bank? (15/05/2015)
- VI.B. Welke acties kan een commissaris ondernemen wanneer een cliënt de neerlegging en publicatie van het commissarisverslag weigert? (15/05/2015)
- FAQ COVID-19: Going Concern (26/03/2020)
- FAQ COVID-19: Hoe met de gevolgen van COVID-19 omgaan in het commissarisverslag boekjaar afgesloten op 31/12/2019? (10/04/2020)

\*\*\*

## **BIJLAGE 9**

**BIJKOMENDE NORM (HERZIENE VERSIE 2020) BIJ DE  
IN BELGIË VAN TOEPASSING ZIJNDE INTERNATIONALE  
AUDITSTANDAARDEN (ISA'S)**

## BIJKOMENDE NORM (HERZIENE VERSIE 2020) BIJ DE IN BELGIË VAN TOEPASSING ZIJNDE INTERNATIONALE AUDITSTANDAARDEN (ISA'S)

*DE RAAD VAN HET INSTITUUT VAN DE BEDRIJFSREVISOREN,*

*Gezien artikel 31, §1 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren;*

*Gezien het ontwerp van norm van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren voorgelegd aan openbare raadpleging die plaatsvond van tot van 10 juli tot 15 augustus 2020;*

*Gezien de commentaren ontvangen op deze openbare raadpleging;*

*Overwegende hetgeen volgt:*

- (1) De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België aangenomen.*
- (2) De Raad van het Instituut heeft vastgesteld dat een bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's nodig was teneinde de Belgische specificiteiten met betrekking tot het commissarisverslag in het kader van een wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en tot andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris normatief te regelen.*
- (3) De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft daartoe op 29 maart 2013 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" (hierna: "bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's") aangenomen, met als doel rekening te houden met de Belgische bijzonderheden met betrekking tot het commissarisverslag – meer bepaald de op dat moment vigerende artikelen 140, 142, 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen – en met deze met betrekking tot de wettelijke of bestuursrechtelijke termijnen voor het vaststellen van de (geconsolideerde) jaarrekening en het ter beschikking stellen van de (geconsolideerde) jaarrekening en/of het jaarverslag, alsook te voorzien in een Belgisch geharmoniseerd verslag voor de controles van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening uitgevoerd overeenkomstig de ISA's. Daarnaast voorziet deze bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's in vereisten ter aanvulling van ISA 580 inzake de Belgische bijkomende bevestigingen die in de bevestigingsbrief dienen te worden vermeld. Deze norm werd op 25 april 2013 door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op 22 augustus 2013 door de minister die bevoegd is voor Economie goedgekeurd. Deze goedkeuring heeft het voorwerp uitgemaakt van een bericht door de minister die bevoegd is voor Economie, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 28 augustus 2013 (p. 56832).*

- (4) *De bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's werd gewijzigd door de norm tot wijziging van de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's (art. 144, 1ste lid, 9° W. Venn.), aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 26 augustus en 1 december 2016, teneinde rekening te houden met de omzetting van de Europese boekhoudrichtlijn<sup>1</sup> in België. Deze werd op 14 december 2016 door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op 13 maart 2017 door de minister die bevoegd is voor Economie goedgekeurd. Deze goedkeuring heeft het voorwerp uitgemaakt van een bericht door de minister die bevoegd is voor Economie, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 17 maart 2017 (p. 37673).*
- (5) *De Europese verordening Nr. 537/2014 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 en de omzetting van de Europese richtlijn 2014/56/EU van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen bevatten nieuwe vereisten inzake de controleverklaring. Deze audithervorming werd in België omgezet door de wet van 29 juni 2016 houdende diverse bepalingen inzake Economie en de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.*
- (6) *De Europese Richtlijn 2014/95/EU van 22 oktober 2014 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen bevat nieuwe vereisten voor de commissaris wanneer zijn verslag betrekking heeft op bepaalde organisaties van openbaar belang. Deze richtlijn werd in België omgezet door de wet van 3 september 2017 betreffende de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote vennootschappen en groepen. Deze wijzigingen zijn van toepassing op de boekjaren die aanvangen op 1 januari 2017 of gedurende het kalenderjaar 2017.*
- (7) *De norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België werd gewijzigd door de norm van 21 juni 2018<sup>2</sup>. Deze werd op 26 juli 2018 door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op 26 februari 2019 door de minister die bevoegd is voor Economie goedgekeurd. Deze goedkeuring heeft het voorwerp uitgemaakt van een bericht door de minister die bevoegd is voor Economie, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 12 maart 2019 (p. 25929). Deze wijziging heeft meer bepaald geleid tot een aanpassing van de titel als volgt: "Norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's".*

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Norm tot wijziging van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België.

(8) *Op 4 april 2019 werd de wet van 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad (p. 33239). Het Koninklijk Besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werd op 30 april 2019 bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad (p. 42246). Hiermee werd het vennootschaps- en verenigingsrecht grondig hervormd. Met de wet van 28 april 2020 tot omzetting van Richtlijn (EU) 2017/828 van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn 2007/36/EG wat het bevorderen van de langetermijnbetrokkenheid van aandeelhouders betreft, en houdende vennootschaps- en verenigingsbepalingen (de zogenaamde “reparatiewet”) werd een aantal wijzigingen aan het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) ingevoerd.*

(9) *Onderhavige norm (herziene versie 2020) beoogt de diverse wijzigingen uiteengezet in overwegingen (3) tot en met (6) op te nemen. Om redenen van vereenvoudiging heeft de Raad van het Instituut ervoor gekozen om de titel van onderhavige norm in te korten tot “bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA’s”.*

(10) *Onderhavige norm bevat een inleiding, algemene bepalingen, vereisten en toepassingsmodaliteiten. De bedrijfsrevisor dient de gehele tekst van deze norm met inbegrip van de toepassingsmodaliteiten, na te leven teneinde de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen..*

*De toepassingsmodaliteiten vormen leidraden die relevant zijn voor de behoorlijke toepassing van de vereisten van deze norm. De toepassingsmodaliteiten bevatten onder meer verdere uitleg over de vereisten en kunnen:*

- *nadere uitleg bevatten van wat een vereiste inhoudt of wat het is bedoeld te omvatten; dit kan onder meer door verwijzing naar wet- of regelgeving;*
- *voorbeelden bevatten die in de gegeven omstandigheden van toepassing kunnen zijn.*

*De bedrijfsrevisor dient in alle gevallen zijn professionele oordeelsvorming toe te passen en een professioneel-kritische instelling te handhaven.*

(11) *Onderhavige norm is enkel van toepassing op de bedrijfsrevisoren en beoogt geen andere beroepsgroepen. Artikel 3:55 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen definieert het begrip “wettelijke controle van de jaarrekening”. Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft er steeds naar gestreefd de consistentie van het normatief kader te behouden op het hoogst mogelijk kwalitatieve niveau en dit met het algemeen belang voor ogen. Overeenkomstig de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA’s zijn de ISA’s van toepassing op de wettelijke controleopdrachten van (een) financiële (financieel) overzicht(en) (audit) uitgevoerd door een bedrijfsrevisor, zoals bepaald in artikel 3:55 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen. Naar analogie, zijn de ISA’s van overeenkomstige toepassing op de controle van financiële overzichten (audit) die*



*door of krachtens een 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 en verenigingen worden beoogd, van het verslag bedoeld in artikelen 3:75 en 3:80 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, behoudens indien er voor de uitvoering van deze opdracht een bijzondere norm of aanbeveling van toepassing is. De normen dienen proportioneel te worden toegepast, principe dat is vastgelegd in artikel 31, §5 van de wet van 7 december 2016. Zowel de Europese audithervorming als de ISA's voorzien dat de concrete toepassing van de normen aangepast is aan de eigenschappen van elke aan een controle onderworpen entiteit, meer bepaald: de omvang, de complexiteit en de aard daarvan (bv. verenigingen).*

HEEFT OP ZIJN ZITTING VAN 27 NOVEMBER 2020 DE HIERNAVOLGENDE NORM AANGENOMEN.

**Goedkeuring van onderhavige norm**

*De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft op 28 augustus 2020 het ontwerp van onderhavige norm aangenomen en ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de minister bevoegd voor Economie.*

*Overeenkomstig artikel 31, §1, 5de en 6de lid van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, werd het Instituut gehoord en heeft deze laatste de aangepaste ontwerpnorm op 27 november 2020 aangenomen om rekening te houden met de vraag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen tot herformulering van deze norm op basis van zijn eigen opmerkingen, de hoorzitting of de opmerkingen van het College, de FSMA en/of de Nationale Bank van België.*

*Overeenkomstig artikel 31, §2 van voormelde wet, werd deze norm op 11 december 2020 door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op 25 februari 2021 door de minister bevoegd voor Economie goedgekeurd. Deze goedkeuring heeft het voorwerp uitgemaakt van een bericht door de minister bevoegd voor Economie, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 10 maart 2021, p. 20298.*

## INHOUDSTAFEL

Inleiding

Toepassingsgebied

Datum van inwerkingtreding

Doelstellingen

Definities

### VEREISTE WERKZAAMHEDEN EN TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN

#### I. Voorstelling en structuur van het commissarisverslag

I.1. Inleiding van het commissarisverslag

I.2. Ondertekening van het commissarisverslag en vermelding van de vestigingsplaats

I.3. Modelverslagen

I.4. Structuur van het commissarisverslag

#### II. Verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening

II.1. Verantwoordelijkheden van de commissaris betreffende de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening

II.2. Kernpunten van de controle

II.2.1. Bijzonderheden met betrekking tot OOB-verslagen

#### III. Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen

III.1. Beschrijving van de verantwoordelijkheden

III.2. Jaarverslag

III.2.1. Verificatiewerkzaamheden

(i) Het nazicht of de eventuele afwezigheid van een jaarverslag conform is met het Wetboek van vennootschappen en verenigingen

(ii) Nazicht van de overeenstemming van het jaarverslag met de (geconsolideerde) jaarrekening

(iii) Nazicht van de volledigheid van het jaarverslag

(iv) Het nazicht van het bestaan van eventuele afwijkingen van materieel belang in het jaarverslag

III.2.2. Rapporteringsvereisten inzake het jaarverslag

III.3. "Andere informatie opgenomen in het jaarrapport"

III.5. Nazicht van de overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5°, 7°, 8° en §2 WVV neer te leggen documenten

### III.6. Sociale balans

III.6.1. Uit te voeren werkzaamheden op de sociale balans

III.6.2. Rapportering omtrent de sociale balans

- (i) De sociale balans maakt geen deel uit van de jaarrekening
- (ii) De sociale balans maakt deel uit van de jaarrekening

III.7. Vermelding betreffende bepaalde overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5°, 7° en §2 WVV neer te leggen documenten

III.8. Vermeldingen met betrekking tot de onafhankelijkheid van de commissaris

III.9. Andere vermeldingen vereist door het WVV op te nemen in het deel "Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen"

III.10. Nazicht of de boekhouding werd gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn

III.11. Resultaatverwerking

III.12. Interimdividend bij NV's

III.13. Nettoactief- en liquiditeitstest bij BV's of CV's

III.14. Naleving door de entiteit van de bepalingen van de statuten en van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen

III.15. Verificatie van het UBO-register

III.16. Strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard indien de wet de tussenkomst van de commissaris voorziet

III.17. Paragraaf inzake overige aangelegenheden

III.18. Vermeldingen die specifiek zijn voor OOB-verslagen

IV. Schriftelijke bevestigingen van het management van de entiteit

V. Verslag van niet-bevinding

VI. Wijziging door de algemene vergadering van het voorstel tot resultaatverwerking

VII. Nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening en van de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten en eventuele verklaringen daaromtrent

VII.1. Nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening

VII.2. Nazicht van de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten en eventuele verklaringen daaromtrent

Bijlage 1 – Schematische toelichting inzake het jaarverslag

Bijlagen 2 – Modelverslagen

BIJLAGE 2.1. – MODELVERSLAG – JAARREKENING – ENTITEIT ANDERS DAN: EEN OOB, EEN GENOTEERDE ENTITEIT, EEN VZW, EEN IVZW OF EEN STICHTING

BIJLAGE 2.2. – MODELVERSLAG – JAARREKENING – OOB

BIJLAGE 2.3. – MODELVERSLAG – JAARREKENING – GENOTEERDE ENTITEIT ANDERS DAN EEN OOB

BIJLAGE 2.4. – MODELVERSLAG – JAARREKENING – EEN VZW, EEN IVZW OF EEN STICHTING

BIJLAGE 2.5. – MODELVERSLAG – GECONSOLIDEERDE JAARREKENING – OOB

BIJLAGE 2.6. – MODELVERSLAG – GECONSOLIDEERDE JAARREKENING – ENTITEIT ANDERS DAN EEN OOB

BIJLAGE 2.7. – MODELVERSLAG – VERSLAG VAN NIET-BEVINDING

Inleiding

Toepassingsgebied

<p>1. Deze norm is van toepassing op het verslag dat de commissaris dient te richten aan de algemene vergadering van de gecontroleerde entiteit, overeenkomstig de artikelen 3:75 en 3:80 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, de Verordening (EU) Nr. 537/2014 en de ISA's, alsook op bepaalde andere aspecten verbonden aan de opdracht van de commissaris. Deze norm is ook van toepassing op het verslag dat wordt uitgebracht naar aanleiding van de controle die gepaard gaat met de bekendmaking, voor entiteiten die niet door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen worden beoogd, van het verslag bedoeld in artikelen 3:75 en 3:80 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen. (Par. A1-A2 en par. 7)</p> <p>2. De paragrafen 1.1, 1.2, 2.1, 2.4, 2.5, 2.6, 2.7, 2.8 en 2.9 van onderhavige norm zijn, naar analogie, van overeenkomstige toepassing op de controle van financiële overzichten (audit) die door of krachtens een in België van toepassing zijnde wet of regelgeving uitsluitend aan een bedrijfsrevisor wordt toevertrouwd. (Par. A1)</p>	<p>A1. Een specifieke wet kan uitdrukkelijk bepalen dat artikel 3:75 (en/of, in voorkomend geval, artikel 3:80) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen van toepassing is op andere entiteiten die niet specifiek door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen worden beoogd, bv. de entiteiten uit de overheidssector en de entiteiten met een ondernemingsraad. (Par. 1 en 2)</p> <p>A2. Deze norm omvat tevens de bijzonderheden van het commissarisverslag over een OOB vereist door artikel 10 van de Verordening (EU) Nr. 537/2014. (Par. 1)</p>
<p>3. Deze norm treedt in werking op de 10de dag na de datum van publicatie in het Belgisch Staatsblad van het bericht tot goedkeuring van de minister die bevoegd is voor Economie.</p> <p>4. De bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's) – Het commissarisverslag in het kader van een wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 21 juni 2018 – goedgekeurd op 26 juli 2018 door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB) en op 26 februari 2019 door de minister die bevoegd is voor Economie (bericht gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 12 maart 2019) – wordt door onderhavige norm opgeheven.</p> <p>5. Vanaf de datum van inwerkingtreding van onderhavige norm, wordt paragraaf 5 van de Norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de internationale controlestandaarden (ISA's), zoals voor het laatst gewijzigd door de Raad van het IBR op 21 juni 2018 en goedgekeurd door de HREB op 26 juli 2018 en door de minister die bevoegd is voor Economie op 26 februari 2019 (bericht inzake de goedkeuring gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 12 maart 2019, p. 25929), als volgt gewijzigd: "In de context van de ISA's betreft de term "genoteerde entiteiten" de vennootschappen waarvan de aandelen, winstbewijzen of de certificaten die betrekking hebben op deze aandelen <del>effactief</del> zijn toegelaten tot de verhandeling op een geregelende markt in de zin van artikel 4.11.1 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, alsook <del>de</del> op een niet-geregelende markt <del>genoteerde vennootschappen</del> en de vennootschappen waarvan de aandelen, winstbewijzen of de certificaten die betrekking hebben op deze aandelen <del>effactief</del> zijn toegelaten tot de verhandeling op een geregelende markt buiten de Europese Economische Ruimte (EER).</p>	<p><b>Datum van inwerkingtreding en wijzigingsbepalingen</b></p>

Goedgekeurd (B.5. 10-03-2021)

6. Vanaf de datum van inwerkingtreding van onderhavige norm, wordt paragraaf 3 van de Norm inzake de toepassing van ISO: 1 in België, zoals aangenomen door de Raad van het IFR op 28 februari 2014, en goedgekeurd door de HREB op 11 maart 2014 en door de minister die bevoegd is voor Economie op 29 juli 2014 (bericht inzake de goedkeuring gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 8 augustus 2014, p. 58164), als volgt gewijzigd: "Wanneer de bedrijfsrevisoren dienen te voorzien in beleidslijnen en procedures op grond waarvan vereist is dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt verricht voor alle controle- en beoordelingsopdrachten betreffende de financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten, betreft het de vennootschappen waarvan de aandelen, winstbewijzen of de certificaten die betrekking hebben op deze aandelen, ~~of deze aandelen~~, zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt in de zin van artikel 4.1.11 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, alsook ~~de~~ op een niet-gereguleerde markt ~~geen~~~~de~~~~vennootschappen~~ en de vennootschappen waarvan de aandelen, winstbewijzen of de certificaten die betrekking hebben op deze aandelen zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt buiten de Europese Economische Ruimte (EER)."

**Doelstellingen**

7. Deze norm heeft tot doel de Belgische bijzonderheden met betrekking tot het commissarisverslag te behandelen, teneinde: (Par. A3)

- (i) de commissaris in staat te stellen een verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening op te stellen overeenkomstig de ISA's, de artikelen 3:75 en 3:80 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en, voor wat de organisaties van openbaar belang betreft, rekening houdend met de bijzonderheden vereist door de Verordening (EU) Nr. 537/2014;
- (ii) de commissaris in staat te stellen het deel op te stellen over de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen met betrekking tot het jaarverslag, in voorkomend geval, de "andere informatie opgenomen in het Jaarrapport", de door artikel 3:12, §1, 5°, 7°, 8° en §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen beoogde documenten en tot de naleving van de bepalingen inzake het voeren van de boekhouding, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en van de statuten van de gecontroleerde entiteit;
- (iii) de commissaris in staat te stellen, in voorkomend geval, een verslag van niet-binding op te stellen overeenkomstig artikel 3:74, tweede lid, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

Deze norm dient te worden samen gelezen met de relevante wet- en regelgeving en met de ISA's.

8. De commissaris dient in zijn verslag te vermelden dat hij zijn controle heeft uitgevoerd volgens de ISA's zoals van toepassing in België. Deze vermelding kan eventueel worden aangepast in functie van het moment waarop de ISA's in België worden goedgekeurd door de HREB en de minister van Economie en de toepassing van paragraaf 8 van de norm (in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's<sup>4</sup>. In dat geval dient de commissaris de ISA's die hij heeft toegepast te vermelden

<sup>4</sup> 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 GRES of van andere wijzigingen in de Belgische context niet het voorwerp van een Belgische norm uitmaakt, hun beste oordeel oordeel toepassen om deze aanpassing zeker te stellen".

door te verwijzen naar de datum waarop de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) deze van toepassing heeft verklaard. 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.

9. Deze norm heeft tevens tot doel om andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris te behandelen, zijnde:

- (i) het onderkennen van de in de Belgische wettelijke en bestuursrechtelijke context vereiste bijkomende schriftelijke bevestigingen en de commissaris in staat stellen een bevestigingsbrief opgesteld overeenkomstig de ISA's en rekening houdend met deze Belgische bijkomende bevestigingen van het management van de entiteit te verkrijgen (Par. A3); en
- (ii) het vaststellen van de vereiste werkzaamheden met betrekking tot het nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening en van de door artikel 3:12, §1, 5°, 7°, 8° en §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen beoogde documenten, met betrekking tot het voorgaand boekjaar rekening houdend met de in het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vermelde wettelijke en bestuursrechtelijke termijnen.

### Definities

10. Voor de toepassing van deze norm, dient te worden verstaan onder (Par. A4):

- (i) "Wetboek van vennootschappen en verenigingen" of "WVV": hieronder wordt tevens begrepen de wet- en regelgeving die verwijst naar de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen;
- (ii) "Verordening (EU) Nr. 537/2014": de 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;
- (iii) "ISA's": de *International Standards on Auditing*, overeenkomstig de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's;
- (iv) "Code 2020": Belgische Corporate Governance Code 2020 in de zin van artikel 3:6, §2, 1° WVV, door het KB van 12 mei 2019 aangeduid als de na te leven code inzake deugdelijk bestuur door genoteerde vennootschappen overeenkomstig artikel 3:6, §2, 4<sup>de</sup> lid WVV;
- (v) "Commissaris": de bedrijfsrevisor belast met de wettelijke controle van de jaarrekening, en/of de aangestelde bedrijfsrevisor belast met de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening. De term "commissaris" verwijst, in functie van de uitgevoerde controleopdracht, ook naar de bedrijfsrevisor;
- (vi) "Entiteit": elke commerciële of niet-commerciële entiteit uit de private of de openbare sector, met inbegrip van vzw's, stichtingen, enz.;

A.4. Voor de niet in deze norm omschreven termen wordt verwezen naar de in de ISA's en het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opgenomen definities. (Par. 10)

- (vii) "OOR": een organisatie van openbaar belang zoals gedefinieerd door artikel 1:12 WVV;
- (viii) "Genoteerde entiteit" in de context van de ISA's: overeenkomstig paragraaf 5 van de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's, betreft het de vennootschappen waarvan de aandelen, winstbewijzen of de certificaten die betrekking hebben op deze aandelen zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereglementeerde markt in de zin van artikel 1:11 WVV, alsook op een niet-gereglementeerde markt en de vennootschappen waarvan de aandelen, winstbewijzen of de certificaten die betrekking hebben op deze aandelen zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereglementeerde markt buiten de Europese Economische Ruimte (EER);
- (ix) "Wettelijke controle": de wettelijke controle zoals omschreven in de artikelen 3:55, 3:98 en 3:99 WVV en in de artikelen 3:73 en 3:77 WVV;
- (x) "Controle": de notie van controle (audit) zoals omschreven in de ISA's;
- (xi) "(Geconsolideerde) jaarrekening": de (geconsolideerde) jaarrekening bedoeld in Deel 1, Boek 3 WVV of bedoeld in andere wetgeving die van toepassing is op entiteiten anders dan de entiteiten waarop voormeld Boek 3 van toepassing is; beoogt tevens de notie van "financiële overzichten" zoals omschreven door ISA 200, par. 13 (f);
- (xii) "Commissarisverslag": het verslag van de commissaris uitgebracht in het kader van de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening overeenkomstig de artikelen 3:75 en 3:80 WVV, dat het verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening en de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen omvat; dit vormt een geheel en is ondeelbaar;
- (xiii) "Vaststellen van de (geconsolideerde) jaarrekening": het opstellen van de (geconsolideerde) jaarrekening overeenkomstig artikel 3:1 (of de artikelen 3:23 en 3:24) WVV of gelijkwaardige bepalingen in wetgeving die van toepassing is op entiteiten anders dan een entiteit beoogd door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen;
- (xiiibis) "Bestuursorgaan": naargelang van de rechtsvorm van de entiteit kan het gaan om het bestuursorgaan, de raad van bestuur, de raad van toezicht of de directieraad; beoogt tevens de notie "de met governance belaste personen" zoals omschreven door ISA 200, par. 13 (o);
- (xiv) "Andere informatie" zoals gedefinieerd door ISA 720 (Herzien): in de Belgische context gaat het over het jaarverslag en, in voorkomend geval, de "andere informatie opgenomen in het jaarrapport";
- (xv) "Jaarverslag" of "Rapport de gestion" in het Frans: het verslag bedoeld in de artikelen 3:5 en 3:6 WVV, met inbegrip van, in voorkomend geval, de verklaring van niet-financiële informatie dat als bijlage bij het jaarverslag wordt gevoegd; dit begrip heeft ook betrekking op het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening zoals bedoeld in artikel 3:32 WVV, alsook op het jaarverslag voor verenigingen en stichtingen bedoeld in de artikelen 3:48 en 3:52 WVV;



Goedgekeurd (B.S. 10-03-2021)

- (xvi) "Jaarrapport" of "rapport annueel" in het Frans: "het jaarrapport" zoals bedoeld in ISA 720 (Herzien), zijnde 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 (geconsolideerde) jaarrekening. Een jaarrapport bevat of gaat samen met de (geconsolideerde) jaarrekening en het daarbij horend commissarisverslag en bevat gewoonlijk het jaarverslag, met inbegrip van, in voorkomend geval, de verklaring van niet-financiële informatie dat als bijlage bij het jaarverslag wordt gevoegd, de verklaring inzake deugdelijk bestuur of het remuneratieverslag beoogd door artikel 3:12, §1, 9° WVV; voor de genoteerde vennootschappen gaat het over 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 gereguleerde markt;
- (xvii) "Andere informatie opgenomen in het jaarrapport": financiële of niet-financiële informatie - anders dan het jaarverslag, de (geconsolideerde) jaarrekening en het daarbij horende commissarisverslag - opgenomen in het jaarrapport van de entiteit (par. 12 c) van ISA 720 (Herzien);
- (xviii) "Niet-aangepast oordeel" of "Aangepast oordeel": deze termen omschreven door ISA 700 (Herzien) en ISA 705 (Herzien) worden gehanteerd voor de toepassing van deze norm en hieronder wordt overeenkomstig de artikelen 3:75 en 3:80 WVV respectievelijk verstaan een oordeel zonder voorbehoud of een oordeel met voorbehoud, een afkeurend oordeel en een onthoudende verklaring (oordeelonthouding);
- (xix) "Kernpunten van de controle": zoals gedefinieerd in paragraaf 8 van ISA 701, zijnde "de aangelegenheden die, in de professionele oordeelsvorming van de auditor, het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode. Kernpunten van de controle worden geselecteerd uit de aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de met governance belaste personen"; deze notie omvat de "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 bedoeld in artikel 10, 2<sup>de</sup> lid, c) van de Verordening (EU) Nr. 537/2014;
- (xx) "Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden": zoals omschreven door paragraaf 7 (a) van ISA 706 (Herzien), zijnde "een in de controleverklaring opgenomen paragraaf waarin wordt verwezen naar een aangelegenheid die op passende wijze in de financiële overzichten is gepresenteerd of toegelicht en die, op grond van de oordeelsvorming van de auditor, dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten";

<p>(xxi) "Paragraaf inzake overige aangelegenheden": zoals omschreven door paragraaf 7 (b) van ISA 706 (Herzien), zijnde "een in de controleverklaring opgenomen paragraaf waarin wordt verwezen naar een andere aangelegenheden dan de in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheden die, op grond van de oordeelsvorming van de auditor, relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de auditor of de controleverklaring";</p> <p>(xxii) "Verslag van niet-bevinding": het verslag zoals bedoeld in artikel 3:74, 2<sup>de</sup> lid WV.</p>	
--	--

**VEREISTE WERKZAAMHEDEN EN TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN**

**I. Voorstelling en structuur van het commissarisverslag**

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p><b>11.</b> De commissaris dient een verslag op te stellen overeenkomstig ISA 700 (Herzien) en deze norm.</p> <p><b>12.</b> De commissaris dient de bestemmelingen van het verslag naargelang van de omstandigheden van de opdracht, de gecontroleerde entiteit, alsook het boekjaar waarop het verslag betrekking heeft, te vermelden in de titel van zijn verslag.</p> <p>De gehanteerde terminologie ter identificatie van het bestuursorgaan dient minstens overeen te stemmen met de wettelijke vereisten en met de in de gecontroleerde entiteit gehanteerde praktijk.</p> <p><b>13.</b> Het commissarisverslag dient een inleiding en twee afzonderlijke delen te omvatten, zijnde het "Verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening" en de "Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen". Dit vormt een geheel en is ondeelbaar.</p> <p><b>14.</b> Indien de commissaris van mening is dat hij in zijn verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening een aangepast oordeel tot uitdrukking dient te brengen, dient hij na te gaan of dit oordeel het gevolg is van het niet-verkrijgen van de door artikel 3:75, §1, eerste lid, 2<sup>o</sup> of 3:80, §1, eerste lid, 2<sup>o</sup> WV vermelde toelichtingen en informatie. Indien dit het geval is, dient hij de betrokken sectie in zijn verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening aan te passen door te vermelden dat hij van de verantwoordelijken (en van de aangestelden) van het bestuursorgaan van de vennootschap niet alle voor de controle vereiste ophelderingen en inlichtingen heeft verkregen. De commissaris dient tevens het deel "Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen" aan te passen.</p>	

**1.1. Inleiding van het commissarisverslag**

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p><b>15.</b> De commissaris dient in de inleiding aan te geven dat zijn verslag bestaat uit, enerzijds, het verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening en, anderzijds, de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen, en dat deze een geheel vormen en ondeelbaar zijn.</p>	<p><b>A.5.</b> Het commissarisverslag maakt deel uit van de documenten die niet later dan 15 dagen (of 30 dagen in het geval van een genoteerde vennootschap in de zin van artikel 1:11 WV) voorafgaand aan de jaarlijkse algemene vergadering ter beschikking worden gesteld van de vennoten, aandeelhouders of leden, of aan hen worden overgemaakt. Indien de commissaris niet in staat is om de wettelijke termijnen na te leven die zijn voorgeschreven in verband met</p>

16. De inleiding dient de elementen te bevatten die vereist worden door artikel 3:75, §1, eerste lid, 1° (jaarrekening) of artikel 3:80, §1, eerste lid, 1° (geconsolideerde jaarrekening) WVV. (Par. A5-A6)

17. Voor wat het aantal opeenvolgende boekjaren betreft dat het bedrijfsrevisorenkantoor of het geregistreerd auditkantoor, of, bij gebrek eraan, de bedrijfsrevisor belast is met de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening van de entiteit sinds de eerste benoeming, dient de bedrijfsrevisor, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, in zijn verslag te vermelden welke moeilijkheden hij bij het achterhalen van de precieze datum van eerste benoeming heeft ondervonden en dat hij in functie is “sinds minstens [X] jaar”. (Par. A7-A8)

de terbeschikkingstelling van zijn verslag, is paragraaf 116 van deze norm van toepassing. (Par. 16)

**A6.** De vermelding van wie tussenkomt in de benoemingsprocedure van de commissaris voorzien in artikel 3:75, §1, eerste lid, 1° (jaarrekening) of artikel 3:80, §1, eerste lid, 1° (geconsolideerde jaarrekening) WVV, beoogt, naargelang van de omstandigheden, de algemene vergadering, het bestuursorgaan, het auditcomité en/of de ondernemingsraad of, in voorkomend geval, de rechtbank. (Par. 16)

**A7.** Voor wat het aantal opeenvolgende boekjaren betreft dat het bedrijfsrevisorenkantoor of het geregistreerd auditkantoor, of, bij gebrek eraan, de bedrijfsrevisor belast is met de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening van de entiteit sinds de eerste benoeming, kan over het algemeen worden uitgegaan van de eerste opdrachtbrief tussen de entiteit en de commissaris (rechtspersoon, zo niet, natuurlijke persoon). Naar deze eerste opdrachtbrief wordt in eerste instantie gezocht binnen het kantoor of, bij gebrek eraan, bij de verantwoordelijken van de gecontroleerde entiteit. Indien in uitzonderlijke gevallen de toegang tot de eerste opdrachtbrief via deze twee wegen niet meer mogelijk is, kan de bedrijfsrevisor een beroep doen op allerlei andere bronnen, zoals de Kruispuntbank van Ondernemingen, het Belgisch Staatsblad, de Balanscentrale, enz. Dankzij deze opzoeking zou hij over het algemeen moeten kunnen teruggaan tot 1997. (Par. 17)

**A8.** In bepaalde omstandigheden, kan de commissaris het nuttig achten om daarenboven het aantal boekjaren te vermelden dat de permanente vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor of van het geregistreerd auditkantoor belast is met de wettelijke controle. (Par. 17)

*1.2. Ondertekening van het commissarisverslag en vermelding van de vestigingsplaats*

VEREISTE WERKZAAMHEDEN

TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN

**18.** Overeenkomstig de paragrafen 48 en 49 van ISA 700 (Herzlien) en de artikelen 3:75, §1, eerste lid, 12°, en tweede lid, en 3:80, §1, eerste lid, 8°, en tweede lid WVV, dient de commissaris zijn verslag te dagtekenen en zijn vestigingsplaats te vermelden. (Par. A9 en A10)

**A9.** De datum van het commissarisverslag verwijst naar het feit dat de commissaris rekening heeft gehouden met het effect van gebeurtenissen en transacties waarvan hij kennis heeft verkregen en die tot deze datum hebben plaatsgevonden. De verantwoordelijkheid van de commissaris voor gebeurtenissen en transacties die na deze datum hebben plaatsgevonden, wordt behandeld in de paragrafen 6 tot en met 9 van ISA 560 betreffende gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode, alsook in paragraaf 116 van deze norm met betrekking tot het verslag van niet bevinding. (Par. 18)

**A10.** Inzake het bepalen van de “vestigingsplaats”, bevat het concept van betrekking de daadwerkelijke uitoefening van een economische activiteit, zoals bedoeld in artikel 43 van het Verdrag betreffende de Europese Unie, door de dienstverrichter voor onbepaalde tijd en vanuit een duurzame infrastructuur, van waaruit daadwerkelijk diensten worden verricht. (Artikel 4, 5° van de Dienstverrichting 2006/123/EG) In overweging (37) verduidelijkt de richtlijn dat “[i]n geval de dienstverrichter verschillende plaatsen van vestiging heeft, is het van belang vast te stellen vanuit welke plaats van vestiging de betrokken dienst wordt verricht... De plaats

<p>van vestiging van de commissaris komt overeen met de vestiging van waaruit daadwerkelijk de controledienst werd verricht. Dit zal één van de vestigingsadressen van het kantoor zijn zoals opgenomen in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren. (Par. 18)</p>	
--	--

**1.3. Modelverlagen**

<p><b>19.</b> De commissaris dient zijn verslag aan de algemene vergadering op te stellen overeenkomstig het WVV en, in voorkomend geval, de Verordening (EU) Nr. 537/2014, alsook de ISA 5, door gebruik te maken van de modelverslagen zoals opgenomen in de bijlagen bij deze norm (Par. A11):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Commissarisverslag (jaarrekening – entiteit anders dan: een OOB, een genoteerde entiteit, een vzw, een ivzw of een stichting) (Bijlage 1);</li> <li>(ii) Commissarisverslag (jaarrekening – OOB) (Bijlage 2);</li> <li>(iii) Commissarisverslag (jaarrekening – genoteerde entiteit anders dan een OOB*) (Bijlage 3);</li> <li>(iv) Commissarisverslag (jaarrekening – vzw, een ivzw of een stichting) (Bijlage 4)</li> <li>(v) Verslag van de commissaris of van de aangestelde bedrijfsrevisor (geconsolideerde jaarrekening - OOB) (Bijlage 5); en</li> <li>(vi) Verslag van de commissaris of van de aangestelde bedrijfsrevisor (geconsolideerde jaarrekening – entiteit anders dan een OOB) (Bijlage 6).</li> </ul> <p><b>20.</b> Wanneer de commissaris afwijkt van de volgorde van de secties zoals vermeld in de paragrafen 21 en 22 van deze norm, dient hij in overeenstemming te blijven met de artikelen 3:75 en 3:80 WVV, en, in voorkomend geval, met de Verordening (EU) Nr. 537/2014, alsook met de ISA 5, en met deze norm.</p>	<p><b>A11.</b> De modelverlagen opgenomen als bijlage bij onderhavige norm gaan uit van het feit dat de commissaris een oordeel zonder voorbehoud tot uitdrukking brengt. Wanneer de commissaris een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt, zal dit een impact hebben op de bewoordingen van deze verslagen. (Par. 19)</p>
--	---

**1.4. Structuur van het commissarisverslag**

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p><b>21.</b> Overeenkomstig ISA 700 (Herzien), dient de commissaris duidelijke titels te gebruiken in het "Verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening" en erop toe te zien om volgende secties op te nemen; (Par. A12)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Een sectie "Oordeel";</li> <li>(ii) Een sectie "Basis voor het oordeel";</li> <li>(iii) In voorkomend geval, een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden;</li> </ul>	<p><b>A12.</b> Onverminderd de bepalingen met betrekking tot de verplichte sectie "Kernpunten van de controle" in het kader van genoteerde entiteiten in de zin van onderhavige norm en een OOB, kan de commissaris, indien hij van oordeel is dat hij, overeenkomstig de bepalingen van artikel 3:75, §1, eerste lid, 5<sup>e</sup> en artikel 3:80, §1, eerste lid, 4<sup>e</sup> WVV, een verwijzing dient op te nemen naar bepaalde aangelegenheden waarop hij in het bijzonder de aandacht wenst te vestigen, in zijn commissarisverslag het volgende opnemen (Par. 21 en 22(viii)):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (ISA 706 (Herzien));</li> </ul>

\* Een genoteerde entiteit zoals gedefinieerd in paragraaf 10 (viii) van deze norm betreft ook de vennootschappen waarvan de aandelen, winstbewijzen of de certificaten die betrekking hebben op deze aandelen zijn toegelaten tot de verhandeling op een niet-reguleerbare markt genoteerd en de vennootschappen waarvan de aandelen, winstbewijzen of de certificaten die betrekking hebben op deze aandelen zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt buiten de Europese Economische Ruimte (EER).

<p>(iv) In voorkomend geval, een sectie "Van materieel belang zijnde onzekerheid met betrekking tot continuïteit";</p> <p>(v) In voorkomend geval, een sectie "Kernpunten van de controle";</p> <p>(vi) In voorkomend geval, een paragraaf inzake overige aangelegenheden;</p> <p>(vii) Een sectie "Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de (geconsolideerde) jaarrekening"; en</p> <p>(viii) Een sectie "Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening".</p>	<p>– Een paragraaf inzake overige aangelegenheden (ISA 706 (Herzien))<sup>3</sup>; of</p> <p>– Een sectie "Kernpunten van de controle" (ISA 701).</p>
<p><b>22.</b> De commissaris dient duidelijke titels te gebruiken in het deel "Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen" en dient erop toe te zien om volgende secties op te nemen:</p> <p>(i) Een sectie "Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan";</p> <p>(ii) Een sectie "Verantwoordelijkheden van de commissaris";</p> <p>(iii) In voorkomend geval, een sectie "Aspecten betreffende het jaarverslag (in voorkomend geval, en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport)";</p> <p>(iv) In voorkomend geval, een sectie "Vermelding inzake de sociale balans";</p> <p>(v) In voorkomend geval, een sectie "Vermelding inzake de overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° WWV neer te leggen documenten";</p> <p>(vi) Een sectie "Vermeldingen inzake de onafhankelijkheid";</p> <p>(vii) Een sectie betreffende de andere vermeldingen vereist door het WWV; en</p> <p>(viii) In voorkomend geval, een paragraaf inzake overige aangelegenheden (Par. A12).</p>	

## II. Verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p><b>23.</b> Het eerste deel van het commissarisverslag dient als titel "Verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening" te hebben.</p>	<p><b>A13.</b> Het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel kan, bijvoorbeeld, op specifieke wijze aangeduid worden door te verwijzen naar de "International Financial Reporting Standards zoals goedgekeurd door de Europese Unie en de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften". (Par. 24)</p>
<p><b>24.</b> 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. Indien het voor de commissaris, voor wat het aanduiden van het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel betreft, onmogelijk is te verwijzen naar "het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel", dan dient hij het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel op specifieke wijze te vermelden. (Par. A13)</p>	<p><b>A14.</b> Voor wat artikel 3:75, §1, eerste lid, 7° WWV (art. 3:80, §1, eerste lid, 6° WWV) betreft, kan worden gesteld dat, aangezien het artikel 3:75, §1, eerste lid, 7° WWV (art. 3:80, §1, eerste lid, 6° WWV) een letterlijke overname is van de auditrichtlijn en hiervoor kan verwezen worden naar de internationale controlostandaarden van IFAC, de verklaring inzake eventuele materiële onzekerheden in verband met continuïteit zou moeten gelezen worden op volgende manier:</p>

<sup>3</sup> Waarmee de entiteit eens sociale balans dient op te stellen en deze geen deel uitmaakt van de jaarrekening. Zie par. 08-72.

<sup>4</sup> Overeenkomstig ISA 706 (Herzien) kan een paragraaf inzake overige aangelegenheden zowel in het eerste deel getiteld "Verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening" opgenomen worden als op het einde van het tweede deel getiteld "Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen".

<p>Wanneer de entiteit de toestemming heeft verkregen om af te wijken van het van toepassing zijnde referentiestelsel, dient de commissaris te overwegen of het noodzakelijk is om, in een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, de aandacht van de gebruikers te vestigen op deze toestemming tot afwijking, die overeenkomstig artikel 3:17 van het Koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen bij de waarderingsregels in de toelichting bij de (geconsolideerde) jaarrekening wordt vermeld en verantwoord.</p> <p><b>25.</b> Het verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening dient een eerste sectie te omvatten die, naargelang van de omstandigheden, als titel heeft hetzij "oordeel zonder voorbehoud", ingeval een niet-aangepast oordeel tot uitdrukking wordt gebracht, hetzij "oordeel met voorbehoud", "afkeurend oordeel" of "oordeelonthouding", ingeval een aangepast oordeel tot uitdrukking wordt gebracht.</p> <p>De commissaris dient in de sectie "Oordeel" te vermelden dat de uitgevoerde controle op de jaarrekening enkel de balans, de resultatenrekening en de toelichting van het afgesloten boekjaar omvat, onverminderd ISA 710. De gebruikte terminologie dient te worden aangepast aan het gehanteerde boekhoudkundig referentiekader. Indien dit boekhoudkundig referentiekader bestaat uit de <i>International Financial Reporting Standards</i> zoals goedgekeurd door de Europese Unie en de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften, dient de commissaris, in voorkomend geval, te vermelden dat de uitgevoerde controle op de geconsolideerde jaarrekening enkel de geconsolideerde balans, het geconsolideerd overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het geconsolideerd mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het geconsolideerd kasstroomoverzicht, alsook de toelichting van het afgesloten boekjaar omvat.</p> <p><b>26.</b> De eerste sectie zoals bedoeld in paragraaf 25, eerste lid, dient onmiddellijk gevolgd te worden door een sectie met de titel "Basis voor het oordeel" dat op dezelfde manier als voorzien in paragraaf 25, eerste lid, van deze norm de vorm van het tot uitdrukking gebracht oordeel dient aan te duiden.</p> <p><b>27.</b> Overeenkomstig artikel 3:75, §1, eerste lid, 7° WVV (art. 3:80, §1, eerste lid, 6° WVV) dient het verslag, 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" te bevatten. Daartoe dient de commissaris ISA 570 (Herzien) toe te passen (Par. A14)</p>	<p><i>"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". (Par. 27)</i></p>
--	---

<sup>7</sup> Zie IFR-advies 2017/04, Commissarisverslag – Draagwijdte van de verklaring in het commissarisverslag van (eventuele) 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 (inzake het op dat moment vigerend art. 344 (huidig art. 3:75), §1, eerste lid, 7° W. Venn.).

**11.1. Verantwoordelijkheden van de commissaris betreffende de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening**

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p><b>28.</b> De volledige beschrijving van de verantwoordelijkheden van de commissaris betreffende de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening, voorzien in paragraaf 41 (a) van ISA 700 (Herzien), dient opgenomen te worden in het verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening, in voorkomend geval aangepast zoals vereist door paragraaf 28 van ISA 705 (Herzien). De alternatieven vermeld in paragraaf 41 (b) en (c) van ISA 700 (Herzien) zijn derhalve niet van toepassing in België.</p> <p><b>29.</b> Overeenkomstig paragraaf 16(d) van ISA 260 (Herzien), dient de commissaris de eventuele omstandigheden die de vorm en de inhoud van het commissarisverslag beïnvloeden, mee te delen aan het bestuursorgaan. Overeenkomstig paragraaf 30 van ISA 705 (Herzien), dient de commissaris, als hij verwacht een aangepast oordeel tot uitdrukking te brengen, de omstandigheden die tot de verwachte aanpassing hebben geleid alsmede de voorgestelde formulering van de aanpassing aan het bestuursorgaan mee te delen. Bijzondere aandacht dient hierbij besteed te worden aan inbreuken op het boekhoudrecht die de commissaris heeft vastgesteld en die het bestuursorgaan zouden kunnen verplichten de jaarrekening te corrigeren (art. 3:19, 3:49, 3:53 WvV). Indien de commissaris verwacht hierdoor zijn oordeel aan te passen, dient hij dit met het bestuursorgaan te bespreken. (par. A15)</p>	<p>A15. Niet tot uitdrukking brengen van een aangepast oordeel ontslaat het bestuursorgaan niet van zijn verantwoordelijkheid omtrent het vaststellen van de jaarrekening en doet geen afbreuk aan de in de opdrachtbrief omschreven verantwoordelijkheden van de commissaris en het bestuursorgaan. (par. 29)</p>

**11.2. Kernpunten van de controle**

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p><b>30.</b> In voorkomend geval, wanneer de commissaris kernpunten van de controle bepaalt en deze communiceert in zijn commissarisverslag, dient hij ISA 701 toe te passen. (Par. A16)</p>	<p>A16. Overeenkomstig paragraaf 5 van ISA 701 is de ISA van toepassing op controles van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden van genoteerde entiteiten. Overeenkomstig paragraaf 5 van de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's, betreft het de vennootschappen waarvan de aandelen, winstbewijzen of de certificaten die betrekking hebben op deze aandelen zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereglementeerde markt in de zin van artikel 1:11 WvV, alsook op een niet-gereglementeerde markt en de vennootschappen waarvan de aandelen, winstbewijzen of de certificaten die betrekking hebben op deze aandelen zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereglementeerde markt buiten de Europese Economische Ruimte (EER). (Par. 30)</p>

**11.2.1. Bijzonderheden met betrekking tot OOB-verslagen**

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p><b>31.</b> Overeenkomstig paragraaf 6 van de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's<sup>4</sup> en artikel 10, §2, c) van de Verordening (EU) Nr. 537/2014, dient de commissaris, indien de</p>	<p>A17. Wet- of regelgeving kan de openbaarmaking van de aangelegenheid verbieden, bijvoorbeeld het feit dat de melding aan de CFI van een vermoeden inzake witwassen van geld niet mag</p>

<sup>4</sup> Paragraaf 6 van de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's bepaalt: "De bedrijfsrevisor zal, teneinde te voldoen aan de verplichting in artikel 10, lid 2, c) van de Europese Verordening Nr. 537/2014 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, ISA 701 toepassen op de controle van organisaties van openbaar belang zoals gedefinieerd door de Belgische wetgeving ter omzetting van voormelde Europese Verordening."

Goedgekeurd (B.5.10.03-2021)

<p>gecontroleerde entiteit een OOB is, in zijn verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening, een sectie met betrekking tot de kernpunten van de controle op te nemen en ISA 701 toe te passen. Overeenkomstig ISA 701 (par. 14 (a)), moeten deze kernpunten van de controle niet worden gecommuniceerd indien de communicatie ervan verboden is door wet- of regelgeving. (Par. A17)</p> <p>Ingevolge artikel 10 van de Verordening (EU) Nr. 537/2014 dient elk kernpunt van de controle te worden beschreven. 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”.</p> <p>De mogelijkheid voorzien door ISA 701 (par. 14 (b)<sup>9</sup>) om in buitengewoon zeldzame omstandigheden een kernpunt van de controle niet te communiceren is in België niet van toepassing.</p>	<p>worden gecommuniceerd. In voorkomend geval, kan de commissaris het nuttig oordelen om juridisch advies in te winnen. (Par. 31)</p>
--	---

### III. Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p>32. Het tweede deel van het commissarisverslag dient als titel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” te hebben. (Par. A18)</p>	<p>A18. Overeenkomstig de artikelen 3:75, §1, eerste lid, 3°, 5°, 6°, 8°, 9°, 10° en 11° en 3:80, §1, eerste lid, 4°, 5° en 7° WWV en ISA 720 (Herzien), bevat het commissarisverslag verschillende aankomende aangelegenheden in de door paragraaf 22 aangeduide secties. Deze aangelegenheden worden opgenomen in het tweede deel van het commissarisverslag, getiteld “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”, omdat het hier in hoofdzaak specifiek Belgische wettelijke aangelegenheden betreft die geen afbreuk doen aan het oordeel over de (geconsolideerde) jaarrekening opgenomen in het eerste deel getiteld “Verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening”. (Par. 32)</p>
<p>33. Indien de commissaris van oordeel is dat de door het bestuursorgaan verstrekte informatie, zoals vereist door het WWV, niet volledig is ten aanzien van de informatie waaraan hij kennis heeft verkregen tijdens zijn opdracht, mag hij zich niet in de plaats van het bestuursorgaan stellen en dus niet zelf de inlichtingen, waarvoor deze laatste verantwoordelijk is, in zijn verslag vermelden. (zie ook par. 59-60)</p>	
<p>34. 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 bestuursrechtelijke voorschriften.</p>	
<p>35. In het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” dient de commissaris rekening te houden met de gevolgen van een aangepast oordeel over de (geconsolideerde) jaarrekening.</p>	
<p>36. De commissaris dient in zijn controledossier de werkzaamheden te documenteren, alsook de hieruit getrokken conclusies die hem in staat moeten stellen om het deel betreffende de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen uit te brengen.</p>	

<sup>9</sup> krachtens paragraaf 14 (b) van ISA 701 “bepaalt de auditor in buitengewoon zeldzame omstandigheden dat de aangelegenheden die de aangelegenheden niet gecommuniceerd dient te worden in de controleverklaring omdat redelijke wijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van de aangegane communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. Dit is niet van toepassing indien de entiteit publiekelijk informatie over de aangelegenheden openbaar heeft gemaakt.”.



**III.1. Beschrijving van de verantwoordelijkheden**

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
37. De commissaris dient, in de betrokken secties, de verantwoordelijkheden te beschrijven van het bestuursorgaan en van de commissaris inzake de aangelegenheden waarover hij zijn verslag dient uit te brengen.	

**III.2. Jaarverslag**

III.2.1. Verificatiewerkzaamheden

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
38. De vereiste werkzaamheden met betrekking tot het jaarverslag bevatten de volgende controlestappen: (Par. A19) (i) Het nazicht of de eventuele afwezigheid van een jaarverslag conform is met het WVV; (Par. 39 en A20) (ii) Het nazicht of het jaarverslag overeenstemt met de (geconsolideerde) jaarrekening; (Par. 40-41) (iii) Het nazicht van de volledigheid van het jaarverslag; (Par. 42-52 en par. A21-A29); (iv) Het nazicht of het jaarverslag geen van materieel belang zijnde afwijkingen bevat, in het bijzonder ten aanzien van de kennis verkregen in de controle (Par. 53). 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.	A19. Bijlage 1 bevat een schematische toelichting inzake het jaarverslag. (Par. 38)

(i) *Het nazicht of de eventuele afwezigheid van een jaarverslag conform is met het Wetboek van vennootschappen en verenigingen*

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
39. De commissaris dient na te gaan of de eventuele afwezigheid van een jaarverslag conform is met het WVV. Indien het bestuursorgaan van een entiteit, die niet voldoet aan de wettelijke voorwaarden om een jaarverslag te moeten opstellen, een document opstelt met de titel "jaarverslag" of dat de indruk wekt om een "jaarverslag" te zijn, dient de commissaris ISA 720 (Herzien) toe te passen en verslag uit te brengen overeenkomstig de paragrafen 62 en 63 van onderhavige norm. (Par. A20)	A20. In voorkomend geval kan de commissaris, in de betrokken sectie aangeven dat de entiteit wettelijk niet verplicht is om een "jaarverslag" op te stellen maar heeft beslist om er toch één op te stellen zonder daarbij de bepalingen van artikel 3:6 of 3:32 (3:48 of 3:52) WVV na te leven. (Par. 39)

(ii) *Nazicht van de overeenstemming van het jaarverslag met de (geconsolideerde) jaarrekening*

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHITE TEKSTEN
<p>40. Inzake het jaarverslag, dient de commissaris, overeenkomstig artikel 3:75, §1, eerste lid, 6° WWV, aan te geven of het jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening.</p> <p>41. Teneinde te voldoen aan de wettelijke verplichting inzake het jaarverslag zoals vermeld in paragraaf 40, dient de commissaris de door paragraaf 14 (e) van ISA 720 (Herzien) vereiste werkzaamheden toe te passen.</p>	

(iii) *Nazicht van de volledigheid van het jaarverslag*

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHITE TEKSTEN
<p>42. De commissaris dient er zich, overeenkomstig artikel 3:75, §1, eerste lid, 6° WWV, van te vergewissen dat het jaarverslag is opgesteld overeenkomstig de artikelen 3:5 en 3:6 (of 3:32) of 3:48 (3:52) WWV en, bijgevolg dat alle door het WWV voorgeschreven vermeldingen worden behandeld in het jaarverslag. (Par. A21-A28)</p> <p>43. Indien één van de door artikelen 3:5 en 3:6 (of 3:32) of 3:48 (3:52) WWV voorgeschreven vermeldingen niet van toepassing is, dient de commissaris er zich van te vergewissen dat het jaarverslag dit vermeldt. (Par. A22)</p> <p><i>Continuïteitsveronderstelling (art. 3:6, §1, 6° WWV/art. 3:48, §2, 6° WWV)</i></p> <p>44. Wanneer uit de balans een overgedragen verlies blijkt, of wanneer uit de resultatenrekening gedurende twee opeenvolgende boekjaren een verlies van het boekjaar blijkt, dient de commissaris na te gaan of het jaarverslag voldoende onderbouwing geeft voor de toepassing van de waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit.</p> <p>45. Indien de gecontroleerde entiteit dermate in financiële moeilijkheden verkeert dat deze toestand het in het verslag over de jaarrekening vermelde oordeel van de commissaris beïnvloedt, dient de commissaris zich ervan te vergewissen dat de in het jaarverslag opgenomen informatie consistent is met dit oordeel, zonder afbreuk te doen aan de naleving van de procedure voorzien in het artikel 3:69 WWV. Zo dient de commissaris ook zorgvuldig de inhoud van de in het jaarverslag verstrekte informatie te onderzoeken teneinde na te gaan of het gebruikmaken van de continuïteitsveronderstelling bij de opstelling van de jaarrekening gerechtvaardigd is.</p> <p>46. Bij de beoordeling van de continuïteitsveronderstelling van financiële instellingen dient de commissaris de specifieke regelgeving voor liquiditeit en solvabiliteit in acht te nemen.</p>	<p>A21. De term "behandeld" betekent naar de inhoud beschreven door het bestuursorgaan. (Par. 42) ISA 720 (Herzien) laat de commissaris toe om zich te verzekeren van de naleving door het bestuursorgaan van de door artikel 3:6 (of 3:32) (voor vennootschappen) en 3:48 of 3:52 (voor verenigingen en stichtingen) WWV voorgeschreven vermeldingen na te gaan en om, ingevolge zijn vaststellingen, hierover verslag uit te brengen.</p> <p>A22. De artikelen 3:6 en 3:32 WWV (voor vennootschappen) en 3:48 en 3:52 WWV (voor verenigingen en stichtingen) stellen dat het jaarverslag de aldaar opgenomen vermeldingen moet bevatten. Derhalve dient de entiteit elke aanleggenheid te vermelden in het jaarverslag, zelfs al is dit punt niet van toepassing. (Par. 43)</p>

Specifieke aspecten bij het nazicht van de volledigheid van het jaaverslag (genoteerde vennootschappen)

<p>Verklaring inzake deugdelijk bestuur (art. 3:6, §2, WWV)</p> <p><b>47.</b> In het geval van een genoteerde vennootschap dient de commissaris er zich bij het nazicht van de volledigheid van het jaaverslag van te vergewissen of het jaaverslag een verklaring inzake deugdelijk bestuur bevat. (Par. A23 en A24)</p>	<p>Verklaring inzake deugdelijk bestuur (art. 3:6, §2, WWV)</p> <p><b>A23.</b> De genoteerde vennootschappen zoals gedefinieerd in artikel 1:11 WWV dienen in hun jaaverslag een verklaring inzake deugdelijk bestuur openbaar te maken. De inhoud van de verklaring inzake deugdelijk bestuur of verklaring inzake corporate governance (of CG-Verklaring), die een specifiek onderdeel van het jaaverslag vormt, verschilt naarmate aandelen dan wel andere effecten worden verhandeld op de geregelende markt. (Par. 47)</p> <p><b>A24.</b> In het kader van een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:6, §4 WWV, maken de sociale, de personeels- en milieuaangelegenheden, de erfbidging van mensenrechten en de bestrijding van corruptie en omkoping deel uit van het jaaverslag en maken zij als zodanig integraal deel uit van het jaarlijks financieel verslag in de zin van artikel 1:2, §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 geregelende markt. In het kader van een op een geregelende markt genoteerde vennootschap in de zin van artikel 1:11 WWV, moet het diversiteitsbeleid dat wordt gevoerd met betrekking tot de leden van de raad van bestuur, of, in voorkomend geval, de raad van toezicht en de directieraad, de personen belast met de leiding 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 jaaverslag vormt (art. 3:6, §2 WWV) en als zodanig integraal deel uitmaakt van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport. (cf. sectie III.3.) (Par. 47)</p>
<p>Aanduiding van de Code 2020, alsook aanduiding van de delen waarvan de vennootschap afwijkt en de gegronde redenen daarvoor (art. 3:6, §2, eerste lid, 1<sup>e</sup> en 2<sup>e</sup> WWV)</p> <p><b>48.</b> De commissaris dient geen kwalitatieve analyse te verrichten van de eventuele afwijkingen bij toepassing van het "pas toe of leg uit"-beginsel, noch van de motivering van de vennootschap voor deze afwijkingen. Voor zover echter geen enkele gegronde reden werd gegeven terwijl de vennootschap heeft afgeweken van de bepalingen van de Code 2020 of ingeval de verstrekte toelichting kennelijk inconsistent is met de informatie waarvan de commissaris kennis heeft gekregen in het kader van zijn opdracht, dient de commissaris dit te vermelden in de sectie "Aspecten betreffende het jaaverslag". (Par. A25)</p>	<p>Aanduiding van de Code 2020, alsook aanduiding van de delen waarvan de vennootschap afwijkt en de gegronde redenen daarvoor (art. 3:6, §2, eerste lid, 1<sup>e</sup> en 2<sup>e</sup> WWV)</p> <p><b>A25.</b> De verklaring inzake deugdelijk bestuur bevat tegelijkertijd de vereiste vermeldingen (namelijk degene bedoeld in het WWV, waarop het "pas toe of leg uit"-beginsel niet van toepassing is, en waarvan een afwijking niet kan worden verantwoordt middels een adequate toelichting), en bovendien de door de Code 2020 vereiste vermeldingen waarop het "pas toe of leg uit"-beginsel wel van toepassing is (en waarvan kan worden afgeweken mits een voldoende motivering in voormelde verklaring). Minstens eenmaal per jaar wordt door de secretaris van de vennootschap aan de raad een beschrijving gegeven van de afwijkingen teneinde de kwaliteit van elke uitleg te controleren. (Par. 48)</p>
<p>Beschrijving van de belangrijkste kenmerken van de interne controle- en risicobeheersystemen in het kader van het proces van financiële verslaggeving (art. 3:6, §2, eerste lid, 3<sup>e</sup> WWV en art. 3:32, 7<sup>e</sup> WWV)</p> <p><b>49.</b> De commissaris dient zich niet uit te spreken over het feit of de toegepaste procedures van interne controle en risicobeheer in het kader van het financiële verslaggevingsproces al dan niet geschikt zijn, maar dient er in het bijzonder op toe te zien dat de beschrijving overeenstemt met de werkelijkheid en geen van materieel belang zijnde inconsistenties bevat ten aanzien van de informatie waarvan hij kennis heeft gekregen in het kader van zijn opdracht. Indien er sprake is van dergelijke van materieel belang zijnde inconsistenties, dient de commissaris dit te bespreken met het bestuursorgaan dat alle passende maatregelen treft. Indien het bestuursorgaan in</p>	<p>Beschrijving van de belangrijkste kenmerken van de interne controle- en risicobeheersystemen in het kader van het proces van financiële verslaggeving (art. 3:6, §2, eerste lid, 3<sup>e</sup> WWV en art. 3:32, 7<sup>e</sup> WWV)</p> <p><b>A26.</b> Angezien de wet geen omschrijving bevat van de karakteristieken van een intern controle- en risicobeheersysteem, dient de raad (van bestuur of van toezicht) deze karakteristieken vast te leggen. De Code 2020 bepaalt dat de raad dient te zorgen voor een kader voor de interne controles (dit zijn systemen voor het identificeren, evalueren, beheren en opvolgen van financiële en andere risico's), dat wordt voorgesteld door het uitvoerend management, en</p>

<p>gebreke blijft hieraan het passend gevolg te geven zodat niet is voldaan aan de wettelijke voorschriften, dient de commissaris de van materieel belang zijnde inconsistenties te vermelden in de sectie "Aspecten betreffende het jaarverslag". (Par. A26-A27)</p> <p><b>50.</b> Indien de vennootschap een vermelding omtrent de effectiviteit van de interne controle en risicobeheersystemen opneemt, dient de commissaris in de sectie "Aspecten betreffende het jaarverslag" te vermelden dat zijn verslag geen betrekking heeft op de vermelding met betrekking tot de effectiviteit van de interne controle- en risicobeheersystemen.</p> <p>Remuneratieverslag (art. 3:6, §63 en 3/1, WVV)</p> <p><b>51.</b> In het geval van een genoteerde vennootschap dient de commissaris er zich bij het nazicht van de volledigheid van het jaarverslag van te vergewissen of het jaarverslag een remuneratieverslag bevat. (Par. A28-A29)</p> <p>De commissaris dient zich niet uit te spreken over de gepastheid van het door het bestuursorgaan ingevoerde remuneratiebeleid, maar dient er in het bijzonder op toe te zien dat de beschrijving overeenstemt met de werkelijkheid en geen van materieel belang zijnde inconsistenties bevat ten aanzien van de informatie die hij tijdens zijn opdracht heeft verkregen. Indien dit toch het geval is, dient de commissaris dit te bespreken met het bestuursorgaan en het bestuursorgaan te verzoeken alle passende maatregelen te treffen. Indien het bestuursorgaan in gebreke blijft hieraan het passend gevolg te geven zodat niet is voldaan aan de wettelijke voorschriften, dient de commissaris de van materieel belang zijnde inconsistenties te vermelden in de sectie "Aspecten betreffende het jaarverslag", zonder zich evenwel in de plaats te stellen van het bestuursorgaan door deze te verbeteren.</p>	<p>dient de implementatie van dit kader te beoordelen (bepalingen 2.14 en 2.19 Code 2020).<sup>10</sup> (Par. 49)</p> <p><b>A27.</b> Wanneer de commissaris kennis neemt van de procedures van interne controle en risicobeheer in het kader van het financiële verslagingsproces en de documentatie raadpleegt die aan de basis ligt van de beschrijving door de vennootschap, kan hij verwijzen naar ISA 315 (Herzien). (Par. 49)</p> <p>Remuneratieverslag (art. 3:6, §63 en 3/1, WVV)</p> <p><b>A28.</b> De genoteerde vennootschappen zoals gedefinieerd in artikel 1:11 WVV zijn er wettelijk toe gehouden in hun jaarverslag een remuneratieverslag openbaar te maken. Het remuneratieverslag, dat een specifiek onderdeel van het jaarverslag vormt, bevat ten minste de informatie ongesomd in artikel 3:6, §3 WVV. (Par. 51)</p> <p><i>Financiële (art. 3:6, §3, eerste lid, 3°, 4° 6°, 7°, 8°, 9°, WVV) en niet-financiële informatie (art. 3:6, §3, eerste lid, 1°, 2°, 5°, 10°, 11°, WVV)</i></p> <p><b>A29.</b> De genoteerde vennootschappen nemen de openbaar te maken financiële en de niet-financiële informatie op in hun remuneratieverslag. (Par. 51)</p>
<p><b>VEREISTE WERKZAAMHEDEN</b></p> <p><b>52.</b> Wanneer een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:6, §4 (of 3:32, §2) WVV, verplicht is om een verklaring van niet-financiële informatie openbaar te maken, dient de commissaris na te gaan of deze informatie werd opgenomen in het jaarverslag of in een afzonderlijk verslag. Wanneer deze OOB beslist om deze verklaring op te nemen in een afzonderlijk verslag, wordt dit afzonderlijk verslag als bijlage gevoegd bij het jaarverslag. Ongeacht het feit of de verklaring van niet-financiële informatie is opgenomen in het jaarverslag dan wel in een afzonderlijk verslag dat als bijlage bij het jaarverslag is gevoegd, formuleert de commissaris, overeenkomstig artikel 3:75, §1, eerste lid, 6° (of 3:80, §1, eerste lid, 5°) WVV, in zijn verslag een oordeel dat aangeeft of de niet-financiële informatie zoals bedoeld in artikel 3:6, §4 (of 3:32, §2) WVV, en zoals opgenomen hetzij in het jaarrapport, hetzij in een afzonderlijk verslag, enerzijds in overeenstemming is met de (geconsolideerde) jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en anderzijds de door artikel 3:6, §4 (of 3:32, §2) WVV vereiste inlichtingen bevat.</p>	<p><b>TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN</b></p> <p>"Niet-financiële informatie" (OOB)</p>

<sup>10</sup> [www.corporategovernancecommittee.be/nl/instrumenten/richtlijnen/interne\\_controle/](http://www.corporategovernancecommittee.be/nl/instrumenten/richtlijnen/interne_controle/)

Goedgekeurd (B.S. 10-03-2021)

De paragrafen 38 tot 53 zijn van toepassing op de verklaring van niet-financiële informatie. (zie ook par. A24)

(iv) Het nazicht op het bestaan van eventuele afwijkingen van materieel belang in het jaarverslag

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
53. Teneinde na te gaan of het jaarverslag afwijkingen van materieel belang bevat, in het bijzonder ten aanzien van de kennis verkregen in de controle, dient de commissaris ISA 720 (Herzien) toe te passen, in het bijzonder de paragrafen 14 (b) en 15.	

III.2.2. Rapporteringsvereisten inzake het jaarverslag

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
54. De commissaris dient naar aanleiding van zijn vaststellingen inzake het jaarverslag een sectie "Aspecten betreffende het jaarverslag" in het deel "Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen" op te nemen.	
55. Onverminderd de hierna volgende paragrafen, bevat ISA 720 (Herzien) de toe te passen vereiste werkzaamheden en toepassingsgerichte teksten betreffende de in de sectie "Aspecten betreffende het jaarverslag" op te nemen vermeldingen. <i>Jaarverslag</i>	
56. Overeenkomstig artikel 3:75, §1, eerste lid, 6° (3:80, §1, eerste lid, 5°) WVV, dient de commissaris aan te geven of het jaarverslag in overeenstemming is met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en of het is opgesteld overeenkomstig de artikelen 3:5 en 3:6 WVV (voor vennootschappen) of het artikel 3:48 (3:52) WVV (voor verenigingen en stichtingen).	
57. Indien de commissaris, op grond van de werkzaamheden vermeld in paragrafen 40 en 41, tot de conclusie komt dat het jaarverslag (over de geconsolideerde jaarrekening) niet overeenstemt met de jaarrekening, dient hij dit te vermelden in de sectie "Aspecten betreffende het jaarverslag".	
58. Indien de commissaris, op grond van de werkzaamheden vermeld in paragrafen 42 tot 52, van oordeel is dat het jaarverslag (over de geconsolideerde jaarrekening) alle door het WVV voorgeschreven vermeldingen behandelt, dient hij te verklaren in de sectie "Aspecten betreffende het jaarverslag" dat het jaarverslag is opgesteld overeenkomstig de artikelen 3:5 en 3:6 (of 3:32) WVV (voor vennootschappen) of het artikel 3:48 (3:52) WVV (voor verenigingen en stichtingen).	
59. Indien de commissaris van oordeel is dat voormeld jaarverslag niet alle door het WVV voorgeschreven vermeldingen behandelt, dient de commissaris dit te bespreken met het bestuursorgaan. Indien het bestuursorgaan in gebreke blijft hieraan het passende gevolg te geven zodat niets voldaan aan de wettelijke voorschriften, dient de commissaris in de sectie "Aspecten betreffende het jaarverslag" te vermelden dat het jaarverslag niet is opgesteld overeenkomstig	

<p>artikel 3:16 (of 3:32) WVW (voor vennootschappen) of het artikel 3:48 (3:52) WVW (voor verenigingen en stichtingen).</p> <p><b>60.</b> Indien de commissaris van oordeel is dat voormeld ja verslag onvoldoende de door het WVW voorgeschreven vermeldingen behandelt, dient de commissaris dit te bespreken met het bestuursorgaan. Indien het bestuursorgaan in gebreke blijft hieraan het passend gevolg te geven zodat niet is voldaan aan de wettelijke voorschriften, dient hij deze ontoereikendheid te vermelden in de sectie "Aspecten betreffende het ja verslag".</p> <p><b>61.</b> De commissaris dient tevens, in de sectie "Aspecten betreffende het ja verslag", een paragraaf op te nemen betreffende het eventueel bestaan van een van materieel belang zijnde afwijking in het ja verslag. ISA 720 (Herzlien) bevat de toe te passen vereiste werkzaamheden en toepassingsgerichte teksten.</p> <p><i>Vrijwillig opgesteld ja verslag indien een entiteit niet voldoet aan de wettelijke voorwaarden om een ja verslag te moeten opstellen (Par. 39, 2<sup>de</sup> lid)</i></p> <p><b>62.</b> De commissaris dient overeenkomstig paragraaf 2.2, (iii) van onderhavige norm in het deel "Overige door wet-en regelgeving gestelde eisen" verslag overeenkomstig ISA 720 (Herzlien) uit te brengen. De commissaris dient in de hoofdlijn van de sectie de benaming van het vrijwillig opgesteld ja verslag op te nemen ("Aspecten betreffende het ja verslag").</p> <p><b>63.</b> De commissaris dient tevens de paragrafen 99 tot en met 101 van onderhavige norm met betrekking tot de naleving door de entiteit van de bepalingen van het WVW inzake het opstellen van een ja verslag toe te passen.</p>	
<p><i>III.3. "Andere informatie opgenomen in het ja rapport"</i></p>	
<p><b>VEREISTE WERKZAAMHEDEN</b></p> <p><b>64.</b> Indien een entiteit een ja rapport publiceert waarin andere informatie dan het ja verslag, de (geconsolideerde) jaarrekening of het commissarisverslag hierover is opgenomen, dient de commissaris, na bespreking met het bestuursorgaan, overeenkomstig ISA 720 (Herzlien), de elementen te bepalen die beschouwd worden als de "andere informatie opgenomen in het ja rapport" en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel "Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen". (Par. A30-A31)</p> <p><b>65.</b> De vereiste werkzaamheden met betrekking tot de "andere informatie opgenomen in het ja rapport" bevatten de controleprocedures bepaald door ISA 720 (Herzlien). (Par. A30)</p> <p><b>66.</b> De identificatie van de "andere informatie opgenomen in het ja rapport" en de daarop betrekking hebbende conclusies van de commissaris dienen opgenomen te worden in de sectie getiteld "Aspecten betreffende het ja verslag en de andere informatie opgenomen in het ja rapport". (Par. A30)</p>	<p><b>TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN</b></p> <p><b>A.30.</b> De "andere informatie opgenomen in het ja rapport" 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 (Herzlien)). In België kan de inhoud en de benaming van een ja rapport variëren naargelang van de sector, de entiteit of het gebruik (bv. de entiteiten die een tabel van herkomst en besteding van middelen opnemen). (Par. 64-66)</p> <p><b>A.31.</b> Onverminderd het vermelde in paragraaf A.24, geeft paragraaf A5 van ISA 720 (Herzlien) een aantal voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van "andere informatie opgenomen in het ja rapport". (Par. 64) Het gaat bijvoorbeeld over:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren;</li> <li>• Maatschappelijke verslagen;</li> <li>• Duurzaamheidsverslagen;</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rapporten over diversiteit en gelijke behandeling;</li> <li>• Rapporten over productverantwoordelijkheid;</li> <li>• Rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden;</li> <li>• Rapporten over mensenrechten.</li> </ul>
<p><b>III.5. Nazicht van de overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5°, 7°, 8° en §2 WVV neer te leggen documenten</b></p>	
<p><b>VEREISTE WERKZAAMHEDEN</b></p> <p>67. Overeenkomstig artikel 3:75, §1, eerste lid, 10° WVV dient de commissaris, in het deel "Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen", een vermelding op te nemen die aangeeft dat de documenten die overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5°, 7°, 8° en §2 WVV moeten worden neergelegd zowel qua vorm als inhoud de door dit Wetboek verplichte informatie bevatten en dit, in voorkomend geval:</p> <p>(a) in de sectie "Vermelding betreffende de sociale balans"; en/of</p> <p>(b) in de sectie "Vermelding betreffende de door artikel 3:12, §1, 5° en 7° WVV neer te leggen documenten". (Par. A32-A33)</p> <p>68. De commissaris dient na te gaan of, volgens zijn professionele oordeelsvorming:</p> <p>a. naar de vorm, de documenten daadwerkelijk alle informatie bevatten die door het WVV worden vereist (met inbegrip van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen);</p> <p>b. naar de inhoud, de verstrekte documenten geen van materieel belang zijnde inconsistenties bevatten ten aanzien van de informatie waarover de commissaris beschikt in het kader van zijn opdracht.</p>	<p><b>TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN</b></p> <p>A32. Overeenkomstig artikel 3:12, §2, WVV, hoeft informatie die reeds afzonderlijk in de jaarrekening wordt vermeld niet te worden herhaald in een document neer te leggen in toepassing van artikel 3:12 WVV.</p> <p>Bijgevoeg handeldt de vermelding zoals bedoeld in artikel 3:75, §1, eerste lid, 10° WVV over het algemeen over de sociale balans, zo er een is, voorgeschreven door de wet van 22 december 1995 houdende maatregelen tot uitvoering van het meerjarenplan voor werkgelegenheid overeenkomstig artikel 3:12, §1, 8° WVV (zie par. A34-A36). (Par. 67)</p> <p>A33. In voorkomend geval, legt het bestuursorgaan ook de volgende informatie neer overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° WVV: (Par.67)</p> <p>(i) Een stuk met de bedragen vermeld in artikel 3:12, §1, 5° WVV;</p> <p>(ii) Een lijst van deelnemingen, overeenkomstig artikel 3:12, §1, 7° WVV; aan deze 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.</p>
<p><b>III.6. Sociale balans</b></p>	
<p><b>VEREISTE WERKZAAMHEDEN</b></p> <p>69. Wanneer de entiteit een sociale balans dient op te stellen, dient de commissaris zich ervan te verzekeren dat deze opgesteld is overeenkomstig de van toepassing zijnde wettelijke bepalingen. (par. A34)</p> <p>70. De bedrijfsrevisor dient toe te zien op de coherentie van de aan de ondernemingsraad verstrekte informatie in de economische en financiële inlichtingen, alsook van de informatie opgenomen in de sociale balans.</p>	<p><b>TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN</b></p> <p>A34. De inhoud van de sociale balans wordt bepaald door Hoofdstuk IX van de wet van 22 december 1995 houdende maatregelen tot uitvoering van het meerjarenplan voor werkgelegenheid en het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen. (Par. 69)</p>

<p>71. Wanneer de sociale balans geen deel uitmaakt van de jaarrekening dient de commissaris na te gaan of de sociale balans overeenkomstig artikel 3:12, §1, 8° WVV 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.</p> <p>Indien de sociale balans deel uitmaakt van de jaarrekening (verenigingen en stichtingen), laat het naleven van de ISA's de commissaris toe om een oordeel over het getrouw beeld van de jaarrekening, met inbegrip van de sociale balans, tot uitdrukking te brengen. (par. A35)</p>	<p><b>A35.</b> De door de bedrijfsrevisor gehanteerde aanpak, bepaald op grond van zijn professionele oordeelsvorming waarbij hij de materialiteit in acht neemt, kan bijvoorbeeld het volgende omvatten: (Par. 71)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>o het bevragen van de directie van de gecontroleerde entiteit inzake het proces tot opmaak van de sociale balans;</li> <li>o het vragen aan de directie van de gecontroleerde entiteit om alle bewijsstukken en documenten terzake voor te leggen;</li> <li>o een analyse door middel van een analytische beoordeling;</li> <li>o het vergelijken van geselecteerde bedragen of andere elementen in de sociale balans (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 sociale documenten) met dergelijke bedragen of andere elementen in deze sociale documenten;</li> <li>o het nakijken van de gegevens opgenomen in de sociale balans en de bewijsstukken op basis van steekproeven, meer bepaald met betrekking tot de loonkloof, de volledigheid van de verplicht op te nemen inlichtingen, het aantal uren dat in de diverse rubrieken wordt vermeld, de opleidingskosten, enz.;</li> <li>o het uitvoeren van de werkzaamheden voorzien door ISA 402 betreffende de bij de controle in overweging te nemen aangelegenheden wanneer een entiteit gebruik maakt van serviceorganisaties, zoals een sociaal secretariaat; indien er aanwijzingen zijn dat de verstrekte gegevens niet accuraat zijn, is het aangewezen dat de commissaris de entiteit verzoekt zelf de gegevens van de sociale balans samen te stellen op basis van de interne documentatie, eerder dan aan de hand van de extern aangeleverde gegevens (bv. inzake het opleidingsniveau of met betrekking tot de vorming).</li> </ul>
--	---

III.6.2. Rapportering omtrent de sociale balans

(i) De sociale balans maakt geen deel uit van de jaarrekening

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p>72. Wanneer de sociale balans geen deel uitmaakt van de jaarrekening en indien de commissaris vaststelt dat de sociale balans overeenkomstig artikel 3:12, §1, 8° WVV 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".</p> <p>73. Indien de commissaris kennis heeft van het feit dat de sociale balans onjuiste informatie bevat, of qua vorm of qua inhoud, niet alle door dit Wetboek vereiste informatie bevat, of indien hij de sociale balans niet heeft ontvangen binnen een termijn die hem in staat stelt zijn commissarisverslag uit te brengen, dient de commissaris dit te bespreken met het bestuursorgaan.</p>	



Goedgekeurd (B.S. 10-03-2021)

<p>Indien de situatie niet wordt verholpen, dient de commissaris, in de sectie "Vermelding betreffende de sociale balans", aan te geven dat de sociale balans niet of niet tijdig werd voorgelegd of dat bepaalde informatie hierin onjuist is of niet qua vorm en/of qua inhoud alle informatie bevat zoals vereist door het WVV.</p>	
<p>(ii) De sociale balans maakt deel uit van de jaarrekening</p>	
<p>74. Indien de commissaris vaststelt dat de sociale balans geen van materieel belang zijnde afwijking bevat met een impact op het getrouw beeld van de jaarrekening, dient de commissaris, conform artikel 3:75, §1, eerste lid, 8° WVV, geen specifieke vermelding op te nemen in het tweede deel van zijn commissarisverslag. (par. A36)</p> <p>75. Indien de commissaris kennis heeft van het feit dat de sociale balans een van materieel belang zijnde afwijking bevat met een impact op het getrouw beeld van de jaarrekening, dient de commissaris dit te bespreken met het bestuursorgaan.</p> <p>Indien de situatie niet wordt verholpen, dient de commissaris een aangepast oordeel tot uitdrukking te brengen.</p> <p>76. De commissaris dient de incoherenties in de sociale balans, voor zover er worden vastgesteld, die geen impact hebben op de draagwijdte van het oordeel, mee te delen aan het management.</p>	<p>A36. In het geval van verenigingen en stichtingen, maakt de sociale balans deel uit van de jaarrekening en bevat het oordeel over het getrouw beeld van de jaarrekening eveneens de sociale balans. Een aparte vermelding in het tweede deel van het commissarisverslag is bijgevolg niet van toepassing. (Par. 74)</p>
<p>III.7. Vermelding betreffende bepaalde overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5°, 7° en §2 WVV naar te leggen documenten</p>	
<p>VEREISTE WERKZAAMHEDEN</p>	<p>TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN</p>
<p>77. Onverminderd paragraaf 78, dient de commissaris in het deel "Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen" de lijst op te nemen van de documenten die de entiteit overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° WVV naast de jaarrekening moet neerleggen en die hij heeft nagezien, behoudens indien deze deel uitmaken van de jaarrekening (art. 3:12, §2 WVV).</p> <p>78. Indien de commissaris vaststelt dat de documenten die de entiteit overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5°, 7° en §2 WVV naast de jaarrekening bij de Nationale Bank van België moet neerleggen, zowel qua vorm als qua inhoud, alle informatie bevatten zoals vereist door voormeld Wetboek, dan dient hij hierover een vermelding op te nemen in de sectie "Vermelding betreffende bepaalde overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5°, 7° en §2 WVV naar te leggen documenten".</p>	<p>A37. Overeenkomstig artikel 3:74, eerste lid, WVV, is het bestuursorgaan van de entiteit ertoe gehouden de nodige stukken te overhandigen aan de commissaris opdat hij zijn verslag kan opstellen, 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 1:11 WVV, vijfenveertig dagen vóór de geplande datum van de algemene vergadering. (Par. 79)</p>
<p>79. Indien de commissaris kennis heeft van het feit dat een of meerdere overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5°, 7° en §2 WVV naar te leggen documenten, qua vorm of qua inhoud, niet alle door dit wetboek vereiste informatie bevatten of van materieel belang zijnde inconsistenties bevatten ten aanzien van de informatie waarover de commissaris beschikt in het kader van zijn opdracht, of indien hij de documenten niet heeft ontvangen binnen een termijn die hem in staat stelt zijn commissarisverslag uit te brengen, dient de commissaris dit te bespreken met het bestuursorgaan. Indien aan de situatie niet wordt verholpen, dient de commissaris in de sectie "Vermelding betreffende bepaalde overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5°, 7° en §2 WVV naar te leggen documenten" aan te geven welk(e) document(en) niet werd(en) voorgelegd of niet qua vorm en/of qua inhoud alle informatie bevat(ten) zoals vereist door het WVV. (par. A37)</p>	

*III.8. Vermeldingen met betrekking tot de onafhankelijkheid van de commissaris*

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p><b>80.</b> Overeenkomstig artikel 3.75, §1, eerste lid, 11° en artikel 3.80, §1, eerste lid, 7° WWV, dient de commissaris, in de sectie "Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid", een vermelding op te nemen ter bevestiging dat zijn kantoor geen opdrachten heeft verricht die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en in de loop van zijn mandaat onafhankelijk is gebleven tegenover de entiteit. Indien hij deel uitmaakt van een netwerk, dient de commissaris ook te verwijzen naar de onafhankelijkheid van het netwerk. In dat geval dient hij de vermelding aan te passen door te bevestigen dat zijn bedrijfsrevisorenkantoor en zijn netwerk geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening hebben verricht.</p> <p><b>81.</b> In voorkomend geval, dient de commissaris te bevestigen dat er geen bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening bedoeld in artikel 3.65 WWV werden verricht of dat de erelonen voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening bedoeld in artikel 3.65 WWV correct zijn vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening. Indien dit niet het geval is, dient hij de gedetailleerde informatie te vermelden in deze sectie en dit geval van niet-naleving van het WWV, in voorkomend geval, te vermelden in de sectie "Andere vermeldingen".</p> <p><b>82.</b> Een vennootschap die geen geconsolideerde jaarrekening en een jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening moet opstellen omwille van de vrijstelling van subconsolidatie (artikel 3.26 WWV), moet de honoraria verbonden aan uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten uitgevoerd binnen de vennootschap of haar filialen vermelden in de toelichting bij de jaarrekening van de vennootschap die gebruik maakt van de vrijstelling voorzien in artikel 3.26 WWV, tenzij deze vennootschap zelf een dochtervennootschap is van een Belgische vennootschap die gebruik maakt van voornoemde vrijstelling.</p> <p>Een vennootschap die geen geconsolideerde jaarrekening en een jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening moet opstellen omwille van de toepassing van artikel 3.25 WWV (de vennootschap maakt deel uit van een groep van beperkte omvang), moet de honoraria verbonden aan uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten uitgevoerd binnen de vennootschap of haar filialen vermelden in haar toelichting bij de jaarrekening van de vennootschap die gebruik maakt van de vrijstelling voorzien in artikel 3.25 WWV (beperkte omvang), tenzij deze vennootschap zelf een dochtervennootschap is van een Belgische vennootschap.</p> <p><b>83.</b> Indien de gecontroleerde entiteit een OOB is, vermeldt de commissaris, overeenkomstig artikel 10, §2, g) van de Verordening (EU) Nr. 537/2014 en volgens de daartoe aangewezen rubriek in het schema van de jaarrekening van de NBB, in zijn verslag alle diensten, andere dan de wettelijke controle, die hij aan de gecontroleerde entiteit, en haar filialen, verleende, en die niet zijn vermeld in het jaarverslag of de (geconsolideerde) jaarrekening.</p>	

*III.9. Andere vermeldingen vereist door het WVV op te nemen in het deel "Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen"*

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p>84. Wanneer het gaat over de jaarrekening, dient de commissaris, in de sectie "Andere vermeldingen", de bijkomende aangelegenheden op te nemen bedoeld in artikel 3:75, §1, eerste lid, 3<sup>o</sup>, 8<sup>o</sup> en 9<sup>o</sup> WVV met betrekking tot:</p> <p>(i) het feit dat de boekhouding is gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften; (Par. 87-89 en A38)</p> <p>(ii) in voorkomend geval<sup>11</sup>, het feit dat de resultaatwerking die aan de algemene vergadering wordt voorgelegd, in overeenstemming is met de statuten en met het WVV; en (Par. 90-93 en A39)</p> <p>(iii) de naleving door de entiteit van de bepalingen van het WVV en van de statuten. (Par. 99-101)</p>	
<p>85. Wanneer het gaat over een OOB, dient de commissaris tevens te vermelden dat zijn verslag consistent is met de aanvullende verklaring aan het auditcomité bedoeld in artikel 11 van de verordening (EU) Nr. 537/2014. <sup>12</sup> (Par. 111)</p>	
<p>86. De commissaris dient, in deze sectie, tevens, in voorkomend geval, volgende bijkomende aangelegenheden op te nemen na uitvoering van de in deze norm vermelde vereiste werkzaamheden en met betrekking tot:</p> <p>(i) de interimdividenden bij NV's (Par. 94) of de nettoactief- en liquiditeitstest bij BV's of CV's (Par. 95-98);</p> <p>(ii) de strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard. (Par. 105-109 en A42-A47)</p>	

*III.10. Nazicht of de boekhouding werd gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn*

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p>87. Krachtens artikel 3:75, §1, eerste lid, 3<sup>o</sup> WVV 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. Hij dient in zijn verslag een vermelding over zijn vaststellingen op te nemen. Over het algemeen zal het uitvoeren van de in de ISA's voorziene vereiste werkzaamheden het mogelijk maken om de gevallen op te sporen van niet-naleving van de bepalingen van het WVV en van het Wetboek van economisch recht met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen, alsmede van hun uitvoeringsbesluiten. (Par. A38)</p>	<p>A38. Over het algemeen zal het uitvoeren van de in de ISA's voorziene vereiste werkzaamheden het mogelijk maken om de gevallen op te sporen van niet-naleving van de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die van toepassing zijn op het voeren van de boekhouding. (Par. 87)</p>
<p>88. Indien de commissaris, onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, geen gevallen heeft ontdekt van niet-naleving van de bepalingen van het WVV en van het Wetboek van</p>	

<sup>11</sup> De artikelen. 398 en 399 WVV sluiten art. 3:75, §1, eerste lid, 8<sup>o</sup> WVV uit in het geval van verenigingen en stichtingen.

<sup>12</sup> Voor genoteerde vennootschappen in de zin van artikel 1:11 WVV voorzien artikel 7:99, §7, 4<sup>o</sup> (monistisch bestuur) of artikel 7:119, §7, 4<sup>o</sup> (dual bestuur) WVV in dezelfde bepaling.

<p>economisch recht met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen, alsmede van hun uitvoeringsbesluiten, dient hij in de sectie "Andere vermeldingen" te verklaren dat de boekhouding is gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn.</p> <p>89. Indien de commissaris, onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, een geval heeft ontdekt van niet-naleving van de bepalingen van het WVV en van het Wetboek van economisch recht met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen, alsmede van hun uitvoeringsbesluiten, dient hij dit te bespreken met het bestuursorgaan. Indien het bestuursorgaan weigert om de door de commissaris gevraagde correctie aan te brengen of indien de vastgestelde toestand materieel niet kan worden gecorrigeerd, dient de commissaris het geval van niet-naleving te vermelden in de sectie "Andere vermeldingen".</p>	
--	--

**III.11. Resultatverwerking**

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p>90. Krachtens artikel 3:75, §1, eerste lid, 8° WVV dient de commissaris de algemene vergadering in te lichten over de naleving van de bepalingen van de statuten en van het WVV met betrekking tot de resultaatverwerking. Hij dient in de sectie "Andere vermeldingen" een vermelding over zijn vaststellingen op te nemen. Over het algemeen zal het uitvoeren van de in de ISA's voorziene vereiste werkzaamheden het mogelijk maken om de gevallen op te sporen van niet-naleving van de bepalingen van de statuten of van het WVV met betrekking tot de resultaatverwerking.</p> <p>91. Indien de commissaris geen kennis heeft van gevallen van niet-naleving van de bepalingen van de statuten of van het WVV met betrekking tot de resultaatverwerking in het licht van hetgeen vermeld is in paragraaf 90, dient hij te vermelden in de sectie "Andere vermeldingen" dat de resultaatverwerking die aan de algemene vergadering wordt voorgelegd, in overeenstemming is met de statuten en met het WVV.</p> <p>92. Indien de commissaris in zijn verslag over de jaarrekening een aangepast oordeel tot uitdrukking heeft gebracht, dient hij de impact hiervan op de resultaatverwerking te beoordelen en dient hij, in voorkomend geval, de volgende paragraaf toe te passen. (Par. A39)</p> <p>93. Indien de commissaris, in het licht van hetgeen wordt bepaald in paragraaf 90, kennis heeft van een geval van niet-naleving van de bepalingen van de statuten of van het WVV met betrekking tot de resultaatverwerking, dient hij dit te bespreken met het bestuursorgaan. Indien het bestuursorgaan in gebreke blijft hieraan het passend gevolg te geven zodat niet is voldaan aan de statuten of aan het WVV, of indien de vastgestelde toestand materieel niet kan worden gecorrigeerd, dient de commissaris dit te vermelden in de sectie "Andere vermeldingen".</p>	<p>A.39. Aangezien de wisselwerking tussen het verslag over de jaarrekening en het deel "Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen" geenszins automatisch is, kan de commissaris bepalen dat zijn vermelding met betrekking tot de resultaatverwerking moet worden aangepast omdat de aangelegenheden die aan de basis liggen van het aangepaste oordeel ook gevolgen hebben voor de overeenstemming met de wettelijke en statutaire bepalingen. (Par. 92)</p>

**III.12. Interdividend bij NV's**

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p>94. Indien een gecontroleerde naamloze vennootschap is overgegaan tot de uitkering van één of meerdere interdividenden, dient het beoordelingsverslag van de commissaris met betrekking</p>	

Goedgekeurd (B.S. 10-03-2021)

<p>tot deze intermdividenden, in voorkomend geval, krachtens artikel 7:213 WvV, te worden gevoegd bij het verslag van de commissaris aan de algemene vergadering. Bovendien dient de commissaris naar dit bijgevoegd verslag te verwijzen in de sectie "Andere vermeldingen".</p>	
<b>III.13. Nettoactief- en liquiditeitstest bij BV's of CV's</b>	
<p><b>VEREISTE WERKZAAMHEDEN</b></p>	<p><b>TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN</b></p>
<p><b>95.</b> De algemene vergadering is bevoegd tot bestemming van de winst, inbegrepen de winst uit het lopende boekjaar, en tot vaststelling van de uitkeringen. Bij uitbreiding – na delegatie in de statuten – is het bestuursorgaan bevoegd om te beslissen tot uitkering uit de winst van het lopende boekjaar, of uit de winst van het voorgaande boekjaar zolang de jaarrekening van dat boekjaar nog niet is goedgekeurd, in voorkomend geval verminderd met het overgedragen verlies of vermeerderd met de overgedragen winst.</p> <p>Dergelijke uitkering kan enkel gebeuren:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) mits de algemene vergadering of, mits statutaire delegatie het bestuursorgaan, de beslissing tot uitkering heeft genomen op grond van de netto-actiefest; dit houdt in dat de algemene vergadering of het bestuursorgaan op basis van hetzij de laatst goedgekeurde jaarrekening, hetzij een recentere staat van activa en passiva, heeft vastgesteld dat het netto-actief voldoende is om een uitkering te doen (art. 5:142 (6-115) WvV). De recentere staat van activa en passiva wordt nagezien door de commissaris, zo er één is, in een zogeheten "beoordelingsverslag". Dit beoordelingsverslag wordt gevoegd bij het jaarlijks controleverslag; en</li> <li>2) mits het bestuursorgaan, alvorens tot de effectieve uitbetaling van de uitkering over te gaan, heeft vastgesteld dat de uitkering niet tot gevolg heeft dat de vennootschap haar opeisbare schulden gedurende een periode van minstens twaalf maanden niet meer zou kunnen aflossen (liquiditeitstest) (art. 5:143 (6:116) WvV). Het besluit van het bestuursorgaan wordt verantwoord in een (bijzonder) verslag dat niet wordt neergelegd. De historische en prospectieve boekhoudkundige en financiële gegevens in dit bijzonder verslag worden beoordeeld door de commissaris, zo er één is. De commissaris vermeldt in zijn jaarlijks controleverslag dat hij deze opdracht heeft uitgevoerd.</li> </ol> <p><b>96.</b> Inzake de nettoactiefest (zie par. 95, tweede lid, (1)) dient de commissaris na te gaan of de procedure inzake de nettoactiefest werd nageleefd.</p> <p>In voorkomend geval, dient de commissaris het beoordelingsverslag met betrekking tot deze nettoactiefest te voegen bij zijn verslag aan de algemene vergadering. Bovendien dient de commissaris naar dit bijgevoegd verslag te verwijzen in de sectie "Andere vermeldingen".</p> <p><b>97.</b> Inzake de liquiditeitstest (zie par. 95, tweede lid, (2)) dient de commissaris in de sectie "Andere vermeldingen" te vermelden dat hij deze opdracht heeft uitgevoerd en hierover een verslag gericht aan het bestuursorgaan heeft uitgebracht.</p> <p><b>98.</b> Indien het bestuursorgaan krachtens artikel 5:141 (6:114), tweede lid WvV de beslissing tot uitkering neemt, dient de commissaris na te zien of de statuten deze bevoegdheid aan het</p>	<p><b>A.40.</b> Het valt te noteren dat indien het bestuursorgaan overgaat tot de uitkering op basis van de door haar opgestelde (positieve) liquiditeitstest en ondanks de negatieve conclusie van de</p>

bestuursorgaan delegeren. In het geval dat de statuten geen delegatie voorzien en het bestuursorgaan toch beslist tot uitkering, dient de commissaris dit in zijn commissarisverslag overeenkomstig de paragrafen 99 tot en met 101 te vermelden als een geval van niet-naleving van de statuten en het WVV. (Par. A40)

commissaris, er geen sprake is van een geval van niet-naleving van het WVV. Immers, er is een positieve vaststelling door het bestuursorgaan en de procedure is nageleefd. Echter, dit kan een impact hebben op het oordeel van de commissaris over het getrouw beeld van de jaarrekening in het kader van de beoordeling van de continuïteitsyptothese en/of op de resultaatverwerking. Daarenboven zou ook de alarmbelprocedure (art. 5:153 (6:119) WVV) van toepassing kunnen zijn. (Par. 98)

**III.14. Naleving door de entiteit van de bepalingen van de statuten en van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen**

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p><b>99.</b> Krachtens artikel 3:75, §1, eerste lid, 9° WVV dient de commissaris na te gaan of de algemene vergadering correct is ingelicht over de naleving van de bepalingen van het WVV en van de statuten. Hij dient in zijn verslag een vermelding over zijn vaststellingen op te nemen. Over het algemeen zal het uitvoeren van de in de ISA's voorziene vereiste werkzaamheden, en in het bijzonder deze voorzien door ISA 250 en door deze norm, de commissaris in staat stellen aan deze doelstelling te beantwoorden. De commissaris dient meer specifieke werkzaamheden uit te voeren om er zich van te vergewissen dat de wettelijke of statutaire bepalingen werden nageleefd. De openbaar makingsverplichting in het commissarisverslag heeft enkel betrekking op de gevallen van niet-naleving van de statuten of van het WVV, met inbegrip van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WVV.</p> <p><b>100.</b> Indien de commissaris geen kennis heeft van gevallen van niet-naleving van de bepalingen van de statuten of van het WVV in het licht van hetgeen vermeld is in paragraaf 99, dient hij te vermelden in de sectie "Andere vermeldingen" dat hij geen kennis heeft gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen waarbij de statuten of het WVV niet zijn nageleefd.</p> <p><b>101.</b> Indien de commissaris, in het licht van hetgeen wordt bepaald in paragraaf 99, kennis heeft van een verrichting of een beslissing waarbij de statuten of het WVV niet zijn nageleefd, dient hij na te gaan of de openbaarmaking van het geval van niet-naleving aan de vennootschap onverantwoordde schade kan berokkenen, met name indien – in voorkomend geval na een gesprek met het bestuursorgaan – deze laatste de gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane toestand van niet-naleving te herstellen. Indien hij, na onderzoek, van oordeel is dat de niet-naleving openbaar dient te worden gemaakt, dient hij het geval van niet-naleving in de sectie "Andere vermeldingen" te vermelden.</p>	

**III.15. Verificatie van het UBO-register**

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p><b>102.</b> Zonder afbreuk te doen aan de verplichtingen bedoeld in 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 en de norm inzake de toepassing 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, dient de commissaris in het kader van het nazicht op de entiteit de bepalingen van het WVV heeft nageleefd en om in de sectie "Andere vermeldingen" te kunnen</p>	<p>A41. De verplichting tot het actualiseren van de informatie in het UBO-register rust op de vennootschap en niet op de commissaris. (Par. 102)</p>

Goedgekeurd (B.S. 10-03-2021)

vermelden dat hij geen kennis heeft gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen in overtreding met artikel 1:35 WVV, een proportionele benadering te volgen en: (Par. A41)

- dient hij aandachtig te 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;
- dient hij een marginale toetsing uit te voeren, dit wil zeggen dat hij dient na te gaan of er kennelijke inconsistenties bestaan, aan de hand van de informatie waarover hij beschikt in zijn dossier.

**103.** 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, dient hij na te gaan of zijn eigen informatie dient geactualiseerd te worden en de redenen hiervoor onderzoeken.

**104.** Indien de commissaris kennis heeft van een kennelijke inconsistentie die een geval van niet-naleving van artikel 1:35 WVV uitmaakt of indien het UBO-register niet werd ingevuld, dient hij, overeenkomstig paragraaf 101, na te gaan 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. Indien hij, na onderzoek, van oordeel is dat de niet-naleving openbaar dient te worden gemaakt, dient hij het geval van niet-naleving in de sectie "Andere vermeldingen" te vermelden.

### III.16. Strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard indien de wet de tussenkomst van de commissaris voorziet

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p><b>105.</b> De commissaris dient kennis te nemen van de notulen van de vergaderingen van het bestuursorgaan, die door deze laatste aan de commissaris werden overhandigd en waarin melding wordt gemaakt van het bestaan van een belangenconflict. De commissaris dient na te gaan of de notulen die melding maken van het bestaan van een belangenconflict, alle door het WVV voorgeschreven inlichtingen bevat. (Par. A42-A44)</p> <p><b>106.</b> De commissaris dient in een afzonderlijke sectie, zijnde de sectie "Andere vermeldingen", de vermogensrechtelijke gevolgen voor de entiteit te beoordelen van de besluiten van het bestuursorgaan, zoals door deze omschreven en waarvoor een tegenstrijdig belang van vermogensrechtelijke aard bestaat.</p>	<p><b>A42.</b> Indien het bestuursorgaan een beslissing neemt waarbij een lid, rechtstreeks of onrechtstreeks, een tegenstrijdig belang van vermogensrechtelijke aard heeft, vereist het WVV, naargelang van de vennootschapsvorm, dat deze beslissing het voorwerp uitmaakt van een omschrijving in de notulen (of, in voorkomend geval, in het bijzonder verslag) 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 entiteit. De artikelen 5:77 (BV), 6:65 (CV), 7:96 (NV – monistisch bestuur), 7:115 (NV – dual bestuur), 9:8 (VZW), 11:9 (stichting) WVV vereisen dat het deel van deze notulen, waarin de aard van de genomen beslissing of verrichting en de vermogensrechtelijke gevolgen ervan wordt beschreven en het genomen besluit wordt verantwoord, wordt opgenomen in het jaarverslag of bij gebreke daarvan in een stuk dat samen met de jaarrekening wordt neergelegd. (Par. 105)</p>
<p><b>107.</b> De commissaris dient, door een professioneel-kritische instelling te handhaven, de in de notulen van het bestuursorgaan opgenomen vermogensrechtelijke gevolgen voor de entiteit te toetsen op van materieel belang zijnde inconsistenties tussen, enerzijds, de vermogensrechtelijke gevolgen omschreven in de notulen van het bestuursorgaan en, anderzijds, de informatie die hij heeft verzameld en geanalyseerd in het kader van zijn beoordeling. Hij dient tevens alert te blijven voor aanwijzingen dat de omschreven vermogensrechtelijke gevolgen van materieel belang zijnde</p>	<p><b>A43.</b> Er bestaat geen actieve onderzoeksplicht in hoofde van de commissaris naar analogie van het nazicht van de naleving van het WVV en de statuten. (Par. 108)</p> <p><b>A44.</b> Het bepalen van de aard en omvang van de werkzaamheden benodigd om aan de vereiste in paragraaf 107 te voldoen is een kwestie van professionele oordeelsvorming.</p>

<p>inconsistenties lijken te bevatten ten opzichte van de informatie waarover hij anderszins beschikt in het kader van de uitvoering van zijn opdracht. (Par. A44-A47)</p> <p><b>108.</b> Indien de commissaris in de loop van zijn controle (Par. A43) vaststelt dat een tegenstrijdigheid van belangen van vermogensrechtelijke aard niet werd onderworpen aan de belangenconflictenprocedure zoals voorzien door het WVV, met inbegrip van het overhandigen van de notulen, dient hij het bestuursorgaan 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 de sectie "Andere vermeldingen".</p> <p><b>109.</b> Indien de commissaris van oordeel is dat de in de notulen omschreven aard van de beslissing of verrichting, de vermogensrechtelijke gevolgen ervan dan wel de verantwoordings 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 deze ontoereikendheid te vermelden in de sectie "Andere vermeldingen" zonder evenwel de ontbrekende of onvoldende informatie zelfstandig te verschaffen of aan te vullen. De in de notulen omschreven aard van de beslissing of verrichting, de vermogensrechtelijke gevolgen ervan dan wel de verantwoordings van het besluit omtrent het belangenconflict dient alle elementen te bevatten die de aandeelhouders toelaten om alle vermogensrechtelijke gevolgen van de beslissing of de verrichting te begrijpen.</p>	<p><b>A45.</b> Teneinde deze vermogensrechtelijke gevolgen te beoordelend, verzamelt en analyseert de commissaris onder meer de noodzakelijke informatie over de voorgestelde verrichting, de betrokken personen, de uitvoeringsvoorwaarden van de verrichting, de contractuele voorwaarden, enz.</p> <p>Ook de toetsing van de voordelen die aan de bestuurder(s) met het strijdig belang van vermogensrechtelijke aard wordt (worden) toegekend kan deel uitmaken van deze beoordeling.</p> <p><b>A46.</b> Het begrip "van materieel belang" wordt in deze context beschouwd als informatie in verband met het belangenconflict die onjuist is vermeld of anderszins misleidend is (inclusief omdat het informatie weglaat of verhuut die nodig is voor een goed begrip van de vermogensrechtelijke gevolgen van het belangenconflict).</p> <p><b>A47.</b> Voor zover deze zijn opgenomen in de notulen van het bestuursorgaan, kan de commissaris, zo hij dit nuttig acht, deze vermogensrechtelijke gevolgen voor de entiteit zoals weergegeven in de notulen van het bestuursorgaan en waarover hij zijn beoordeling geeft, mede kopiëren in zijn commissarisverslag. Vermogensrechtelijke gevolgen die niet weergegeven worden in de notulen mogen evenwel niet opgenomen worden in het commissarisverslag.</p>
---	---

*III.17. Paragraaf inzake overige aangelegenheden*

<p><b>VEREISTE WERKZAAMHEDEN</b></p> <p><b>110.</b> In specifieke gevallen dient de commissaris in te schatten of het nodig is in het deel "Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen" een verwijzing op te nemen naar bepaalde aangelegenheden waarop hij in het bijzonder de aandacht vestigt zonder dat deze verwijzing in het verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening dient te worden opgenomen. (Par. A12, tweede streepje)</p>	<p><b>TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN</b></p>
---	---

*III.18. Vermeldingen die specifiek zijn voor OOB-verslagen*

<p><b>VEREISTE WERKZAAMHEDEN</b></p> <p><b>111.</b> Wanneer het gaat om een OOB, dient de commissaris in de sectie "Andere vermeldingen" te bevestigen dat zijn verslag consistent is met de aanvullende verklaring aan het auditcomité bedoeld in artikel 11 van de Verordening (EU) Nr. 537/2014.<sup>33</sup> (Par. A48-A49)</p>	<p><b>TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN</b></p> <p><b>A48.</b> Artikel 11 van de Verordening (EU) Nr. 537/2014 is van toepassing op OOB's zoals gedefinieerd in artikel 1.12 WVV, in het bijzondere geval van genoteerde vennootschappen en OOB's als bedoeld in artikel 1.12, 2° WVV bepaalt ook het artikel 7:99, §7, 4° (monistisch bestuur) of artikel 7:119, §7, 4° (dual bestuur) WVV dat de commissaris een aanvullende verklaring bedoeld in artikel 11 van de verordening (EU) nr. 537/2014 moet opstellen. Artikel 7:99, §7, 5° (monistisch bestuur) of artikel 7:119, §7, 5° (dual bestuur) WVV bepaalt dat de commissaris van genoteerde vennootschappen en OOB's als bedoeld in artikel 1.12, 2° WVV in zijn verslag moet bevestigen dat het controleverslag consistent is met de aanvullende verklaring aan het auditcomité bedoeld in artikel 11 van de verordening (EU) nr. 537/2014. In dergelijke vennootschappen die voldoen aan de criteria omschreven in §3 van voormelde</p>
---	--

<sup>33</sup> Voor genoteerde vennootschappen en de OOB's als bedoeld in artikel 1.12, 2° WVV voorzien de artikelen 7:99, §7, 4° (monistisch bestuur) en 7:119, §7, 4° (dual bestuur) WVV in dezelfde bepaling.



	<p>artikelen van het WVV die geen auditcomité inrichten, blijven de opdrachten van de commissaris en, in voorkomend geval van de bedrijfsrevisor die instaat voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening, zoals opgenomen onder §7 van diezelfde artikelen, van toepassing, maar worden zij uitgeoefend ten aanzien van de raad van bestuur of de raad van toezicht. (Par. 111)</p> <p>A49. De verwijzing naar de aanvullende verklaring mag niet verder gaan dan hetgeen is bepaald door artikel 11 van de Verordening (EU) Nr. 537/2014 en mag derhalve geen enkele inhoudelijke verwijzing bevatten. Hetzelfde geldt voor de bevestiging die wordt vereist door artikel 7:99, §7, 5° (monistisch bestuur) of artikel 7:119, §7, 5° (dual bestuurs) WVV. (Par. 111)</p>
<b>IV. Schriftelijke bevestigingen van het management van de entiteit</b>	
<p><b>VEREISTE WERKZAAMHEDEN</b></p> <p>112. In de Belgische wettelijke en bestuursrechtelijke context dienen van het management van de entiteit de volgende bijkomende bevestigingen te worden verkregen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) een bevestiging met betrekking tot de volgens de artikelen 3:5 en 3:6 (of het artikel 3:32) WVV in het jaarverslag mee te delen informatie;</li> <li>(ii) behoudens indien de gegevens reeds afzonderlijk werden vermeld in de jaarrekening en/of indien deze niet van toepassing zijn, een bevestiging waarbij het management bevestigt dat de documenten die de entiteit overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5°, 7° en 8° en §2 WVV naast de jaarrekening dient neer te leggen, goedgekeurd werden door het bestuursorgaan en, zowel qua vorm als qua inhoud, de door het Wetboek vereiste informatie bevatten; (Par. A50-A51)</li> <li>(iii) een bevestiging met betrekking tot de mededeling van bepaalde informatie betreffende 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;</li> <li>(iv) een bevestiging met betrekking tot de communicatie van informatie betreffende gevallen van belangenconflicten zoals bepaald in het WVV;</li> <li>(v) in voorkomend geval<sup>14</sup>, een bevestiging met betrekking tot de neerlegging van de jaarrekening bij de griffie van de ondernemingsrechtbank, met als bijlage de kopie van de neergelegde jaarrekening van het voorgaande boekjaar en van het neergelegde commissarisverslag.</li> </ul> <p>113. De bevestigingsbrief gericht aan de commissaris dient de door de ISA's en de door paragraaf 112 van deze norm vereiste schriftelijke bevestigingen te bevatten.</p>	<p><b>TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN</b></p> <p>A50. Overeenkomstig artikel 3:12, §2, WVV, hoeft informatie die reeds afzonderlijk in de jaarrekening wordt vermeld, niet te worden herhaald in een document neer te leggen in toepassing van dit artikel. Over het algemeen zal de schriftelijke bevestiging van het management van de entiteit betrekking hebben op de sociale balans (art. 3:12, §1, 8° WVV) en, in voorkomend geval, de lijst van ondernemingen waarin de vennootschap een deelneming bezit zoals bepaald in artikel 1:22 WVV (en, in voorkomend geval, een overzicht van ondernemingen waarvoor de vennootschap onbeperkt aansprakelijk is in haar hoedanigheid van onbeperkt aansprakelijke vennoot of lid) (art. 3:12, §1, 7° WVV). (Par. 112 (ii))</p> <p>A51. Teneinde zich ervan te vergewissen dat hij over de laatste goedgekeurde documenten beschikt, kan de commissaris, bijvoorbeeld, vragen om een naar behoren ondertekende versie van de documenten of, indien dit praktisch haalbaar is, om deze te hechten aan de bevestigingsbrief. (Par. 112 (iii))</p> <p>A52. In het geval van een dual bestuur (NV) is het aangewezen dat de bevestigingsbrief wordt ondertekend door zowel de raad van toezicht als de directieraad. (Par. 116)</p>

<sup>14</sup> Deze bevestiging heeft in de huidige stand van de wetgeving betrekking op de kleine vzw's, de kleine vzw's en de kleine stichtingen (privaat of van openbaar nut), die vrijwillig een commissaris hebben benoemd.

<p><b>114.</b> Indien de commissaris vaststelt dat één van de vereiste bijkomende bevestigingen (zoals bepaald in paragraaf 112) niet van toepassing is, kan deze bevestiging uit de bevestigingsbrief worden weggelaten.</p> <p><b>115.</b> Indien de commissaris één van de vereiste bijkomende bevestigingen niet heeft verkregen, dient hij paragraaf 19 van ISA 580 toe te passen.</p> <p><b>116.</b> 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 voor 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 te vragen aan een andere betrokken persoon (of ander betrokken orgaan) die (dat) het recht heeft om de entiteit te verbinden voor handelingen buiten het dagelijks beheer, de bevestigingsbrief mee te ondertekenen. (Par. A52)</p>
--

**V. Verslag van niet-bevinding**

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p><b>117.</b> Overeenkomstig artikel 3:74, tweede lid WVV, dient de commissaris een verslag van niet-bevinding uit te brengen indien hij de stukken, die het bestuursorgaan overeenkomstig artikel 3:74, eerste lid WVV hem moet overmaken, niet heeft ontvangen waardoor hij niet in staat is de termijnen na te leven die in het WVV zijn voorgeschreven in verband met de terbeschikkingstelling van zijn verslag. De commissaris dient zijn verslag van niet-bevinding, bestemd voor de algemene vergadering van aandeelhouders en gericht aan het bestuursorgaan, op te stellen, door gebruik te maken van het modelverslag in bijlage 7 van deze norm. (Par. A53)</p> <p><b>118.</b> De commissaris dient in zijn verslag van niet-bevinding, met verwijzing naar de bepalingen van het WVV, uiteen te zetten dat hij deze stukken 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 of leden en dat hij de aandacht van het bestuursorgaan op zijn wettelijke verplichtingen heeft gevestigd.</p> <p><b>119.</b> Wanneer een ondernemingsraad is ingesteld, dient de commissaris zich ervan te vergewissen dat dit verslag krachtens artikel 2 van het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraad wordt meegeedeeld.</p>	<p>A53. Doorgaans zal het verslag van niet-bevinding 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.</p> <p>Het verslag van niet-bevinding dient niet te worden neergelegd, omdat het niet kan worden beschouwd als gelijkwaardig aan het verslag bedoeld in artikel 3:75 WVV. Artikel 3:12, §1, 4° WVV voorziet enkel in de neerlegging van het verslag van de commissaris opgesteld overeenkomstig artikel 3:75 WVV.</p> <p>(Par. 117)</p>

**VI. Wijziging door de algemene vergadering van het voorstel tot resultaatverwerking**

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p><b>120.</b> De algemene vergadering kan beslissen om het voorstel tot resultaatverwerking, dat uitgaat van het bestuursorgaan, te wijzigen<sup>15</sup>. De commissaris dient na te gaan of deze wijziging in overeenstemming is met de wettelijke en statutaire bepalingen. (Par. A54)</p>	<p><b>A54.</b> Naargelang van de omstandigheden, kan de commissaris een tweede commissarisverslag uitbrengen en vragen dat zijn verklaring over de wijziging van de resultaatverwerking wordt opgenomen in de notulen van de algemene vergadering. Hij waakt over de bekendmaking van dit tweede commissarisverslag. (Par. 120)</p>

**VII. Nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening en van de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten en eventuele verklaringen daaromtrent**

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p><b>121.</b> De commissaris dient na te gaan of de (geconsolideerde) jaarrekening en de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neer te leggen documenten werden neergelegd teneinde na te gaan of deze overeenstemmen met de stukken waarop zijn commissarisverslag over het voorgaande boekjaar betrekking heeft. Indien de jaarrekening echter wordt neergelegd bij de griffie van de ondernemingsrechtbank<sup>16</sup>, is het aanmerkelijk dat de commissaris dit niet zelf nagaat voor zover hij met betrekking tot deze aangelegenheid een bevestiging verkrijgt vanwege het management (in de zin van paragraaf 116), dat de neerlegging bij de griffie is uitgevoerd, waarbij als bijlage van de bevestigingsbrief een kopie van de neergelegde jaarrekening van het voorgaande boekjaar en van het neergelegde commissarisverslag wordt opgenomen. (par. A55-A58)</p>	<p><b>A55.</b> Enkel het bestuursorgaan van de entiteit en de leden daarvan zijn wettelijk verantwoordelijk voor de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening en van de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten. 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. (Par. 121)</p> <p><b>A56.</b> Een geschikt tijdsbestek waarbinnen het nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening en van de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten, zoals vermeld in het commissarisverslag over de controle van de jaarrekening van het voorgaande boekjaar, moet gebeuren is gewoonlijk niet meer dan 150 dagen na de datum van het commissarisverslag. (Par. 121)</p> <p><b>A57.</b> Wanneer de neerlegging plaatsvindt met vertraging of wanneer de commissaris niet van materieel belang zijnde verschillen vaststelt, kan de commissaris, overeenkomstig artikel 375, §1, eerste lid, 9° WWV, oordelen dat het niet nodig is om deze niet-naleving in het deel "Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen" openbaar te maken. (Par. 121)</p> <p><b>A58.</b> De wettelijke en bestuursrechtelijke teksten schrijven in bepaalde gevallen voor dat andere documenten dienen te worden neergelegd, meer bepaald in de volgende gevallen: (Par. 121)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– wanneer de entiteit een dochtervennootschap is die geniet van de vrijstelling van subconsolidatie bedoeld in artikel 3:26 WWV betreffende de geconsolideerde jaarrekening, dient zij de geconsolideerde jaarrekening van de moedervennootschap neer te leggen ten laatste zeven maanden na de afsluitingsdatum van het boekjaar waarop deze documenten betrekking hebben,</li> <li>– wanneer, overeenkomstig artikel 3:82 van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot</li> </ul>

<sup>15</sup> Overeenkomstig de door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen aan de algemene vergadering toegekende bevoegdheden, kan de algemene vergadering in principe geen andere wijzigingen in de jaarrekening aanbrengen omdat het opstellen van de jaarrekening een exclusieve bevoegdheid is van het bestuursorgaan.

<sup>16</sup> Het gaat hierden met name om de kleine vzw's, de nvzw's en de kleine stichtingen (privaat of van openbaar nut), die vrijwillig een commissaris hebben benoemd.

uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 twee gevallen die door voormeld artikel worden vrijgesteld.

**VII.1. Nazicht van de (geconsolideerde) jaarrekening**

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p>122. Indien de commissaris tijdens zijn werkzaamheden vaststelt dat de (geconsolideerde) jaarrekening (en, in voorkomend geval, zijn verklaring zoals opgenomen in de notulen van de algemene vergadering) niet werd neergelegd, dient hij dit geval van niet-naleving schriftelijk te melden aan het bestuursorgaan.</p> <p>123. Onverminderd artikel 3:75, §1, eerste lid, 9° WWV, dient de commissaris, indien hij, op het ogenblik dat hij zijn commissarisverslag opstelt betreffende de (geconsolideerde) jaarrekening van het volgend boekjaar, vaststelt dat de (geconsolideerde) jaarrekening (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 te vermelden in de sectie "Andere vermeldingen".</p> <p>124. De commissaris is niet langer verplicht na de uitgifte van zijn verslag werkzaamheden met betrekking tot de gecontroleerde (geconsolideerde) jaarrekening uit te voeren. Indien echter 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 ervan had kunnen leiden, dient hij 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. Indien de entiteit overgaat tot het verbeteren van de (geconsolideerde) jaarrekening dient de commissaris zich ervan te vergewissen dat deze wordt neergelegd. (Par. A59)</p>	<p>A59. Indien de entiteit gehouden is tot het verbeteren van de (geconsolideerde) jaarrekening en tot het neerleggen van een gewijzigde (geconsolideerde) jaarrekening, maar hiertoe niet overgaat, is het belangrijk dat de commissaris alle gepaste maatregelen neemt. Zo nodig, kan hij een vordering in kort geding instellen opdat hiertoe wordt overgegaan. (Par. 124)</p>

**VII.2. Nazicht van de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten en eventuele verklaringen daaromtrent**

VEREISTE WERKZAAMHEDEN	TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN
<p>125. Indien de commissaris tijdens zijn werkzaamheden vaststelt dat de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neer te leggen documenten niet werden neergelegd, dient hij dit geval van niet-naleving schriftelijk te melden aan het bestuursorgaan.</p> <p>126. Onverminderd artikel 3:75, §1, eerste lid, 9° WWV, dient de commissaris, indien hij, op het ogenblik dat hij zijn commissarisverslag opstelt betreffende de jaarrekening van het volgende boekjaar en gericht aan de algemene vergadering, vaststelt dat de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten niet werden neergelegd binnen de wettelijke termijn, deze niet-naleving te vermelden in de sectie "Andere vermeldingen".</p> <p>127. 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 ervan had kunnen</p>	<p>A60. Indien de commissaris van materieel belang zijnde inconsistenties vaststelt in de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neergelegde documenten en hij de entiteit vraagt deze te verbeteren en opnieuw neer te leggen, maar de entiteit hiertoe niet overgaat, is het belangrijk dat de commissaris alle gepaste maatregelen neemt. Zo nodig, kan hij een vordering in kort geding instellen opdat hiertoe wordt overgegaan. (Par. 127)</p>

Goedgekeurd (B.S. 10-03-2021)

leiden, dient hij 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. Indien de entiteit overgaat tot het verbeteren van deze documenten, dient de commissaris zich ervan te vergewissen dat deze worden neergelegd. (Par. A60)

## BIJLAGE 1 – SCHEMATISCHE TOELICHTING INZAKE HET JAARVERSLAG

Verificatiewerkzaamheden (zie par. 38)

Uit te voeren werkzaamheden	Rechtsgrond	Van toepassing op een op vrijwillige basis opgesteld jaarverslag
Nazicht of de eventuele afwezigheid van een jaarverslag conform is met het Wetboek van vennootschappen en verenigingen	WVV (naleving)	Ja – Naleving WVV
Nazicht of het jaarverslag overeenstemt met de (geconsolideerde) jaarrekening	- WVV - ISA 720 (Herzien)	Ja - ISA 720 (Herzien)
Nazicht van de volledigheid van het jaarverslag	WVV	Ja – ISA 720 (Herzien) en naleving WVV
Nazicht of het jaarverslag geen van materieel belang zijnde afwijkingen bevat, in het bijzonder ten aanzien van de kennis verkregen in de controle	ISA 720 (Herzien)	Ja - ISA 720 (Révisée)

Rapportering

Jaarverslag
Toepassing van art. 3:75, §1, eerste lid, 6° WVV
Combinatie van WVV, bijkomende norm & ISA 720 (Herzien)
In sectie "Aspecten betreffende het jaarverslag": a) oordeel over de naleving van art. 3:6/3:32/3:48/3:52 WVV; b) oordeel over de overeenstemming met de jaarrekening; c) vermelding of er van materieel belang zijnde inconsistenties bestaan ten opzichte van de kennis verkregen in de controle

## Bijlagen 2 – Modelverslagen

Bijlage 2.1. – Modelverslag – Jaarrekening – Entiteit anders dan: een OOB, een genoteerde entiteit, een vzw, een ivzw of een stichting

Bijlage 2.2. – Modelverslag – Jaarrekening – OOB

Bijlage 2.3. – Modelverslag – Jaarrekening – Genoteerde entiteit anders dan een OOB

Bijlage 2.4. – Modelverslag – Jaarrekening – vzw, een ivzw of een stichting

Bijlage 2.5. – Modelverslag – Geconsolideerde jaarrekening – OOB

Bijlage 2.6. – Modelverslag – Geconsolideerde jaarrekening – Entiteit anders dan een OOB

Bijlage 2.7. – Modelverslag – Verslag van niet-bevinding

**BIJLAGE 2.1. – MODELVERSLAG – JAARREKENING – ENTITEIT ANDERS  
DAN: EEN OOB, EEN GENOTEERDE ENTITEIT, EEN VZW, EEN IVZW OF  
EEN STICHTING**

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [NAAM VAN DE  
VENNOOTSCHAP EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_\_\_ 20\_\_  
(JAARREKENING)**

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (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<sup>17</sup>]. 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.<sup>18</sup>

**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.

<sup>17</sup> In voorkomend geval aan te passen als volgt: “uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad”.

<sup>18</sup> In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggedaan 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.”.



### ***Basis voor het oordeel zonder voorbehoud***

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België<sup>19</sup>. 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. Een wettelijke controle

<sup>19</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau."

biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Vennootschap, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

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 verenigingen en van de statuten van de Vennootschap.

### *Verantwoordelijkheden van de commissaris*

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 verenigingen 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 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

#### *[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 <sup>20</sup>:

<sup>20</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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".".

- [aan te vullen] <sup>[21]</sup>

- ...

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 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 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.*

<sup>21</sup> 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.

### **Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid**

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor<sup>22</sup> 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.
- Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- *[In voorkomend geval:* Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vennootschap van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn].
- De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.
- *[Indien het gaat om een NV en in voorkomend geval:]* In het kader van artikel 7:213 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd tijdens het boekjaar werd een interimdividend uitgekeerd waarover wij het hierbij gevoegd verslag hebben opgesteld, overeenkomstig de wettelijke vereisten.]
- *[Indien het gaat om een BV of een CV en in voorkomend geval:]*
  - In het kader van artikel 5:142 (6:115) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, hebben wij het hierbij gevoegd beoordelingsverslag[en] inzake de nettoactietest opgesteld.

<sup>22</sup> 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.”.*

- [Indien van toepassing]: Wij hebben de historische en prospectieve boekhoudkundige en financiële gegevens van het verslag van het bestuursorgaan in de context van de uitkering[en] beslist door de algemene vergadering van [XX] beoordeeld overeenkomstig artikel 5:143 (6:116) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en ons besluit aan het bestuursorgaan bekendgemaakt.]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

## BIJLAGE 2.2. – MODELVERSLAG – JAARREKENING – OOB

### VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_\_\_ 20\_\_ (JAARREKENING)

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (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.<sup>23</sup>

#### 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<sup>24</sup>. 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.

<sup>23</sup> In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggeslagen 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.”.

<sup>24</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”.

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. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Vennootschap, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het



bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

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<sup>25</sup>][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 verenigingen en van de statuten van de Vennootschap.

#### ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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<sup>26</sup>] [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 verenigingen 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 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

<sup>25</sup> Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.

<sup>26</sup> Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.

*[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 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in het jaarverslag]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 3:75, §1, eerste lid, 6° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag. Dit verslag van niet-financiële informatie bevat de door artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:75, §1, eerste lid, 6° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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<sup>27</sup>:

<sup>27</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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

- [aan te vullen] <sup>[28]</sup>

- ...

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 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in het jaarverslag]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:75, §1, eerste lid, 6° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag]*

---

*opgenomen in het jaarrapport” en deze te identificeren in de daarop betrekking hebbende sectie in het deel “Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.*

<sup>28</sup> 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. 3:6, §4 WVV, 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. 1:11 WVV, moet het diversiteitsbeleid dat wordt gevoerd met betrekking tot de leden van de raad van bestuur, of, in voorkomend geval, de raad van toezicht en de directieraad, de personen belast met de leiding 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. 3:6, §2 WVV) en als zodanig integraal deel uitmaakt van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport.

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 3:6, §4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:75, §1, eerste lid, 6° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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.*

**Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid**

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor<sup>29</sup> 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.
- Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.
- De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.
- *[In voorkomend geval: Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vennootschap van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn].]*
- *[indien het gaat om een NV en in voorkomend geval: In het kader van artikel 7:213 WVV, werd tijdens het boekjaar werd een interimdividend uitgekeerd waarover wij het hierbij gevoegd verslag hebben opgesteld, overeenkomstig de wettelijke vereisten.]*
- *[Indien het gaat om een BV of een CV en in voorkomend geval:*

<sup>29</sup> 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.”.*

- In het kader van artikel 5:142 (6:115) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, hebben wij het hierbij gevoegd beoordelingsverslag[en] inzake de nettoactiefest opgesteld.
- [Indien van toepassing]: Wij hebben de historische en prospectieve boekhoudkundige en financiële gegevens van het verslag van het bestuursorgaan in de context van de uitkering[en] beslist door de algemene vergadering van [XX] beoordeeld overeenkomstig artikel 5:143 (6:116) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en ons besluit aan het bestuursorgaan bekendgemaakt.]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

## BIJLAGE 2.3. – MODELVERSLAG – JAARREKENING – GENOTEERDE ENTITEIT ANDERS DAN EEN OOB

### VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_\_\_ 20\_\_ (JAARREKENING)

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van de vennootschappen rechtsvorm] (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.<sup>30</sup>

#### 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<sup>31</sup>. 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

<sup>30</sup> In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggeslagen 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.”.

<sup>31</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”.



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. Een wettelijke controle

biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Vennootschap, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

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 verenigingen en van de statuten van de Vennootschap.

### ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 verenigingen 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 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

### ***[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<sup>32</sup>:

- [aan te vullen] <sup>[33]</sup>

- ...

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 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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

<sup>32</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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”.”.

<sup>33</sup> 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.

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*

#### **Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid**

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor<sup>34</sup> 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.
- Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn gedaan of genomen.

<sup>34</sup> 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.”*

- *[In voorkomend geval: Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vennootschap van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn.]].*
- De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.
- *[indien het gaat om een NV en in voorkomend geval: In het kader van artikel 7:213 WvV, werd tijdens het boekjaar werd een interimdividend uitgekeerd waarover wij het hierbij gevoegd verslag hebben opgesteld, overeenkomstig de wettelijke vereisten.]*
- *[Indien het gaat om een BV of een CV en in voorkomend geval:*
  - In het kader van artikel 5:142 (6:115) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, hebben wij het hierbij gevoegd beoordelingsverslag[en] inzake de nettoactietest opgesteld.
  - [Indien van toepassing]: Wij hebben de historische en prospectieve boekhoudkundige en financiële gegevens van het verslag van het bestuursorgaan in de context van de uitkering[en] beslist door de algemene vergadering van [XX] beoordeeld overeenkomstig artikel 5:143 (6:116) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en ons besluit aan het bestuursorgaan bekendgemaakt.]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

## BIJLAGE 2.4. – MODELVERSLAG – JAARREKENING – EEN VZW, EEN IVZW OF EEN STICHTING

### VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VERENIGING/STICHTING EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ (JAARREKENING)

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van de vereniging/stichting en rechtsvorm] (de “Vereniging/Stichting”), 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<sup>35</sup>]. 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.<sup>36</sup>

#### Verslag over de jaarrekening

##### *Oordeel zonder voorbehoud*

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de jaarrekening van de Vereniging/Stichting, 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/Stichting 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<sup>37</sup>. Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden

<sup>35</sup> In voorkomend geval aan te passen als volgt: “uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad”.

<sup>36</sup> 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.”.

<sup>37</sup> 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 door IAASB goedgekeurde

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/Stichting 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/Stichting 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/Stichting 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. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Vereniging/Stichting, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Vereniging/Stichting ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

---

*internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”.*



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/Stichting;
- 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/Stichting 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/Stichting 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/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 het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en van de statuten van de Vereniging/Stichting.

### **Verantwoordelijkheden van de commissaris**

In het kader van ons mandaat en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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/bepaalde] informatie opgenomen het activiteitenverslag], [en] de naleving van bepaalde voorschriften uit het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en 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 activiteitenverslag]**

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 het artikel 3:48 [in het geval van een stichting: 3:52] van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

#### *[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vereniging/Stichting 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 Vereniging/Stichting een activiteitenverslag publiceert, waarin het jaarverslag is opgenomen]*

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 het jaarverslag en de andere informatie opgenomen in het activiteitenverslag, zijnde<sup>38</sup>:

- [aan te vullen] <sup>[39]</sup>

<sup>38</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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"."

<sup>39</sup> 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;

- ...]

een afwijking van materieel belang bevat[ten], 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<sup>40</sup> 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/Stichting.
- [Indien bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening.
- OF
  - [Aangezien de Vereniging/Stichting de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- [In voorkomend geval: Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vereniging/Stichting van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn].]

Vestigingsplaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

---

maatschappelijke verslagen; duurzaamheidsverslagen; rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling; rapporten over productverantwoordelijkheid; rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden; rapporten over mensenrechten.

<sup>40</sup> 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.”.

Naam  
Bedrijfsrevisor

## BIJLAGE 2.5. – MODELVERSLAG – GECONSOLIDEERDE JAARREKENING<sup>41</sup> – OOB

### VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_ (GECONSOLIDEERDE JAARREKENING)

In het kader van de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (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 Groep uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.<sup>42</sup>

#### **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<sup>43</sup> op \_\_ \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook het geconsolideerd overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten<sup>44</sup>, 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

<sup>41</sup> Dit voorbeeldverslag houdt rekening met de IFRS zoals toegepast bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening.

<sup>42</sup> In voorkomend geval, indien het eerste opdrachtjaar niet op nauwkeurige wijze kan worden vastgesteld, waarbij in voorkomend geval wordt teruggeslagen 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.”

<sup>43</sup> 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”.

<sup>44</sup> 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”.

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<sup>45</sup>. 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,

<sup>45</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau."

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. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Groep, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorganen de bedrijfsvoering van de Groep ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

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<sup>46</sup>] [en de andere informatie opgenomen in het jaarrapport over de geconsolideerde jaarrekening].

### ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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<sup>47</sup>] [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 3:32 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

*[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 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 3:80, §1, eerste

<sup>46</sup> Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.

<sup>47</sup> Indien een OOB die voldoet aan de criteria van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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.

lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd opgenomen in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening. Dit verslag van niet-financiële informatie bevat de door artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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<sup>48</sup>:

- [aan te vullen]<sup>[49]</sup>

<sup>48</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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".".

<sup>49</sup> 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

- ...

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 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen opneemt in een afzonderlijk verslag gevoegd bij het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening]*

De niet-financiële informatie zoals vereist op grond van artikel 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 3:32, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:80, §1, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen spreken wij ons niet uit over de vraag of deze niet-financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met

---

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. 3:32, §2 WVV, 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. 1:11 WVV, moet het diversiteitsbeleid dat wordt gevoerd met betrekking tot de leden van de raad van bestuur, of, in voorkomend geval, de raad van toezicht en de directieraad, de personen belast met de leiding 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. 3:32, §2 WVV) en als zodanig integraal deel uitmaakt van het door ISA 720 (Herzien) beoogd jaarrapport.

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<sup>50</sup> 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:]*
  - [De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening.
- OF
- [Aangezien de Vennootschap de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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

---

<sup>50</sup> 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 Groep.”*

## BIJLAGE 2.6. – MODELVERSLAG – GECONSOLIDEERDE JAARREKENING – ENTITEIT ANDERS DAN EEN OOB

### VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [NAAM VAN DE VENNOOTSCHAP EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_\_\_ 20\_\_ (GECONSOLIDEERDE JAARREKENING)

In het kader van de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (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<sup>51</sup>]. 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 Groep uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.<sup>52</sup>

#### 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<sup>53</sup> op \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook het geconsolideerd overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten<sup>54</sup>, 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

<sup>51</sup> In voorkomend geval aan te passen als volgt: “uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad”.

<sup>52</sup> 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.”.

<sup>53</sup> 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”.

<sup>54</sup> 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”.

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<sup>55</sup>. 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

<sup>55</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau."

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. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Groep, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorganen de bedrijfsvoering van de Groep ter hand heeft genomen of zal nemen. Onze verantwoordelijkheden inzake de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling staan hieronder beschreven.

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 onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 3:32 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

#### ***[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<sup>56</sup>:

- [aan te vullen]<sup>[57]</sup>

- ...

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<sup>58</sup> 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden verricht, keuze maken tussen volgende opties:]*
  - o *[De honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening.*

OF

<sup>56</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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”.*”

<sup>57</sup> 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.

<sup>58</sup> 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 Groep.”.*

- [Aangezien de Groep de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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

<b>BIJLAGE 2.7. – MODELVERSLAG – VERSLAG VAN NIET-BEVINDING<sup>59</sup></b>
--

**VERSLAG VAN NIET-BEVINDING, OPGESTELD DOOR DE COMMISSARIS,  
BESTEMD VOOR DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE [NAAM VAN DE  
VENNOOTSCHAP/VERENIGING/STICHTING EN RECHTSVORM] OVER HET BOEKJAAR  
AFGESLOTEN OP \_\_\_\_\_ 20\_\_**

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van uw [vennootschap/vereniging/stichting], brengen wij u verslag uit in het kader van ons mandaat van commissaris [*in voorkomend geval*: van bedrijfsrevisor aangesteld door de voorzitter van de ondernemingsrechtbank], in toepassing van artikel 3:74, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

Op datum van onderhavig verslag stellen wij vast dat wij de jaarrekening zoals afgesloten door het bestuursorgaan<sup>60</sup> 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 en verenigingen zijn voorgeschreven in verband met de terbeschikkingstelling ervan.

Wij hebben het bestuursorgaan herinnerd aan de wettelijke verplichting betreffende de door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vastgelegde termijnen voor het overhandigen van de vereiste documenten aan de commissaris en de aandeelhouders.

Onderhavig verslag is niet het commissarisverslag bedoeld in artikelen 3:74, eerste lid, en 3:75 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en kan niet worden gebruikt om te voldoen aan de vereiste van artikel 3:12, §1, 4<sup>o</sup> van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

---

<sup>59</sup> Het verslag van niet-bevinding wordt enkel opgesteld in geval van een jaarrekening (art. 3:74, lid 2, WVV) en dient niet te worden opgesteld in geval van een geconsolideerde jaarrekening.

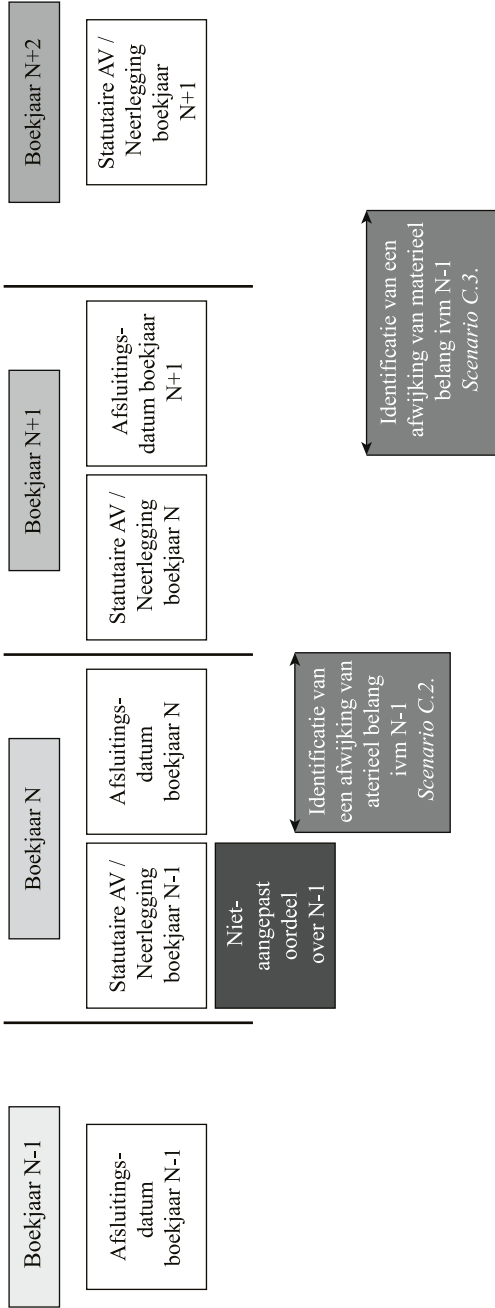
<sup>60</sup> In voorkomend geval aan te vullen met de identificatie van de stukken die het bestuursorgaan aan de commissaris dient te overhandigen overeenkomstig artikel 3:74, 1<sup>ste</sup> lid, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en die niet werden overgemaakt, waaronder het jaarverslag.



## **BIJLAGE 10A**

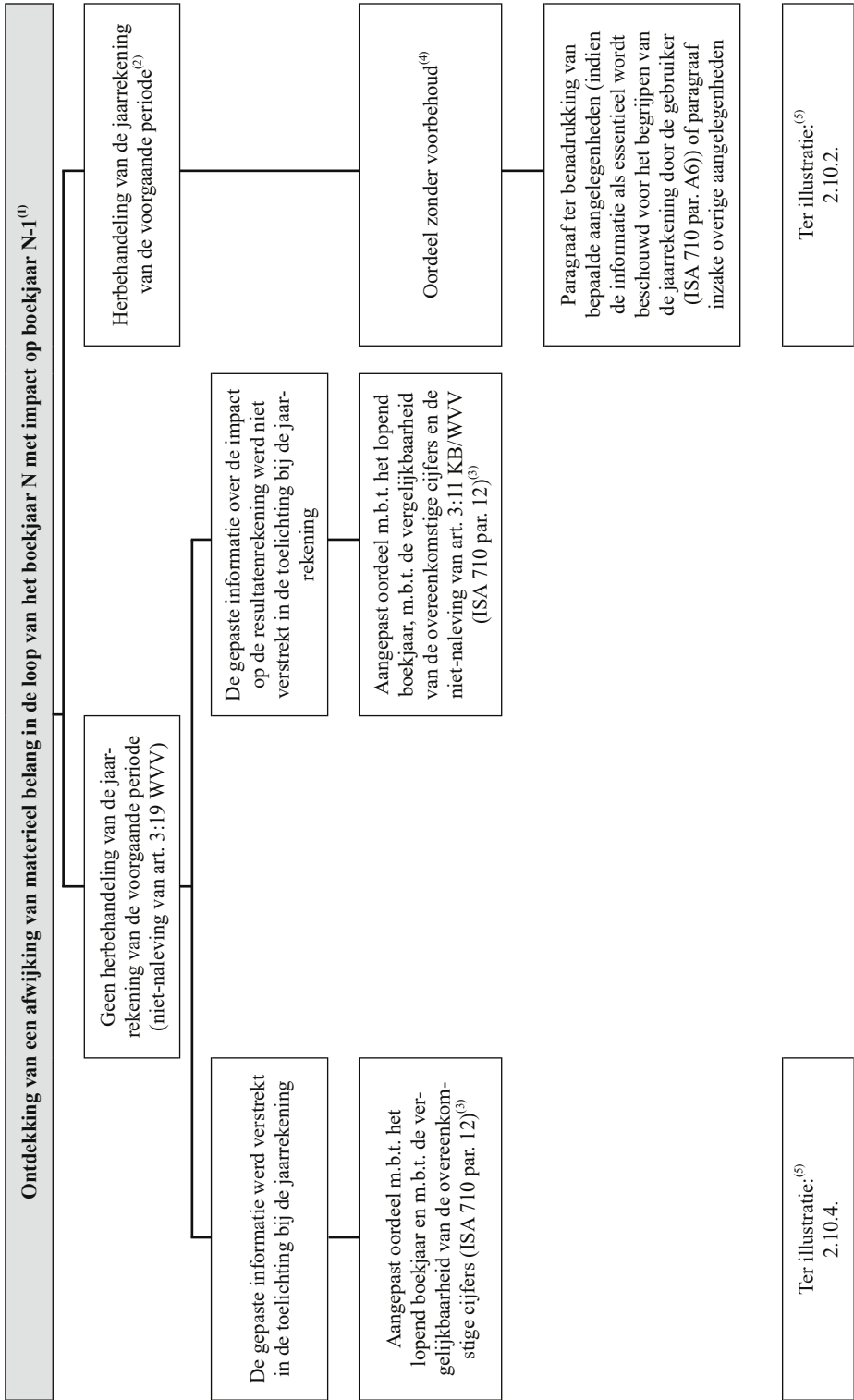
**ASPECTEN MET BETREKKING TOT HET IDENTIFICEREN  
VAN EEN VAN MATERIEEL BELANG ZIJNDE AFWIJKING  
EN DE IMPACT OP DE EVENTUELE CORRECTIE VAN DE  
JAARREKENING**

*Scenario's van toepassing op vennootschappen, vzw's ivzw's (stichtingen zijn uitsesloten)*



## **BIJLAGE 10B**

**ONTDEKKING VAN EEN AFWIJKING VAN MATERIEEL  
BELANG IN DE LOOP VAN HET BOEKJAAR N MET  
IMPACT OP BOEKJAAR N-1**





- (1) Dit schema betreft niet de ontdekking in de loop van boekjaar N van een afwijking m.b.t. een boekjaar dat N-1 voorafgaat en niet het eerste controlejaar.
- (2) Sectie 1.5.5. van dit boek vat de gevolgen voor de commissaris samen die verbonden zijn aan de verplichting om de jaarrekening te corrigeren in geval van een fout die een inbreuk op het boekhoudrecht inhoudt (art. 3:19 WVV voor vennootschappen, 3:49 voor verenigingen en 3:53 voor stichtingen) en sectie 1.5.6. behandelt de toepassing van artikel 3:11 KB/WVV. De lezer van dit boek wordt hiernaar op nuttige wijze verwezen.
- (3) Par. A3 van ISA 710 meldt dat de auditor in zijn oordeel over de lopende verslagperiode niet moet verwijzen naar zijn eerder aangepast oordeel indien de aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepast oordeel is opgelost en naar behoren in de financiële overzichten administratief is verwerkt of toegelicht. Het begrip “naar behoren administratief verwerkt” wordt hier niet behandeld en is van toepassing op de IFRS-standaarden indien het voorgaand boekjaar naar behoren werd herwerkt.
- (4) Indien de commissaris het nodig acht, zal de commissaris een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden gebruiken (ISA 706 par. 6) of een paragraaf inzake overige aangelegenheden.
- (5) Bij alle illustraties dient telkens rekening gehouden te worden met de uiteengezette omstandigheden zoals aldaar in het boek uiteengezet.



## **BIJLAGE 11**

**MODELVERSLAG – JAARREKENING – ENTITEIT  
ANDERS DAN: EEN OOB, EEN GENOTEERDE ENTITEIT,  
EEN VZW, EEN IVZW OF EEN STICHTING**

## OORDEEL MET VOORBEHOUD

*De jaarrekening bevat een afwijking van materieel belang die niet van diepgaande invloed 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 [naam van de vennootschap\_\_ en rechtsvorm] (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<sup>(1)</sup>]. 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.<sup>(2)</sup>

### Verslag over de jaarrekening

#### *Oordeel met 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 € \_\_\_\_\_.

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

<sup>(1)</sup> In voorkomend geval aan te passen als volgt: “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad*”.

<sup>(2)</sup> 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.*”

die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

### ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***

[Beschrijving van de afwijking van materieel belang]

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België<sup>(3)</sup>. 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 met voorbehoud.

### ***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.

<sup>(3)</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau toegepast.”.

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. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Vennootschap, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen.

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 <sup>(4)</sup>**

### ***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 verenigingen en van de statuten van de Vennootschap.

### ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 verenigingen 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 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 is opgesteld overeenkomstig de artikelen 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

*[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

<sup>(4)</sup> Het is niet mogelijk om in dit model van tweede deel van het commissarisverslag alle mogelijke scenario's op te nemen. De gebruiker van dit model zal daar kennis van dienen te nemen bij het lezen van hoofdstuk 3 van dit boek.

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.

*[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 <sup>(5)</sup>:

- [aan te vullen] <sup>(6)</sup>
- ...

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, 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 neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door de wet voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.

<sup>(5)</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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”.*”.

<sup>(6)</sup> 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.



***[Vermelding betreffende de overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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:

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

587

BIJLAGE II

***Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid***

- Ons bedrijfsrevisorenkantoor<sup>(7)</sup> 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen niet [correct] heeft

<sup>(7)</sup> 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.*”.

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, 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.
- Onze sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” beschrijft de omstandigheden die, volgens ons, 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 en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- [*In voorkomend geval*: Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vennootschap van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn].].
- Rekening houdend met de aangelegenheden opgenomen in de sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud”, zijn wij niet in staat om ons uit te spreken over de overeenstemming van de resultaatverwerking met de wettelijke en statutaire bepalingen.
- [*In voorkomend geval*: In het kader van artikel 7:213 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd 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

## Oordeel met voorbehoud

*Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controleinformatie te verkrijgen  
(van materieel belang maar niet van diepgaande invloed)*

### VOORBEELD

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE  
VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR  
AFGESLOTEN OP \_\_\_\_\_ 20\_\_**

589

BIJLAGE II

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van de vennootschap \_\_\_ en rechtsvorm] (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 <sup>(8)</sup>]. 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. <sup>(9)</sup>

### Verslag over de jaarrekening

#### *Oordeel met 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 € \_\_\_\_\_.

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

<sup>(8)</sup> In voorkomend geval aan te passen als volgt: “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad*”.

<sup>(9)</sup> 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.*”

die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

### ***Basis voor het oordeel met voorbehoud***

[Beschrijving van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen]

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België<sup>(10)</sup>. 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.

Uitgezonderd de hierboven beschreven 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 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

<sup>(10)</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau toegepast.”.

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. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Vennootschap, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen.

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 <sup>(11)</sup>**

### ***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 verenigingen en van de statuten van de Vennootschap.

### ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 verenigingen 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 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 is opgesteld overeenkomstig de artikelen 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

*[Paragraaf te gebruiken wanneer de Vennootschap enkel een jaarverslag publiceert]*

<sup>(11)</sup> Het is niet mogelijk om in dit model van tweede deel van het commissarisverslag alle mogelijke scenario's op te nemen. De gebruiker van dit model zal daar kennis van dienen te nemen bij het lezen van hoofdstuk 3 van dit boek.

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 mogelijk 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.

*[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 <sup>(12)</sup>:

– [aan te vullen] <sup>(13)</sup>

– ...

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, met uitzondering van het mogelijk 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 neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door de wet voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, en bevat geen

<sup>(12)</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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”.*”

<sup>(13)</sup> 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.

van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.

***[Vermelding betreffende de overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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:

- het bedrag, bij de jaarafsluiting, van de schulden of van de gedeelten van schulden, gewaarborgd door de Belgische overheid;
- 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;
- 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<sup>(14)</sup> 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werden correct vermeld en uitgesplitst in de toelichting bij de jaarrekening.

OF

<sup>(14)</sup> 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.*”.



[Aangezien de Vennootschap de honoraria voor de bijkomende opdrachten die verenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening bedoeld in artikel 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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, en met uitzondering van het mogelijk 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.
- Onze sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” beschrijft de omstandigheden die, volgens ons, 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 en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- [*In voorkomend geval*: Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vennootschap van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn].].
- De sectie “Basis voor het oordeel met voorbehoud” beschrijft de omstandigheden die, volgens ons, zouden kunnen leiden tot het niet overeenstemmen van de resultaatverwerking met de wettelijke en statutaire bepalingen.
- [*In voorkomend geval*: In het kader van artikel 7:213 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd 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

## Afkeurend oordeel

*De jaarrekening bevat een afwijking van materieel belang en van diepgaande invloed*

### VOORBEELD

#### VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_\_\_\_ 20\_\_

596

BIJLAGE II

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (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<sup>(15)</sup>]. 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.<sup>(16)</sup>

### Verslag over de jaarrekening

#### *Afkeurend oordeel*

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 € \_\_\_\_\_.

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.

<sup>(15)</sup> In voorkomend geval aan te passen als volgt: “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad*”.

<sup>(16)</sup> 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.*”

***Basis voor het afkeurend oordeel***

[Beschrijving van de afwijking van materieel belang]

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België <sup>(17)</sup>. 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 het afkeurend 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,

<sup>(17)</sup> 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 door IAASB goedgekeurde internationale controlestandaarden toegepast die van toepassing zijn op huidige afsluitingsdatum en nog niet goedgekeurd zijn op nationaal niveau.”.

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. Een wettelijke controle biedt evenwel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de Vennootschap, noch omtrent de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuursorgaan de bedrijfsvoering van de Vennootschap ter hand heeft genomen of zal nemen.

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 <sup>(18)</sup>**

### ***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 verenigingen en van de statuten van de Vennootschap.

### ***Verantwoordelijkheden van de commissaris***

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 verenigingen 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 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 is opgesteld overeenkomstig de artikelen 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

*[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

<sup>(18)</sup> Het is niet mogelijk om in dit model van tweede deel van het commissarisverslag alle mogelijke scenario's op te nemen. De gebruiker van dit model zal daar kennis van dienen te nemen bij het lezen van hoofdstuk 3 van dit boek.

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.

*[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 <sup>(19)</sup>:

- [aan te vullen] <sup>(20)</sup>
- ...

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, 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 neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door de wet voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.

<sup>(19)</sup> Par. 64 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) 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”.*”.

<sup>(20)</sup> 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.

***[Vermelding betreffende de overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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:
- het bedrag, bij de jaarafsluiting, van de schulden of van de gedeelten van schulden, gewaarborgd door de Belgische overheid;
- 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;
- 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<sup>(21)</sup> 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen niet [correct] heeft

<sup>(21)</sup> 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.*”.

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*

- 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.
- Onze sectie “Basis voor het afkeurend oordeel” beschrijft de omstandigheden die, volgens ons, 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 en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- [*In voorkomend geval*: Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vennootschap van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn].].
- 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.
- [*In voorkomend geval*: In het kader van artikel 7:213 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd 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



## Oordeelonthouding

*Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle -informatie te verkrijgen  
(van materieel belang en van diepgaande invloed)*

### VOORBEELD

#### VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE NV \_\_\_\_\_ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_\_\_\_ 20\_\_

603

BIJLAGE II

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [naam van de vennootschap en rechtsvorm] (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<sup>(22)</sup>]. 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.<sup>(23)</sup>

### 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.

<sup>(22)</sup> In voorkomend geval aan te passen als volgt: “*uitgebracht op aanbeveling van het auditcomité en op voordracht van de ondernemingsraad*”.

<sup>(23)</sup> 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.*”

***Basis voor de oordeelonthouding***

[Beschrijving van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen]

Rekening houdend met deze omstandigheden en gevolg gevend aan de vereiste uit artikel 3:75, §1, 2° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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 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***

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 en een commissarisverslag uit te brengen. 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 de 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. 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.

## Overige door wet- en regelgeving gestelde eisen<sup>(24)</sup>

### *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 verenigingen en van de statuten van de Vennootschap.

### *Verantwoordelijkheden van de commissaris*

In het kader van onze opdracht en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm (herziene versie 2020) 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 verenigingen en van de statuten te verifiëren, 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 de oordeelonthouding”, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en opgesteld is overeenkomstig de artikelen 3:5 en 3:6 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

### *Vermelding betreffende de sociale balans*

De sociale balans neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 8° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud alle door de wet voorgeschreven inlichtingen, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, 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 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen neer te leggen documenten] [In voorkomend geval, indien de informatie nog niet afzonderlijk in de jaarrekening werd vermeld]***

<sup>(24)</sup> Het is niet mogelijk om in dit model van tweede deel van het commissarisverslag alle mogelijke scenario's op te nemen. De gebruiker van dit model zal daar kennis van dienen te nemen bij het lezen van hoofdstuk 3 van dit boek.

De volgende documenten, neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 3:12, §1, 5° en 7° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, 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:
- het bedrag, bij de jaarafsluiting, van de schulden of van de gedeelten van schulden, gewaarborgd door de Belgische overheid;
- 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;
- 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<sup>(25)</sup> 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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 3:65 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen 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].

<sup>(25)</sup> 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.*”.

**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.
- Onze sectie “Basis voor de oordeelonthouding” beschrijft de omstandigheden die, volgens ons, 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 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 en verenigingen zijn gedaan of genomen.
- [*In voorkomend geval*: Wij hebben de vermogensrechtelijke gevolgen voor de Vennootschap van de beslissing betreffende het belangenconflict zoals beschreven in de besluiten van het bestuursorgaan beoordeeld [eventueel aan te vullen indien opmerkingen te formuleren zijn].].
- [*In voorkomend geval*: In het kader van artikel 7:213 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, werd 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



## **BIJLAGE 12**

### **CHRONOLOGISCHE EVOLUTIE VAN HET BELGISCH NORMATIEF KADER MET BETREKKING TOT DE ISA'S EN DE ISRE'S**

## CHRONOLOGISCHE EVOLUTIE VAN HET BELGISCH NORMATIEF KADER MET BETREKKING TOT DE ISA'S EN DE ISRE'S

2009	2010	2012	2013	2014	2016
<ul style="list-style-type: none"> <li>- 15/12/2009 : Inwerkingtreding van de Clarified ISA's op internationaal vlak</li> <li>- Vertaling van de Clarified ISA's (+ISRE) in samenwerking met NBA en CNCC : Ter beschikkingstelling van de Clarified ISA's vertaald naar het NL en het FR</li> <li>- Aangenomen Belgische Norm inzake de toepassing van de ISA's in België (B.S. 16/04/2010)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Afronden van het nazicht van de vertalingen van de ISA's naar het NL door de Europese Commissie (terminologie) en ter beschikking stellen op de website van het IBR</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Afronden van de controle van de vertalingen naar het FR door de Europese Commissie</li> <li>- Toepassing van de ISA's en ISRE's voor de controle van de jaarrekening en de beoordeling van de financiële informatie bij entiteiten van openbaar belang</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nieuwe en herziene ISA's Goedgekeurd door de IAASB van de ISA's met betrekking tot de controleverklaring (<i>Auditor Reporting</i>), toelichtingen (<i>Disclosures</i>) en overige informatie (<i>Other Information</i>)</li> <li>- Aangenomen bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's – Commissarisve rslag (B.S. 28/08/2013)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 16/04/2014: Goedgekeuring van Europese Verordening 537/2014 m.b.t. de Audithervorming</li> <li>- 16/04/2014: Goedgekeuring van de Europese Richtlijn 2014/56/EU m.b.t. de Audithervorming van de ISA's en ISRE's voor de controle van de jaarrekening en de beoordeling van de financiële informatie bij andere entiteiten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 17/06/2016: Toepassingsdatum van de Europese Richtlijn en Verordening m.b.t. de Audithervorming</li> <li>- toepassing van de norm tot wijziging van de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's (art. 144, 1ste lid, 9° W. Venn.) voor verslagen uitgebracht over de boekjaren vanaf 01/01/2016</li> </ul>



2017	2018	2019	2020	2021	2023
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vertaling van de nieuwe en herziene ISA's in samenwerking met NBA en CNCC; ter beschikkingstelling van de vertalingen naar het NL en het FR. De vertaling in het FR houdt eveneens rekening met de opmerkingen van de Europese Commissie in het Frans.</li> <li>- Ontwerp van norm inzake de toepassing van de nieuwe en herziene ISA's in België (<i>Ingetrokken</i>)</li> <li>- Ontwerp van de gewijzigde bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's (aanpassing aan de audithervorming en aan de nieuwe en herziene ISA's) (<i>Ingetrokken</i>)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 2<sup>de</sup> ontwerpnorm tot wijziging van de norm inzake de toepassing van de ISA's in België (herzien in 2018)</li> <li>- 2<sup>de</sup> ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde ISA's (aanpassing aan de audithervorming en aan de nieuwe en herziene ISA's)</li> <li>- Goedkeuring en inwerkingtreding van de bijkomende norm (herzien in 2018)</li> <li>- Nieuw commissarisverslag uitbracht over de controle van financiële overzichten (audit)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Goedkeuring en inwerkingtreding van de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's</li> <li>- Ontwerp van bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA's (aanpassing aan het WVV) (Ingetrokken)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 01/01/2020: Inwerkingtreding van (de dwingendebepalingen van) het Wetboek van vennootschappen en verenigingen</li> <li>- 2<sup>de</sup> Ontwerp van bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA's (aanpassing aan het WVV)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Inwerkingtreding bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA's (B.S. 10/03/2021)</li> <li>- Wijziging van de norm (herzien in 2018) inzake de toepassing van de ISA's (§5)</li> <li>- Ontwerp van norm tot wijziging van de bijkomende norm (herziene versie 2020)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ontwerp van norm inzake de toepassing van de Internationale controlestandaarden (ISA's) 250 (Herzien), 315 (Herzien 2019) en 540 (Herzien) in België (goedgekeurd door de HREB en in afwachting van goedkeuring door de minister van Economie)</li> </ul>



## **BIJLAGE 13**

**WETTELIJKE EN NORMATIEVE BEPALINGEN (NIET  
LIMITATIEF) DIE OP SECTIE 1.5.5. VAN TOEPASSING  
ZIJN EN EVENTUELE OPMERKINGEN**

## A. WETTELIJKE BEPALINGEN (NIET LIMITATIEF)

1. Titel III van Boek 3 van het Wetboek van economisch recht heeft betrekking op de algemene verplichtingen van ondernemingen en hoofdstuk 2 op de boekhouding van ondernemingen. De daarin vervatte bepalingen hebben onder meer betrekking op de volledigheid van de boekhouding, de verplichting om ten minste eenmaal per jaar, te goeder trouw en op voorzichtige wijze, de inventarisatie-, verificatie-, onderzoek- en evaluatiewerkzaamheden te verrichten die nodig zijn om op de gekozen datum een volledige inventaris op te stellen van haar activa en rechten van welke aard ook, van haar schulden, verplichtingen en verbintenissen van welke aard ook, betreffende haar activiteit, alsmede van de haar toegewezen eigen middelen.

De niet-naleving van deze bepalingen wordt behandeld in artikel XV.75. van hetzelfde wetboek, aangezien een strafrechtelijke sanctie is voorzien voor i) natuurlijke personen die een beroepswerkzaamheid als zelfstandige uitoefenen en bestuurders, zaakvoerders, directeuren of gevolmachtigden van rechtspersonen die bewust de bepalingen overtreden van de artikelen III.82 en III.83, eerste en derde lid, van de artikelen III.84 tot en met III.89 of van de ter uitvoering van artikel III.84, zesde lid, van artikel III.87 uitgevaardigde besluiten, § 2, artikel III.89, § 2 en de artikelen III.90 en III.91. en ii) voor hen die, in hun hoedanigheid van commissaris, bedrijfsrevisor of onafhankelijke deskundige, de jaarrekening, de jaarrekeningen, de balans, de resultatenrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een onderneming hebben geattesteerd of goedgekeurd, 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 was voldaan.

2. Boek 3 van het KB/WVV behandelt verschillende algemene doelstellingen met betrekking tot de jaarrekening, zoals bijvoorbeeld (i) dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, van de financiële positie en van de resultaten van de vennootschap, de VZW, de IVZW of de stichting, (ii) dat indien dit doel niet wordt bereikt, aanvullende inlichtingen moeten worden verstrekt in de toelichting bij de jaarrekening, (iii) dat de toelichting bij de jaarrekening een vermelding moet bevatten van rechten en verplichtingen die niet in de balans voorkomen en die het vermogen, de financiële positie of het resultaat van de vennootschap, de VZW, de IVZW of de stichting aanmerkelijk kunnen beïnvloeden, (iv) dat belangrijke rechten en verplichtingen die waarschijnlijk niet kunnen worden becijferd, op passende wijze in de toelichting worden vermeld en (v) dat de beginbalans van een boekjaar, onverminderd de toepassing van artikel 3:59, tweede lid, moet overeenstemmen met de eindbalans van het voorafgaande boekjaar.

3. Art. 3:58, §5, tweede lid KB/WVV verduidelijkt de notie materialiteit als volgt: *“Met materieel belang wordt bedoeld de hoedanigheid van informatie waarvan redelijkerwijze kan worden verwacht dat de weglating of onjuiste vermelding ervan de beslissingen die een gebruiker op basis van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een vennootschap, of op basis van de jaarrekening van een VZW, IVZW of stichting neemt, zou kunnen beïnvloeden. Het materieel belang van afzonderlijke posten wordt beoordeeld in de context van andere gelijkaardige posten.”*

4. Art. 3:59, tweede lid KB/WVV bepaalt: “*Wanneer de bedragen van het boekjaar niet vergelijkbaar zijn met die van het voorafgaande boekjaar, **mogen** de bedragen van het voorafgaande boekjaar **worden aangepast** met het oog op hun vergelijkbaarheid; in dat geval worden deze aanpassingen, behalve indien zij onbelangrijk zijn, in de toelichting bij de waarderingsregels vermeld en onder verwijzing naar de betrokken rubrieken, toegelicht. Worden de bedragen van het voorafgaande boekjaar niet aangepast, dan moet de toelichting de nodige gegevens bevatten om een vergelijking mogelijk te maken.*”.

## B. NORMATIEVE BEPALINGEN (NIET LIMITATIEF)

5. Indien er sprake is van een van materieel belang zijnde feitelijke afwijking, dient de commissaris, naast de vermelding van de impact ervan op de jaarrekening (ISA 705), in het tweede deel van zijn commissarisverslag vermelden dat het bestuursorgaan de bepalingen van het WVV en het KB/WVV niet heeft nageleefd (Bijkomende norm). Deze vereisen immers dat de door het bestuursorgaan vastgestelde jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële positie en de resultaten van de vennootschap, de VZW, de IVZW of de stichting.

6. ISA 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, behandelt de feiten die de auditor bekend worden na de datum van de controleverklaring, maar **vóór de datum** waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd (par. 10 t.e.m. 13). In België beschouwt men over het algemeen dat de goedkeuring door de algemene vergadering de eindfase is voor de vaststelling van de jaarrekening.

7. ISA 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, behandelt ook feiten die de auditor bekend worden **na de publicatie** van de financiële overzichten (par. 14 t.e.m. 17) (zie ook sectie 1.5.7.).

8. ISA 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten*, bepaalt in paragraaf 12: “*Als de auditor controle-informatie verkrijgt dat er in de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode sprake is van een afwijking van materieel belang waarover eerder **een goedkeurend oordeel** is uitgebracht, en de overeenkomstige cijfers niet naar behoren zijn aangepast of er geen passende toelichtingen zijn gegeven, dient de auditor een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in de controleverklaring over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, aangepast met betrekking tot de daarin opgenomen overeenkomstige cijfers.*”

Deze vereiste wordt verduidelijkt in paragraaf A6: “*Als de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode waarin afwijkingen voorkomen, niet zijn gewijzigd **en de controleverklaring niet opnieuw is uitgebracht** maar de overeenkomstige cijfers naar behoren zijn aangepast of passende toelichtingen zijn opgenomen in de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, kan in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden worden opgenomen*

waarin de omstandigheden worden beschreven en waarin, indien relevant, wordt verwezen naar toelichtingen die de in de financiële overzichten te vinden aangelegenheid volledig beschrijven (zie ISA 706 (Herzien)).”.

Paragraaf A3 van ISA 710 bepaalt (in geval van een **aangepast oordeel over het voorafgaande boekjaar**): “Wanneer de eerder uitgebrachte controleverklaring over de voorgaande verslagperiode een oordeel met beperking, een oordeelonthouding of een afkeurend oordeel bevatte en de aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel, **is opgelost** en naar behoren in de financiële overzichten administratief is verwerkt of toegelicht **in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving**, hoeft de auditor in zijn oordeel over de lopende verslagperiode niet naar de eerdere aanpassing te verwijzen.”.

616

BIJLAGE 13

Paragraaf 11 van ISA 710 bepaalt (in geval van een **aangepast oordeel over het voorafgaande boekjaar**): “Als de eerder uitgebrachte controleverklaring over de voorgaande verslagperiode een oordeel met beperking, een oordeelonthouding of een afkeurend oordeel bevatte en de aangelegenheid die aanleiding gaf tot de aanpassing, **niet is opgelost**, dient de auditor zijn oordeel over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode aan te passen. In de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing in de controleverklaring dient de auditor:

- (a) In de beschrijving van de aangelegenheid die aanleiding gaf tot de aanpassing te verwijzen naar zowel de cijfers voor de lopende verslagperiode als de overeenkomstige cijfers indien de gevolgen of mogelijke gevolgen van de aangelegenheid voor de cijfers voor de lopende verslagperiode van materieel belang zijn; of
- (b) In andere gevallen uit te leggen dat het controleoordeel is aangepast vanwege de gevolgen of mogelijke gevolgen van de niet-opgeloste aangelegenheid voor de vergelijkbaarheid van de cijfers voor de lopende verslagperiode en de overeenkomstige cijfers.”.