Bijlage 13 – Wettelijke EN NORMATIEVE bepalingen (niet limitatief) die op sectie 1.5.5. van toepassing zijn en eventuele opmerkingen

1. Wettelijke bepalingen (niet limitatief)
2. 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.

1. 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.
2. 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.*”.
3. 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.*”.
4. 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*.”.

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:*

1. *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*
2. *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.”.*