

**ADVIES¹ 2020/03 VAN DE RAAD VAN HET INSTITUUT VAN DE
BEDRIJFSREVISOREN**

Correspondent
sg@ibr-ire.be

Onze referte
EV/SDB/jv

Datum
08.12.2020

Geachte Confrater,

Betreft: Impact COVID-19 op de controle over boekjaar 2020 – highlights

Nu de COVID-19-pandemie blijft aanhouden, wenst de Raad van het IBR de aandacht van de bedrijfsrevisoren te vestigen op enkele attentiepunten rond COVID-19 voor de controle over het boekjaar 2020, en dit aan de hand van de hieronder weergegeven *highlights*.

Deze *highlights* zullen op een meer diepgaande wijze door het ICCI worden uitgewerkt onder de vorm van een FAQ, die raadpleegbaar zal zijn op de [website van het ICCI onder de rubriek FAQ > FAQ COVID-19](#).

1. INVALSHOEK 1: mogelijke impact op enkele controlefasen

1.1. Planning van de controle

ISA 300 behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor voor het plannen van een controle van financiële overzichten. De planning van een controle omvat het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht, alsmede het ontwikkelen van een controleprogramma. De auditor dient de algehele controleaanpak en het controleprogramma te actualiseren en aan te passen wanneer dat in de loop van de controle noodzakelijk is.

Nu het duidelijk wordt dat door de inperkingsmaatregelen in verband met COVID-19 de planning van de controle hoogstwaarschijnlijk zal dienen te worden aangepast, kan het belang van het **vastleggen in de controledocumentatie van de**

¹ Via adviezen ontwikkelt het Instituut de rechtsleer inzake de audittechnieken en de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat de uitoefening van hun beroep regelt (art. 31, §7 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren); enkel de normen en aanbevelingen zijn bindend.

belangrijke wijzigingen in de algehele controleaanpak en in het controleprogramma, en van de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden, alsmede de reden van dergelijke wijzigingen (cf. ISA 300, § 12, (a) en § A20) niet genoeg worden benadrukt. Dienaangaande kan dan ook door de auditor worden overwogen om te voorzien in een vastlegging van alle communicatie met de cliënt, teneinde in de controledocumentatie de vastgelegde termijnen en eventuele weigeringen door de cliënt wegens de inperkingsmaatregelen te kunnen bewijzen.

1.2. Risk assessment procedures

ISA 315 (Herzien) vereist dat de auditor de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten identificeert en inschat door het verwerven van inzicht in de gecontroleerde entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing. Het verwerven van **inzicht in de bedrijfsrisico's** waarmee de entiteit wordt geconfronteerd, verhoogt de kans op het onderkennen van risico's op een afwijking van materieel belang.

Door de uitbraak van COVID-19 moet de auditor de impact van deze uitbraak op de gecontroleerde entiteit evalueren. **Bestaande auditrisico's** kunnen **significanter** worden, maar het kan ook gaan om **nieuwe auditrisico's** als gevolg van actuele gebeurtenissen die niet werden geïdentificeerd en die misschien (nog) niet bestonden tijdens de planningsfase van de audit (bedrijfsrisico's, bv. liquiditeitsproblemen wegens moeilijke kredietverstrekking en dalende subsidieverstrekking voor sommige VZW's, risico's verbonden aan dekkingsverrichtingen, fiscale risico's wegens uitstel van betalingstermijnen).

Als onderdeel van de auditplanning, kan het nodig zijn dat de auditor de **risico's** van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten **opnieuw beoordeelt** na de COVID-19-uitbraak. Toch is het in de huidige omstandigheden ook belangrijk dat de auditor de risicobeoordeling niet alleen als een planningsactiviteit beschouwt en dat hij de risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de entiteit en gerelateerde toelichtingen opnieuw beoordeelt op het niveau van beweringen, zelfs als de auditor de voltooiing van de controle nadert.

1.3. Materialiteitsbepaling

ISA 320 (Herzien) behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot het toepassen van het begrip materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle van financiële overzichten.

Van de auditor wordt verwacht dat hij de **impact van COVID-19 op de materialiteit in overweging neemt**. De implicaties van COVID-19 kunnen gecontroleerde entiteiten ertoe verplichten extra bedragen vast te leggen en/of niet-standaard toelichtingen te verstrekken in de jaarrekening. De auditor dient rekening te houden met zowel kwantitatieve als kwalitatieve factoren om te overwegen hoe aan COVID-19 gerelateerde bedragen en/of toelichtingen relevant zijn voor de financiële informatiebehoeften van de gebruikers van de gecontroleerde entiteit.

Als gevolg van COVID-19 kan van de auditor worden verlangd dat hij:

- de *benchmarks* en drempels die in voorgaande jaren zijn gebruikt om de materialiteit te bepalen, heroverweegt als gevolg van veranderingen in de verwachtingen van gebruikers over materialiteit en veranderingen in de financiële positie en prestaties van de gecontroleerde entiteit (financiële implicaties van COVID-19);
- een afzonderlijk lager materialiteitsniveau of -niveaus bepaalt voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen; en/of
- de materialiteit herziet indien dit noodzakelijk zou blijken (onzekerheid over toekomstige implicaties van COVID-19).

1.4. Test of controls

Op grond van ISA 330 dient de auditor voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang door middel van het opzetten en implementeren van geschikte manieren om op deze risico's in te spelen.

De COVID-19-crisis kan de financiële rapportageprocessen en gerelateerde controles van een gecontroleerde entiteit beïnvloeden. Het risico van tekortkomingen in nieuwe, gewijzigde of bestaande controles zou kunnen toenemen omwille van het afstandswerken van de werknemers van de gecontroleerde entiteit, het ontbreken van functiescheiding of het ontbreken van effectieve *monitoring*controles, wat kan leiden tot een groter risico van potentiële *management override*. Als gevolg hiervan moeten de **procedures** van de auditor om relevante interne beheersingsmaatregelen te begrijpen en te testen **mogelijk worden heroverwogen**.

Naast het uitvoeren van procedures om nieuwe of gewijzigde processen en controles te begrijpen, moeten auditors mogelijk nieuwe procedures ontwerpen

en uitvoeren, of eerder geplande procedures aanpassen om nieuwe of gewijzigde geïmplementeerde controles te testen.

Omwille van het normatief afstandswerken van de werknemers van de gecontroleerde entiteit door de huidige COVID-19-situatie, dient de auditor ook waakzaam te zijn op de impact hiervan op de noodzakelijke veranderingen in de algemene IT-beheersmaatregelen van de entiteit en/of andere systeemwijzigingen die mogelijk nieuwe IT-risico's kunnen creëren die relevant zijn voor de controle.

2. INVALSHOEK 2: enkele thema's met mogelijk belangrijke invloed van COVID-19

2.1. Impact van COVID-19 op het frauderisico

Overeenkomstig ISA 240 moet de auditor in zijn controlebenadering op actieve wijze rekening houden met het frauderisico en moet hij het risico op fraude inschatten.

De primaire verantwoordelijkheid voor het voorkomen en detecteren van fraude berust bij de met *governance* belaste personen en het management van de entiteit. Het management dient processen te volgen om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en hierop in te spelen, alsmede de interne beheersing op te zetten om deze risico's te beperken. De met *governance* belaste personen dienen hierop toezicht uit te oefenen (*cf.* ISA 240, § 20).

Een auditor is verantwoordelijk voor het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of fouten. De auditor dient het management, de personen binnen de interne auditfunctie (indien deze functie bestaat) en, naargelang passend, anderen binnen de entiteit om **inlichtingen** te verzoeken om vast te stellen of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende fraude die op de entiteit van invloed is (*cf.* ISA 240, § 18).

Twee soorten van afwijkingen in de financiële overzichten zijn voor de auditor van belang, namelijk afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving en afwijkingen die voortkomen uit de oneigenlijke toe-eigening van activa.

In het licht van de COVID-19-crisis ondervinden veel entiteiten aanzienlijke operationele uitdagingen en velen stappen ook over op modellen voor afstandswerken, die beide de verleiding en de druk kunnen verhogen en in sommige gevallen nieuwe mogelijkheden voor management of anderen introduceren om fraude te plegen. In deze omstandigheid is het belangrijk om het **risico** van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van een entiteit **als gevolg van fraude** zorgvuldig in te schatten of **opnieuw te beoordelen**.

Wanneer de auditor de frauderisicobeoordeling voor de entiteit die hij controleert opnieuw bekijkt, dient hij de frauderisicodriehoek te overwegen en te zien of er nieuwe risico's zijn geïntroduceerd door de COVID-19-crisissituatie. De auditor dient **inzicht** te verwerven in de door COVID-19 herziene interne beheersingsmaatregelen die het management heeft opgezet, geïmplementeerd en onderhouden teneinde fraude te voorkomen en te detecteren, alsook dient hij deze **opnieuw te beoordelen**.

Het is belangrijk om te onthouden dat frauduleuze afwijkingen van materieel belang ook kunnen worden beïnvloed door het **jaarafsluitingsproces** dat plaatsvindt na het einde van de rapportageperiode en doorgaans gepaard kan gaan met het posten van frauduleuze afsluitende journaalboekingen. Er dient dienaangaande te worden opgemerkt dat de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) werkt aan een advies over de COVID-attentiepunten bij de eindejaarsafsluiting.

2.2. Quid wanneer inventariscontrole niet mogelijk blijkt?

ISA 501 vereist dat de auditor de fysieke voorraadopname van de gecontroleerde entiteit bijwoont, tenzij dit praktisch onuitvoerbaar is.

Als de auditor van mening is dat dit **praktisch onuitvoerbaar** is, moet hij nog steeds voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen over het bestaan en de toestand van de voorraad van de entiteit, anders dient hij het oordeel van de controleverklaring aan te passen.

In situaties waarin de gecontroleerde entiteit een voorraadtelling zal uitvoeren, maar het blijkt dat de auditor de fysieke voorraadopname van de entiteit niet mag bijwonen vanwege de beperkingen op de toegang van de auditor tot de site(s) omwille van COVID-19, dan dient de auditor te overwegen of er **regelingen kunnen worden getroffen** om de tellingen te observeren met behoud van een gepaste afstand tussen mensen (minstens 1,5 m) en/of dient hij te overwegen of de entiteit en het opdrachtteam geschikte mondkmaskers en/of beschermende

kledij kan dragen. Onthoud dat de persoonlijke veiligheid en het welzijn van de mensen op de eerste plaats komen en dat de auditors zich moeten houden aan de relevante volksgezondheidsrichtlijnen die mogelijk van kracht zijn.

Als het de auditor niet is toegestaan of indien hij niet in staat is om de inventarisatie te observeren zoals oorspronkelijk gepland, moet hij overwegen of hij nog steeds **alternatieve procedures** kan uitvoeren om te voldoen aan de vereiste om de fysieke voorraadopname bij te wonen en voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Drie geschikte alternatieve procedures dienaangaande zijn²:

- het bijwonen van de **virtuele voorraadopname** (via *video-call*), die nu een realiteit is geworden. Hiervoor is waarschijnlijk een zorgvuldige planning en een test noodzakelijk vóór de datum de voorraadopname;
- het bijwonen van de fysieke voorraadopname op een later tijdstip organiseren en de resultaten ervan terugdraaien tot het einde van het voorbije boekjaar (*i.e. roll-back*); en
- indien de cliënt gebruikmaakt van een permanent voorraadsysteem met procedure van cyclustelling: teruggaan naar de laatste voorgaande cyclustelling die werd genomen en vervolgens doorrollen naar het einde van het jaar (*i.e. roll-forward*), op voorwaarde dat de auditor de interne beheersingsmaatregelen heeft getoetst en op deze interne beheersingsmaatregelen heeft vertrouwd om het bestaan van de voorraad vast te stellen.

De auditor dient de procedure van voorraadopname steeds duidelijk in het controledossier te documenteren.

In sommige omstandigheden kan de auditor vaststellen dat hij uiteindelijk niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen wegens het niet bereiken van een bevredigend alternatief voor het fysiek bijwonen van een voorraadopname. Als hij niet in staat is om voldoende controle-informatie te verkrijgen over het bestaan en de toestand van de voorraad, vereist ISA 501, § 7 aanpassingen aan het oordeel van de controleverklaring.

² Cf. voor *guidance* voor *best practices* dienaangaande:

- <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/mar/auditing-how-to-observe-inventory-during-coronavirus-pandemic.html>; en
- <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/audit/quality-control/coronavirus-considerations-for-inventory-audit-testing>.

2.3. Hoe de werkzaamheden documenteren?

ISA 505 behandelt het gebruik door de auditor van werkzaamheden inzake externe bevestiging om controle-informatie te verkrijgen. Een externe bevestiging is controle-informatie die is verkregen in de vorm van een van een derde partij (de bevestigende partij) afkomstige rechtstreekse schriftelijke reactie op papier, op elektronische of op andere gegevensdragers aan de auditor.

Vanwege de reisbeperkingen en de *lockdown* in België, kan de auditor:

- mogelijk niet in staat zijn om vastgelegde externe bevestigingen te verzoeken; of
- mogelijk geen vastgelegde reacties krijgen op de externe bevestigingen.

Indien de auditor niet in staat is om verzoeken in te dienen voor het circuleren van vastgelegde externe bevestigingen, moet worden overwogen om beveiligde systemen te gebruiken om het benodigde bewijs te verkrijgen in plaats van een vastgelegde kopie.

Een elektronisch bevestigingsproces kan verschillende technieken bevatten om de identiteit van een afzender van informatie in elektronische vorm te valideren, bijvoorbeeld door het gebruik van encryptie, elektronische digitale handtekeningen (*cf. infra*, punt 2.4) en procedures om de authenticiteit van de website te verifiëren. De benadering van de auditor voor het verspreiden en verkrijgen van reacties op externe bevestigingen zou een afweging moeten vereisen van cliënt tot cliënt.

In de huidige omstandigheden van COVID-19, waar de auditors mogelijk geen toestemming krijgen om de site van de cliënt te betreden, moeten de auditors mogelijk gescande versies van documenten van derden (bv. leveranciersfacturen) verkrijgen via elektronische weg zoals e-mail, die zij gebruiken in hun controletesten en substantieve transactietesten.

Zoals altijd is een onderdeel van het evalueren of de auditor voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen, het bepalen of de informatie die hij gebruikt betrouwbaar is (*cf. ISA 500, § 9*). Het bepalen van de betrouwbaarheid van controle-informatie omvat een zorgvuldige afweging van de authenticiteit van deze documenten. Hoewel de richtlijnen voor de auditor op dit gebied ongewijzigd zijn gebleven en het een kwestie blijft van professionele oordeelsvorming (*professional judgment*) en professioneel-kritische instelling (*professional skepticism*) om te bepalen welke procedures moeten worden uitgevoerd bij het

evalueren van de authenticiteit van documenten, is het risico groter naarmate het aantal niet-originele documenten dat bij de controle wordt gehanteerd, toeneemt. Daarom moeten, zoals bij elk verhoogd risico, de aard en omvang van de procedures die worden uitgevoerd om de authenticiteit van deze documenten te verifiëren, toenemen.

Deze procedures omvatten mogelijk het selecteren van een steekproef uit de documenten die bij de controle zijn gebruikt en het regelen van het verkrijgen van de originelen zodat relevante details kunnen worden overeengestemd met de elektronische versies. Naast dit voorbeeld moet de auditor zich mogelijk ook richten op documenten met een hoger risico en diens authenticiteit verifiëren.

De auditor dient ook de basis van zijn beoordeling en conclusie over de controle-informatie in het controledossier te documenteren.

2.4. Digitale handtekening

De Raad is van oordeel dat 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 **rechtsgeldig is en evenwaardig** is aan een manuele handtekening op papier³.

De basis is de definitie van handtekening en elektronische handtekening in artikel 8.1., 2° en 3° van Boek VIII van het nieuw Burgerlijk Wetboek⁴ en is van toepassing op alle gevallen waar het gemeen recht van toepassing is.

Wanneer de wetgeving bepaalt dat een document moet worden “ondertekend”, kan dit worden vervuld door zowel de manuele handtekening op papier, als de gekwalificeerde elektronische handtekening van het nieuw Burgerlijk Wetboek⁵.

³ Cf. voor een analogo standpunt: gecombineerde lezing van de ICCI-adviezen van [21 december 2018](#), [6 augustus 2020](#) en [14 oktober 2020](#).

⁴ Art. 8.1., 2° en 3° Boek VIII (Bewijs) nieuw BW bepaalt:

“2° *handtekening*: een teken of een opeenvolging van tekens, aangebracht met de hand, *elektronisch of via ieder ander procedé*, waarmee een persoon zich identificeert en waaruit zijn wilsuiting blijkt;

3° *elektronische handtekening*: een handtekening conform artikel 3,10° tot 3,12° van de Verordening (EU) nr. 910/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 23 juli 2014 betreffende elektronische identificatie en vertrouwensdiensten voor elektronische transacties in de interne markt en tot intrekking van Richtlijn 1999/93/EG;”.

⁵ Voor meer informatie en de bevestiging van rechtsgeldigheid en evenwaardigheid van de elektronische handtekening via eID als een manuele handtekening, wordt verwezen naar de [website van de Federale Overheidsdienst Binnenlandse Zaken, rubriek:](#)

Daarenboven kan voor de elektronische handtekening (en andere elektronische diensten) worden verwezen naar de artikelen I.18, XII.15, XII.24 en volgende van het Wetboek van economisch recht (WER).

De Raad wenst te verduidelijken dat het niet noodzakelijk is om een beroep te doen op een gekwalificeerde verlener van vertrouwensdiensten om een gekwalificeerde elektronische handtekening te plaatsen. Met de Belgische eID-kaart heeft men immers een essentieel middel om een geldige elektronische handtekening aan te maken. Als men een gekwalificeerde elektronische handtekening wil plaatsen op een document op de computer, dan kan men het certificaat voor ondertekenen (*signature*) op de eID-kaart hiervoor gebruiken.

Indien er echter *geen* gebruik wordt gemaakt van een eID, of indien er niet altijd wordt gevraagd naar een eID om documenten te ondertekenen, dan kan alsnog een gekwalificeerde elektronische handtekening worden geplaatst indien men een beroep doet op een externe dienstverlener, meer bepaald een gekwalificeerde elektronische dienstverlener. *Enkel* de gekwalificeerde vertrouwensdiensten hebben dezelfde juridische waarde als de papieren of geschreven handtekening (*cf.* art. 25, 2. eIDAS-verordening⁶ *juncto* artikel 33, 1. eIDAS-verordening⁷)⁸.

De in België gekwalificeerde elektronische vertrouwensdiensten en dienstverleners vindt men terug via de vermelde vertrouwenslijst ("*Trusted List*") (op grond van art. 22, 1. eIDAS-verordening). Men kan ook de [lijst van de gekwalificeerde dienstverleners in de Europese Unie](#) raadplegen waar men een selectie kan maken per vertrouwensdienst en Europese lidstaat. Men is volledig vrij in de keuze van gekwalificeerd dienstverlener (*cf.* art. 25, 3. eIDAS-

["Identiteitsdocumenten", subrubriek "eID", "FAQ"](#), onderwerp: "Elektronische handtekening", vraag: "Heeft een elektronische handtekening dezelfde bewijskracht als een manuele handtekening?", alsmede naar de verwijzing naar de nationale wetgeving aldaar.

⁶ Verordening (EU) nr. 910/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 23 juli 2014 betreffende elektronische identificatie en vertrouwensdiensten voor elektronische transacties in de interne markt en tot intrekking van Richtlijn 1999/93/EG of een gekwalificeerde elektronische handtekening (hierna: "eIDAS-verordening").

Art. 25, 2. eIDAS-verordening bepaalt: "2. *Een gekwalificeerde elektronische handtekening heeft hetzelfde rechtsgevolg als een handgeschreven handtekening.*"

⁷ "1. *Een gekwalificeerde valideringsdienst voor gekwalificeerde elektronische handtekeningen kan uitsluitend worden verleend door een gekwalificeerde verlener van vertrouwensdiensten die: (...)*"

⁸ <https://economie.fgov.be/nl/themas/online/elektronische-handel/elektronische-handtekening-en/covid-19-hoe-kan-ik-de>.

Cf. eveneens: <https://economie.fgov.be/nl/themas/online/elektronische-handel/elektronische-handtekening-en>.

verordening⁹), maar men dient er rekening mee te houden dat de keuze voor een dienstverlener uit een andere Europese lidstaat enkele praktische moeilijkheden met zich mee zou kunnen brengen, bv. op vlak van taal. Men vindt hier het [meest actuele overzicht van de Belgische gekwalificeerde dienstverleners en diensten](#).

De Raad kan derhalve ook bevestigen dat het bekomen van handtekeningen op *engagement letters*, (saldo)bevestigingen en *letters of representation* door de leden van het bestuursorgaan van een gecontroleerde entiteit rechtsgeldig is binnen het beroep van bedrijfsrevisor wanneer dit gebeurt via een elektronische identiteitskaart (eID) van de leden van het bestuursorgaan van de gecontroleerde entiteit of via een gekwalificeerde dienstverlener van de Europese Unie.

In dit kader wenst de Raad bovendien te verwijzen naar de wet van 20 september 2018 tot harmonisatie van de begrippen elektronische handtekening en duurzame gegevensdrager en tot opheffing van de belemmeringen voor het sluiten van overeenkomsten langs elektronische weg. De Raad is van mening door de inwerkingtreding van desbetreffende wetgeving dat, indien een handtekening onomstotelijk kan worden bewezen op elektronische weg, het niet nodig lijkt om nog een document met een “handgeschreven” handtekening te hebben. Het “originele” document is alsdan per definitie een document met een elektronische handtekening en zou dan volgens de Raad ook louter elektronisch kunnen bestaan. Bijgevolg is de Raad van oordeel dat ter griffie van de ondernemingsrechtbank wel degelijk de origineel gehandtekende revisorale verslagen worden neergelegd telkens wanneer de griffie de revisorale verslagen ontvangt waarvan de handtekening louter elektronisch bestaat.

2.5. Digitale vergaderingen van de AV en andere organen

Dit punt is momenteel onderwerp van discussie in het Federaal Parlement en de verwachting is dat op korte termijn, tijdens de waarschijnlijke duur van de COVID-19-crisis, de regeling van het koninklijk besluit nr. 4¹⁰, met inbegrip van de organisatie van digitale vergaderingen van de AV en andere organen zoals de ondernemingsraden, zal worden opgenomen in het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV).

⁹ “3. Een gekwalificeerde elektronische handtekening die op een in een lidstaat afgegeven gekwalificeerd certificaat is gebaseerd, wordt in alle andere lidstaten als een gekwalificeerde elektronische handtekening erkend.”

¹⁰ Koninklijk besluit nr. 4 van 9 april 2020 houdende diverse bepalingen inzake mede-eigendom en het vennootschaps- en verenigingsrecht in het kader van de strijd tegen de Covid-19 pandemie (BS 9 april 2020).

3. INVALSHOEK 3: mogelijke impact op de commissarisverklaring

3.1. *Scope limitations* ten gevolge van COVID-19

Nu de COVID 19-pandemie gevolgen heeft gehad op een volledig boekjaar, kan de vraag worden gesteld wat de impact hiervan zal zijn op het oordeel en het verslag van de commissaris.

In de praktijk is men het erover eens dat, voor afsluitingen per 31/12/2020, COVID-19 niet langer kan worden gekwalificeerd als een “*non adjusting*” gebeurtenis na balansdatum (cf. ISA 560, § 2, (b))¹¹, maar wel als een “*adjusting*” gebeurtenis (cf. ISA 560, § 2, (a)), aangezien de ontwikkeling en verspreiding van COVID-19 (en een groot aantal daarmee samenhangende gebeurtenissen) reeds bestonden vóór de afsluitingsdatum van het boekjaar per 31/12/2020.

De COVID-19 crisis kan een impact hebben op het tot uitdrukking te brengen oordeel, als gevolg van een **beperking in de uitvoering van de controle (*scope limitation*)** (cf. ISA 705 (Herzien)). De beperking in de uitvoering van de controle geeft aanleiding voor de commissaris tot het tot uitdrukking brengen van een oordeel met voorbehoud of een onthoudende verklaring.

Een dergelijke beperking kan bijvoorbeeld plaatsvinden wanneer de commissaris niet in staat is de controlewerkzaamheden te verrichten die hij nodig acht, en dit omwille van de aanhoudende COVID-19-pandemie.

De beperking in de uitvoering van de controle van de commissaris kan eveneens worden opgelegd hetzij door bepaalde omstandigheden (bv. omwille van het gegeven dat de COVID-19-crisis zodanig is dat de commissaris niet in de gelegenheid is om de inventarisatie van de voorraden waar te nemen), hetzij door onvoldoende administratieve documenten van de entiteit, of nog, door een onmogelijkheid voor de commissaris om voldoende alternatieve controlewerkzaamheden te verrichten die hij nodig acht.

De **beperking in de uitvoering van de controle** kan leiden tot twee mogelijkheden (cf. ISA 705 (Herzien), § 13):

- ofwel zal een **oordeel met voorbehoud** tot uitdrukking worden gebracht wanneer de commissaris tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van

¹¹ COVID-19 is m.a.w. geen ‘*non adjusting subsequent event*’ meer, zoals voorheen voor het geval waarbij het boekjaar eindigt op 31/12/2019 werd gesteld in de [FAQ going concern](#) en de [FAQ COVID-19: “non adjusting subsequent event”, impact op financiële rapportering en taak van de auditor](#).

eventuele niet-gedetectedeerde afwijkingen voor de jaarrekening van materieel belang zouden kunnen zijn, maar geen diepgaande invloed zouden kunnen hebben die aanleiding zou geven tot het tot uitdrukking brengen van een onthoudende verklaring;

- ofwel zal een oordeel **onthouding** worden geformuleerd wanneer 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.

In dergelijke omstandigheden kan de commissaris het nuttig achten om aan het bestuursorgaan een concept van het commissarisverslag te verstrekken als hulpmiddel bij de bespreking van de wijze waarop er op dergelijke aangelegenheden in het commissarisverslag wordt ingespeeld.

3.2. Kernpunten van de controle

Kernpunten van de controle (*key audit matters*) hebben tot doel de communicatieve waarde van de controleverklaring te verbeteren door meer transparantie te verschaffen over de controle die is uitgevoerd. Aanvullende informatie wordt verschaft over de aangelegenheden die, naar de professionele oordeelsvorming van de auditor, bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode het meest significant waren. Waarom was de aangelegenheid significant tijdens de controle en hoe werd er tijdens de controle op de aangelegenheid ingespeeld?

Afhankelijk van de omstandigheden **kan COVID-19 kwalificeren als een kernpunt van de controle** en is rapportering dan ook voorgeschreven.

De Raad herinnert eraan dat, mocht de pandemie resulteren in een onzekerheid van materieel belang in verband met het vermogen van een entiteit om haar continuïteit te handhaven, dergelijke aangelegenheid niet wordt beschreven in de sectie “Kernpunten van de controle”, maar in de controleverklaring wordt verwerkt conform ISA 570 (Herzien).

3.3. Going concern-vraagstukken

ISA 570 (Herzien) vereist van de commissaris dat hij voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt met betrekking tot, en om te concluderen over, de

geschiktheid van het hanteren door het bestuursorgaan van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de jaarrekening en om te concluderen, gebaseerd op de verkregen controle-informatie, of er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Het komt aan het bestuursorgaan toe te evalueren of de jaarrekening op *going concern* (GC)-basis kan worden opgemaakt. De Belgische boekhoudreglementering bevat geen bepalingen over de in aanmerking te nemen termijn voor de beoordeling van de continuïteitsveronderstelling. Niettemin kan worden gesteld dat de continuïteit moet worden beoordeeld over een periode van ten minste twaalf maanden te rekenen vanaf de afsluitingsdatum van het boekjaar.

Voor veel sectoren zijn de gevolgen van COVID-19 conituiteitsbedreigend. De beoordeling van de continuïteit door het bestuursorgaan is een essentieel onderdeel van de controle, dat op belangrijke wijze aangetast kan worden door de huidige omstandigheden rond COVID-19. De commissaris dient gedurende de controle alert te blijven op controle-informatie inzake gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Indien de commissaris concludeert dat het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het bestuursorgaan in de gegeven omstandigheden passend is, maar dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang verbonden aan COVID-19, dient hij vast te stellen of de jaarrekening deze onzekerheid op adequate wijze toelicht (ISA 570 (Herzien), par. 19).

Bij de meeste van de door COVID-19 geraakte entiteiten zal een toelichting over een ernstige onzekerheid over de continuïteit als gevolg van COVID-19, met daarbij een duidelijke toelichting over de onzekerheden, in principe kunnen leiden tot een oordeel zonder voorbehoud met een specifieke sectie omtrent de onzekerheden van materieel belang inzake de continuïteit.

Indien de toelichtingen van het bestuursorgaan inzake de COVID-19 gebeurtenissen en de daarmee verband houdende onzekerheid van materieel belang evenwel niet adequaat zijn weergegeven in de jaarrekening, dient de commissaris, naargelang passend, in het eerste deel van zijn verslag een oordeel met voorbehoud of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen.

De commissaris kan zijn beoordeling van de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling niet beperken tot de gecontroleerde vennootschap

waarvan hij commissaris is. In het kader van een groep dient hij tevens te kijken naar de moedervenootschap en de gezondheid van de groep naar aanleiding van COVID-19, in het bijzonder wanneer een financiële ondersteuning in een *comfort letter* wordt uitgedrukt. Een *comfort letter* is slechts waardevol om de continuïteit van een vennootschap te beoordelen wanneer deze een verplichting met bindend en uitvoerbaar karakter vormt in hoofde van diegene of diegenen die deze *comfort letter* heeft of hebben uitgegeven. Volgens de Raad van het IBR dient de commissaris de geldigheid van de *comfort letter* te onderzoeken, met andere woorden na te gaan of ze een bindend en uitvoerbaar karakter vormt en, of de ondertekenaar van de brief in staat is om de persoon of de personen die de verbintenissen aangaan die ze bevat, te verbinden. Hij onderzoekt eveneens de kredietwaardigheid van diegene of diegenen die deze *comfort letter* heeft of hebben uitgegeven.¹²

Het is van belang dat de commissaris documentatie opstelt die voorziet in een voldoende en geschikte vastlegging van de onderbouwing van het commissarisverslag (ISA 230, par. 5 (a)).

Een ander attentiepunt voor BV's en CV's situeert zich in het feit dat de beoordeling van de **alarmbelprocedure** de inschatting van **toekomstige** evoluties impliceert (cf. art. 5:153 (BV) en 6:119 (CV) WVV: "dreigend" negatief nettoactief).

Samengevat komt het erop neer dat het bestuursorgaan de algemene vergadering in het kader van de alarmbelprocedure moet bijeenroepen wanneer wordt vastgesteld / of had moeten vastgesteld worden dat:

- het nettoactief negatief is of dreigt te worden;
- het niet langer vaststaat dat de vennootschap, volgens redelijkerwijze te verwachten ontwikkelingen, in staat zal zijn om gedurende ten minste twaalf opeenvolgende maanden haar schulden te voldoen naarmate deze opeisbaar worden.

Zodra **één van beide** omstandigheden zich voordoet, dient het bestuursorgaan verplicht de algemene vergadering bijeen te roepen.

De wijziging die in deze tijden van COVID-19 zeer belangrijk blijkt, is de introductie van criteria gebaseerd op **prospectieve** gegevens: enerzijds wordt verwezen naar "dreigend" negatief nettoactief en anderzijds wordt een liquiditeitstest geïnstitutionaliseerd.

¹² IBR-Omzendbrief 2012/01, *Waarde van een comfort letter – patronaatsverklaring*.

Het moge duidelijk zijn dat in de gegeven omstandigheden met name deze liquiditeitstest een delicate maar uiterst nodige oefening is. Er dient dienaangaande dan ook te worden gewezen op de **voorzichtigheid** die aan de dag moet worden gelegd bij **uitkeringen**. Meer dan ooit tevoren geldt namelijk ook tijdens de huidige COVID-19-crisis dat uitkeringen niet tot gevolg mogen hebben dat het eigen vermogen van de vennootschap negatief wordt (nettoactiefest: art. 5:142 en 6:115, § 1 WVV), en evenmin dat de vennootschap na de uitkering haar opeisbare schulden niet meer zou kunnen betalen (liquiditeitstest: art. 5:143 en 6:116, § 1 WVV).

Er dient tevens te worden gewezen op het feit dat, overeenkomstig de memorie van toelichting van het wetsontwerp tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen¹³, op het bestuursorgaan een **doorlopende verplichting** rust om de financiële situatie van de vennootschap op te volgen of minstens ervoor te zorgen dat de nodige mechanismen daartoe aanwezig zijn.

Het voortschrijdend inzicht in de gevolgen van de COVID-19-crisis benadrukt het belang van deze doorlopende verplichting.

3.4. Impact van COVID-19 op het jaarverslag

Ingevolge artikel 3:6, § 1, 1° WVV dient het jaarverslag van de gecontroleerde vennootschap *“ten minste een getrouw overzicht van de ontwikkeling en de resultaten van het bedrijf en van de positie van de vennootschap, evenals een beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee zij wordt geconfronteerd”* te bevatten. Een analoge bepaling in artikel 3:48, § 2, 1° en artikel 3:52 WVV is van overeenkomstige toepassing op respectievelijk een gecontroleerde (I)VZW of stichting. Hieruit volgt dat zeker onder de hoofding *“Risico's en onzekerheden”* in de meeste vennootschappen/(I)VZW's/stichtingen een **COVID-19-paragraaf** moeten worden opgenomen **in het jaarverslag**.

Op grond van artikel 3:75, § 1, 6° WVV dient de commissaris in zijn verslag een oordeel te vellen dat aangeeft of het jaarverslag van de gecontroleerde entiteit in overeenstemming is met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en of het is opgesteld overeenkomstig de artikelen 3:5 en 3:6. Hij zal dan ook bijzondere aandacht moeten besteden aan de volledigheid van het jaarverslag op het vlak van COVID-19.

¹³ MvT wetsontwerp tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen, *Parl.St.* Kamer, 2017-18, nr. 3119/001, p. 184.

Indien de commissaris overeenkomstig ISA 720 (Herzien) concludeert dat het jaarverslag (en, in voorkomend geval, de andere informatie opgenomen in het jaarrapport) een ongecorrigeerde afwijking van materieel belang bevat, zal hij hierover met het bestuursorgaan communiceren. In dergelijke omstandigheden kan de commissaris het nuttig achten om aan het bestuursorgaan een concept van het commissarisverslag te verstrekken als hulpmiddel bij de bespreking van de wijze waarop er op dergelijke aangelegenheden in het commissarisverslag wordt ingespeeld.

Met confraternele groeten,



Tom MEULEMAN
Voorzitter