

## Openbare Raadpleging IBR

Ontwerp Bijkomende norm (Herzien 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*

---

Geachte,

Ernst & Young bedrijfsrevisoren BCVBA ("EY") heeft met veel interesse kennis genomen van het ontwerp Bijkomende norm (Herzien) 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* en steunt de verduidelijkingen die hierdoor worden aangebracht bij de toepassing van de ISA's in een Belgische context.

Inhoudelijk hebben we bij de huidige teksten evenwel volgende bezorgdheden:

*(Voorafgaandelijk aandachtspunt: de nummering van de paragrafen in de versie met trackchanges stemt niet steeds overeen met de nummering in de versie zonder trackchanges. We hopen evenwel dat onze bemerkingen met de juiste nummeringen zullen gerelateerd worden).*

Definities

viii Genoteerde entiteit in de zin van ISA 701:

“Genoteerde entiteit” in de zin van ISA 701: overeenkomstig §5 van de norm (Herzien in 2017) inzake de toepassing in België van de ISA's, betreft het de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen, alsook de op een niet-gereguleerde markt genoteerde vennootschappen

[We verwijzen naar onze bemerkingen geformuleerd na de openbare raadpleging “Nieuw ontwerp van norm tot wijziging van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België”, met datum 25 januari 2018. Hierin motiveerden we waarom de definitie van “genoteerde entiteit” in de zin van ISA 701, niet dient uitgebreid te worden met die vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot verhandeling op een niet-gereguleerde markt, en ons aldus dienen te houden tot de huidige definitie van artikel 4 van de Vennootschappenwet.](#)

[Deze bemerking herhaalt zich doorheen het document ontwerp bijkomende norm waar van toepassing.](#)

Verslag betreffende de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen

34. De commissaris dient er zich van te vergewissen dat het jaarverslag is opgesteld overeenkomstig de artikelen 95 en 96 (of 119) van het Wetboek van vennootschappen en, bijgevolg dat alle door het Wetboek van vennootschappen voorgeschreven vermeldingen worden behandeld in het jaarverslag. (Par. A30-A45) [Gecoördineerde norm, §32]

Strikte lezing van deze paragraaf kan geïnterpreteerd worden dat de verantwoordelijkheid van de commissaris er enkel in bestaat na te gaan dat de volgens de vennootschappenwet verplichte meldingen, "vermeld" worden maw een summier vermelding zou aldus kunnen volstaan.

Teneinde enige verwarring hieromtrent uit te sluiten, en met oog op het nut van de tussenkomst van de commissaris met betrekking tot het nazicht van het jaarverslag naar de buitenwereld toe, zou het nuttig zijn de reikwijdte van de verantwoordelijkheid van de commissaris hieromtrent te duiden.

Link met nr 38: voorstel volgende toevoeging:

Indien de commissaris van oordeel is dat het jaarverslag onvoldoende inhoudelijk de door het Wetboek van vennootschappen voorgeschreven vermeldingen behandelt, dient de commissaris dit te bespreken met het bestuursorgaan.

35. Indien één van deze voorgeschreven vermeldingen niet behandeld is in het jaarverslag, dient de commissaris er zich van vergewissen dat dit punt niet van toepassing is.

Deze paragraaf geeft aan dat het weglaten van de verplichte vermeldingen verantwoord is, in het geval het punt niet van toepassing is. Dit lijkt ons een nieuwe interpretatie te zijn van het IBR tov het verleden waar o.a. gesteld werd dat er in elk geval bvb een titel mbt "activiteiten mbt O&O" dient opgenomen te zijn, ook in het geval er geen dergelijke activiteiten zijn.

Deze onduidelijkheid blijkt dan weer niet uit A30 waar wij aldus akkoord gaan met de formulering.

Andere vermeldingen vereist door het Wetboek van vennootschappen op te nemen in het verslag betreffende de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen.

53. 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 met betrekking tot:

...

Resultaatverwerking

59. Indien de commissaris in zijn verslag over de controle van 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.

De verwijzing naar volgende paragraaf dewelke op haar beurt verwijst naar nr 57, betreft aldus inbreuken op de Vennootschappenwet.

Dient nr 59 geïnterpreteerd te worden in de zin dat, indien er een aangepaste opinie wordt tot uitdrukking gebracht, bvb voorbehoud met kwantificering van de impact, dit per definitie een inbreuk impliceert op de toewijzing van het resultaat gezien het afwijkend bedrag ?

Desgevallend stellen we voor dit meer expliciet te stellen.

Strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard

66. Indien de commissaris in de loop van zijn controle vaststelt dat een tegenstrijdigheid van belangen van vermogensrechtelijke aard niet werd onderworpen aan de belangenconflictenprocedure zoals

voorzien door het Wetboek van vennootschappen, 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”.

Art 523 en 524 Wetboek Vennootschappen zijn zeer duidelijk in het feit dat het beslissingen betreft die genomen worden in de schoot van de Raad van Bestuur.

De formulering betekent dat de commissaris eveneens verantwoordelijk is voor het detecteren van transacties waar een tegenstrijdigheid van belang bestaat die als dusdanig in de Raad Van Bestuur hadden moeten worden behandeld volgens de procedure zoals voorzien in de Vennootschappenwet. Dit impliceert dat het de commissaris zou toekomen om reeds in eerste instantie te oordelen of bepaalde transacties al dan niet tot de beslissingsbevoegdheid van de Raad van Bestuur hoorden te vallen. Dit is aldus een juridische kwalificatie waarvoor de verantwoordelijkheid door het invoeren van paragraaf 66, “onterecht” ons inziens, in de schoot van de revisor terecht komt.

Wij zijn evenwel van mening dat de verantwoordelijkheid van de commissaris zich beperkt tot de transacties die het voorwerp uitmaken van een beslissing van de Raad Van Bestuur en waar een klaarblijkelijk tegenstrijdig belang bestaat. Enkel voor deze transacties dient de commissaris zich ervan te vergewissen of de procedure is gevolgd en qua inhoud voldoet aan de vereisten van het Wetboek Vennootschappen.

Een duidelijke formulering en dus afbakening van de verantwoordelijkheid van de commissaris is van belang teneinde de verwachtingen van stakeholders en regulators correct te positioneren.

We verwijzen in dit verband eveneens naar een analogie vervat in ISA 240.3 “... the auditor does not make legal determinations of whether fraud has actually occurred”.

De beoordeling of een transactie al dan niet tot de bevoegdheid van de RvB dient te behoren kan tot zeer complexe situaties leiden (thin lines) die niet horen toegeschreven te worden aan de bevoegdheden van de commissaris.

67. De commissaris dient in de sectie “Andere vermeldingen” een afzonderlijke omschrijving, op te nemen van de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap van de besluiten van het bestuursorgaan en, in voorkomend geval, van het directiecomité, ten aanzien waarvan een tegenstrijdig belang van vermogensrechtelijke aard bestaat.

Teneinde duidelijk de verantwoordelijkheden af te baken menen we dat de toevoeging hieronder (aangegeven in blauwe kleur) dient te gebeuren. Wij zijn immers van mening dat het niet tot de taak van de commissaris behoort om toevoegingen of verduidelijkingen aan te brengen. Het is belangrijk dat dit duidelijk in de norm wordt aangegeven (zoals het naar analogie evenmin aan de commissaris toekomt om Toelichtingen toe te voegen of te verduidelijken).

“...een afzonderlijke omschrijving, op basis van de betrokken notulen van de raad van bestuur, op te nemen van de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap van de besluiten van het bestuursorgaan en...”.

Deze toevoeging geeft aan de Vennootschappenwet een meer correcte interpretatie waarbij het de bedoeling is van de wetgever dat de transactie specifiek wordt opgenomen in het commissarisverslag en dit niet beperkt wordt door een loutere referte.

Deze toevoeging sluit bovendien aan met - en verduidelijkt, de laatste zin van para 66 nl "...zonder zich evenwel in de plaats te stellen van het bestuursorgaan." die in de versie ter publieke consultatie werd geschrapt.

**We vragen met aandrang om dit basisprincipe die de rol van de auditor duidelijk afbakt tov de verantwoordelijkheden van de Raad van Bestuur en "those in charge of governance", opnieuw toe te voegen.**

Zie eveneens onze commentaren hierna en A25 van huidig ontwerp norm (eveneens hierna geciteerd)

Para 68

**68.** Indien de commissaris van oordeel is dat de in de notulen omschreven aard van de beslissing of verrichting dan wel de verantwoording van het besluit omtrent het belangenconflict – zoals opgenomen in het jaarverslag – onvoldoende is, dient hij **het (loutere) feit van deze ontoereikendheid te vermelden in zijn afzonderlijke omschrijving zoals opgenomen in de sectie "Andere vermeldingen"**.

Het is ons inziens van belang dat hier duidelijk wordt aangegeven dat niet de ontoereikende gegevens zelf dienen te worden vermeld door de commissaris maar enkel het "feit" van het ontbreken van relevante gegevens. De hieronder aangegeven toevoeging dient dit te verduidelijken.

"...dan wel de verantwoording van het besluit omtrent het belangenconflict – zoals opgenomen in het jaarverslag – onvoldoende is, dient hij **het (loutere) feit van deze ontoereikendheid te vermelden...**"

A59. De commissaris neemt in de sectie "Andere vermeldingen" een afzonderlijke omschrijving op van de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap van de beslissingen ten aanzien waarvan een strijdig belang van vermogensrechtelijke aard bestaat.

En

A60. De commissaris maakt een afzonderlijke omschrijving van de vermogensrechtelijke gevolgen en kan zich dus niet tevredenstellen met een loutere verwijzing naar de wijze waarop deze gevolgen werden omschreven in het jaarverslag of bij gebreke daarvan in het stuk dat samen met de jaarrekening wordt neergelegd. De afzonderlijke omschrijving is een gedetailleerde omschrijving van de betrokken verrichting en haar gevolgen voor de vennootschap.

In het verlengde van onze vorige comments is het van belang dat hier duidelijk wordt aangegeven dat de "afzonderlijke omschrijving<sup>1</sup>" wel integraal gebaseerd is op de omschrijving zoals genotuleerd door de raad van bestuur. Het komt de commissaris niet toe om toevoegingen en verduidelijkingen aan te brengen. De facto betreft het hier een herhaling van de beoordelingen en feitenrelaas van de RvB.

---

<sup>1</sup> "afzonderlijke" omschrijving dient o.i. geïnterpreteerd te worden als een verbod om zicht te beperken tot een verwijzing naar de betrokken tekst in het verslag van de Raad van bestuur maar wel het "hernemen" van de betrokken relevante tekst.

Immers, indien een afzonderlijke omschrijving niet zou betekenen dat de tekst van de Raad van Bestuur louter “hernomen” wordt, betekent dit dat er weglatingen, aanvullingen, verduidelijkingen door de commissaris worden aangebracht waardoor aldus tekortkomingen worden geremedieerd en de commissaris zich ontegensprekelijk in de plaats stelt van het bestuursorgaan. (cfr onze eerdere comments)

A61.

...

Deze omschrijving, ook bij gebrek aan rapportering daaromtrent door het bestuursorgaan, houdt geen inbreuk in op het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor, vermits artikel 523, § 1, derde lid van het Wetboek van vennootschappen voorschrijft dat de commissaris dit opstelt en aldus eigenlijk voorziet in een uitzondering op het beroepsgeheim met het oog op het bereiken van een goede balans tussen de belangen van de vennootschap en die van de maatschappij. Het gebrek aan rapportering door het bestuursorgaan zal wel een inbreuk op het Wetboek van vennootschappen uitmaken en als dusdanig door de commissaris in de sectie “Andere vermeldingen” te worden vermeld.

Strikte lezing van de vennootschappenwet laat interpretatie toe van “afzonderlijke omschrijving”. Zoals eerder aangegeven kan dit er op duiden dat men zich niet louter kan beperken tot een verwijzing maar de beschrijving van de Raad van Bestuur, herneemt.

Dit brengt ons aldus bij de bemerking dat het tot nader orde, niet een auditnorm is die het professionele beroepsgeheim kan opheffen.

Het toevoegen van informatie die een vennootschap bewust<sup>2</sup> weggelaten heeft, door de commissaris, kan tot zeer ernstige discussies leiden inzake het respecteren van het beroepsgeheim waarbij deze norm geenszins garantie kan bieden.

Tevens verwijzen we naar A25 van **huidig ontwerp** norm waar wordt gesteld:

A25. Indien de commissaris van oordeel is dat de door het bestuursorgaan verstrekte informatie, zoals vereist door het Wetboek van vennootschappen, niet volledig of coherent is ten aanzien van de informatie waarvan 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.

**Dit lijkt ons dus tegenstrijdig met wat er wordt opgenomen in paragrafen A59 en A60, en paragrafen 66, 67, en 67.**

**Vandaar, en nogmaals met aandrang: het basisprincipe die de rol van de auditor duidelijk afbakt tov de verantwoordelijkheden van de Raad van Bestuur en “those in charge of governance”, dient absoluut opnieuw te worden toegevoegd. Indien niet, dan denken we dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, het beroep onterecht blootstelt aan juridisch en andere implicaties.**

---

<sup>2</sup> We kunnen spreken van een bewuste weglating aangezien we er toch wel kunnen van uitgaan dat de commissaris de RvB er op gewezen heeft dat de informatie onduidelijk of onvolledig is.

## **Nazicht van de samen met de geconsolideerde jaarrekening neer te leggen documenten en eventuele verklaringen daaromtrent.**

81

“...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. A72) ...”

[Deze casus vermeldt niet nader wat de te ondernemen stappen zijn door de commissaris mbt zijn controleverslag dat hierdoor naar alle verwachting niet meer in overeenstemming zal zijn met deze gecorrigeerde \(geconsolideerde\) jaarrekening.](#)

84 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 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. A73)

[Deze casus vermeldt niet nader wat de te ondernemen stappen zijn door de commissaris mbt zijn controleverslag dat hierdoor naar alle verwachting niet meer in overeenstemming zal zijn met deze gecorrigeerde \(geconsolideerde\) jaarrekening.](#)

## **Modelverslagen**

A16. 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 144, § 1, 5° en artikel 148, § 1, 4° van het Wetboek van vennootschappen, 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. 16 en 17(viii)):

- Een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (ISA 706 (Herzien));
- Een paragraaf inzake overige aangelegenheden (ISA 706 (Herzien))15; of
- Een sectie “Kernpunten van de controle” (ISA 701).

[De vermelding van het laatste punt \( - Een sectie “Kernpunten van de controle” \(ISA 701\).\), is ons niet duidelijk en dient o.i. geschrapt te worden.](#)

[Naar ons begrip betreft het hier OOB waar aldus een KAM verplicht dient opgenomen te worden en niet “...kan...”.](#)

## **Wijziging door de algemene vergadering van het voorstel tot winstverdeling (Par. 77)**

A67. “Naargelang van de omstandigheden, brengt de commissaris een tweede commissarisverslag uit **of** vraagt hij dat zijn verklaring over de wijziging van de winstverdeling wordt opgenomen in de notulen van de algemene vergadering. Hij waakt over de bekendmaking van het tweede

commissarisverslag of, in het geval het eerste commissarisverslag niet wordt aangepast, van de gelijktijdige bekendmaking van het uittreksel van de notulen zowel van de algemene vergadering als van het eerste commissarisverslag.”

Wij zijn van oordeel dat de tweede optie (verklaring over de wijziging van de winstverdeling wordt opgenomen in de notulen van de algemene vergadering ) niet te weerhouden is. Het wijzigen van een commissarisverslag via de notulen van de algemene vergadering en niet via een eigenlijke aanpassing van het commissaris verslag zelf, kan volgens ons enkel aanleiding geven tot verwarring en onduidelijkheden.

Onverminderd onze voorgaande opmerking is de optie betreffende de wijziging via verklaring over de wijziging van de winstverdeling wordt opgenomen in de notulen van de algemene vergadering onvoldoende uitgewerkt mbt de praktische modaliteiten van de “gelijktijdige bekendmaking”. Toe te voegen “waar” zodat ervan verzekerd wordt dat dit bij de reeds neergelegde jaarrekening terecht komt. Notulen van de Algemene vergadering worden immers niet neergelegd met de jaarrekening.

## BIJLAGEN - Modelverslagen

Geldig voor alle modelverslagen:

### 1. Betreffende het Oordeel (zonder voorbehoud)

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de jaarrekening van de vennootschap , die de balans op \_ \_\_\_\_ 20\_\_ omvat, alsook de resultatenrekening...

...

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

1° Waarom staat er “wettelijke” controle ? Het gaat immers over “controle” ! Deze “wettelijke” doet hier niet terzake.

2° We merken op dat deze opinie, itt ISA 700, geen kanttekening maakt inzake het materialiteitsbegrip.

Dit lijkt ons temeer noodzakelijk om dit in de opinie op te nemen, gezien dit wel wordt aangehaald onder de verantwoordelijkheden van de commissaris.

We stellen voor om dit conform ISA 700 toe te voegen, waardoor de tekst als volgt wordt aangepast:

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

## 2. Betreffende: *de Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor 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 het implementeren van de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de jaarrekening

Het is ons niet duidelijk waarom deze toelichting inzake de verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan afwijkt van het illustratief voorbeeld zoals opgenomen in ISA 700, door de toevoeging van het woord "implementeren". Het lijkt ons dat het bestuursorgaan verantwoordelijk is voor de "interne beheersing" (dus opzetten, implementeren, en in standhouden) op zich en niet enkel voor het "implementeren".

We stellen aldus volgende mogelijkheden voor conform ISA 700:

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 ~~het implementeren van~~ de interne beheersing...

Of eventueel teruggaan naar de vroegere formulering:

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 opzetten, implementeren, en in standhouden van het systeem van ~~het implementeren van~~ interne beheersing...**

## 3. Betreffende: Aspecten betreffende het jaarverslag

*[Paragraaf te gebruiken wanneer de vennootschap enkel een jaarverslag publiceert]*

In de context van onze controle van de jaarrekening, ...Wij formuleren en zullen geen enkele vorm van assurance-conclusie formuleren omtrent het jaarverslag.

De hiernavolgende zin lijkt ons niet duidelijk opgesteld (zie aanduiding) en is zeker geen correct Nederlands:

**Wij formuleren en zullen geen enkele vorm** van assurance-conclusie **formuleren** omtrent het jaarverslag.

Tevens is het woord "assurance-conclusie" nergens gedefinieerd eerder in het commissarisverslag, noch in de draft norm, en gaat dit dus aanleiding geven tot misinterpretatie wat dit eigenlijk inhoudt.

Onze preferentie is geen dergelijke zin toe te voegen omdat het ons inziens duidelijk genoeg aan de hand van de formulering van wat er voor die zin allemaal wordt gezegd en deze zin enkel maar bijkomende verwarring gaat scheppen.

We begrijpen de juridisch bedoeling uiteraard, met name we spreken geen opinie uit over het getrouwe beeld zoals we dat doen over de jaarrekening, maar we nemen dat het dan ook beter is dit zo te verwoorden, met name dat we geen opinie geven over de inhoud het jaarverslag.



Wij danken u hierbij voor de mogelijkheid die werd geboden om onze commentaren op dit ontwerp over te maken en hopen dat onze bemerkingen in rekening zullen kunnen genomen worden.

Hoogachtend,

Ernst & Young bedrijfsrevisoren BCVBA  
Vertegenwoordigd door

Harry Everaerts  
Professional Practice Director  
En

Marleen Mannekens  
Vennoot