

Technische nota betreffende de opdracht met betrekking tot de assurance van duurzaamheidsinformatie (CSRD) – update april 2025 (v2)

Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) stelt technische nota's op voor bepaalde exclusieve aan de bedrijfsrevisor wettelijk voorbehouden opdrachten. Deze kunnen worden geraadpleegd op de website van het Instituut onder de tabbladen Publicaties > Technische nota's.

De technische nota's zijn bedoeld om praktische ondersteuning aan de bedrijfsrevisoren te bieden bij de uitoefening van hun werkzaamheden. Zij hebben geen verplichte normatieve draagwijdte maar beogen de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat de uitoefening van hun beroep regelt.

In voorkomend geval dienen de technische nota's samen gelezen te worden met de normen waarop zij betrekking hebben. In geen geval wijzigen de technische nota's de bestaande normen, noch worden deze erdoor opgeheven.

De toepassing van de technische nota's ontslaat de bedrijfsrevisor niet van de kennis van het toepasselijke juridische kader (de Belgische wet- en regelgeving, de Belgische bijzondere normen en/of de ISA's of ISAE's), noch van de uitoefening van zijn professionele oordeelsvorming en de implementering van werkzaamheden aangepast aan de kenmerken en bijzonderheden van elk dossier.

Voorafgaande opmerkingen

Deze technische nota is gebaseerd op de wet tot omzetting van de *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD)¹ in het Belgisch recht: de wet van 2 december 2024 betreffende de openbaarmaking van duurzaamheidsinformatie door bepaalde vennootschappen en groepen en de assurance van duurzaamheidsinformatie en houdende diverse bepalingen (hierna de "CSRD-wet van 2024")².

Twee technische nota's werden in het kader van de omzetting van de CSRD opgesteld. Deze nota behandelt de assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid³ met betrekking tot duurzaamheidsinformatie. De andere technische nota betreft de aspecten die verband houden met de openbaarmaking van duurzaamheidsinformatie door vennootschappen⁴ en

¹ Richtlijn (EU) 2022/2464 van het Europees Parlement en de Raad van 14 december 2022 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 537/2014, Richtlijn 2004/109/EG, Richtlijn 2006/43/EG en Richtlijn 2013/34/EU, met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen.

² Wet van 2 december 2024 betreffende de openbaarmaking van duurzaamheidsinformatie door bepaalde vennootschappen en groepen en de assurance van duurzaamheidsinformatie en houdende diverse bepalingen, BS 20 december 2024.

³ De CSRD-wet van 2024 hanteert de term "oordeel" terwijl het nu nog gaat om een "conclusie" aangezien de commissaris of, in voorkomend geval, een andere bedrijfsrevisor aangesteld is voor een assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid.

⁴ De CSRD-wet van 2024 verwijst meestal naar "vennootschappen", maar in bepaalde gevallen hanteert ze zelf de term "ondernemingen" (bv. bij verzekeringsondernemingen, moederondernemingen van een derde land, enz.).

groepen die vallen onder de CSRD-wet van 2024. De twee technische nota's dienen samen te worden gelezen.

Wat de praktische toepassing van de CSRD-wet van 2024 betreft, kunnen bepaalde interpretaties en standpunten evolueren. Bijgevolg is het mogelijk dat deze technische nota verdere aanpassingen zal kennen. Het is daarom noodzakelijk om de meest recente versie van de technische nota te raadplegen op de website van het IBR.

Deze technische nota behandelt niet het voorstel van Omnibusrichtlijn van de Europese Commissie dat erop gericht is de inhoud van de CSRD-richtlijn te wijzigen⁵, noch het voorstel "stop the clock"⁶ dat de inwerkingtreding van de duurzaamheidsrapportering uitstelt en op 3 april 2025 door het Europees Parlement werd goedgekeurd.

Praktijktest ("Field testing")

De eventuele opmerkingen of commentaren in verband met de toepassing van deze technische nota kunnen ons worden doorgegeven via volgend e-mailadres: tech@ibr-ire.be.

⁵ [Voorstel voor een Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van de Richtlijnen 2006/43/EG, 2013/34/EU, \(EU\) 2022/2464 en \(EU\) 2024/1760 wat betreft bepaalde vereisten inzake duurzaamheidsrapportering door ondernemingen en passende zorgvuldigheid in het bedrijfsleven, COM\(2025\) 81, 2025/0045.](#)

⁶ [Voorstel voor een Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van de Richtlijnen \(EU\) 2022/2464 en \(EU\) 2024/1760 wat betreft de datums waarop lidstaten bepaalde vereisten inzake duurzaamheidsrapportering en passende zorgvuldigheid in het bedrijfsleven moeten toepassen, COM\(2025\) 80, 2025/0044,](#)

Inhoudstafel

Voorafgaande opmerkingen	1
Praktijktest ("Field testing")	2
I. Een nieuwe wettelijke opdracht	5
II. Benoeming – Ontslag – Opzegging – Aanwezigheid op de AV – Kwijting door de AV	5
1. Eerste benoeming	6
2. Benoemingsprocedure en bekendmaking.....	6
3. Ontslag en opzegging	7
4. Aanwezigheid op de AV en kwijting door de AV	7
III. Opdrachtbrief.....	8
IV. Duur van het mandaat.....	9
V. Onafhankelijkheid.....	9
VI. Bedrijfsrevisor/commissaris belast met de CSRD-opdracht	10
1. Algemeen stelsel: commissaris of een andere bedrijfsrevisor?.....	10
A. Commissaris bedrijfsrevisorenkantoor: 1 of 2 vaste vertegenwoordigers?.....	10
B. Pluraliteit van personen belast met de CSRD-opdracht?	11
C. Bedrijfsrevisor andere dan de commissaris	11
2. Bijzondere regeling: groepen die een geconsolideerde jaarrekening opstellen	11
3. Bijzondere regeling: Belgische dochtervennootschap van een onderneming uit een derde land.....	12
4. Bijzondere regeling: Belgisch bijkantoor van een onderneming uit een derde land....	13
VII. Niet-controlediensten	14
1. Verboden diensten in het geval de commissaris belast is met de assuranceopdracht met betrekking tot (geconsolideerde) duurzaamheidsinformatie (OOB of niet)	14
2. Verboden diensten in het geval een bedrijfsrevisor (die niet de commissaris is) belast is met de assuranceopdracht met betrekking tot (geconsolideerde) duurzaamheidsinformatie van een OOB	15
VIII. Beroepsgeheim	17
1. Het beroepsgeheim tussen de commissaris en de bedrijfsrevisor belast met de assurance van niet-geconsolideerde duurzaamheidsinformatie	17
2. Het beroepsgeheim in het kader van de assurance van geconsolideerde duurzaamheidsinformatie	18
IX. Assuranceverslag.....	19
1. Inhoud van het verslag.....	19

2.	Afzonderlijk of geïntegreerd verslag.....	19
3.	Ondertekening van het verslag.....	19
A.	Commissaris natuurlijke persoon.....	20
B.	Commissaris bedrijfsrevisorenkantoor.....	20
C.	Bedrijfsrevisor andere dan de commissaris	21
4.	Sectie met betrekking tot andere informatie.....	21
5.	Vergelijkende informatie.....	22
6.	Toekomstgerichte informatie.....	22
7.	Gevolgen van een verslag van niet-bevinding of van een aangepaste conclusie.....	23
A.	Verslag van niet-bevinding	23
B.	Aangepaste conclusie	23
8.	Conclusie van het verslag.....	23
X.	Aansprakelijkheid.....	24
	Regeling in het WVV.....	24
A.	Commissaris natuurlijke persoon.....	24
B.	Commissaris bedrijfsrevisorenkantoor.....	24
C.	Bedrijfsrevisor andere dan de commissaris	25
D.	Aansprakelijkheid voor de interconnectiviteit tussen de financiële informatie en de duurzaamheidsinformatie	25
	Bijlagen.....	27

I. Een nieuwe wettelijke opdracht

Deze technische nota is van toepassing op de assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid met betrekking tot duurzaamheidsinformatie die in het WVV is ingevoerd door de CSRD-wet van 2024. Deze wet legt aan vennootschappen die in hun jaarverslag duurzaamheidsinformatie openbaar maken de verplichting op om over deze informatie ook een assuranceverslag te laten opstellen door een commissaris of een andere bedrijfsrevisor.

De titel⁷ van het onderdeel van het WVV dat betrekking heeft op de wettelijke controle van de jaarrekening werd in die zin aangepast⁸ en regelt voortaan ook de nieuwe wettelijke assuranceopdracht met betrekking tot duurzaamheidsinformatie (hierna ook "CSRD-opdracht")⁹.

II. Benoeming – Ontslag – Opzegging – Aanwezigheid op de AV – Kwijting door de AV

De klassieke regels met betrekking tot de benoeming¹⁰ zijn ook van toepassing op de specifieke benoeming voor de CSRD-opdracht. Net zoals voor de wettelijke controleopdracht met betrekking tot de financiële informatie, wordt de commissaris of, in voorkomend geval, een andere bedrijfsrevisor aan wie de vennootschap de CSRD-opdracht heeft toevertrouwd, benoemd door de algemene vergadering, op voorstel van het bestuursorgaan¹¹.

Wanneer in de vennootschap een ondernemingsraad werd opricht, wordt de commissaris of, in voorkomend geval, de andere bedrijfsrevisor voor de CSRD-opdracht benoemd op voordracht van de ondernemingsraad, beraadslagend op initiatief en op voorstel van het bestuursorgaan¹².

Als de vennootschap een auditcomité heeft opgericht, gebeurt de benoeming op aanbeveling van het auditcomité¹³.

⁷ Deel 1, Boek 3, Titel 4. "De wettelijke controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening, **alsook de assurance van duurzaamheidsinformatie van vennootschappen**".

⁸ Artikelen 36 tot en met 65 van de CSRD-wet van 2024.

⁹ Volgens artikel 3:55 WVV, nieuw lid 2 en lid 3, ingevoerd door art. 38 van de CSRD-wet van 2024, houdt deze opdracht in wezen de verrichting in van procedures die leiden tot de conclusie van de commissaris of de bedrijfsrevisor voor wat betreft:

- de overeenstemming van de duurzaamheidsinformatie in het jaarverslag van de vennootschap met de vereisten bedoeld in artikel 3:6/3, lid 2 (niet-geconsolideerde duurzaamheidsinformatie) of 3:32/2, lid 3 (geconsolideerde duurzaamheidsinformatie), met inbegrip van de overeenstemming met de ESRS;
- de overeenstemming met het door de vennootschap/moedervennootschap uitgevoerde proces om de overeenkomstig de Europese standaarden openbaar gemaakte duurzaamheidsinformatie vast te stellen;
- de naleving van de in artikel 8 van de Taxonomieverordening bepaalde rapporteringsvereisten; en
- zodra deze van toepassing is in België, de naleving van de vereiste om de duurzaamheidsinformatie te markeren (de "ESEF-vereiste").

¹⁰ Artikel 3:58, §2 tot §5 WVV.

¹¹ Artikel 3:58, nieuwe paragraaf 6 WVV, ingevoerd door art. 39 van de CSRD-wet van 2024.

¹² Artikel 3:88, lid 1, WVV.

¹³ Artikel 3:58, §3, WVV.

In het geval de onderneming een ondernemingsraad én een auditcomité heeft, gebeurt de benoeming op aanbeveling van het auditcomité en wordt deze aanbeveling ter informatie meegedeeld aan de ondernemingsraad¹⁴.

Vindt geen benoeming plaats, dan zal de klassieke regeling van vervanging of aanstelling door de Voorzitter van de Ondernemingsrechtbank waarin artikel 3:59 WVV voorziet, van toepassing zijn.

Niettemin kunnen zich een aantal moeilijkheden voordoen bij de eerste benoeming voor de CSRD-opdracht.

1. Eerste benoeming

Door de inwerkingtreding van de CSRD-wet van 2024 op 30 december 2024 heeft de CSRD-opdracht een wettelijk karakter gekregen, en is deze niet langer van contractuele aard. Dit betekent dat, indien bij de benoeming alle formaliteiten waarin het WVV voorziet, werden gerespecteerd (zoals de raadpleging van de ondernemingsraad of het auditcomité wanneer dit vereist is), de voormelde benoeming moet worden beschouwd als geldig voor de wettelijke opdracht.

Voor wat betreft de vennootschappen van WAVE 1, kan de algemene vergadering van 2025 het toevertrouwen van de CSRD-opdracht aan de commissaris of een andere bedrijfsrevisor retroactief bevestigen. Voor wat de vennootschappen van WAVE 2 betreft, is de CSRD-opdracht sinds de inwerkingtreding van de wet een wettelijke opdracht (geen overgangperiode zoals voor de vennootschappen van WAVE 1, waarvoor de opdracht van contractuele aard kon zijn) en zal de benoeming door de algemene vergadering worden uitgevoerd: deze benoeming zal achteraf niet moeten worden bekrachtigd.

2. Benoemingsprocedure en bekendmaking

De algemene vergadering van de vennootschap die een duurzaamheidsrapportering moet uitvoeren kan de commissaris benoemen zowel voor de uitvoering van de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening als voor de CSRD-opdracht. In dit verband moet de agenda van de voormelde algemene vergadering twee afzonderlijke punten bevatten, aangezien de commissaris – hoewel hij uiteraard het best geplaatst is om de CSRD-opdracht uit te voeren – niet automatisch voor deze opdracht zal worden aangesteld: een vennootschap kan – om persoonlijke redenen – er de voorkeur aan geven een andere bedrijfsrevisor te benoemen. Wat de volgorde betreft van de punten die tijdens de algemene vergadering moeten worden behandeld, is het noodzakelijk de door het WVV¹⁵ vastgestelde volgorde te volgen, d.w.z. eerst de benoeming van de commissaris voor de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en vervolgens de benoeming van de commissaris voor de CSRD-opdracht.

De kwestie van de bekendmaking van de benoeming wordt geregeld door de artikelen 2:8 en 3:58 van het WVV, die in onderlinge samenhang moeten worden gelezen. Deze artikelen

¹⁴ Artikel 3:88, lid 2 en 4 WVV.

¹⁵ Artikel 3:58 WVV.

voorzien enkel in de bekendmaking van de benoeming van de commissaris, zonder evenwel de opdrachten te specificeren die hem naast de wettelijke controle van de jaarrekening worden toevertrouwd. De benoeming van de commissaris om de CSRD-opdracht uit te voeren heeft dus geen invloed op de verplichting om deze benoeming bekend te maken. Er moet echter worden opgemerkt dat voormelde artikelen zwijgen over de bekendmaking van de benoeming van een andere bedrijfsrevisor die met de CSRD-opdracht belast is. Hieruit kan men dus besluiten dat er geen verplichting is om de benoeming van de andere bedrijfsrevisor bekend te maken.

3. Ontslag en opzegging

Merk op dat de artikelen 3:66 en 3:67 WVV *mutatis mutandis* van toepassing zijn op de commissaris of, in voorkomend geval, de andere bedrijfsrevisor belast met de CSRD-opdracht.

4. Aanwezigheid op de AV en kwijting door de AV

Het WVV werd niet gewijzigd op dit vlak. Dit betekent het volgende:

- Er is niet in een specifieke kwijting voor de CSRD-opdracht voorzien, noch voor de commissaris, noch voor de andere bedrijfsrevisor.
- De kwijting van de commissaris betreft enkel de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening.
- De algemene vergadering moet de jaarrekening goedkeuren en niet het jaarverslag waarin de duurzaamheidsinformatie is opgenomen.
- Er wordt niet specifiek voorzien in de bespreking van het verslag over de assurance van de duurzaamheidsinformatie opgesteld door de andere bedrijfsrevisor; de algemene vergadering kan er echter wel kennis van nemen (zie in dit geval en bij wijze van voorbeeld: “de AV hoort (...) de andere verslagen die het wetboek voorschrijft”, cf. art. 7:149, lid 1 WVV).
- Er is ook niet bepaald dat de andere bedrijfsrevisor aanwezig is op de algemene vergadering – enkel van de commissaris wordt verwacht dat hij de AV bijwoont indien zijn verslag wordt besproken.

III. Opdrachtbrief

Artikel 21 van de wet van 7 december 2016 voorziet in de wettelijke verplichting om voorafgaand aan de uitvoering van elke opdracht een opdrachtbrief op te stellen.

Een voorbeeld van opdrachtbrief is bijgevoegd bij de [Ontwerpnorm met betrekking tot de CSRD-opdracht](#)¹⁶.

Dit voorbeeld van opdrachtbrief heeft alleen betrekking op de duurzaamheidsinformatie die is opgesteld door het bestuursorgaan van de vennootschap in overeenstemming met de *European Sustainability Reporting Standards*¹⁷ (ESRS), de bepalingen van het WVV (zoals gewijzigd door de CSRD-wet van 2024) en de Taxonomieverordening¹⁸.

Dit voorbeeld van opdrachtbrief voorziet optioneel reeds in de vermelding van de vereiste om de duurzaamheidsinformatie te markeren ("ESEF-vereiste"¹⁹) overeenkomstig artikel 29quinquies van de Boekhoudrichtlijn²⁰, omdat deze markering van toepassing zal zijn zodra de digitaliseringsregels via een gedelegeerde EU-handeling goedgekeurd zijn. Een conclusie over de ESEF-markering zal nog niet vereist zijn in 2025²¹.

Dit voorbeeld van opdrachtbrief moet tevens worden aangepast aan de omstandigheden. Het kan nuttig zijn om juridisch advies te verkrijgen teneinde het gepast karakter van elke opdrachtbrief te bevestigen. Indien de vennootschap de commissaris benoemt om de CSRD-opdracht uit te voeren, kan deze laatste de CSRD-opdrachtbrief integreren in de opdrachtbrief met betrekking tot de auditopdracht.

Het algemeen contractueel kader voor prestaties maakt integraal deel uit van de opdrachtbrief. Een [voorbeeld van algemeen contractueel kader voor prestaties](#) is beschikbaar op de ICCI-website, tabblad Publicaties, Modeldocumenten.

¹⁶ Goedkeuringsprocedure nog lopende.

¹⁷ Aangenomen door de Gedelegeerde Verordening (EU) 2023/2772 van de Commissie van 31 juli 2023 tot aanvulling van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad wat betreft standaarden voor duurzaamheidsrapportage (ESRS).

¹⁸ Verordening (EU) 2020/852 van het Europees Parlement en de Raad van 18 juni 2020 betreffende de totstandbrenging van een kader ter bevordering van duurzame beleggingen en tot wijziging van Verordening (EU) 2019/2088.

¹⁹ Aangenomen door de Gedelegeerde Verordening (EU) 2018/815 van de Commissie van 17 december 2018 tot aanvulling van Richtlijn 2004/109/EG van het Europees Parlement en de Raad met technische reguleringsnormen voor de specificatie van een uniform elektronisch verslagleggingsformaat (*European Single Electronic Format of ESEF*) (op dit ogenblik nog niet in werking getreden omdat de Europese Commissie nog een gedelegeerde handeling moet aannemen).

²⁰ Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 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 ("Boekhoudrichtlijn").

²¹ Cf. [CEAOB guidelines on limited assurance on sustainability reporting](#) (aangenomen op 30 september 2024), voetnoot 24: "Until the adoption of the digitalisation rules by delegated act, no conclusion on the mark-up is expected in 2025".

IV. Duur van het mandaat

In principe heeft het mandaat dat aan de bedrijfsrevisor wordt gegeven voor de assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid met betrekking tot duurzaamheidsinformatie een duur van **drie jaar**. Dit mandaat is **hernieuwbaar**²².

Merk op dat de beperkingen in verband met de duur van het commissarismandaat bij een organisatie van openbaar belang ("OOB") voor het uitvoeren van de wettelijke controle van de jaarrekening (verplicht roulatiemechanisme)²³, niet van toepassing zijn op de bedrijfsrevisor die door de vennootschap uitsluitend wordt benoemd voor de CSRD-opdracht. Voor de commissaris die door een OOB is aangesteld om naast de wettelijke controle van de jaarrekening ook de CSRD-opdracht uit te voeren, blijven de termijnbeperkingen evenwel onverkort gelden.

Verder voorziet de wet in een uitzondering die toelaat om af te wijken van de duur van drie jaar *"als de opdracht van assurance van duurzaamheidsinformatie is toevertrouwd aan de commissaris"* wiens controlemandaat al lopende is²⁴. Dit zal uiteindelijk tot gevolg hebben dat de duur van beide mandaten samenvalt wanneer de vennootschap zowel de wettelijke controle van de jaarrekening als de CSRD-opdracht aan de commissaris wil toevertrouwen.

V. Onafhankelijkheid

Het onafhankelijkheidsbeginsel²⁵ is ook van toepassing op de commissaris of de andere bedrijfsrevisor die is aangesteld om de CSRD-opdracht uit te voeren²⁶.

²² Nieuw artikel 3:61, §6 WVV.

²³ Artikel 3:61, §2 tot §5 WVV die voorzien in beperkingen met betrekking tot de hernieuwing van het mandaat van de commissaris in een OOB.

²⁴ Nieuw artikel 3:61, §8 WVV.

²⁵ Artikelen 3:63; 3:63/1; 3:66 en 3:67 WVV.

²⁶ Nieuw artikel 3:62, §6 WVV.

VI. Bedrijfsrevisor/commissaris belast met de CSRD-opdracht

1. Algemeen stelsel: commissaris of een andere bedrijfsrevisor?

De assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid met betrekking tot duurzaamheidsinformatie kan volgens het WVV²⁷ worden toegewezen:

- hetzij aan de commissaris van de vennootschap;
- hetzij aan een andere bedrijfsrevisor.

De term "bedrijfsrevisor" omvat zowel de bedrijfsrevisor natuurlijke persoon als de bedrijfsrevisor rechtspersoon (dus het bedrijfsrevisorenkantoor)²⁸. Bovendien moet de persoon die is aangesteld voor de CSRD-opdracht toegelaten zijn om de CSRD-opdracht uit te voeren, zoals voorgeschreven door de wet van 7 december 2016²⁹. Deze verplichting geldt voor:

- de commissaris natuurlijke persoon;
- het bedrijfsrevisorenkantoor aangesteld als commissaris/bedrijfsrevisor;
- de permanente vertegenwoordiger aangesteld door het bedrijfsrevisorenkantoor;
- de bedrijfsrevisor natuurlijke persoon die niet de commissaris is.

A. Commissaris bedrijfsrevisorenkantoor: 1 of 2 vaste vertegenwoordigers?

Indien de vennootschap de commissaris benoemt voor de CSRD-opdracht, moet deze laatste worden vertegenwoordigd door een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon die handtekeningsbevoegdheid heeft (zoals dat het geval is voor de opdracht inzake de wettelijke controle van de jaarrekening)³⁰.

Daaruit volgt dat indien de revisorale opdrachten, dit wil zeggen zowel de opdracht inzake de wettelijke controle van de jaarrekening als de CSRD-opdracht, aan hetzelfde bedrijfsrevisorenkantoor worden toegewezen, dit kantoor minstens één permanente vertegenwoordiger per opdracht moet aanduiden, maar ook meerdere kan aanwijzen³¹. Deze permanente vertegenwoordiger kan dezelfde zijn als degene die belast is met de wettelijke controle van de jaarrekening.

²⁷ Nieuwe artikelen 3:55 en 3:58, §6 WVV.

²⁸ Artikel 3, 3° wet van 7 december 2016.

²⁹ Artikel 3, 4°, 5° en 26° wet van 7 december 2016; artikel 6, §1, 1° wet van 7 december 2016; artikel 8, 1° wet van 7 december 2016; artikel 10, §5/1 wet van 7 december 2016; artikel 2, §3 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, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad ("Auditrichtlijn").

³⁰ Artikel 22 wet van 7 december 2016; artikel 3:60, §1 WVV.

³¹ Nieuw artikel 3:60, §2 WVV; artikel 22 wet van 7 december 2016.

B. Pluraliteit van personen belast met de CSRD-opdracht?

Indien een vennootschap meerdere personen belast met de CSRD-opdracht, dan vormen zij volgens het WVV een college³².

C. Bedrijfsrevisor andere dan de commissaris

Indien de vennootschap een andere bedrijfsrevisor dan de commissaris belast met de CSRD-opdracht, kan deze opdracht worden uitgeoefend:

- hetzij door een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon;
- hetzij door een bedrijfsrevisorenkantoor.

2. Bijzondere regeling: groepen die een geconsolideerde jaarrekening opstellen

Het WVV bevat een aantal specifieke bepalingen over de assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid met betrekking tot geconsolideerde duurzaamheidsinformatie.

Net zoals in de algemene regeling (niet-geconsolideerde duurzaamheidsinformatie) kan de assuranceopdracht met betrekking tot geconsolideerde duurzaamheidsinformatie volgens het WVV³³ worden toegewezen:

- hetzij aan de commissaris van de vennootschap;
- hetzij aan een andere bedrijfsrevisor.

Wanneer de commissaris of de andere bedrijfsrevisor een rechtspersoon is, moet deze één of meer vaste vertegenwoordigers aanstellen (zie hoger).

De beroepsbeoefenaar is belast met het verlenen van assurance over het geheel van de duurzaamheidsinformatie van de groep, ongeacht of hij commissaris dan wel bedrijfsrevisor is. De dochtervennootschappen van de groep zullen deze informatie moeten verstrekken en kunnen door de consoliderende vennootschap (die controlebevoegdheid heeft) worden verplicht om hem toe te laten ter plaatse de noodzakelijke beoordelingsprocedures te verrichten en om hem alle noodzakelijke inlichtingen te verstrekken³⁴.

Aangezien het gaat om een assuranceopdracht met betrekking tot geconsolideerde duurzaamheidsinformatie van een groep, is het mogelijk dat de commissaris of de andere bedrijfsrevisor informatie van dochtervennootschappen van buiten het Belgisch grondgebied (derde landen of EU-lidstaten) moet beoordelen. In voorkomend geval, zal de commissaris of de andere bedrijfsrevisor de assurancewerkzaamheden kunnen nakijken die zijn uitgevoerd door de auditor(s) of auditororganisaties van een derde land of door de wettelijke auditors van een lidstaat, en zal hij dit moeten documenteren. Om zich te kunnen baseren op het werk dat zij hebben uitgevoerd, zal de commissaris of de andere bedrijfsrevisor, in voorkomend geval,

³² Nieuw artikel 3:75/2, lid 2 WVV.

³³ Nieuw artikel 3:82/2 WVV.

³⁴ Nieuw artikel 3:82/3 WVV.

aan de betrokken auditors vragen om instemming met de overdracht van relevante documentatie³⁵.

3. Bijzondere regeling: Belgische dochtervennootschap van een onderneming uit een derde land³⁶

Wanneer een Belgische vennootschap onder het toepassingsgebied van de CSRD-wet van 2024 valt en bovendien een dochtervennootschap is van een uiteindelijke moederonderneming van een derde land (of een dochtervennootschap is van een dochteronderneming die deel uitmaakt van een groep met een uiteindelijke moederonderneming van een derde land), moet deze Belgische vennootschap de specifieke duurzaamheidsinformatie van de uiteindelijke moederonderneming openbaar maken³⁷, alsook de informatie over de netto-omzet die deze moederonderneming heeft behaald, enerzijds in België en anderzijds in de lidstaten^{38,39}.

Over de specifieke duurzaamheidsinformatie van de uiteindelijke moederonderneming van een derde land zal aan de Belgische dochtervennootschap een assuranceconclusie moeten worden overgemaakt door deze moederonderneming. Deze assuranceconclusie moet worden uitgebracht door de persoon die daartoe gerechtigd is volgens⁴⁰:

- het nationaal recht van het derde land waar de uiteindelijke moederonderneming gevestigd is;
- het nationaal recht van een lidstaat; of
- het Belgisch recht⁴¹.

Indien de uiteindelijke moederonderneming van een derde land de assuranceconclusie niet overmaakt, moet de Belgische dochtervennootschap een verklaring afleggen waaruit blijkt dat de moederonderneming de benodigde assuranceconclusie niet ter beschikking heeft gesteld⁴².

³⁵ Nieuw artikel 3:82/4, §1, 3° WVV.

³⁶ Onder "derde land" wordt verstaan: "een jurisdictie die geen lidstaat van de Europese Unie is noch, in zoverre het akkoord over de Europese Economische Ruimte het voorziet, een Staat die dit akkoord heeft ondertekend" (nieuw art. 1:31/2, 8° WVV).

³⁷ Nieuw artikel 3:6/9, §3 WVV.

³⁸ Nieuw artikel 3:6/9, §2 WVV.

³⁹ Zie daarover meer uitgebreid: "Technische nota betreffende de openbaarmaking van duurzaamheidsinformatie door vennootschappen en groepen beoogd door de wet van 2 december 2024 tot omzetting van de CSRD", sectie II.4.

⁴⁰ Nieuw artikel 3:6/9, §4, lid 3 WVV en Memorie van toelichting bij de CSRD-wet van 2024, p. 32, cf. [De Belgische Kamer van volksvertegenwoordigers](#).

⁴¹ Met name het WVV of het Wetboek van Economisch Recht binnen 3 jaar (als de onafhankelijke verleners van assurediensten ("IASP's") daartoe worden aangewezen door de Belgische accreditatie-instelling BELAC).

⁴² Nieuw artikel 3:6/9, §4, lid 4 WVV.

4. Bijzondere regeling: Belgisch bijkantoor van een onderneming uit een derde land

Wanneer een Belgisch bijkantoor geopend door een onderneming van een derde land onder het toepassingsgebied van de CSRD-wet van 2024 valt⁴³, moet dit Belgisch bijkantoor de specifieke duurzaamheidsinformatie van de onderneming van een derde land openbaar maken⁴⁴, alsook de informatie over de netto-omzet die deze onderneming heeft behaald, enerzijds in België en anderzijds in de lidstaten ^{45,46}.

Over de specifieke duurzaamheidsinformatie van de onderneming van een derde land zal aan het Belgische bijkantoor een assuranceconclusie moeten worden overgemaakt door deze onderneming. Deze assuranceconclusie moet worden uitgebracht door de persoon die daartoe gerechtigd is volgens⁴⁷ :

- het nationaal recht van de uiteindelijke moederonderneming uit het derde land;
- het nationaal recht van een lidstaat; of
- het Belgisch recht⁴⁸.

Indien de onderneming van een derde land de assuranceconclusie niet overmaakt aan het Belgisch bijkantoor, moet deze laatste een verklaring afleggen waaruit blijkt dat de onderneming van een derde land de benodigde assuranceconclusie niet ter beschikking heeft gesteld⁴⁹.

⁴³ Nieuw artikel 3:20/4, lid 1 WVV.

⁴⁴ Nieuw artikel 3:20/5 WVV.

⁴⁵ Nieuw artikel 3:20/4, lid 2 WVV.

⁴⁶ Zie daarover meer uitgebreid: "Technische nota betreffende de openbaarmaking van duurzaamheidsinformatie door vennootschappen en groepen beoogd door de wet van 2 december 2024 tot omzetting van de CSRD", sectie II.5.

⁴⁷ Nieuw artikel 3:20/5, §4, lid 3 WVV.

⁴⁸ Met name het WVV of het Wetboek van Economisch Recht binnen 3 jaar (als de onafhankelijke verleners van assurediensten ("IASP's") daartoe worden aangewezen door de Belgische accreditatie-instelling BELAC).

⁴⁹ Nieuw artikel 3:20/5, §4, lid 4 WVV.

VII. Niet-controlediensten

1. Verboden diensten in het geval de commissaris belast is met de assuranceopdracht met betrekking tot (geconsolideerde) duurzaamheidsinformatie (OOB of niet)

De bestaande lijst van verboden niet-controlediensten zoals opgenomen in artikel 3:63 WVV bevat voortaan ook een expliciete verwijzing naar het opstellen en openbaar maken van duurzaamheidsinformatie⁵⁰.

De eerste wijziging houdt in dat de commissaris of een lid van zijn netwerk, geen diensten mag verstrekken bij het *opstellen en openbaar maken van duurzaamheidsinformatie*.

De tweede wijziging houdt in dat de commissaris of een lid van zijn netwerk, geen diensten mag verstrekken bij: *“de ontwikkeling en de tenuitvoerlegging van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie alsmede het opstellen en openbaar maken van duurzaamheidsinformatie [...]”*⁵¹.

Deze verboden gelden zowel tijdens *“de periode tussen het begin van de gecontroleerde periode en het uitbrengen van het controleverslag”* als tijdens *“het boekjaar onmiddellijk voorafgaand aan de [hiervoor] bedoelde periode”*⁵² (cooling in periode van een jaar).

Voor wat de OOB's betreft, moet worden opgemerkt dat de regel dat de goedkeuring van het auditcomité moet worden gevraagd opdat de commissaris (of een lid van zijn netwerk) niet-verboden niet-controlediensten mag uitvoeren, niet van toepassing is op de CSRD-opdracht⁵³.

⁵⁰ De lijst, zoals opgesteld door Verordening (EU) 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, werd overgenomen in artikel 3:63 WVV en werd gewijzigd door artikel 44 van de CSRD-wet van 2024.

⁵¹ Artikel 3:63, §2, 3° WVV.

⁵² Artikel 3:63, §1, 1° en 2° WVV.

⁵³ Nieuw artikel 3:63, §5 WVV, zoals gewijzigd door artikel 44 CSRD-wet van 2024 (die de omzetting vormt van artikel 5, §4 Verordening OBB) luidt als volgt: *“Krachtens artikel 5, lid 4, van de verordening (EU) nr. 537/2014, mag de commissaris van een organisatie van openbaar belang bedoeld in artikel 1:12 en, indien de commissaris tot een netwerk behoort bedoeld in artikel 3:56, een lid van dat netwerk, niet-controlediensten die niet verboden zijn slechts leveren aan de betrokken organisatie van openbaar belang, aan haar moedervereniging of aan ondernemingen waarover zij de controle heeft, op voorwaarde dat het auditcomité zijn goedkeuring verleent. Voor het uitvoeren van de assurance van duurzaamheidsinformatie is de goedkeuring van het auditcomité niet vereist. Het auditcomité vaardigt in voorkomend geval richtsnoeren uit met betrekking tot de in paragraaf 4 bedoelde diensten”*.

Tot slot dient te worden opgemerkt dat de onverenigbaarheidsregeling met betrekking tot de “cooling-in”-periode van twee jaar waarin het WVV voorziet⁵⁴, zowel van toepassing is op de commissaris als op de bedrijfsrevisor, zodra zij belast zijn met de CSRD-opdracht⁵⁵.

2. Verboden diensten in het geval een bedrijfsrevisor (die niet de commissaris is) belast is met de assuranceopdracht met betrekking tot (geconsolideerde) duurzaamheidsinformatie van een OOB

Een aantal van de voor de commissaris verboden niet-controlediensten geldt ook voor de bedrijfsrevisor (die niet de commissaris is) belast met de CSRD-opdracht in een OOB⁵⁶. Zo mag de andere bedrijfsrevisor (evenals de leden van zijn netwerk) ook niet de volgende diensten verstrekken⁵⁷:

- 1) diensten die de vervulling van een rol bij het bestuur of de besluitvorming van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle, inhouden;
- 2) het voeren van de boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten alsmede het opstellen en openbaar maken van duurzaamheidsinformatie;
- 3) de ontwikkeling en de tenuitvoerlegging van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie alsmede het opstellen en openbaar maken van duurzaamheidsinformatie of de ontwikkeling en tenuitvoerlegging van financiële informatietechnologie-systemen⁵⁸;
- 4) waarderingdiensten, met inbegrip van waarderingen in verband met actuariële diensten of ondersteuningsdiensten bij rechtsgeschillen;
- 5) diensten in verband met de interne auditfunctie van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle;
- 6) diensten met betrekking tot:
 - a) onderhandelingen namens de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle;
 - b) het optreden als belangenbehartiger bij de oplossing van geschillen;
- 7) personeelsdiensten met betrekking tot:

⁵⁴ Nieuw artikel 3:62, §6 WVV.

⁵⁵ De onverenigbare diensten die onder de “cooling-in”-periode vallen, zijn opgenomen in artikel 3:62, §5, al. 2, 1° en 2° WVV en betreffen, enerzijds, regelmatig bijstand verleend of hebben deelgenomen aan “het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van de betrokken vennootschap, van een Belgische vennootschap die haar controleert of één van haar belangrijke Belgische of buitenlandse dochtervennootschappen, en anderzijds, tussengekomen zijn in “de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de betrokken vennootschap, van een Belgische vennootschap die haar controleert of van één van haar belangrijke Belgische of buitenlandse dochtervennootschappen”.

⁵⁶ Er geldt geen specifieke lijst met verboden diensten voor de bedrijfsrevisoren (zonder commissarismandaat) die in een niet-OOB worden belast met de assuranceopdracht met betrekking tot (geconsolideerde) duurzaamheidsinformatie.

⁵⁷ Nieuw artikel 3:63/1, §1 WVV.

⁵⁸ Met inbegrip van de IT-diensten.

- a) leidinggevend en die zich in een positie bevinden waarin zij wezenlijke invloed kunnen uitoefenen op de opstelling van boekhoudkundige documenten of financiële overzichten waarop de wettelijke controle betrekking heeft, indien dergelijke diensten het volgende behelzen:
 - i) de zoektocht naar of de benadering van kandidaten voor een dergelijke functie; of
 - ii) de controle van de referenties van kandidaten voor dergelijke functies;
 - b) de structurering van de opzet van de organisatie; en
 - c) kostenbeheersing;
- 8) juridische diensten met betrekking tot het geven van algemeen advies;
- 9) de promotie van, handel in of inschrijving op aandelen in de vennootschap, onderworpen aan wettelijke controle;
- 10) diensten die verband houden met de financiering, de kapitaalstructuur en -toewijzing, en de investeringsstrategie van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle met uitzondering van de verstrekking van assurediensten in verband met financiële overzichten, waaronder de verschaffing van comfort letters met betrekking tot door een aan wettelijke controle onderworpen vennootschap uitgegeven prospectussen.

Dit verbod geldt niet alleen voor de andere bedrijfsrevisor belast met de CSRD-opdracht van een OOB, maar ook voor elk lid van zijn netwerk. Geen van hen mag, direct of indirect, de voormelde verboden niet-controlediensten verstrekken aan de vennootschap onderworpen aan de wettelijke controle, haar moedervernootschap of de ondernemingen waarover zij de controle heeft binnen de Europese Unie.

Dit verbod geldt tijdens de periode tussen het begin van de gecontroleerde periode en het uitbrengen van het assuranceverslag over de duurzaamheidsinformatie. Wat betreft de diensten met betrekking tot de ontwikkeling en de tenuitvoerlegging van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie alsmede het opstellen en openbaar maken van duurzaamheidsinformatie of de ontwikkeling en tenuitvoerlegging van financiële informatietechnologie-systemen, geldt het verbod ook voor het jaar voorafgaand aan de gecontroleerde periode.

Wanneer de andere bedrijfsrevisor belast is met de CSRD-opdracht voor een OOB, moeten de niet-controlediensten die niet verboden zijn en die worden uitgevoerd door de andere bedrijfsrevisor of een lid van zijn netwerk, vooraf worden goedgekeurd door het auditcomité⁵⁹.

⁵⁹ Nieuw artikel 3:63/1, §2 WVV: "De bedrijfsrevisor belast met de opdracht van assurance van duurzaamheidsinformatie van een organisatie van openbaar belang bedoeld in artikel 1:12 en, indien de bedrijfsrevisor tot een netwerk behoort bedoeld in artikel 3:56, een lid van dat netwerk, mag niet-controlediensten die niet verboden zijn slechts leveren aan de betrokken organisatie van openbaar belang, aan haar moedervernootschap of aan ondernemingen waarover zij de controle heeft, **op voorwaarde dat het auditcomité zijn goedkeuring verleent**."

VIII. Beroepsgeheim

De kwestie van het beroepsgeheim komt naar voren in de volgende twee situaties:

- in het kader van de niet-geconsolideerde duurzaamheidsinformatie;
- in het kader van de geconsolideerde duurzaamheidsinformatie.

1. Het beroepsgeheim tussen de commissaris en de bedrijfsrevisor belast met de assurance van niet-geconsolideerde duurzaamheidsinformatie

De vraag die hier rijst, is die van de reikwijdte van het beroepsgeheim tussen de commissaris die uitsluitend is aangesteld voor de wettelijke controle van de jaarrekening en de andere bedrijfsrevisor die is aangesteld voor de CSRD-opdracht.

De wet heft het beroepsgeheim op tussen de commissaris en de andere bedrijfsrevisor die is aangesteld om de assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid met betrekking tot de **niet-geconsolideerde** duurzaamheidsinformatie uit te voeren⁶⁰.

Twee opmerkingen bij deze opheffing van het beroepsgeheim:

- de informatie-uitwisseling heeft enkel betrekking op de duurzaamheidsinformatie zoals gedefinieerd door het WVV⁶¹.
- deze informatie-uitwisseling vindt plaats in het kader van de controle van de verwijzingen van de duurzaamheidsinformatie naar de vermelde bedragen in de jaarrekening om de interconnectiviteit tussen de jaarrekening en de duurzaamheidsinformatie te waarborgen.

Het WVV voorziet enkel in de opheffing van het beroepsgeheim tussen de commissaris en de andere bedrijfsrevisor die voor dezelfde **vennootschap** is aangesteld om de CSRD-opdracht uit te voeren. Dit kan echter problematisch zijn als een entiteit die niet binnen het toepassingsgebied van de CSRD-richtlijn valt – en die een commissaris heeft aangesteld voor de wettelijke controle van de jaarrekening – op vrijwillige basis besluit om de duurzaamheidsinformatie openbaar te maken en deze informatie door een andere bedrijfsrevisor te laten controleren. De situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen bij universiteiten die vaak zijn opgericht in de vorm van een VZW: zij vallen dus buiten het

⁶⁰ Artikel 86 van de wet van 7 december 2016, gewijzigd door de CSRD-wet van 2024, bepaalt voortaan het volgende:

"§1. Artikel 458 van het Strafwetboek is van toepassing op de bedrijfsrevisoren, de geregistreerde auditkantoren, de stagiairs en de personen voor wie zij instaan.

Buiten de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht waarin dit artikel voorziet, geldt deze plicht evenmin voor: [...] 4°/1 de uitwisseling van informatie betreffende de duurzaamheidsinformatie tussen de commissarissen en de bedrijfsrevisoren die bij dezelfde vennootschap zijn belast met de opdracht van assurance van duurzaamheidsinformatie; [...]"

⁶¹ Opmerking geformuleerd door de Raad van State in zijn advies van 31 juli 2024 met betrekking tot het voorontwerp van CSRD-wet, p. 58, cf. [Advies Raad van State](#); voor de definitie van duurzaamheidsinformatie, zie nieuw artikel 1:31/2 WVV.

toepassingsgebied van de CSRD-richtlijn, maar zijn wel onderworpen aan de wettelijke controle van hun jaarrekening indien zij voldoen aan de wettelijke voorwaarden⁶².

Om moeilijkheden te vermijden, en zoals de wetgever zelf erkent⁶³, lijkt de uitwisseling van informatie betreffende de duurzaamheidsinformatie tussen de commissaris en de andere bedrijfsrevisor noodzakelijk.

2. Het beroepsgeheim in het kader van de assurance van geconsolideerde duurzaamheidsinformatie

De kwestie van het beroepsgeheim in het kader van de assurance van **geconsolideerde** duurzaamheidsinformatie wordt ook gedekt door de CSRD-wet van 2024⁶⁴. De wet bepaalt dat wanneer een vennootschap geconsolideerde duurzaamheidsinformatie opstelt, de commissaris van de consoliderende vennootschap en de commissarissen van de geconsolideerde vennootschappen, onderling bevrijd zijn van het beroepsgeheim, binnen het kader van de hun toevertrouwde assuranceopdracht met betrekking tot geconsolideerde duurzaamheidsinformatie van een vennootschap. Het beroepsgeheim wordt ook opgeheven ten opzichte van een buitenlandse auditor die in een rechtspersoon naar het recht van een land van de Europese Unie of van een derde land, een gelijkaardige taak uitoefent als deze van commissaris.

In dit verband *“wordt met de commissaris gelijkgesteld de bedrijfsrevisor of de onafhankelijke verlener van assurancediensten [IASP] die belast is met de assurance van geconsolideerde duurzaamheidsinformatie”*⁶⁵. Uit deze wettekst blijkt niet dat alleen de commissaris van de *geconsolideerde* vennootschappen kan worden gelijkgesteld met een andere bedrijfsrevisor of een IASP. Hieruit kan men dus besluiten dat het beroepsgeheim ook wordt opgeheven in het geval de *consoliderende* vennootschap een andere bedrijfsrevisor of een IASP aanstelt om de CSRD-opdracht uit te voeren.

Wanneer de commissaris van de consoliderende vennootschap besluit om geheel of gedeeltelijk gebruik te maken van de werkzaamheden van de commissaris van de geconsolideerde vennootschap, beoordeelt hij of dit voldoende en geschikt is voor wat de elementen betreft die hij nodig heeft voor zijn assuranceopdracht op groepsniveau. Op basis van deze beoordeling bepaalt de commissaris van de consoliderende vennootschap of aanvullende werkzaamheden nodig zijn. Dit stelt de commissaris van de consoliderende vennootschap in staat om te verwijzen naar de nuttige werkzaamheden van de commissaris van de geconsolideerde entiteit, in plaats van de werkzaamheden zelf uit te voeren.

⁶² Artikelen 3:47 en 3:98 WVV.

⁶³ Memorie van toelichting, p. 58, cf. [De Belgische Kamer van volksvertegenwoordigers](#).

⁶⁴ Nieuw artikel 86, §3 wet van 7 december 2016.

⁶⁵ Laatste zin van nieuw artikel 86, §3 wet van 7 december 2016.

IX. Assuranceverslag

1. Inhoud van het verslag

De inhoud van het verslag opgesteld door de commissaris of de bedrijfsrevisor wordt bepaald door de artikelen 3:75/4 en 3:82/6 WVV⁶⁶.

Een modelverslag is bijgevoegd bij de [Ontwerpnorm met betrekking tot de CSRD-opdracht](#)⁶⁷ (hierna "het modelverslag").

2. Afzonderlijk of geïntegreerd verslag

Wanneer de commissaris is aangesteld zowel voor de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening als voor de assurance van de (geconsolideerde) duurzaamheidsinformatie, kan hij er voor kiezen een afzonderlijk verslag op te stellen voor de assurance van de (geconsolideerde) duurzaamheidsinformatie⁶⁸.

Kiest de commissaris voor een geïntegreerd verslag, dan spreekt het voor zich dat het resultaat van de assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid met betrekking tot duurzaamheidsinformatie herkenbaar moet zijn in een afzonderlijk onderdeel van het verslag over de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening.

Wordt de assuranceopdracht met betrekking tot duurzaamheidsinformatie toevertrouwd aan een andere bedrijfsrevisor dan de commissaris, dan zal het verslag van de andere bedrijfsrevisor afzonderlijk zijn van dat van de commissaris, onder voorbehoud van de interconnectiviteit met de financiële informatie (zie *infra*)⁶⁹.

3. Ondertekening van het verslag

De aanstelling van de commissaris of van een andere bedrijfsrevisor belast met de CSRD-opdracht heeft ook gevolgen voor de vraag wie het verslag moet ondertekenen. Verschillende hypothesen moeten daarbij worden onderscheiden.

⁶⁶ Nieuw artikel 3:75/4 WVV (voor **niet-geconsolideerde** duurzaamheidsinformatie) en nieuw artikel 3:82/6 WVV (voor **geconsolideerde** duurzaamheidsinformatie).

⁶⁷ Goedkeuringsprocedure nog lopende.

⁶⁸ Nieuw artikel 3:75/4, §3, lid 4 WVV. De Belgische wetgever heeft gekozen voor de mogelijkheid die door de CSRD wordt geboden om al dan niet in een geïntegreerd verslag te voorzien.

⁶⁹ Nieuw artikel 3:68, §5 WVV; artikel 55 wet CSRD 2024 en Memorie van toelichting, p.48, cf. [De Belgische Kamer van volksvertegenwoordigers](#).

A. Commissaris natuurlijke persoon

Voor de commissaris natuurlijke persoon zijn er twee mogelijkheden⁷⁰ :

- ofwel neemt de commissaris in zijn verslag over de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening een afzonderlijk onderdeel op met betrekking tot de CSRD-opdracht en ondertekent hij het verslag in zijn geheel;
- ofwel voorziet de commissaris in twee afzonderlijke verslagen en ondertekent hij deze twee verslagen.

B. Commissaris bedrijfsrevisorenkantoor

Zoals hoger uitgelegd, moet het bedrijfsrevisorenkantoor dat is aangesteld voor de dubbele opdracht – wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en CSRD-opdracht – een vaste vertegenwoordiger aanwijzen en kan het kantoor een vertegenwoordiger per individuele opdracht aanwijzen⁷¹.

Het assuranceverslag (ongeacht of het geïntegreerd is in het commissarisverslag of het om een afzonderlijk verslag gaat; zie *supra*), moet worden ondertekend door de commissaris. Bijgevolg moet een onderscheid worden gemaakt tussen twee situaties wanneer een bedrijfsrevisorenkantoor wordt aangesteld als commissaris voor de dubbele opdracht en het kantoor twee vaste vertegenwoordigers aanwijst, de ene belast met de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en de andere met de CSRD-opdracht:

- ofwel is het verslag geïntegreerd: in dat geval zullen de twee vaste vertegenwoordigers het verslag bedoeld in artikel 3:75 WVV ondertekenen, waarbij in een afzonderlijk onderdeel het CSRD-assuranceverslag is opgenomen;
- ofwel is het CSRD-assuranceverslag een afzonderlijk verslag (naast het verslag over de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening): in dat geval zal de vaste vertegenwoordiger die belast is met de CSRD-opdracht het assuranceverslag alleen kunnen ondertekenen⁷².

Opgelet, in laatstgenoemd geval is de vaste vertegenwoordiger **die uitsluitend belast is met de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening** niet bevoegd het CSRD-assuranceverslag opgesteld door een andere vaste vertegenwoordiger te tekenen⁷³.

⁷⁰ Nieuw artikel 3:75/4, §3 WVV: "Het assuranceverslag over de duurzaamheidsinformatie wordt ondertekend en gedagtekend door de commissaris of de bedrijfsrevisor belast met de assuranceopdracht. (...)"

⁷¹ Nieuw artikel 3:60, §2 WVV ter omzetting van nieuw artikel 2, §16bis Auditrichtlijn.

⁷² Nieuw artikel 3:75/4, §3 WVV.

⁷³ Deze oplossing is in overeenstemming met de CSRD-richtlijn die artikel 28bis, §4 in de Auditrichtlijn heeft ingevoerd en als volgt luidt: "Indien de assurance van de duurzaamheidsrapportering wordt uitgevoerd door een auditkantoor, wordt de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering ondertekend door ten minste de wettelijke auditor(s) die namens het auditkantoor de assurance van duurzaamheidsrapportering heeft/hebben uitgevoerd."

C. Bedrijfsrevisor andere dan de commissaris

De bedrijfsrevisor die niet de commissaris is en die belast is met de CSRD-opdracht stelt voor deze opdracht een specifiek verslag op en ondertekent dit⁷⁴.

Ongeacht of de andere bedrijfsrevisor een natuurlijke persoon dan wel een bedrijfsrevisorenkantoor is, zal het assuranceverslag altijd een afzonderlijk verslag zijn dat los staat van het commissarisverslag.

Wanneer de andere bedrijfsrevisor een bedrijfsrevisorenkantoor is, moet het kantoor één of meer vaste vertegenwoordigers aanduiden die het verslag ondertekenen.

4. Sectie met betrekking tot andere informatie

Aangezien ISAE 3000 (Herzien)⁷⁵ niet voorziet in de verplichting om een sectie met betrekking tot andere informatie op te nemen, bevat het modelverslag geen sectie met betrekking tot andere informatie.

De kwestie van de interconnectiviteit tussen de financiële informatie (die in de context van de assuranceopdracht met betrekking tot duurzaamheidsinformatie als "andere informatie" moet worden beschouwd) en de duurzaamheidsinformatie stelt zich wanneer de commissaris niet belast is met de assuranceopdracht met betrekking tot duurzaamheidsinformatie. Overeenkomstig het WVV is de commissaris, behoudens andersluidende contractuele bepalingen, bevoegd voor de controle van de verwijzingen van de duurzaamheidsinformatie naar de vermelde bedragen in de jaarrekening, om de interconnectiviteit tussen de jaarrekening en de duurzaamheidsinformatie van de vennootschap te waarborgen⁷⁶. De Bijkomende norm (herziene versie 2025) specificeert in dit verband dat de interconnectiviteit derhalve niet de verantwoordelijkheid betreft om de bedragen waarnaar wordt verwezen in het kader van de duurzaamheidsinformatie te verifiëren⁷⁷.

Het principe van de verantwoordelijkheid van de commissaris zoals hiervoor besproken, wordt verklaard door de nauwe banden tussen de financiële informatie en de duurzaamheidsinformatie en het feit dat de laatste alleen kan worden geverifieerd in het licht van de eerste.

⁷⁴ Nieuw artikel 3:75/4, §3 WVV.

⁷⁵ De Norm inzake de toepassing van ISAE 3000 (Herzien) en ISAE 3400 in België maakt de norm ISAE 3000 (Herzien) van toepassing op bepaalde assuranceopdrachten die door of krachtens de wet uitsluitend worden voorbehouden aan bedrijfsrevisoren, anders dan controle- of beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie, cf. [Normen ISAE en ISRS](#). De [Ontwerpnorm met betrekking tot de CSRD-opdracht](#) maakt de Norm ISAE 3000 (Herzien) van toepassing op de CSRD-opdracht (goedkeuringsprocedure nog lopende).

⁷⁶ Nieuw artikel 3:68, §5, 3° WVV.

⁷⁷ Zie sectie III.2.1.(ii) van de [Bijkomende norm \(herziene versie 2025\) bij de in België van toepassing zijnde ISA's \(ontwerp van gecoördineerde versie 24 januari 2025\)](#); (goedkeuringsprocedure nog lopende).

5. Vergelijkende informatie

In overeenstemming met de richtlijnen van de CEAOB⁷⁸, bepaalt het modelverslag dat de bedrijfsrevisor zich niet uitspreekt over de vergelijkende informatie voor het eerste jaar, aangezien vennootschappen niet verplicht zijn dergelijke vergelijkende informatie te publiceren tijdens het eerste jaar dat de duurzaamheidsinformatie wordt opgesteld⁷⁹. ISAE 3000 (Herzien) vermeldt deze mogelijkheid overigens niet.

Indien er geen specifieke vraag van de gecontroleerde vennootschap is om procedures in verband met vergelijkende informatie uit te voeren en dergelijke informatie op vrijwillige basis wordt verstrekt in de duurzaamheidsinformatie, moet de commissaris of, in voorkomend geval, de bedrijfsrevisor volgens de CEAOB-richtlijnen in het assuranceverslag vermelden dat de assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid geen betrekking heeft op vergelijkende informatie over voorgaande jaren of perioden.

Als de vergelijkende informatie niet is onderworpen aan een assuranceopdracht in de voorgaande periode, moet de bedrijfsrevisor dit vermelden in een paragraaf inzake overige aangelegenheden. Een dergelijke vermelding ontslaat de bedrijfsrevisor echter niet van de verplichting om te bepalen of er inconsistenties zijn tussen de vergelijkende informatie en de duurzaamheidsinformatie van de huidige periode.

Het tweede jaar waarin duurzaamheidsinformatie moet worden opgesteld, zullen vennootschappen wel vergelijkende informatie moeten publiceren in overeenstemming met ESRS 1⁸⁰, informatie waarover de commissaris of, in voorkomend geval, de andere bedrijfsrevisor zich zal moeten uitspreken.

6. Toekomstgerichte informatie

De toekomstgerichte informatie opgenomen in de duurzaamheidsinformatie en de veronderstellingen waarop deze is gebaseerd kunnen worden beïnvloed door gebeurtenissen die zich mogelijk voordoen en/of door mogelijke maatregelen van de vennootschap. De werkelijke uitkomsten zullen naar alle waarschijnlijkheid afwijken van de veronderstellingen, aangezien de veronderstelde gebeurtenissen zich veelal niet zullen voordoen zoals verwacht en de afwijking daarvan van materieel belang kan zijn⁸¹.

De toekomstgerichte informatie kan zeer breed betrekking hebben op alle mogelijke gebeurtenissen, namelijk alles wat gebeurt, plaatsvindt of verschijnt.

Daarom maakt deze toekomstgerichte informatie deel uit van de inherente beperkingen bij het opstellen van de duurzaamheidsinformatie en biedt de commissaris of, in voorkomend geval,

⁷⁸ [CEAOB guidelines on limited assurance on sustainability reporting](#) (aangenomen op 30 september 2024), §26. De richtlijnen verwijzen naar de ESRS1-norm, sectie 10.3, §136.

⁷⁹ ESRS 1, sectie 10.3, §136.

⁸⁰ ESRS 1, sectie 7.1, §83 tot 86.

⁸¹ De Norm inzake de toepassing van ISAE 3000 (Herzien) en 3400 in België maakt de norm ISAE 3400 van toepassing op bepaalde assuranceopdrachten die door of krachtens de wet uitsluitend worden voorbehouden aan bedrijfsrevisoren, anders dan controle- of beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie, cf. [Normen ISAE en ISRS](#).

de bedrijfsrevisor in zijn conclusie geen garantie dat de gerapporteerde werkelijke uitkomsten zullen overeenkomen met diegene opgenomen onder de toekomstgerichte informatie in de duurzaamheidsinformatie.

7. Gevolgen van een verslag van niet-bevinding of van een aangepaste conclusie

A. Verslag van niet-bevinding

Indien een vennootschap onderworpen aan de CSRD haar duurzaamheidsinformatie niet heeft gepubliceerd in haar jaarverslag, en deze informatie dus niet het voorwerp heeft kunnen uitmaken van een assuranceopdracht uitgevoerd door de commissaris of een andere bedrijfsrevisor, moet de commissaris, aangesteld voor de wettelijke controle van de jaarrekening, in het laatste deel van zijn verslag een melding opnemen over de niet-naleving van het WVV.

B. Aangepaste conclusie

Volgens de Bijkomende norm (herziene versie 2025), moet de commissaris in zijn verslag een specifieke melding opnemen wanneer de CSRD-opdracht het voorwerp uitmaakt van een aangepaste conclusie. Zo vereist §61bis van de Bijkomende norm (herziene versie 2025)⁸² dat de commissaris in de sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag” van zijn verslag de aangepaste conclusie over de duurzaamheidsinformatie overneemt, evenals de basis voor deze conclusie. Deze §61bis bepaalt ook het volgende: *“Indien de commissaris heeft beslist om het verslag met een beperkte mate van zekerheid over de duurzaamheidsinformatie te integreren in zijn commissarisverslag, dient hij een verwijzing naar dit deel op te nemen in de sectie “Aspecten betreffende het jaarverslag.”*.

8. Conclusie van het verslag

De inhoud van de conclusie van het assuranceverslag wordt bepaald door het model van verslag zoals opgenomen in de specifieke beroepsnorm met betrekking tot de CSRD-opdracht⁸³. Deze conclusie wordt in een negatieve vorm geformuleerd en de commissaris of, in voorkomend geval, de bedrijfsrevisor, moet zich uitspreken over de overeenstemming van de duurzaamheidsinformatie met:

- de regels van het WVV en de ESRS (met betrekking tot het opstellen van de informatie);
- het door de vennootschap uitgevoerde proces om de op grond van de Europese standaarden openbaar gemaakte duurzaamheidsinformatie vast te stellen;
- de vereisten in artikel 8 van de Taxonomieverordening;
- de ESEF-vereisten, vanaf het moment van hun inwerkingtreding.

⁸² [Bijkomende norm \(herziene versie 2025\) bij de in België van toepassing zijnde ISA's \(ontwerp van gecoördineerde versie 24 januari 2025\)](#); (goedkeuringsprocedure nog lopende).

⁸³ [Ontwerpnorm met betrekking tot de CSRD-opdracht](#) (goedkeuringsprocedure nog lopende).

X. Aansprakelijkheid

Regeling in het WVV

Er zijn een aantal bijzonderheden te vermelden in verband met de toepassing van de aansprakelijkheidsregeling, afhankelijk van de persoon die is aangesteld om de CSRD-opdracht uit te voeren. Zoals hoger uitgelegd, heeft de vennootschap de mogelijkheid om daarvoor de commissaris of een andere bedrijfsrevisor aan te stellen.

A. Commissaris natuurlijke persoon

De klassieke regels inzake aansprakelijkheid⁸⁴ die van toepassing zijn op bedrijfsrevisoren (in ruime zin) in geval van fouten bij de uitvoering van hun taken, zijn ook van toepassing op de commissaris natuurlijke persoon die is aangesteld om de CSRD-opdracht uit te voeren.

B. Commissaris bedrijfsrevisorenkantoor

i. Geïntegreerd verslag

Wanneer het bedrijfsrevisorenkantoor is aangesteld als commissaris voor de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en de CSRD-opdracht, stelt het een geïntegreerd verslag op met drie afzonderlijke onderdelen:

- het controleverslag over de jaarrekening;
- het assuranceverslag over de duurzaamheidsinformatie;
- het deel met betrekking tot de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen.

Wanneer het verslag een geïntegreerd verslag is, zal (zullen) de vaste vertegenwoordiger(s) hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld voor het gehele verslag.

Op basis van het voorgaande en aangezien we ons bevinden in de situatie waarin het bedrijfsrevisorenkantoor is aangesteld als commissaris, lopen de verantwoordelijkheden van het kantoor en van de vaste vertegenwoordiger(s) parallel. Met andere woorden, een afzonderlijke fout van het kantoor is niet nodig om de aansprakelijkheid van het kantoor voor het gehele verslag te kunnen invoeren.

ii. Afzonderlijk verslag

Wanneer het assuranceverslag een afzonderlijk verslag is naast het controleverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening, zal elke vaste vertegenwoordiger verantwoordelijk zijn voor zijn verslag. Het bedrijfsrevisorenkantoor dat verantwoordelijk is voor zowel de controle van de jaarrekening als de duurzaamheidsinformatie zal echter aansprakelijk kunnen worden gesteld voor beide verslagen.

iii. Algemene aansprakelijkheid van het bedrijfsrevisorenkantoor

Tot slot dient te worden opgemerkt dat de aansprakelijkheid van het bedrijfsrevisorenkantoor dat als commissaris werd aangesteld, kan worden ingeroepen wanneer het kantoor ook wordt belast met de CSRD-opdracht, aangezien het kantoor zijn vaste vertegenwoordiger(s) moet aanduiden. Het spreekt vanzelf dat het kantoor in dit opzicht een fout moet hebben begaan,

⁸⁴ Artikel 3:71 WVV.

bijvoorbeeld door een vaste vertegenwoordiger aan te duiden die niet over de vereiste toelating beschikt om een CSRD-verslag te ondertekenen.

C. Bedrijfsrevisor andere dan de commissaris

Wanneer een andere bedrijfsrevisor (natuurlijke persoon of bedrijfsrevisorenkantoor) is aangesteld om de CSRD-opdracht uit te voeren, is deze verantwoordelijk voor het assuranceverslag dat hij heeft opgesteld over de duurzaamheidsinformatie, net zoals de commissaris verantwoordelijk is voor het controleverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening. Met andere woorden, de klassieke regels van artikel 3:71 WvV zijn van toepassing.

Is de andere bedrijfsrevisor een bedrijfsrevisorenkantoor, dan moet het kantoor één of meer vaste vertegenwoordigers aanduiden die het verslag ondertekenen. In dat geval moet men volgend onderscheid maken:

1. aansprakelijkheid van het bedrijfsrevisorenkantoor
2. aansprakelijkheid:
 - individuele aansprakelijkheid van de vaste vertegenwoordiger
 - hoofdelijke aansprakelijkheid van de vaste vertegenwoordigers.

Met andere woorden, een afzonderlijke fout van het kantoor is niet nodig om de aansprakelijkheid van het kantoor te kunnen invoeren. De verantwoordelijkheden van het kantoor en van de vaste vertegenwoordiger(s) lopen altijd parallel.

D. Aansprakelijkheid voor de interconnectiviteit tussen de financiële informatie en de duurzaamheidsinformatie

Zoals hierboven toegelicht, bestaan er nauwe banden tussen de financiële informatie en de duurzaamheidsinformatie. In het geval dat een andere bedrijfsrevisor is benoemd om de CSRD-opdracht uit te voeren, bepaalt de wet dat, behoudens andersluidende contractuele bepalingen, de commissaris bevoegd is voor de controle van de verwijzingen van de duurzaamheidsinformatie naar de vermelde bedragen in de jaarrekening. Met andere woorden, de commissaris kan aansprakelijk worden gesteld voor een fout in de voornoemde verwijzing.

De wetgever maakt het mogelijk om van deze regel af te wijken en deze verantwoordelijkheid via een contractuele bepaling bij de andere bedrijfsrevisor te leggen. Noch de wet, noch de parlementaire werkzaamheden geven echter nadere details over deze contractuele bepaling.

Een dergelijke bepaling kan worden opgenomen in de opdrachtbrief met betrekking tot het commissarismandaat waarin wordt aangegeven dat dit deel onder de verantwoordelijkheid van de andere bedrijfsrevisor valt, en ook in de opdrachtbrief van de bedrijfsrevisor die belast is met de CSRD-opdracht.

In dit verband kan het ook nuttig zijn om te specificeren dat de Bijkomende norm (herziene versie 2025) voortaan vereist dat de commissaris die niet belast is met de CSRD-opdracht contact opneemt met de andere bedrijfsrevisor belast met deze opdracht, indien hij een

afwijking van materieel belang vaststelt die een impact heeft op de duurzaamheidsinformatie.⁸⁵ De Bijkomende norm (herziene versie 2025) legt dezelfde verplichting op aan de andere bedrijfsrevisor belast met de CSRD-opdracht ten opzichte van de commissaris.

⁸⁵ §53 van de [Bijkomende norm \(herziene versie 2025\) bij de in België van toepassing zijnde ISA's \(ontwerp van gecoördineerde versie 24 januari 2025\)](#); (goedkeuringsprocedure nog lopende).

Bijlagen

1. Overzichtstabel met betrekking tot de aansprakelijkheid van de commissaris en de bedrijfsrevisor in het kader van de CSRD-opdracht.

