

Openbare Raadpleging IBR

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*

Geachte,

Ernst & Young bedrijfsrevisoren BCVBA 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.

Inhoudelijk¹ hebben we bij de huidige teksten evenwel volgende opmerkingen:

1° Nazicht van de volledigheid van het jaarverslag

Para 34

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. A19A18-A37A33) [Gecoördineerde norm, §32]

In de praktijk stelt zich hier het probleem ingevolge de formulering “behandeld”, wat de exacte rol/verantwoordelijkheid is van de commissaris

We stellen immers vast dat er heel wat bedrijven zijn die zich beperken tot het weergeven van de subtitels van art 96 met bepaalde standaardtekst, zonder een degelijke en aan de vennootschap aangepaste inhoud te verschaffen. Dit houdt in dat de door artikel 96 aangegeven onderwerpen alsdusdanig “behandeld” zijn maar niet op kwalitatieve wijze volgens de geest van de wet. Uit para 34 volgt uit een stricte lezing en interpretatie van die tekst dat de commissaris geen verantwoordelijkheid heeft inzake de kwaliteit van het zgn “behandeld” zijn en hier bijgevolg weinig of geen impact heeft.

Echter, (i) zal een regulator eveneens deze stricte interpretatie weerhouden, en (ii) gaat dit niet leiden tot verwarring en creëren van een verwachtingsverschil bij de lezers van het commissarisverslag?

Alhoewel we onderkennen dat de commissaris verplicht is te bevestigen of het jaarverslag geen afwijking van materieel belang bevat of misleidend is op basis van de kennis verkregen tijdens de

¹ Naast de inhoudelijke bemerkingen, merken we tevens een aantal typo's en onduidelijke zinswendingen op, die informeel worden overgemaakt.

uitoefening van zijn/haar controles, menen we toch dat een nuancering naar bijvoorbeeld “zowel qua vorm als qua inhoud” van de vermeldingen voorgeschreven door het Wetboek van Vennootschappen, meer richting kan geven voor de beroepsbeoefenaar dat de bestuursorganen van vennootschappen verder dienen te gaan dan de een “stricte interpretatie” van de inhoud van het jaarverslag met betrekking tot de informatie die dient te worden “behandeld” overeenkomstig artikelen 95 en 95 (of 119) van het Wetboek Vennootschappen.

We verwijzen in dit verband naar de analogie van para 66 waar de rol van de revisor eveneens insluit dat hij dient een melding te maken indien de verstrekte gegevens ontoereikend zijn.

2° *Strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard indien de wet de tussenkomst van de commissaris voorziet* (par. A42-A44)

Para 64

64. Indien de commissaris vaststelt dat een tegenstrijdigheid van belangen van vermogensrechtelijke aard onderworpen had moeten worden 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 dit te vermelden in de sectie “Andere vermeldingen” zonder zich evenwel in de plaats te stellen van het bestuursorgaan. [Geconsolideerde norm, §53]

Strikte interpretatie van deze formulering² betekent dat de commissaris eveneens verantwoordelijk is voor het detecteren van transacties waar een tegenstrijdigheid van belang bestaat die alsdusdanig in de Raad Van Bestuur hadden moeten worden behandeld volgens de procedure zoals voorzien in de Venn W. Dit impliceert dat het de commissaris zou toekomen om reeds in eerste instantie te moeten oordelen of bepaalde transacties al dan niet tot de beslissingsbevoegdheid van de Raad van Bestuur hoorden te vallen.

Dit is ons inziens een ongepaste uitbreiding van de verantwoordelijkheid van de commissaris.

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.

Para 65

65. De commissaris dient in de sectie “Andere vermeldingen” een 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, in voorkomend geval, van het directiecomité, ten aanzien waarvan een tegenstrijdig belang van vermogensrechtelijke aard bestaat.

²² Para 63 verwijst duidelijk naar de notulen van de Raad van Bestuur. In para 64 is dit niet het geval waardoor o.i. para 64 niet noodzakelijk vertrekt van de notulen van de raad van bestuur. De subtiteling voorafgaand aan para 63 vermeldt dit evenmin waardoor o.i. niet algemeen verondersteld kan worden dat het enkel over transacties gaat die opgenomen zijn in de notulen van de Raad van Bestuur.

Teneinde duidelijk de verantwoordelijkheden af te baken menen we dat de toevoeging 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. Deze toevoeging sluit bovendien aan met - en verduidelijkt, de laatste zin van para 64 nl "...zonder zich evenwel in de plaats te stellen van het bestuursorgaan."

Para 66

66. 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 dienen te worden vermeld maar enkel het "feit" van het ontbreken van relevante gegevens. De aangegeven toevoeging dient dit te verduidelijken.

Para A44

A44. 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.

In het verlengde van de vorige comments is het van belang dat hier duidelijk wordt aangegeven dat de "afzonderlijke omschrijving"³ 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. Dit blijkt niet duidelijk uit huidige formulering.

Mits deze verduidelijking zou dit volledig aansluiten met para 64 "**...zonder zich evenwel in de plaats te stellen van het bestuursorgaan.**" 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 geredimeerd en de commissaris zich ontegensprekelijk in de plaats stelt van het bestuursorgaan.

3° Verslag van niet-bevinding

Para 74

Teneinde zijn verslag van niet-bevinding, **bestemd voor** de algemene vergadering van aandeelhouders en **gericht aan het bestuursorgaan**, op te stellen, dient de commissaris gebruik te maken van het modelverslag in bijlage 7 van deze norm.

³ "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.

De nuance “bestemd voor de AV” tov “gericht aan het bestuursorgaan”, mist duidelijkheid aan wie de brief dient geadresseerd te worden. Dit wordt niet duidelijker in het modelverslag waarnaar verwezen wordt. Bovendien stelt het modelverslag in haar algemene titel: “... gericht aan de algemene vergadering van ...”. Dit lijkt haaks te staan op de formulering van para 74. Aldus zijn we van oordeel dat paragraaf 74 meer duidelijkheid dient te geven op dit vlak in die zin dat het verslag dient “gericht” te zijn aan de algemene vergadering maar dat de commissaris wel aan de raad van bestuur een brief/schrijven moet richten met in bijlage zijn verslag van niet-bevinding, waarin aan de raad van bestuur wordt gevraagd een algemene vergadering bijeen te roepen om te beraadslagen over dit verslag.

4° Nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening en van de door artikel 100, §1, 5°, 6°/1 et 6°/2 en §2 van het Wetboek van vennootschappen beoogde documenten, zoals vermeld tijdens de controle van de jaarrekening van het voorgaand boekjaar, en eventuele verklaringen daaromtrent.

Para 76

“...is het aannemelijk dat de commissaris dit niet zelf nagaat voor zover hij met betrekking tot deze aangelegenheid een bevestiging verkrijgt vanwege de leiding (in de zin van paragraaf 6173), dat de neerlegging bij de griffie is uitgevoerd, waarbij in de bijlage van de bevestigingsbrief een kopie van de neergelegde jaarrekening van het voorgaand boekjaar en van het neergelegd commissarisverslag wordt opgenomen.”

Onverminderd het pragmatische van deze aanpak en het bijkomend gemak voor de commissaris, verwondert deze norm ons enigszins gezien we hier een controleprocedure die behoort tot de taak van de commissaris en die zuiver “factual” is, substitueren door een bevestiging van bedrijfsleiding. Principieel kan een bevestigingsbrief de commissaris niet ontslaan van de onderliggende procedures. Dit lijkt hier niet te rijmen.

Para 79

“...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,...”

In het voorval van deze casus dient deze norm o.i. bijkomende verduidelijking te brengen mbt de te ondernemen stappen van de commissaris.

5° Jaarverslag

A16 “Indien een entiteit voldoet aan de wettelijke voorwaarden om geen jaarverslag te moeten opstellen en het bestuursorgaan formeel beslist om toch een jaarverslag op te stellen overeenkomstig de bepalingen van artikel 96 of 119 van het Wetboek van vennootschappen, spreekt de commissaris zich uit overeenkomstig de bepalingen van deze norm. ...”

Wij begrijpen dat ook de mogelijkheid bestaat dat indien een entiteit voldoet aan de wettelijke voorwaarden om geen jaarverslag te moeten opstellen en het bestuursorgaan formeel beslist om toch een jaarverslag op te stellen dat NIET overeenkomstig de bepalingen van artikel 96 of 119 van het Wetboek van vennootschappen, is opgesteld.

Deze norm dient o.i. te verduidelijken welke impact dit heeft op het verslag betreffende overige wet en regelgeving gestelde eisen; nl hoort de commissaris expliciet melding te maken inzake het “vrijwillige” verslag maar dat niet conform de bepalingen van artikel 96 of 119 van het Wetboek van vennootschappen, is opgesteld.

6° Wijziging door de algemene vergadering van het voorstel tot winstverdeling (Par. 75)

A47a. “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 commissaris verslag via de notulen van de algemene vergadering en niet via een eigenlijke aanpassingen 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 onvoldoenden 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.

7° Overige informatie (ISA 720)

Para A35

ISA 720 (Herzien) geeft een aantal voorbeelden van rapporten, die wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van “andere informatie opgenomen in het jaarrapport”:

Duurzaamheidsverslagen

Rapporten over diversiteit en gelijke behandeling

.....

We vragen ons af of dit tot niet tot conflicten/verwarring kan gaan leiden met de vereisten van de niet-financiële informatie directieve die ook in België van toepassing zal worden gemaakt vanaf boekjaar 2017 en voor publieke vennootschappen van een bepaalde grootte. Daarbij is er een plicht voor de statutaire auditor om een “check” op deze informatie te doen en om te bevestigen dat deze consistent is met de informatie waarover hij beschikt in het kader van zijn/haar mandaat. Als deze informatie wordt gegeven in een apart rapport en het verslag van de raad van bestuur refereert hiernaar, dan kan er verwarring ontstaan. Moet er in de norm dan niet beter een voetnoot worden opgenomen van hoe men de link ziet met de vereisten van de niet-financiële informatie directieve?

Met dank voor de mogelijkheid die werd geboden om onze commentaren op dit ontwerp over te maken en in de hoop dat onze bemerkingen in rekening zullen kunnen genomen worden.

Hoogachtend,

Ernst & Young bedrijfsrevisoren BCVBA
Harry Everaerts, Vennoot
Professional Practice Director