

# HET COMMISSARISVERSLAG

## NIEUWE STRUCTUUR, NIEUWE INHOUD



# HET COMMISSARISVERSLAG BESTEMD VOOR DE VENNOOTSCHAPPEN<sup>1</sup>

## 1. INLEIDING

Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) tracht steeds zijn werkzaamheden zo kwaliteitsvol mogelijk uit te voeren zonder de samenhang van het normatief kader uit het oog te verliezen en dit in het algemeen belang. Vanuit dit oogpunt en teneinde rekening te houden met de in de volgende paragraaf opgenomen wijzigingen, alsook met de wijzigingen die betrekking hebben op de onlangs herziene internationale controlestandaarden, heeft het IBR twee ontwerpen van normen die het commissarisverslag aan de nieuwe bepalingen aanpassen, aan openbare raadpleging voorgelegd. Hoewel deze normen tot op heden nog niet zijn goedgekeurd door de vereiste instanties (Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de minister van Economie), is dit document gebaseerd op de huidige ontwerpen. Omdat dit onderworpen is aan eventuele later door te voeren wijzigingen, is dit document enkel van toepassing op de commissarisverslagen die worden uitgebracht over het boekjaar 2017.

De wijzigingen aan de wetgevende en regelgevende kaders met betrekking tot het commissarisverslag houden verband met de inwerkingtreding van de Europese Verordening betreffende de audithervorming van toepassing op de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang, de omzetting van de Europese Richtlijn betreffende de audithervorming van toepassing op de wettelijke controle van alle entiteiten, de omzetting van de Boekhoudrichtlijn die geleid heeft tot een wijziging van het Wetboek van vennootschappen, de omzetting van de Europese Richtlijn betreffende de bekendmaking van niet-financiële informatie, alsook met de Wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

## 2. ONTWIKKELINGEN IN HET COMMISSARISVERSLAG

De belangrijkste wijzigingen kunnen als volgt worden samengevat:

- Het commissarisverslag vermeldt nu de organen die betrokken waren bij de benoemingsprocedure van de commissaris en bevat gedetailleerde informatie over het mandaat;
- Het verslag over de controle van de jaarrekening vangt voortaan aan met de secties "Oordeel" en "Basis voor het oordeel";
- De verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan en van de commissaris zijn nader uitgewerkt;
- De controlewerkzaamheden worden uitvoeriger beschreven voor meer duidelijkheid met het oog op een beter begrip van de draagwijdte van het oordeel;
- Er wordt dieper ingegaan op het in overweging nemen van de aspecten met betrekking tot de continuïteit;
- Het verslag betreffende de overige door wet- en regelgeving gestelde vereisten is aanzienlijk aangevuld naar aanleiding van de recente wetswijzigingen.

Ten slotte legt de wetgever voortaan de commissaris op om een verslag van niet-bevinding, bestemd voor de algemene vergadering van aandeelhouders en gericht aan het bestuursorgaan, op te stellen indien het bestuursorgaan in gebreke blijft om hem diverse documenten (over het algemeen de jaarrekening, maar het bestuursorgaan dient tevens het jaarverslag, enz. te bezorgen) binnen de wettelijke termijn te overhandigen en indien de commissaris hierdoor niet in staat is om de termijnen na te leven die in het Wetboek van vennootschappen zijn voorgeschreven in verband met de terbeschikkingstelling van zijn eigen verslag.

<sup>1</sup> Het betreft hier een entiteit anders dan een organisatie van openbaar belang (OOB), een genoteerde entiteit, een vzw, een ivzw, of een stichting.

In de praktijk zal de commissaris het hebben over het eerste en het tweede deel van het commissarisverslag.

Degenen die tussenkomen in de benoemingsprocedure (algemene vergadering, bestuursorgaan, in voorkomend geval auditcomité en/of ondernemingsraad en/of rechtbank) worden vermeld, alsook het aantal opeenvolgende boekjaren gedurende dewelke de commissaris de wettelijke controle van de jaarrekening heeft uitgevoerd.

Het gestandaardiseerd verslag maakt de internationale vergelijkbaarheid mogelijk en bevordert nauwkeurigheid, hetgeen bijdraagt tot het begrip dat derden hebben van het oordeel.

De titel maakt het mogelijk om onmiddellijk de aard van het oordeel voortvloeiend uit de externe en onafhankelijke oordeelsvorming van de commissaris te begrijpen. Het betreft hier de overtuiging van de commissaris die hij meedeelt aan de lezer van het verslag. Er bestaan in principe vier soorten van oordeel: het oordeel zonder voorbehoud, het oordeel met voorbehoud, een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding (cf. infra).

Het verslag verduidelijkt dat het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel wordt gehanteerd. In bepaalde vennootschappen wordt verwezen naar andere verslaggevingsstandaarden en in het algemeen naar de standaarden van de International Accounting Standards Board (IFRS).

De commissaris moet de van toepassing zijnde standaarden naleven. De standaarden zoals opgesteld door een onafhankelijke instantie (IAASB) onder het toezicht van internationale organen, worden in België goedgekeurd door de vereiste instanties (Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de minister van Economie), na een strenge openbare raadplegingsprocedure.

De onafhankelijkheid is van essentieel belang voor de commissaris en er worden hem in dit verband tal van onlangs versterkte wettelijke en reglementaire voorschriften opgelegd (zie ook infra). Deze vermelding zal het vertrouwen van gebruikers van de jaarrekening in de door de commissaris verrichte werkzaamheden kunnen vergroten.

Deze door het Wetboek van vennootschappen vereiste vermelding dient te worden aangepast indien de commissaris geen medewerking heeft gekregen van de bestuurders, zoals de wet het oplegt. Dit zou overigens ook de weg kunnen openen voor vervolging van degenen die de controle verhinderen.

De jaarrekening wordt duidelijk aangeduid door verwijzing naar drie belangrijke parameters: de datum waarop de jaarrekening werd opgesteld, het balanstotaal en het resultaat van het boekjaar.

## 3. VOORBEELD VAN COMMISSARISVERSLAG

### VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN [DE VENNOOTSCHAP \_\_\_] OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP \_\_\_\_20\_\_

In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] (de "vennootschap"), leggen wij u ons commissarisverslag voor. Dit bevat ons verslag over de controle van de jaarrekening alsook het verslag betreffende de overige door wet- en regelgeving gestelde rapporteringsvereisten in hoofde van de commissaris. Deze verslagen zijn één en ondeelbaar.

Wij werden benoemd in onze hoedanigheid van commissaris door de algemene vergadering van [xx], overeenkomstig het voorstel van het bestuursorgaan. Ons mandaat loopt af op de datum van de algemene vergadering die beraadslagt over de jaarrekening afgesloten op [xx]. Wij hebben de wettelijke controle van de jaarrekening van [de vennootschap\_\_\_] uitgevoerd gedurende [xx] opeenvolgende boekjaren.

#### Verslag over de controle van de jaarrekening

##### Oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben de wettelijke controle uitgevoerd van de jaarrekening van de vennootschap, die de balans op \_\_\_\_20\_\_ omvat, alsook de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op die datum en de toelichting, met een balanstotaal van € \_\_\_\_\_ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € \_\_\_\_\_.

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap 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.

##### Basis voor het oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) zoals van toepassing in België. Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie "Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening" van ons verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die relevant zijn voor de controle van de jaarrekening in België nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de vennootschap de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

## COMMENTAREN ...

De commissaris kan het nodig achten om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een in de jaarrekening opgenomen of toegelichte aangelegenheid die hij, op grond van zijn oordeelsvorming, als essentieel acht voor hun begrip van de jaarrekening. Deze paragraaf brengt de aard van het tot uitdrukking gebracht oordeel niet in het gedrang, is facultatief en zal dus niet in alle verslagen voorkomen.

*Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid*  
(...)

Overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen is enkel het bestuursorgaan (raad van bestuur of zaakvoerder) bevoegd voor het opstellen van de jaarrekening. Krachtens het Wetboek van vennootschappen dient een specifieke bevoegdheidsverdeling in acht te worden genomen: de commissaris kan zich enkel uitspreken over vooraf door het bestuursorgaan vastgestelde documenten. Verder is het van belang dat het bestuursorgaan de toekomstverwachtingen van de vennootschap beoordeelt teneinde hiermee rekening te houden bij de keuze van de waarderingsregels.

*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 de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

Bij het opstellen van de jaarrekening is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het inschatten van de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven, het toelichten, indien van toepassing, van aangelegenheden die met continuïteit verband houden en het gebruiken van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuursorgaan het voornemen heeft om de vennootschap te liquideren of om de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of geen realistisch alternatief heeft dan dit te doen.

Met het oog op het bepalen van de waarde van de afwijkingen van materieel belang waarboven het oordeel dient te worden aangepast, hanteert de commissaris, volgens zijn professionele oordeelsvorming, criteria zoals het eigen vermogen, het resultaat van het boekjaar, enz. Deze waarde wordt soms aangeduid als "materialiteit" of "materialiteitsniveau".

Deze sectie laat de lezer van het verslag toe om de door de commissaris gevolgde aanpak met het oog op het verwezenlijken van de door de wet vastgelegde doelstellingen te begrijpen.

*Verantwoordelijkheden van de commissaris voor de controle van de jaarrekening*

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de jaarrekening als geheel geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een commissarisverslag waarin ons oordeel is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de ISA's is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer die bestaat. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze jaarrekening, beïnvloeden.

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de vennootschap;
- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen;

De controle is alleen mogelijk in het kader van een adequate interne beheersing. De interne beheersing is een proces opgezet door het bestuursorgaan om, onder andere, de activiteiten van de vennootschap te beheersen, de doeltreffendheid ervan te waarborgen en rekening te houden met de significante risico's. De commissaris attesteert niet de kwaliteit van de interne beheersing en indien deze laatste significante tekortkomingen vertoont, deelt de commissaris deze aan het bestuursorgaan mee en werkt hij verdere controlewerkzaamheden uit.

De controle wordt verricht op basis van een risicoanalyse zodat de commissaris zich kan richten op de meest significante elementen die aan de oorsprong van afwijkingen van materieel belang (fraude of fouten) kunnen liggen. De controle laat niettemin toe om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over het ontbreken van materiële onjuistheden en biedt geen absolute waarborg.

De commissaris is onafhankelijk en handhaaft een professioneel-kritische instelling gedurende de hele controleopdracht teneinde zich te vergewissen van de betrouwbaarheid van de verkregen informatie.

Hoewel de commissaris geen enkele mate van zekerheid over de continuïteit van de vennootschap verstrekt, dient hij alert te zijn voor elke onzekerheid van materieel belang die de toekomst van de vennootschap in gevaar zou kunnen brengen en heeft hij meldingsplicht in geval van het bestaan van een onzekerheid (cf. infra).

De communicatie met het bestuursorgaan is essentieel voor de goede uitvoering van de controle tijdens de hele duur ervan. Bovendien is de commissaris, gelet op zijn bekwaamheden en uitgevoerde werkzaamheden, vaak in staat om aanbevelingen uit te brengen, hetgeen een bijkomende meerwaarde betekent voor zijn tussenkomst.

Dit verslag herneemt de verklaringen en vermeldingen zoals vereist door wet- en regelgeving, alsook door de normen van het IBR. Het modelverslag hieronder zal worden opgesteld wanneer de commissaris geen aanmerkingen heeft en beoogt de meest voorkomende situaties. Het is hier niet mogelijk om alle vermeldingen op te nemen die in dit verslag moeten voorkomen omdat dit afhankelijk is van de specifieke situatie van de betrokken vennootschap.

De door de commissaris uitgevoerde verificaties houden rekening met de van materieel belang zijnde aspecten en het verslag zal in het algemeen geen melding maken van de elementen die worden geacht niet van materieel belang te zijn.

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen dient de commissaris zich ervan te vergewissen dat het jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening en dat de hierin besproken aangelegenheden volledig zijn. Bovendien moet hij erover waken dat het jaarverslag geen van materieel belang zijnde afwijkingen bevat ten aanzien van de informatie waarover hij beschikt. Als hij een probleem vaststelt, dient de commissaris dit duidelijk te vermelden.

- het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons commissarisverslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de jaarrekening, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons commissarisverslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de vennootschap haar continuïteit niet langer kan handhaven;
- het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening, en van de vraag of de jaarrekening de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld.

Wij communiceren met het bestuursorgaan onder meer over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante controlebevindingen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die wij identificeren gedurende onze controle.

### Verslag betreffende de overige door wet- en regelgeving gestelde rapporteringsvereisten in hoofde van de commissaris

#### *Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan*

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag en van de documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd, voor het naleven van de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die van toepassing zijn op het voeren van de boekhouding, alsook voor het naleven van het Wetboek van vennootschappen en van de statuten van de vennootschap.

#### *Verantwoordelijkheden van de commissaris*

In het kader van ons mandaat en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm<sup>2</sup> bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA's), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, het jaarverslag en bepaalde documenten die overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften dienen te worden neergelegd, alsook de naleving van bepaalde verplichtingen uit het Wetboek van vennootschappen en van de statuten te verifiëren, alsook verslag over deze aangelegenheden uit te brengen.

#### *Aspecten betreffende het jaarverslag*

Na het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op het jaarverslag, zijn wij van oordeel dat dit jaarverslag overeenstemt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar en is opgesteld overeenkomstig de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen.

<sup>2</sup> Omdat de herziening van de Belgische bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA's) die door de Raad van het IBR werd doorgevoerd in 2018 nog in een ontwerpfase is (cf. supra, inleiding), zal het commissarisverslag uitgebracht over het boekjaar 2017 in principe geen melding maken van de woorden "(herzien in 2018)".

Wanneer de vennootschap een jaarrapport opstelt (dat uitgebreidere informatie verstrekt dan de informatie opgenomen in het jaarverslag), dient de commissaris aan te geven welke informatie onderzocht wordt.

De structuur en inhoud van de sociale balans – een instrument dat gebruikt wordt voor het analyseren van de werkgelegenheidsontwikkeling en de impact van de maatregelen ter bevordering van de werkgelegenheid – wordt zorgvuldig onderzocht door de commissaris die vervolgens zijn conclusie hieromtrent formuleert.

In bepaalde gevallen moet de commissaris de structuur en inhoud van bepaalde neer te leggen documenten zorgvuldig onderzoeken en vervolgens zijn conclusie hieromtrent formuleren.

De geestesonafhankelijkheid en schijnbare onafhankelijkheid zijn twee onafscheidbare begrippen die van fundamenteel belang zijn voor het waarborgen van een kwalitatieve externe oordeelsvorming. De commissaris moet bovendien aan strenge regels voldoen en volledig transparant zijn ingeval hij bijkomende opdrachten heeft verricht en aanvullende honoraria heeft ontvangen voor opdrachten die met de wettelijke controle van de jaarrekening verenigbaar zijn. Aan de hand van deze verklaring, eventueel aangepast aan de omstandigheden, kan de lezer worden geïnformeerd en gerustgesteld.

De hiernavolgende vermeldingen zijn de meest voorkomende en stellen de lezer in staat om te bepalen in welke mate de vennootschap aan de diverse door wetgeving gestelde vereisten heeft voldaan.

Deze vermeldingen worden aangevuld, onder andere bij het uitkeren van een interimdividend of het vaststellen van belangenconflicten.

In de context van onze controle van de jaarrekening, zijn wij tevens verantwoordelijk voor het overwegen, in het bijzonder op basis van de kennis verkregen in de controle, of het jaarverslag een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u geen afwijking van materieel belang te melden.

Wij drukken geen enkele mate van zekerheid uit over het jaarverslag.

### *Vermelding betreffende de sociale balans*

De sociale balans neer te leggen bij de Nationale Bank van België overeenkomstig artikel 100, § 1, 6°/2 van het Wetboek van vennootschappen, bevat, zowel qua vorm als qua inhoud, alle door dit Wetboek voorgeschreven inlichtingen en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van ons mandaat.

*Vermelding betreffende de overeenkomstig artikel 100, §1, 5° en 6°/1 van het Wetboek van vennootschappen neer te leggen documenten*  
(...)

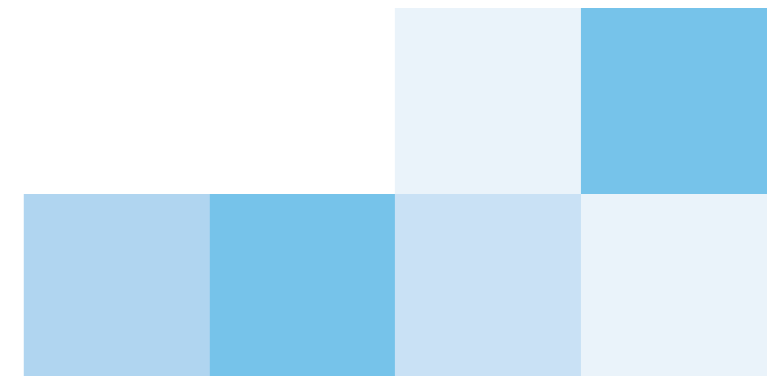
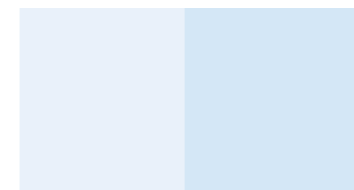
### *Vermeldingen betreffende de onafhankelijkheid*

Ons bedrijfsrevisorenkantoor heeft geen opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening verricht, en is in de loop van ons mandaat onafhankelijk gebleven tegenover de vennootschap.

### *Andere vermeldingen*

- Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.
- Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen.

Vestigingsplaats, datum en handtekening  
Commissaris



## 4. SPECIFIEKE ASPECTEN

### SOORTEN VAN OORDEEL

Zoals hierboven vermeld, bestaan er vier soorten van oordeel.

Het oordeel zonder voorbehoud komt het meest voor. Dit oordeel vloeit voort uit het feit dat de commissaris voldoende kwalitatieve en kwantitatieve controle-informatie heeft verkregen om te concluderen dat de jaarrekening niet wordt beïnvloed door afwijkingen van materieel belang, met andere woorden, dat gebruikers van de jaarrekening bij het nemen van hun beslissingen vertrouwen kunnen hebben in de opgenomen cijfers.

Het oordeel met voorbehoud wordt in het algemeen tot uitdrukking gebracht wanneer de commissaris van oordeel is dat de jaarrekening afwijkingen bevat die de beslissingen van gebruikers van de jaarrekening kunnen beïnvloeden en wordt terdege verantwoord in een afzonderlijke sectie genaamd "Basis voor het oordeel met voorbehoud".

Indien de commissaris van oordeel is dat de jaarrekening grondig wordt beïnvloed door afwijkingen van materieel belang en dat de jaarrekening geen getrouw beeld geeft, brengt hij een zogenaamd "afkeurend oordeel" tot uitdrukking.

Tot slot, wanneer de commissaris niet in staat is om kwalitatieve en kwantitatieve controle-informatie te verkrijgen teneinde een oordeel te vormen, zal hij zich moeten onthouden om een oordeel tot uitdrukking te brengen.

### CONTINUÏTEIT

Bepaalde vennootschappen kunnen worden geconfronteerd met onzekerheden van materieel belang over het voortzetten van hun bedrijf. Verschillende scenario's zijn mogelijk, maar het meest voorkomende scenario is dat waarbij de commissaris, aan de hand van een passende toelichting in de jaarrekening over

deze onzekerheden, de aandacht van de gebruiker van de jaarrekening als volgt hierop vestigt:

*Wij vestigen de aandacht op toelichting VOL \_\_\_ van de jaarrekening waarin vermeld staat dat \_\_\_\_\_. Zoals vermeld in toelichting VOL \_\_\_ vormen deze gebeurtenissen en omstandigheden, tezamen met overige aangelegenheden die in toelichting VOL \_\_\_ uiteengezet zijn, een aanwijzing dat een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die significante twijfel kan doen rijzen over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven. Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het bestuursorgaan lijkt ons evenwel gepast en ons oordeel is niet aangepast met betrekking tot deze aangelegenheid.*

### VERSLAG VAN NIET-BEVINDING

Zoals hierboven uiteengezet, is het mogelijk dat de commissaris ertoe wordt gebracht een verslag van niet-bevinding uit te brengen. Dit verslag zou als volgt kunnen luiden:

*In het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening van uw vennootschap, brengen wij u verslag uit in het kader van ons mandaat van commissaris, in toepassing van artikel 143, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen.*

*Op datum van onderhavig verslag stellen wij vast dat wij de jaarrekening zoals afgesloten door het bestuursorgaan nog niet hebben ontvangen. Bijgevolg zijn wij niet in staat om ons commissarisverslag bestemd voor de algemene vergadering op te stellen, noch om de termijnen na te leven die in het Wetboek van vennootschappen zijn voorgeschreven in verband met de terbeschikkingstelling ervan.*

*Wij hebben het bestuursorgaan herinnerd aan de wettelijke verplichting betreffende de door het Wetboek van vennootschappen vastgelegde termijnen voor het overhandigen van de vereiste documenten aan de commissaris en de aandeelhouders.*

*Onderhavig verslag is niet het commissarisverslag bedoeld in artikelen 143, eerste lid, en 144 van het Wetboek van vennootschappen en kan niet worden gebruikt om te voldoen aan de vereiste van artikel 100, § 1, 4° van het Wetboek van vennootschappen.*

## 5. DE OPDRACHT VAN DE COMMISSARIS

De opdracht van de commissaris wordt omschreven door het Wetboek van vennootschappen. Hij wordt benoemd door de algemene vergadering en is belast met :

- De controle van de betrouwbaarheid van de jaarrekening ;
- Het nazicht van het jaarverslag, de neerlegging bij de Nationale Bank van België van bepaalde documenten en van de naleving door het bestuursorgaan van het Wetboek van vennootschappen en de statuten ; en
- Het uitbrengen van een verslag over deze aangelegenheden.

Het commissarisverslag is het resultaat van belangrijke controlewerkzaamheden. Het is het enige middel waarover de commissaris beschikt om zich tot de aandeelhouders en derden te richten om hen zijn oordeel over zijn opdracht mee te delen.

### DIENSTVERLENING AAN DE ONDERNEMINGEN...

Het voornaamste doel van de tussenkomst van de commissaris bestaat erin te bevestigen dat de informatie, die de leiding verstrekt aan de aandeelhouders, betrouwbaar is. Hij is geen censor die goedkeurt of veroordeelt. Hij draagt bij tot de goede werking van de informatie- en controleprocedures binnen de ondernemingen. Vandaar dat hij zich in de eerste plaats ten dienste stelt van de onderneming. Hij neemt een centrale plaats in binnen hetgeen algemeen wordt aangeduid als corporate governance.

In een complexe wereld waarin de informatievereisten steeds belangrijker worden, brengt de commissaris zoveel mogelijk zekerheid met betrekking tot de financiële informatie die door ondernemingen wordt bekendgemaakt.

### ...EN WAARBORG VAN HET ALGEMEEN BELANG...

De jaarrekening van een vennootschap is ook bestemd voor personen die niet behoren tot de bestuurders, noch het aandeelhouderschap. Denken we aan personeelsleden, bankiers, leveranciers, klanten, investeerders en toekomstige partners alsook aan de publieke overheden, in het bijzonder de fiscale. Daarom heeft de wet een systeem van openbaarmaking georganiseerd, dat onder het beheer staat van de Nationale Bank van België.

Iedereen die deze jaarrekening raadpleegt heeft het recht op zekerheden die voortvloeien uit de controle van de rekeningen. De commissaris neemt niet deel aan de opstelling van de jaarrekening en kan aldus, als onafhankelijk beroepsbeoefenaar die volledig buiten de bekommernissen van de bestuurders staat, de rekeningen aan een objectief oordeel onderwerpen.

### ...ONDER EEN EXTERN TOEZICHT

Een externe bevoegde instantie (het College van Toezicht op de Bedrijfsrevisoren) werd recent opgericht als volledig onafhankelijk orgaan van het beroep en rechtstreeks belast met de kwaliteitscontrole van en het toezicht op alle bedrijfsrevisoren.

### DE CONTROLE VAN DE JAARREKENING STAAT CENTRAAL IN HET COMMISSARISVERSLAG

Het oordeel van de commissaris betreft in de eerste plaats de jaarrekening. Het gaat erom te weten in welke mate deze rekeningen een getrouw beeld geven van het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van het afgesloten boekjaar, waarbij de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen worden nageleefd.

- Het beeld moet getrouw zijn opdat de gebruiker zijn beslissingen kan nemen zonder misleid te worden door een inlichting die kennelijk bedrieglijk is.

- De regelmatigheid van de jaarrekening – m.a.w. de naleving van een geheel van principes en normen vastgelegd door de reglementering of door de doctrine, alsook van waarderingsregels waarvoor de onderneming zelf heeft geopteerd – is van fundamenteel belang voor de commissaris. Deze principes omvatten de begrippen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw.
- De juistheid is een begrip dat in de context van de jaarrekening niet passend is. De jaarrekening is immers precies een weergave van waarden die veranderlijk zijn. De vermoedelijke levensduur van vaste activa is niet “meer juist” dan een voorziening voor risico’s en kosten of een monetaire wisselkoers!
- Het oordeel wordt verstrekt in een welbepaalde normatieve context, waarnaar verwezen wordt. Het is mogelijk dat een verschillende versie van de jaarrekening wordt opgesteld en een beeld geeft dat in een andere normatieve context door de commissaris eveneens als getrouw wordt beoordeeld. Er bestaat geen universele benadering in verband met de regelmatigheid; het is de relevantie van de norm die van belang is en niet het feit dat de onderneming of de commissaris zich ernaar moet schikken.

#### EEN GEGROND OORDEEL OVER EEN AUDIT

- Het commissarisverslag is het resultaat van systematische controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd overeenkomstig de normen uitgevaardigd door de beroepsinstanties voor de bedrijfsrevisor, rekening houdend met de internationale principes en methoden.
- De opdracht van de commissaris strekt zich uit over het ganse boekjaar. Nog vooraleer de rekeningen worden opgemaakt, onderzoekt de commissaris de specifieke risico’s waaraan de onderneming en haar organisatie zijn blootgesteld, teneinde zijn controles hierop af te stemmen. De

analyse van de systemen wint aan belang indien de informatisering binnen de onderneming ver is doorgedreven.

- De audit geeft tot op zekere hoogte aan (redelijke mate van zekerheid) dat de jaarrekening geen van materieel belang zijnde afwijkingen bevat, doch verleent geen enkele absolute zekerheid. De gevolgde procedures steunen op een administratieve organisatie die bepaalde onvolmaaktheden kan hebben. Er worden o.a. steekproeven gebruikt maar die vormen slechts een relatief bewijs.
- Het significant (of betekenisvol) karakter van een onjuistheid moet door de commissaris worden beoordeeld in functie van het belang van de informatie voor de gebruiker van de jaarrekening. En dit is in de eerste plaats de algemene vergadering van de aandeelhouders.

#### BIJKOMENDE RAPPORTERINGSVEREISTEN IN HOOFDE VAN DE COMMISSARIS DIE VOORTVLOEIEN UIT ANDERE WET- OF REGELGEVING GESTELDE EISEN

Het Wetboek van vennootschappen legt de commissaris bijkomende verificaties en rapporteringsverplichtingen op. Bepaalde zijn niet volledig vreemd aan de boekhoudkundige en financiële inlichtingen, bijvoorbeeld het nazicht van het jaarverslag of van het voeren van de boekhouding. Andere verklaringen staan er daarentegen volledig buiten, bijvoorbeeld de bepalingen in verband met de naleving van de wettelijke regels inzake belangenconflicten. Om elke eventuele onduidelijkheid te voorkomen, worden deze bijkomende vermeldingen opgenomen in een afzonderlijk deel van het commissarisverslag.

