

## Samenvatting van de voornaamste nieuwigheden als gevolg van de nieuwe en herziene ISA's

### Publicatie in het kader van de openbare raadpleging betreffende het nieuw ontwerp van norm tot wijziging van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België (21/12/2017 - 25/01/2018)

#### I. Inleiding

- (1) Sinds 2008 is het Belgisch normatief kader grondig geëvolueerd met, onder meer, de toepassing van de ISA's in 2012 (voor de controle van organisaties van openbaar belang) en in 2014 (voor de controle van alle entiteiten). Vandaag, na deze twee belangrijke data, staan we aan de vooravond van belangrijke nieuwe veranderingen in het normatief kader.

Het betreft hoofdzakelijk:

- de goedkeuring van een nieuwe ISA en de herziening van bepaalde ISA's (punt II van deze nota), alsook hun vertaling naar het Nederlands en het Frans (punt VIII van deze nota);
- de omzetting van de boekhoudrichtlijn (punt III van deze nota) die geleid heeft tot een wijziging van de artikelen 100, 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen en de omzetting van de Europese richtlijn met betrekking tot niet-financiële informatie die geleid heeft tot een wijziging van de artikelen 96, 100, 119, 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen;
- de Europese Verordening met betrekking tot de audithervorming van toepassing op de wettelijke controle van de organisaties van openbaar belang (punt IV van deze nota);
- de omzetting van de Europese Richtlijn met betrekking tot de audithervorming van toepassing op de wettelijke controle van alle entiteiten (punt V van deze nota); alsook
- het nieuw ontwerp van norm tot wijziging van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België (punt VI van deze nota);
- en de toekomstige voorstellen van wijzigingen aan de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's (punt VII van deze nota).

- (2) De nieuwe en herziene ISA's, zoals deze door IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) werden aangenomen en op internationaal niveau van toepassing zijn op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2016 worden afgesloten, zijn de volgende:

- |                               |  |
|-------------------------------|--|
| - ISA 260 (Herzien) -         | Communicatie met de met <i>governance</i> belaste personen   |
| - ISA 315 (Herzien) -         | Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving                         |
| - ISA 570 (Herzien) -         | Continuïteit   |
| - ISA 610 (Herzien in 2013) - | Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors   |
| - ISA 700 (Herzien) -         | Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten  |
| - ISA 701 (Nieuw) -           | Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant  |
| - ISA 705 (Herzien) -         | Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor  |
| - ISA 706 (Herzien) -         | Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor |

- ISA 720 (Herzien) - De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie

Deze 9 standaarden hebben geleid tot belangrijke overeenstemmende wijzigingen, uitgebreid, voor wat de Franstalige versies van de ISA's betreft, door een groot aantal vormelijke wijzigingen die aangebracht werden door de Europese Commissie in 2013 in het kader van het vertalingsproject.

- (3) Er moet echter vastgesteld worden dat, met uitzondering van de nieuwe ISA 701 – die van toepassing is voor de audit van genoteerde entiteiten (en, rekening houdend met het ontwerp van norm tot wijziging van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België, in het kader van de Europese Verordening zou toegepast worden voor de controle van organisaties van openbaar belang) – en van de aanpassingen ingevolge de herziening van ISA 720, slechts een beperkt aantal nieuwe vereiste werkzaamheden werden geïntegreerd in de herziene ISA's. Aldus kan de focus gelegd worden op een grotere transparantie van de uitgevoerde controle en minder op de werklust.

## II. Samenvatting van de voornaamste nieuwigheden

- (4) Teneinde tegemoet te komen aan de verwachtingen van de beoogde gebruikers van de financiële overzichten en omdat de controleverklaring een kernelement is in de communicatie, heeft de IAASB de informatieve waarde van de controleverklaring verhoogd door meer transparantie omtrent de uitgevoerde controle te bieden. Deze stap heeft tot doel het vertrouwen in de controleverklaring te vergroten en is essentieel bij het versterken van de toegevoegde waarde van de audit en van de relevantie van het beroep van auditor. De maatregel beoogt gevolg te geven aan de verwachtingen omtrent de informatieve waarde van het commissarisverslag na de crisis van 2008.
- (5) Deze maatregel werd geconcretiseerd door de goedkeuring van een nieuwe ISA en door de herziening van verschillende andere ISA's, die in hoofdzaak volgende aspecten behandelden:

1. **De structuur van de controleverklaring** (ISA 700 (Herzien)) werd grondig gewijzigd en de inhoud ervan werd versterkt en verbeterd:

- Het controleoordeel wordt de eerste sectie in de controleverklaring.
- De communicatie rond de verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan en van de auditor inzake de continuïteit van de entiteit werd verbeterd.

Bovendien werden nieuwe vereiste werkzaamheden ingevoerd (ISA 570 (Herzien)) die van de auditor een beoordeling vereisen van de adequaatheid van de toelichtingen indien sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. De informatie dient opgenomen te worden in de toelichting bij de jaarrekening, maar kan hierin voortaan ook opgenomen worden door kruisverwijzingen naar een document dat gelijktijdig met de financiële overzichten beschikbaar is. Deze mogelijkheid werd ingevoerd bij de herziening van de definitie van "financiële overzichten" uit ISA 200.13(f).

Indien daarenboven een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot de continuïteit bestaat en de toelichting daaromtrent adequaat is, dient de auditor een

specifieke sectie onder de titel « Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit » op te nemen. Indien niet, zal een aangepast oordeel tot uitdrukking dienen te worden gebracht.

- De uitdrukkelijke bevestiging door de auditor is vereist van de naleving van de onafhankelijkheidsregels en de ethische regels in overeenstemming met de deontologische vereisten die van toepassing zijn op de controle van de jaarrekening.
  - De beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor en van de uitgevoerde controlewerkzaamheden werd sterk uitgebreid, hetgeen een betere communicatie bevordert naar de beoogde gebruikers van de jaarrekening.
2. Een nieuwe sectie (ISA 701) onder de titel **“Kernpunten van de controle”** is verplicht op te nemen in de controleverklaring in het geval van genoteerde vennootschappen en is optioneel voor de andere. De Europese Verordening vereist een beschrijving van de als meest significant ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de context van een organisatie van openbaar belang, waarvoor ISA 701 van toepassing zou worden.

De voor deze sectie vereiste werkzaamheden worden behandeld door ISA 701 en kunnen als volgt samengevat worden.

- Nadat hij zich een oordeel heeft gevormd over de financiële overzichten, dient de auditor de kernpunten van de controle te bepalen, hetzij de aangelegenheden die, in de professionele oordeelsvorming van de auditor, het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode, en deze te beschrijven in zijn controleverklaring.
- Kernpunten van de controle worden geselecteerd uit de aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de met *governance* belaste personen. Bij deze bepaling dient de auditor rekening te houden met het volgende: (i) gebieden met een hoger risico op een afwijking van materieel belang of significante risico's geïdentificeerd, (ii) significante oordeelsvormingen met betrekking tot gebieden in de financiële overzichten die significante oordeelsvorming van het management betreffen, met inbegrip van schattingen met een hoge schattingsonzekerheid, en (iii) het effect op de controle van significante gebeurtenissen of transacties die zich tijdens de verslagperiode hebben voorgedaan.
- De beschrijving van de kernpunten van de controle dient een verwijzing te bevatten naar eventuele daarmee verband houdende toelichtingen daarop in de financiële overzichten en dient de vraag te behandelen waarom de aangelegenheid was beschouwd als meest significant in de controle en derhalve is bepaald als kernpunt van de controle en aan te geven op welke wijze hierop tijdens de controle was ingespeeld.
- ISA 701 beschrijft ook de omstandigheden waarin een aangelegenheid die als kernpunt wordt bepaald, niet wordt gecommuniceerd (verwachte nadelige gevolgen), en vereist, indien de auditor bepaalt dat er geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren, dat hij een vermelding hierover opneemt.

Verschillende ISA's dienden aangepast te worden teneinde rekening te houden met de nieuwe ISA 701. Het gaat hierbij hoofdzakelijk over ISA 260 (Herzien), die de communicatie met de met *governance* belaste personen beoogt en waarin de toepassingsgerichte teksten werden aangevuld door verschillende voorbeelden die de kwaliteit en de transparantie van de communicatie met de met *governance* belaste personen. Vervolgens werd de coherentie met ISA 210 (inzake de opdrachtvoorwaarden) en ISA 706 (Herzien) (inzake de paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring).

3. De **verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie** (ISA 720 (Herzien)), al dan niet financieel, opgenomen in het jaarverslag van een entiteit, werden grondig gewijzigd. Aangezien het jaarrapport essentieel is voor investeerders, is het in het algemeen belang dat de auditor dit op "intelligente" wijze leest. Deze lezing beoogt (a) te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de financiële overzichten, (b) te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de auditor verkregen in de controle, (c) op passende wijze te reageren wanneer de auditor constateert dat dergelijke inconsistenties van materieel belang lijken te bestaan of wanneer de auditor zich er anderszins van bewust wordt dat andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten, en (d) overeenkomstig deze ISA te rapporteren.
4. Verscheidene ISA's werden herzien opdat de auditor tijdens het gehele controleproces nog meer aandacht schenkt aan het nazicht van de **toelichtingen in de financiële overzichten**.
5. Tot slot en teneinde volledig te zijn, wordt opgemerkt dat de IAASB in 2013 een aantal kleinere herzieningen van ISA 315 (Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving) en van ISA 610 (Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors), teneinde de notie van "**directe ondersteuning van de interne auditfunctie aan de auditor**" te integreren. Directe ondersteuning beoogt het gebruikmaken van interne auditors om controlewerkzaamheden uit te voeren onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de externe auditor.

### III. De omzetting van de boekhoudrichtlijn en van de richtlijn niet-financiële informatie

- (6) De [Europese Richtlijn 2013/34/EU](#) heeft het voorwerp uitgemaakt van een wet tot omzetting in België die de artikelen 100, 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen wijzigt. Deze wijzigingen zijn van toepassing op de boekjaren die een aanvang nemen na 1 januari 2016, en de gevolgen ervan zullen het voorwerp uitmaken van de wijziging van de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's (zie hieronder).
- (7) De Europese Richtlijn 2014//95/EU tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen, heeft het voorwerp uitgemaakt van een wet tot omzetting in België die de artikelen 96, 100, 119, 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen wijzigt. Deze wijzigingen zijn van toepassing op de boekjaren die aanvangen op 1 januari 2017 of gedurende het

kalenderjaar 2017, en de gevolgen ervan zullen het voorwerp uitmaken van de wijziging van de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's (zie hieronder).

#### **IV. De Europese Verordening betreffende de audithervorming (van toepassing op de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang) met betrekking tot de controleverklaring**

(8) [De Europese Verordening](#) Nr. 537/2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (OOB) is van toepassing op de boekjaren die aanvangen vanaf 17 juni 2016.

(9) Deze Verordening vereist in artikel 10:

- (i) de opname van een nieuwe sectie in de controleverklaring (een beschrijving van de als meest significant ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang (met inbegrip van deze als gevolg van fraude)),
- (ii) een samenvatting van de reactie van de auditor op die risico's, en, indien relevant, belangrijke opmerkingen in verband met die risico's,
- (iii) een toelichting bij de mate waarin de wettelijke controle geacht wordt onregelmatigheden, met inbegrip van fraude, te kunnen opsporen.

(10) Deze elementen stemmen in grote mate overeen met deze vereist door ISA 701 en de verantwoordelijkheden met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten (ISA 240).

(11) Bovenop deze vereisten, dient de controleverklaring:

- (i) te verklaren welke organen betrokken waren bij de aanstelling,
- (ii) de datum van de benoeming en de totale duur van de ononderbroken opdracht te vermelden,
- (iii) te bevestigen dat het auditoordeel consistent is met de aanvullende verklaring aan het auditcomité,
- (iv) te verklaren dat de auditor tijdens de uitvoering van de controle onafhankelijk van de gecontroleerde entiteit is gebleven en dat hij geen verboden niet-controlediensten heeft geleverd, en
- (v) in voorkomend geval, alle verleende diensten, naast de wettelijke controle te vermelden, die niet zijn vermeld in het jaarverslag of in de jaarrekening.

#### **V. Europese Richtlijn betreffende de audithervorming (van toepassing op de wettelijke controle van alle entiteiten) met betrekking tot de controleverklaring**

(12) De [Europese Richtlijn 2014/56/EU](#) betreffende de audithervorming die werd omgezet in Belgisch recht door de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, stelt in artikel 28 de elementen vast die opgenomen moeten worden in de controleverklaring over de wettelijke controle van de financiële overzichten van alle entiteiten. Deze wet is in werking getreden op 31 december 2016.

Openbare raadpleging nieuw ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISA's in België - 2017

(13) De artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen werden derhalve gewijzigd in toepassing van de omzetting van deze richtlijn. Het gaat hierbij voornamelijk om vormelijke wijzigingen. De belangrijkste nieuwe elementen in de controleverklaring zullen zijn :

- (i) de identificatie van de entiteit waarvan de jaarrekening het voorwerp van wettelijke controle is, met vermelding van de jaarrekening en de datum en periode waarop deze betrekking heeft;
- (ii) een verklaring betreffende materiële onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die mogelijk aanzienlijke twijfel doen rijzen over het vermogen van de entiteit om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten;
- (iii) een oordeel en een verklaring, die beide zijn gebaseerd op de in de loop van de controle verrichte werkzaamheden, over de vraag of het jaarverslag
  - a. strookt met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar ;
  - b. opgesteld is overeenkomstig artikel 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen; en
  - c. in het licht van de tijdens de controle verkregen kennis en begrip omtrent de entiteit en haar omgeving, materiële onjuistheden bevat, met opgave van deze onjuistheden.

#### **VI. Nieuw ontwerp van norm tot wijziging van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België**

(14) In 2009 werd een norm aangenomen die de toepassing beoogde van de *Clarified* ISA's voor de controle van de financiële overzichten (audit) en de ISRE's voor de beoordeling van financiële informatie, zoals deze standaarden werden aangenomen door de IAASB op 15 december 2008.

(15) Onderhavige publicatie vergezelt het ontwerp van norm tot wijziging van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België, dat ter [openbare raadpleging](#) werd voorgelegd, lopende van 21 december 2017 tot 25 januari 2018, teneinde de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's, aangenomen door de IAASB (en op internationaal niveau reeds van toepassing op de boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2016), van toepassing te maken in België vanaf de tiende dag volgend op de bekendmaking in het Belgisch Staatsblad van het bericht van de minister die bevoegd is voor Economie. Dit nieuw ontwerp vervangt het ontwerp dat op 30 juni 2016 het voorwerp heeft uitgemaakt van een openbare raadpleging en dat het IBR op verzoek van de minister van Economie diende te wijzigen.

#### **VII. Ontwerp van wijziging van de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's**

(16) In 2013 werd een bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's) - Het commissarisverslag in het kader van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris aangenomen, met als voornaamste doelstelling de commissaris of bedrijfsrevisor toe te laten een verslag op te stellen overeenkomstig de ISA's en de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen. Deze Openbare raadpleging nieuw ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISA's in België - 2017

doelstelling wordt bereikt door het uitvoeren van de werkzaamheden vereist door de ISA's en deze vereist door de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's.

- (17) De wijzigingen aan artikel 144, eerste lid, 9° van het Wetboek van vennootschappen, die voortvloeien uit de omzetting van de boekhoudrichtlijn (zie hiervoor), hebben een rechtstreekse impact op de verklaringen die de commissaris in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen dient te doen. Teneinde de coherentie te verzekeren tussen het wettelijk en het normatief kader, zal een ontwerp van norm tot wijziging van de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's begin 2018 ter [openbare raadpleging](#) worden voorgelegd.
- (18) De wijzigingen aan de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen, die voortvloeien uit de omzetting van de Europese Richtlijn en Verordening betreffende de audithervorming (zie eerder), hebben een impact op de verklaringen die de commissaris in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen dient te doen. Verder hebben de wijzigingen aan de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen die voortvloeien uit de omzetting van de richtlijn niet-financiële informatie (zie eerder), een impact op het oordeel van de commissaris tot uitdrukking gebracht in zijn verslag betreffende organisaties van openbaar belang. Bovendien zullen ook de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's de structuur en de bewoording van het commissarisverslag grondig aanpassen (zie eerder).
- (19) Teneinde gevolg te geven aan deze wijzigingen in het Wetboek van vennootschappen en de wijzigingen voortvloeiend uit de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's, zal een ontwerp van norm tot wijziging van de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's begin 2018 ter openbare raadpleging worden voorgelegd.

#### **VIII. Vertalingen van de nieuwe en herziene ISA's**

- (20) In 2009 heeft het IBR, in samenwerking met de CNCC en de NBA, de vertalingen van de *Clarified* ISA's naar het Frans en het Nederlands afgerond. Voor wat de Nederlandse vertalingen van de standaarden betreft, integreerden de teksten de bemerkingen van het DG Vertalingen van de Europese Commissie die in 2011 werden overgemaakt.
- (21) In 2013 heeft het DG Vertalingen van de Europese Commissie het nazicht van de Franse vertalingen van de ISA's beëindigd. Verscheidene vormelijke wijzigingen werden aangebracht aan de initiële teksten. Alle suggesties werden geanalyseerd door het IBR en de CNCC teneinde de gegrondheid ervan op technisch vlak na te gaan en werden door deze laatste geïntegreerd in 2016.
- (22) Bovendien werden de vertalingen van de nieuwe ISA en van de herziene ISA's afgewerkt en dit in samenwerking met de CNCC, de Hoge Raad van de Franse *Ordre des Experts-comptables* (CSOEC) en de NBA. De Europese Commissie heeft deze vertalingen niet nagekeken.