

4. SPECIFIEKE ASPECTEN VAN DE CONTROLE

4.1. Controle van de inlichtingen opgenomen in de toelichting (1 december 1995)^{96 97}

1. Inleiding

1.1. Het Wetboek van vennootschappen (art. 144) legt de commissaris de verplichting op in zijn verslag te vermelden of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de onderneming, rekening houdend met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn en te verklaren of een passende verantwoording is gegeven in de toelichting. In diezelfde zin bepaalt ook art. 148 van het Wetboek van vennootschappen dat de commissarissen of de revisoren belast met de controle op de geconsolideerde jaarrekening in het bijzonder vermelden of de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van het geconsolideerd geheel rekening houdend met de geldende wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen en of de in de toelichting verstrekte verantwoordingen passend zijn.

In paragraaf 3.4.3. van de algemene controlenormen wordt onderstreept dat de revisor bijzondere aandacht zal besteden aan de gepaste aard van de inlichtingen opgenomen in de toelichting ten aanzien van het getrouwe beeld. De paragrafen 3.4.3. en 3.11.2., eerste lid, gaan in het bijzonder in op de toelichting met betrekking tot de waarderingsregels en de informatie die vereist wordt wanneer regels worden gewijzigd.

Onderhavige aanbeveling heeft tot doel uiteen te zetten welke werkzaamheden normaal voor de controle van de toelichting bij de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening moeten verricht worden.

(Wijziging, IBR-Jaarverslag 1997, p. 363)

1.2. Men stelt eveneens vast dat de onderneming in een aantal gevallen, al naargelang van de omstandigheden, informatie van dezelfde aard dient op te nemen hetzij in balans en de resultatenrekening, hetzij in de toelichting, naargelang ze al dan niet op redelijke wijze kunnen worden gecijferd. Het betreft onder meer de hangende geschillen en bepaalde rechten en verplichtingen. Vanuit dit parallelisme kan eveneens verwezen worden naar de aanbeveling 3.8. inzake de controle van de boekhoudkundige ramingen.

⁹⁶ In deze aanbeveling werden de volgende IFAC-normen in aanmerking genomen: "Audit Evidence Additional Consideration for Specific Items (ISA 501)" en "Related Parties (ISA 550)".

⁹⁷ Deze aanbeveling heeft voorwerp uitgemaakt van een advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat en de Accountancy d.d. 23 oktober 1995 (Jaarverslag HREB, 1994-1995, p. 43 e.v.).

1.3.De wettelijke verwijzingen, vermeld in de aanbeveling, hebben enkel betrekking op de jaarrekening van industriële en handelsondernemingen (K.B. 30 januari 2001). Dezelfde principes zijn van toepassing op de controle van de rekeningen van ondernemingen uit de financiële sector (banken, verzekeringen, enz.), alsook op de geconsolideerde jaarrekening.

2. Controle op de volledigheid van de toelichting

De commissaris of de revisor die met de controle op de jaarrekening en/of de geconsolideerde jaarrekening is belast, moet er zich van vergewissen dat de toelichting bij de jaarrekening of bij de geconsolideerde jaarrekening alle inlichtingen vermeldt zoals door de wetgeving voorgeschreven. In dit verband verdienen vier punten een bijzondere aandacht.

2.1.Aangezien de balans en de resultatenrekening niet volstaan om een getrouw beeld te geven van de financiële toestand en van de resultaten van de onderneming, dienen zij te worden vervolledigd met de inlichtingen die opgenomen zijn in de toelichting. Deze toelichting omvat de standaardgegevens in toepassing van de koninklijke besluiten op de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening, maar ook bijkomende inlichtingen die nodig zijn met het oog op het getrouw beeld (art. 24, tweede lid K.B. 30 januari 2001). Vanuit het oogpunt van de naleving van het getrouwe beeld, moet de toelichting dan ook worden beschouwd als even wezenlijke informatie als de informatie vervat in de balans en de resultatenrekening. Daarom is het belangrijk dat de revisor de inlichtingen, die in de toelichting worden opgenomen, met dezelfde zorg controleert als de andere gegevens van de jaarrekening.

2.2.Hoewel het jaarverslag geen deel uitmaakt van de jaarrekening, kan de revisor bij de beoordeling van de volledigheid van de toelichting wel rekening houden met een informatie die hierin wordt toegelicht, mits het jaarverslag op gelijkwaardige wijze wordt bekendgemaakt als de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening. In voorkomend geval, zal de revisor de lezer van de jaarrekening eraan herinneren dat hij ook rekening moet houden met het jaarverslag.

2.3.De wettelijke bepalingen leggen het gebruik op van een formulier, waarvan het voornaamste kenmerk is dat het de informatie standaardiseert, die in de toelichting bij de jaarrekening moet worden opgenomen. De revisor moet er zich van bewust zijn dat het formulier niet alle inlichtingen omvat die de boekhoudwetgeving en de naleving van het principe van het getrouwe beeld opleggen. De eenvoudige vaststelling dat het formulier juist werd ingevuld, mag hem nog niet doen aannemen dat de toelichting volledig is. Het gebruik van een dergelijk formulier is niet verplicht voor de geconsolideerde jaarrekening.

2.4.Indien de boekhoudwetgeving voorschrijft dat een welbepaalde informatie moet worden gegeven wanneer het om een aanzienlijk bedrag gaat, moet de revisor zich hierbij meer de vraag stellen of de informatie betekenisvol is voor de lezer van de rekeningen, dan zich te richten naar de grootte van het financiële bedrag als dusdanig.

3. Overeenstemming tussen toelichting, balans en resultatenrekening

De informatie die in de toelichting is opgenomen, moet in elk opzicht samenhangend zijn met de betrokken gegevens die in de balans en in de resultatenrekening zijn verwerkt. De revisor zal nagaan of de becijferde gegevens van de toelichting overeenstemmen met de boekhouding indien die gegevens daarvan afkomstig zijn, en met de overige gegevens van de jaarrekening.

3.1.Het verdient aanbeveling dat de commissaris zijn controle van de toelichting pas zou afronden, wanneer hij in het bezit is van de jaarrekening (met inbegrip van de geconsolideerde jaarrekening) in de vorm waarin zij aan de algemene vergadering zal worden voorgelegd.

Op dat moment zal hij tevens beschikken over de resultaten van zijn controlewerkzaamheden die betrekking hebben op de gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan na de afsluiting van het boekjaar en die van invloed kunnen zijn op bepaalde rubrieken van de toelichting of op de vereisten van bijkomende vermeldingen, omwille van het getrouw beeld.

3.2.Bij de afstemming tussen de rubrieken van de balans, de resultatenrekening en de toelichting, verdient het aanbeveling dat de revisor zich zou steunen op de rekenkundige en logische controles opgesteld door de Balanscentrale van de Nationale Bank van België, overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen en die bekendgemaakt zijn in het *Belgisch Staatsblad*. Hij kan eveneens steunen op aanvullende controles van dezelfde aard die verwerkt zijn in computerprogrammatuur voor de opmaak van de financiële staten.

4. Nazicht van de informatie m.b.t. de waarderingsregels

De waarderingsregels moeten, overeenkomstig het boekhoudrecht, bepaald worden door het bestuursorgaan van de onderneming. Deze regels moeten voldoende nauwkeurig zijn om te vermijden dat personen met een uitvoerende bevoegdheid ze op een subjectieve wijze zouden toepassen.

De revisor gaat de verantwoording na van iedere wijziging van de waarderingsregels of van de afwijking van deze regels zoals voorzien in de boekhoudwetgeving. Daarenboven gaat hij na of de samenvatting van de waarderingsregels in de toelichting voldoende is.

4.1.De revisor zal nagaan of de samenvatting van de waarderingsregels in de toelichting (art. 28, § 1 al. 1, 2, 3 K.B. 30 januari 2001):

- a) coherent is met de gedetailleerde regels vermeld in het inventarisboek en vastgesteld door de raad van bestuur;
- b) alle informatie verstrekt die nodig is voor het inzicht in de diverse rubrieken van de jaarrekening.

4.2.Een bijzondere vermelding en een verantwoording moeten in de toelichting worden gegeven:

- a) wanneer de onderneming afwijkt van de waarderingsregels zoals bepaald in de boekhoudreglementering (art. 29 K.B. 30 januari 2001);
- b) wanneer de onderneming de waarderingsregels van het ene boekjaar op het andere wijzigt (art. 30 K.B. 30 januari 2001).

De raming van de invloed op het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de onderneming moet worden vermeld in de toelichting bij de jaarrekening over het boekjaar waarin de afwijking of de wijziging voor het eerst wordt toegepast.

Wanneer de afwijking of de wijziging niet op voldoende wijze in de toelichting is vermeld, moet de revisor, overeenkomstig de paragrafen 3.4.3. en 3.11.2., eerste lid van de algemene controlenormen, dit in zijn verslag uitdrukkelijk vermelden, alsook, voor zover mogelijk, de cijfermatige weerslag op de voorgestelde rekeningen in vergelijking met vorig boekjaar. (Wijziging, IBR-Jaarverslag 1997, p. 363)

4.3.Wanneer de waarderingsregels worden gewijzigd, kan de revisor het nuttig oordelen om de aandacht van de lezer te vestigen op elke belangrijke wijziging van de regels, en eventueel de becijferde weerslag op de voorgestelde jaarrekening hernemen. Die vermelding kan verantwoord zijn, ook al wordt de toelichting bij de jaarrekening als conform de wet beschouwd. (§ 3.11.2. algemene controlenormen) (Wijziging, IBR-Jaarverslag 1997, p. 363).

De revisor moet onderzoeken of een wijziging in de toepassing van waarderingsregels niet kan worden gelijkgesteld aan een wijziging van de regels zelf.

4.4.Dezelfde principes zijn van toepassing voor de geconsolideerde jaarrekening (art. 126 en 127 K.B. 30 januari 2001).

5. Informatie betreffende de hangende geschillen

Het verdient aanbeveling dat de revisor erop toeziet dat de vennootschap, naargelang van het geval, in de balans en/of in de toelichting bij de jaarrekening, een relevante informatie verstrekt betreffende het risico dat uit de hangende geschillen voortvloeit.

5.1.Om op gepaste wijze met de hangende of mogelijke geschillen rekening te houden, moet de onderneming (art. 50 tot 55 K.B. 30 januari 2001):

- a) of in de jaarrekening een voorziening voor risico's en kosten aanleggen ter dekking van de risico's van verliezen of kosten die hun oorsprong vinden in het boekjaar of in een vorig boekjaar en die waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat;
- b) of, in gevallen waarin bij gebreke aan objectieve beoordelingscriteria, de waardering van de voorzienbare risico's of de mogelijke verliezen onvermijdelijk

aleatoir is, in de toelichting een vermelding opnemen wanneer de betrokken bedragen belangrijk zijn ten aanzien van het getrouwe beeld.

Hoe dan ook schrijft artikel 25, § 3, eerste lid K.B. 30 januari 2001 voor dat verplichtingen die niet in de balans voorkomen en die een belangrijke invloed kunnen hebben op het vermogen, de financiële positie of het resultaat van de vennootschap, in de toelichting moeten worden vermeld (rubriek XVII C.).

5.2.De revisor zal de procedures nakijken die de onderneming ten uitvoer legt om de verplichtingen, die voortvloeien uit geschillen te identificeren, te waarderen en te boeken. Het verdient aanbeveling om in de risicoanalyse en in het onderzoek van de interne controle, ook het bestaan en de rol van het eventuele juridische departement te betrekken. De revisor gaat ook na volgens welke procedures op advocaten en raadgevers wordt beroep gedaan.

5.3.De revisor dient voldoende informatie in te winnen betreffende de geschillen die zich in de loop van het boekjaar of tijdens voorafgaande boekjaren hebben voorgedaan, ook al werden zij pas na balansdatum bekend, over de waarschijnlijkheidsgraad van een ongunstige afloop van die geschillen en over de mogelijke kosten die daaruit zouden kunnen voortvloeien.

Met het oog op dit nazicht kan de revisor:

- de stukken met betrekking tot de hangende geschillen in het bezit van de onderneming bestuderen;
- samen met de juridische dienst en/of de advocaten van de onderneming onderzoeken of de waardering van het risico op aanvaardbare wijze is geschied, en op aangepaste wijze in de balans of in de toelichting werd verwerkt; wat de bevestigingen betreft die aan de advocaten worden gestuurd, wordt verwezen naar de aanbeveling 3.1. m.b.t. het extern bewijskrachtig materiaal;
- een geschreven verklaring bekomen van de leiding die bevestigt dat geen hangend geschil geheim werd gehouden.

5.4.Het verdient eveneens aanbeveling dat de revisor informatie zou verzamelen over risico's, die op de onderneming rusten ingevolge verrichtingen van het boekjaar of van vorige boekjaren en die aanleiding kunnen geven tot geschillen of andere financiële verplichtingen ten laste van de onderneming.

6. Controle van de zekerheden en andere rechten en verplichtingen

6.1.Het nazicht van informatie in de toelichting omvat noodzakelijk het onderzoek van de rechten en verplichtingen die niet in de balans zijn opgenomen. De revisor moet er zich van vergewissen dat de relevante informatie op de gepaste wijze in de jaarrekening wordt vermeld.

6.2.“In de toelichting worden per soort vermeld de rechten en verplichtingen die

niet in de balans voorkomen en die het vermogen, de financiële positie of het resultaat van de vennootschap aanmerkelijk kunnen beïnvloeden.” (art. 25, § 3 al. 1 K.B. 30 januari 2001). De rubrieken XVII (volledig schema) en VIII (verkort schema) vermelden op niet-limitatieve wijze een lijst van verplichtingen die in de toelichting moeten worden opgenomen. Verder moet aangestipt worden dat de regeling voor de boeking van de rechten en verplichtingen vastgelegd is in het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel, en meer bepaald klasse 0 en hoofdstuk II, dat de inhoud van de rekeningen van die klasse bepaalt, evenals in art. 97 (punt A) van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.

6.3.De revisor moet zich ervan vergewissen dat alle rechten en verplichtingen die van aard zijn om het vermogen, de financiële positie of het resultaat van de onderneming aanmerkelijk te beïnvloeden, vermeld zijn in de toelichting.

6.4.Het wordt aanbevolen dat de revisor in zijn nazicht van de interne controle ook procedures zou opnemen die erop gericht zijn om verplichtingen aan het licht te brengen. De revisor zal onder meer een bijzondere aandacht besteden aan:

- de wijze waarop de bevoegdheden om de vennootschap te verbinden, worden gedelegeerd;
- de centralisatie van de contracten en overeenkomsten waaraan verplichtingen zijn verbonden;
- de opvolging en de permanente bijwerking van de verplichtingen of de fysische inventarisatie van die verplichtingen op basis van de lopende contracten en overeenkomsten.

De analyse van de procedures van interne controle is in het bijzonder van toepassing in volgende gebieden:

- relaties met de banken en toekenning van persoonlijke zekerheden als waarborg voor schulden of verplichtingen van derden, zoals onder meer van dochtervennootschappen, en het toestaan van zakelijke zekerheden op eigen activa van de onderneming;
- juiste boeking van goederen en waarden gehouden door derden in hun naam, maar ten bate en voor risico van de onderneming, inzonderheid in geval van portage-overeenkomsten;
- de verplichtingen tot aan- of verkoop van vaste activa, zoals verkoopbeloften voor onroerende goederen waarvoor het verkoopcompromis nog niet werd gesloten of opties die werden toegekend of genomen voor verkrijging of vervreemding van financiële vaste activa;
- termijnovereenkomsten op grondstoffen;
- termijnovereenkomsten met betrekking tot vreemde deviezen en andere financiële instrumenten, waarbij de revisor er zich zal van vergewissen dat de onderneming op gepaste wijze het risico van de wisselkoersen, het renterisico en het kredietrisico beheerst;

- het toekennen van technische waarborgen verbonden aan verkopen en geleverde diensten.

6.5. De aanbevolen substantieve controleprocedures hangen af van de aard van de verplichting en de resultaten van het onderzoek van de interne controle. Naar gelang van het geval, kan de revisor een beroep doen op:

- een gedetailleerd analytisch onderzoek bijvoorbeeld inzake de onderlinge samenhang van de rechten en verplichtingen die in de notulen van de raad van bestuur staan vermeld, de financiële lasten die verband houden met de kosten van de bankwaarborgen, de ondertekende contracten en de toegestane kredieten enz. met de in de toelichting opgenomen verplichtingen;
- het bekomen van bevestigingen vanwege de banken van de geauditeerde moedervenootschap en van de dochters, alsook de bevestiging van de rechten en verplichtingen vanwege de directie van de dochters, overeenkomstig de aanbeveling i.v.m. het extern bewijskrachtig materiaal;
- een specifiek onderzoek van bepaalde soorten contracten;
- het bekomen van een bevestigingsbrief, ondertekend door een directielid dat bevoegd is om de vennootschap te verbinden, waarin bevestigd wordt dat alle relevante rechten en verplichtingen ter kennis van de revisor werden gebracht.

7. Controle van de relaties met de verbonden partijen

De revisor moet bijzondere aandacht besteden aan de tabellen van de toelichting betreffende de relaties met de verbonden partijen (rubrieken XVIII en XIX van het volledig schema; rubrieken IX en X van het verkort schema).

Voor wat onderhavige aanbeveling betreft, moet worden verstaan onder “verbonden partijen”:

- de bestuurders, zaakvoerders en andere natuurlijke personen, bedoeld in rubriek XIX van het volledig schema (rubriek X van het verkort schema);
- de verbonden ondernemingen, zoals gedefinieerd door artikel 95 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 (XVIII);
- de ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat in de zin van hetzelfde koninklijk besluit en art. 14 van het Wetboek van vennootschappen.

7.1. De revisor moet er zich van vergewissen dat de onderneming de gepaste administratieve maatregelen heeft genomen om systematisch het bestaan van verhoudingen met andere ondernemingen te identificeren.

De procedures moeten waarborgen dat een nauwkeurige informatie onmiddellijk ter beschikking is van de betrokken personen (uitvoerend personeel, interne auditdienst, leiders), wat hen in staat moet stellen om de hoedanigheid van verbonden onderneming van de andere partij te onderkennen. De revisor zal eveneens natrekken of de lijst van de bestuurders en zaakvoerders door de boekhouddienst wordt

bijgewerkt.

7.2.De revisor zal aanvullend nazicht uitvoeren zodat hij tot de redelijke zekerheid komt dat de onderneming naar behoren de verbonden ondernemingen en de ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat, heeft geïdentificeerd en geklasseerd. Hij zal ook aandacht besteden aan de datum waarop een onderneming die hoedanigheid verkrijgt en, in voorkomend geval, aan de wijzigingen van het percentage van directe of indirecte controle die zich mogelijk in de loop van het boekjaar hebben voorgedaan.

In dit verband is het bekomen van een bevestigingsbrief een gepaste procedure ter staving. Het is tevens aangewezen om de belangrijke aankoop- of verkooptransacties na te gaan van aandelen behorende tot gemeenschappelijke dochterondernemingen of andere ondernemingen met deelnemingsverhouding, om de aard van de controle op die onderneming te kunnen bepalen.

Bijzondere aandacht zal ook uitgaan naar de verbonden ondernemingen die buiten de consolidatiekring worden gehouden.

Bij het uitvoeren van die normale controleprocedures, zal de revisor aandacht schenken aan ongebruikelijke verrichtingen die zouden kunnen wijzen op het nog niet geïdentificeerde bestaan van een controle over een andere onderneming. Die verrichtingen kunnen bij voorbeeld betrekking hebben op ongebruikelijke commerciële voorwaarden wat de prijzen, de interestvoeten, de waarborgen of de terugbetalingsvoorwaarden betreft, op verrichtingen die geen duidelijke logica vertonen, of op verrichtingen waarvan de teneur van de vorm verschilt, een bijzonder hoog bedrag aan verrichtingen met bepaalde leveranciers of klanten, opbrengsten of kosten die voor beheersadvies worden aangerekend.

7.3.De revisor zal nagaan of de onderneming een aangepaste administratieve organisatie heeft uitgewerkt met de bedoeling om de verrichtingen tussen verbonden partijen te identificeren, of die nu in de geconsolideerde jaarrekening moeten worden geëlimineerd, dan wel of ze specifiek in de toelichting bij de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening moeten worden vermeld. Hij zal nagaan of er gepaste procedures bestaan qua machtiging en op het vlak van de registratie van de verrichtingen met verbonden partijen.

7.4.Om de volledigheid na te gaan van de verrichtingen met verbonden ondernemingen die zich in de loop van het boekjaar hebben voorgedaan, kan de revisor diverse middelen aanwenden, onder meer:

- nalezen van de notulen van de vergaderingen van de raad van bestuur of van het directiecomité;
- een bijzondere aandacht schenken aan de verrichtingen met verbonden partijen naar aanleiding van het normale nazicht van de verrichtingen en saldi; het verdient aanbeveling dat de revisor bij die controles over een bijgewerkte lijst zou

beschikken van de personen of ondernemingen bedoeld in bovengenoemde toelichtingen;

- specifiek de belangrijke of ongebruikelijke verrichtingen onderzoeken, vooral de verrichtingen die werden gedaan rond balansdatum;
- bevestiging bekomen bij de moederonderneming en de dochters van hun verplichtingen en andere relaties met de gecontroleerde onderneming. Het verdient aanbeveling om, met de schriftelijke toestemming van de bevoegde organen van de betrokken ondernemingen, met de revisoren van de verbonden ondernemingen of van de onderneming waarin een deelneming wordt aangehouden, de bedragen te vergelijken van de wederzijdse vorderingen, schulden en verplichtingen per balansdatum, ook al verschilt die datum met de balansdatum van die ondernemingen;
- de vermeldingen in de toelichting af te stemmen met de informatie opgedaan tijdens de controle van de betrokken rubrieken van de balans of van de resultatenrekening.

7.5.Het is ook nuttig om de aard te controleren van de verrichtingen tussen verbonden partijen. Tenzij tegenbewijs, worden die verrichtingen geacht gesloten te zijn binnen de normale bedrijfsuitoefening. Maar de revisor moet wel attent zijn op de mogelijkheid dat bepaalde verrichtingen in ruime mate of zelfs uitsluitend zijn ingegeven door bijzondere omstandigheden, bijvoorbeeld een dringende behoefte aan liquide middelen, risico van onvermogenheid, de bedoeling om de situatie per einde boekjaar te flatteren, fiscale optimalisering, enz. Wanneer abnormale verrichtingen worden geïdentificeerd, verdient het aanbeveling dat de revisor hun betekenis met de directie onderzoekt, nagaat of ze op juiste wijze werden goedgekeurd en dat de eruit voortvloeiende risico's op gepaste wijze worden ingeschat.

7.6.In zijn functie van commissaris, moet de revisor daarenboven de informaties m.b.t. betrekkingen met de bestuurders of zaakvoerders onderzoeken die onder toepassing van art. 523 van het Wetboek van vennootschappen vallen.

7.7.De revisor moet eveneens nagaan of de vereiste vermeldingen betreffende de vorderingen op bestuurders of zaakvoerders, alsook betreffende de waarborgen en vergoedingen die hen worden toegekend, op de juiste wijze worden vermeld. Een gelijkaardig onderzoek zal worden uitgevoerd aangaande de aandeelhouders met een controlebevoegdheid, die in de betekenis van de Boekhoudwet, geen verbonden onderneming zijn.

7.8.De revisor die onvoldoende informatie heeft kunnen bekomen over de verbonden ondernemingen en de met deze gedane verrichtingen, zou genoopt kunnen zijn om in zijn verslag een voorbehoud te formuleren ten aanzien van de relevantie van toelichtingen XVIII van het volledig schema of van toelichting IX in het verkort schema of, in voorkomend geval, een afkeurende of onthoudende verklaring af te leveren. Hetzelfde is van toepassing wanneer deze informatie onjuist of onvolledig is.

7.9.Wanneer de onderneming een moederonderneming is, wordt in toelichting

XVIII hetzij een vermelding opgenomen met betrekking tot de openbaarmaking van haar geconsolideerde jaarrekening, hetzij de redenen waarom deze niet moet openbaar gemaakt worden. Indien de vrijstelling geldt, met toepassing van artikel 113 van het Wetboek van vennootschappen over de opnemings van de onderneming in een consolidatieverrichting op een hoger niveau, dient de revisor te gepasten tijde na te gaan of de voorwaarden van de vrijstelling wel degelijk aanwezig zijn, namelijk:

- de algemene vergadering heeft op rechtsgeldige wijze beslist om van de vrijstelling gebruik te maken;
- de betrokken vennootschap en haar dochterondernemingen worden, conform de Belgische wetgeving, opgenomen in de consolidatie van de moedervennootschap;
- de moedervennootschap stelt een geconsolideerde jaarrekening en een geconsolideerd jaarverslag op conform de bepalingen van de richtlijn 83/349/EEG van de Europese Unie betreffende de geconsolideerde jaarrekening, of, indien zij niet onder het recht van een Europese lidstaat valt, op een gelijkwaardige wijze. In de tweede hypothese zal de revisor de gelijkwaardigheid kunnen aanvaarden voorzover algemeen wordt aangenomen, dat de boekhoudbeginselen, die werden gevolgd voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de moedervennootschap, in hun voornaamste aspecten verenigbaar zijn met de regels van de Europese richtlijn;
- de geconsolideerde jaarrekening van de moedervennootschap werd gecontroleerd door een persoon, die daartoe krachtens het recht waaronder die vennootschap valt, gemachtigd is om de jaarrekening te certificeren;
- een exemplaar van de geconsolideerde jaarrekening van de moedervennootschap wordt samen met het controleverslag, dat op deze jaarrekening betrekking heeft, en het jaarverslag ervan, binnen de 2 maanden nadat zij verkrijgbaar zijn gesteld voor de vennoten en uiterlijk zeven maanden na het afsluiten van het boekjaar, door de bestuurders of zaakvoerders neergelegd worden bij de Nationale Bank van België; Elke persoon die zich richt tot de zetel van de vrijgestelde vennootschap kan inzage nemen van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening van de moedervennootschap en daarvan op aanvraag, kosteloos een volledig afschrift krijgen;
- de geconsolideerde jaarrekening, het jaarverslag van de geconsolideerde jaarrekening en het controleverslag moeten, met het oog op hun verkrijgbaarstelling voor het publiek in België, in de taal of talen worden opgesteld of vertaald waarin de vrijgestelde vennootschap haar jaarrekening dient openbaar te maken.

Er weze verder nog aan herinnerd dat de vrijstelling van de verplichting geïmagineerd door artikel 113 van het Wetboek van vennootschappen om een geconsolideerde jaarrekening op te stellen niet opgaat t.o.v. de ondernemingsraad, behoudens wanneer naar het aanvoelen van deze raad, aan de informatieverplichting is tegemoet gekomen of door de overhandiging van de geconsolideerde jaarrekening van de moederonderneming of door andere inlichtingen die de ondernemingsraad als gelijkwaardig beschouwt. In dit verband moet de revisor natrekken of de notulen van de ondernemingsraad gewag maken van een beraadslaging over die aangelegenheid. Is

dit niet het geval, dan vestigt hij uitdrukkelijk, in zijn verslag over de jaarlijkse informatie, de aandacht van de ondernemingsraad op dit tekort (art. 17 K.B. 27 november 1973).

De hierboven bedoelde vrijstelling is evenzeer niet van toepassing wanneer alle of een deel van de aandelen die zijn uitgegeven door één van de vennootschappen die moeten worden geconsolideerd, worden toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt⁹⁸ of indien de overheid of de rechter voor eigen kennisneming hierom verzoekt (art. 114 en 115, 2° W. Venn.).

4.2. Controle van de vormvereisten in verband met de vaststelling, de goedkeuring en de bekendmaking van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening (6 september 1996)⁹⁹

1. Verantwoordelijkheid van het bestuur van de onderneming voor het vaststellen en de bekendmaking van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening

Het opmaken en het vaststellen van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening, alsook het jaarverslag en het geconsolideerd jaarverslag, behoort tot de exclusieve bevoegdheid en verantwoordelijkheid van de wettelijke bestuursorganen van de onderneming. De verantwoordelijkheid van de commissaris of van de revisor voor de geconsolideerde jaarrekening is verschillend van aard, met deze van de bestuurders of zaakvoerders, aangezien deze verantwoordelijkheid de controle betreft van rekeningen die opgesteld zijn door andere personen.

1.1. Overeenkomstig artikel 92, § 1, eerste lid en 95 van het Wetboek van vennootschappen maken de bestuurders of zaakvoerders elk jaar een inventaris op, alsmede de jaarrekening. De bestuurders of zaakvoerders stellen bovendien een verslag op waarin zij rekenschap geven van hun beleid.

Het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen voorziet in de aansprakelijkheid van de raad van bestuur van de moedervennootschap voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening en van het geconsolideerde jaarverslag (art. 110, 118, 119, lid 1, W. Venn.), de verplichting om een schema te respecteren dat vastgelegd is voor de voorstelling van de balans en de resultatenrekening (art. 158 K.B. 30 januari 2001) alsook in de verplichting om de waarderingsregels te respecteren die principieel

⁹⁸ In de zin van art. 2, 3° van de wet van 2 augustus 2002 met betrekking tot de financiële sector en de financiële diensten.

⁹⁹ Deze aanbeveling heeft voorwerp uitgemaakt van een Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat en de Accountancy d.d. 9 mei 1996, Jaarverslag HREB, 1996, p. 45.