

**ADVIES¹ 2023/05 VAN DE RAAD VAN HET INSTITUUT VAN DE
BEDRIJFSREVISOREN**

Correspondent
sg@ibr-ire.be

Onze referte
MB/IVB/CL/AW/jv

Datum
03.05.2023

Geachte Confrater,

Betreft: Advies met betrekking tot de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ontbinding en vereffening van een vennootschap

1. Context van dit advies en geldende huidige norm

Op 6 december 2002 nam de Raad van het IBR² de “Normen inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid” (hierna: “de huidige norm”) aan.

Sinds de inwerkingtreding van deze norm, is het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) in werking getreden. Hiermee werden nieuwe opdrachten aan de bedrijfsrevisoren toevertrouwd en werden bepaalde opdrachten, die reeds bestonden onder het Wetboek van vennootschappen, gewijzigd.

Op 27 januari 2023 besliste de HREB dat het verzoek tot goedkeuring van de ontwerpnorm onontvankelijk was. Om de procedure omtrent de ontwerpnorm te volgen, raadpleegt u de website van het IBR: [Controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen \(ibr-ire.be\)](https://www.ibr-ire.be). Dit advies wijzigt niet de huidige norm en vervangt niet de ontwerpnorm maar is bedoeld om ondersteuning aan de bedrijfsrevisoren te bieden bij de toepassing van de norm “ontbinding” in het licht van de wijzigingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

¹ Via adviezen ontwikkelt het Instituut de rechtsleer inzake de audittechnieken en de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat de uitoefening van hun beroep regelt (art. 31, §7 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren); enkel de normen en aanbevelingen zijn bindend.

² Het Instituut van de bedrijfsrevisoren, bedoeld door artikel 64 van het wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

In de kaders wordt de aandacht gevestigd op belangrijke aangelegenheden die de huidige norm aanvullen of waarin dit advies de huidige norm actualiseert in functie van het gewijzigd normatief kader of interpretaties.

De Raad van het IBR merkt op dat de huidige norm geen specifieke bepalingen bevat met betrekking tot de onmiddellijke sluiting van de vereffening.

2. Beoogde verrichtingen

De huidige norm stelt in §1.1. dat deze niet van toepassing is op het voorstel tot ontbinding van de vennootschap onder firma, de gewone commanditaire vennootschap, de coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid. Het is evenmin van toepassing op de landbouwvennootschap, het economisch samenwerkingsverband en het Europese economisch samenwerkingsverband, de vereniging zonder winstgevend doel. In het licht van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen moet dit toepassingsgebied geïnterpreteerd worden zoals hieronder bepaald.

Onderhavige advies betreft de opdracht die door de bedrijfsrevisor wordt uitgevoerd in het kader van de verrichtingen die zijn bepaald in het Wetboek van vennootschappen en verenigingen in de artikelen 2:71 (vrijwillige ontbinding) en 2:80 (onmiddellijke sluiting van de vereffening) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

Ingevolge het WVV kunnen bij deze verrichtingen de volgende vennootschappen betrokken zijn:

- een besloten vennootschap;
- een coöperatieve vennootschap;
- een naamloze vennootschap;
- een Europese vennootschap;
- een Europese coöperatieve vennootschap;
- een vennootschap onder firma, indien zij gebruik wenst te maken van de procedure van onmiddellijke sluiting van de vereffening, bedoeld in artikel 2:80 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen
- een commanditaire vennootschap, indien zij gebruik wenst te maken van de procedure van onmiddellijke sluiting van de vereffening, bedoeld in artikel 2:80 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

Onderhavige advies is tevens van toepassing op de opdracht die door de commissaris wordt uitgevoerd in het kader van de verrichting die is bepaald in

artikel 2:100 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (sluiting van de vereffening).

Onderhavige advies betreft niet (i)vzw's en stichtingen.

3. Doelstellingen

Dit advies heeft tot doel duiding te geven bij de bijzondere aspecten met betrekking tot de controleopdracht van de bedrijfsrevisor, met name:

- het vaststellen van de aard en de reikwijdte van de opdracht;
- het doel waarvoor de door het bestuursorgaan afgesloten staat van activa en passiva in het kader van een voorstel van ontbinding wordt opgesteld;
- het vaststellen van de beoogde gebruikers ;
 - o Het doel van de controle is bij te dragen aan de mate van vertrouwen die de aandeelhouders, de bestuurders, de vennoten, de vereffenaar(s) en/of de ondernemingsraad stellen in de staat van activa en passiva, en dit, in principe, in het perspectief van de voorgenomen vereffening.
- het vaststellen van de vereiste werkzaamheden met betrekking tot de controle van de door het bestuursorgaan opgestelde staat van activa en passiva in het kader van een voorstel tot ontbinding, in overeenstemming met het WVV en het KB/WVV³;
- het vaststellen van de vereiste werkzaamheden met betrekking tot het controle van de door de vereffenaar(s) opgesteld cijfermatig verslag over de vereffening, in het kader van de opdracht van de commissaris inzake de sluiting van de vereffening;
- het vormen van een oordeel over de staat van activa en passiva. Dit oordeel is gesteund op de conclusies die uit de verkregen controle-informatie zijn getrokken;
- het vormen van een oordeel over de cijfermatig verslag over de vereffening, in het kader van de opdracht van de commissaris inzake de sluiting van de vereffening;
- dat oordeel op duidelijke wijze tot uiting brengen door middel van een verslag waarin tevens de basis van dat oordeel wordt beschreven; en
- de vorm en de inhoud van het controleverslag dat wordt uitgebracht als resultaat van de controleopdracht.

³ Koninklijk Besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

4. Algemeen

1. *Deontologische beginselen*

Sinds de inwerkingtreding van de huidige norm, dient de bedrijfsrevisor de deontologische beginselen na te leven zoals vastgesteld door de wet van 7 december 2016⁴. De bedrijfsrevisor dient de in België van kracht zijnde wetgeving en regelgeving na te leven die van toepassing is in het kader van zijn opdracht.

De bedrijfsrevisor dient in volledige onafhankelijkheid te handelen bij het uitvoeren van de opdracht, met respect van de beginselen van de beroepsethiek.

Hij mag niet betrokken zijn bij de besluitvorming van de vennootschap waarvoor hij de opdracht uitvoert. Zo zou zijn onafhankelijkheid in het gedrang komen indien hij, zijn kantoor of, voor zover van toepassing, personen die deel uitmaken van het netwerk zoals gedefinieerd in de wet van 7 december 2016 betrokken zou(den) zijn bij het opstellen van de staat van activa en passiva.

In de vennootschappen zonder commissaris zal de bedrijfsrevisor die andere opdrachten voor de vennootschap uitvoert, er bijzonder aandachtig voor zijn dat hij niet in de situatie van zelfcontrole komt of dat hij in een situatie komt dat de perceptie ontstaat dat zijn onafhankelijkheid in het gedrang komt. Hij documenteert de eventuele bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en de veiligheidsmaatregelen die zijn genomen om de bedreigingen te beperken.

De bedrijfsrevisor dient over een kwaliteitsmanagementsysteem te beschikken.

Sinds de inwerkingtreding van de huidige norm, werd de norm inzake de toepassing van de internationale standaarden voor kwaliteitsmanagement 1 en 2 (ISQM 1 en 2) en van ISA 220 (Herzien) in België goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

De bedrijfsrevisor dient de algemene norm van toepassing op alle opdrachten toevertrouwd door een onderneming aan de bedrijfsrevisor na te leven, die sinds de huidige norm in werking is getreden.

⁴ De wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Deze algemene norm bevat onder meer de vereisten met betrekking tot de opdrachtaanvaarding (met inbegrip van de opdrachtbrief), de opdracht-documentatie en de inhoud van het verslag van de bedrijfsrevisor.

In de vennootschappen waar een commissaris werd aangesteld, wordt hij van rechtswege met deze controleopdracht belast. Artikel 3:62, §2 WVV bepaalt dat de commissarissen in de vennootschap die aan hun wettelijke controle is onderworpen, noch in een daarmee verbonden entiteit of persoon zoals bedoeld in artikel 1:20 WVV, een andere taak, mandaat of opdracht mogen aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van hun mandaat of erna, en die de onafhankelijke uitoefening van hun taak als commissaris in het gedrang zou kunnen brengen.

Alvorens deze opdracht te aanvaarden en in het kader van de cliëntidentificatie dient de bedrijfsrevisor, die niet de commissaris is, zich ervan te vergewissen of deze vennootschap voldaan heeft aan de wettelijke verplichting om een commissaris aan te stellen krachtens de artikelen 3:73 *juncto* 1:24, §1 en 3:72 WVV. In voorkomend geval, dient hij de vennootschap te laten bevestigen dat deze er wettelijk niet toe gehouden is een commissaris aan te stellen.

Het naleven van de wettelijke vereisten inzake het aanstellen van een commissaris is de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan van de vennootschap. De bedrijfsrevisor vergewist zich van de procedures die binnen de vennootschap werden gevolgd om na te gaan of de vennootschap ertoe gehouden is een commissaris aan te stellen.

Gelet op artikel 3:97, §2 WVV dient de bedrijfsrevisor zich te onthouden van het aanvaarden of voortzetten van deze opdracht bij elke vennootschap als hij weet dat er niet is voldaan aan de aanstellingsplicht van een commissaris⁵.

Alvorens deze opdracht te aanvaarden, gaat de bedrijfsrevisor bij de vennootschap na of een andere bedrijfsrevisor in de loop van de voorafgaande twaalf maanden, belast is of werd met deze opdracht bij dezelfde vennootschap. Artikel 13, § 4, eerste lid, van de wet van 7 december 2016 bepaalt voor de bedrijfsrevisoren immers dat: *“Alvorens een opdracht te aanvaarden, gaat de bedrijfsrevisor bij de onderneming of het organisme na of een andere bedrijfsrevisor in de loop van de voorafgaande twaalf maanden, belast is of werd met een revisorale opdracht bij dezelfde entiteit”*.

⁵ We brengen in deze context de wederzijdse principes in herinnering. cf. <https://www.ibr-ire.be/nl/actueel/news-detail/itaa-en-ibr-publiceren-wederzijdse-principes-voor-hun-gemeenschappelijke-opdrachten>.

De van toepassing zijnde wettelijke en regelgevende bepalingen regelen de opvolging tussen leden van eenzelfde Instituut.

De huidige lezing van het onafhankelijkheidsbegrip laat niet meer toe dat de bedrijfsrevisor die een controleverslag met het oog op de ontbinding heeft opgesteld, wordt aangesteld als vereffenaar van de ontbonden vennootschap.

Op uitdrukkelijke vraag van het bestuursorgaan en met toelating van de algemene vergadering, zal de bedrijfsrevisor, die geen commissaris van de vennootschap is, de beraadslagingen van de algemene vergadering bijwonen.

II. Aard van de opdracht

In de huidige norm is er, conform de toen geldende wettelijke bepalingen, sprake van “volledige, getrouwe en juiste wijze”. Sinds de inwerkingtreding van het WVV werd afgestapt van deze terminologie en moet de staat van activa en passiva een “**getrouw beeld**” geven van de toestand van de vennootschap. De huidige norm dient dan ook te worden geïnterpreteerd zoals hierna aangegeven.

In het kader van artikel 2:71, §2, derde lid WVV, bestaat de opdracht van de bedrijfsrevisor erin om:

- de staat van activa en passiva te controleren;
- over deze staat van activa en passiva het verslag uit te brengen;
- te vermelden of er in deze staat van activa en passiva een getrouw beeld wordt gegeven van de toestand van de vennootschap.

In het kader van artikel 2:100 WVV, bestaat de opdracht van de commissaris erin:

- de vereffeningrekeningen samen met de stukken tot staving te controleren ; en
- in zijn oordeel te vermelden of het door de vereffenaar(s) opgesteld cijfermatig verslag over de vereffening, in alle materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met de vereffeningrekeningen is.

De opdracht van de bedrijfsrevisor beoogd door de bestaande norm is een **controleopdracht**.

Het gaat met andere woorden om een *assurance*-opdracht die als doel heeft een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de vraag of de staat van activa en passiva vrij is van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, om op basis daarvan de bedrijfsrevisor in staat te stellen een

oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de staat van activa en passiva in alle van materieel belang zijnde opzichten, een getrouw beeld van de toestand van de vennootschap geeft, in overeenstemming met het toepasselijke boekhoudkundig referentiestelsel.

Inzake het voeren van de boekhouding betreft het boekhoudkundig referentiestelsel:

- o het wetboek van Economisch recht, artikel III.83 e.v.;
- o het KB/WVV;
- o het WVV.

Inzake het opstellen van de jaarrekening betreft dit het WVV (art. 3:1) en het KB/WVV.

Bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid is de kans dat de bedrijfsrevisor een verkeerde uitspraak doet over de betreffende informatie tot een vaktechnisch aanvaardbaar laag niveau teruggebracht. De bedrijfsrevisor brengt een oordeel tot uitdrukking over de betrouwbaarheid van de informatie. Dat doet hij in positieve vorm.

De opdracht van de commissaris inzake de sluiting van de vereffening is ook een controleopdracht die als doel heeft een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de vraag of het door de vereffenaar(s) opgesteld cijfermatig verslag, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met de vereffeningrekeningen is.

Om te kunnen overgaan tot het verzoeken om inlichtingen en om zijn controlewerkzaamheden te kunnen uitvoeren met als doel het risico van het formuleren van een onjuist oordeel te verkleinen, wanneer de staat van activa en passiva een afwijking van materieel belang bevat, dient de bedrijfsrevisor dit advies aan te vullen met:

- de in België van toepassing zijnde ISA's indien de opdracht wordt uitgevoerd door de commissaris;
- de gemeenschappelijke KMO-norm⁶ wat de aspecten van toepassing op de controleopdrachten betreft, indien de opdracht wordt toevertrouwd aan

⁶ De norm van 18 december 2018 met betrekking tot de contractuele controle van KMO's en kleine (i)vzw's en stichtingen en de gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten bij KMO's en kleine (i)vzw's en stichtingen, zoals geformuleerd door het voormalig Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, en het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de federale minister van Economie en waarvoor een bericht in het Belgisch Staatsblad werd gepubliceerd.

een bedrijfsrevisor en wordt uitgevoerd bij een vennootschap die valt onder de definitie van KMO.

Bovenstaande vloeit voort uit het gewijzigd normatief kader.

III. Opdrachtbrief

Sinds de inwerkingtreding van de huidige norm in 2002, moet de bedrijfsrevisor overeenkomstig artikel 21 van de wet van 7 december 2016 een opdrachtbrief opstellen en is de algemene norm van 29 november 2019, die onder meer vereisten met betrekking tot de opdrachtaanvaarding (met inbegrip van de opdrachtbrief) bevat, in werking getreden.

De bedrijfsrevisor verkrijgt van het bestuursorgaan of een persoon die hiertoe gedelegeerd werd, een opdrachtbrief. De bedrijfsrevisor moet erover waken dat deze opdracht het voorwerp uitmaakt van een opdrachtbrief ondertekend door beide partijen.

De vermeldingen op te nemen in de opdrachtbrief worden behandeld in §1.5.1. van de huidige norm.

De opdrachtbrief bevat, ten minste, de volgende elementen:

- de identificatie van de bedrijfsrevisor en van zijn hoedanigheid (bedrijfsrevisor, commissaris);
- de identificatie van de cliënt;
- de beschrijving van de opdracht, rekening houdend met de volgende aspecten:
 - o de doelstelling, de reikwijdte en de uitvoeringsmodaliteiten van de opdracht;
 - o een vermelding van de opstelling van een schriftelijk verslag houdende de resultaten van de opdracht;
 - o een vermelding van het op de staat van activa en passiva van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel;
 - o het feit dat het verslag uitsluitend zal worden opgesteld ingevolge artikel(en) 2:71, §2, derde lid, 2:80, eerste lid, 2° of 2:100 van het WVV en dat de verspreiding ervan beperkt is tot het beoogd gebruik en tot de algemene vergadering die zich uitspreekt over de ontbinding;
- de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor, met inbegrip van, onder andere, de controle van de staat van activa en passiva en de mate waarin deze staat een getrouw beeld geeft van de toestand van de vennootschap;

- de verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan, met inbegrip van, onder andere:
 - o een verwijzing naar de verplichting om toegang te verschaffen tot alle informatie en personen die voor de uitvoering van de opdracht relevant is of zijn;
 - o de opstelling van een verslag ter verantwoording van de ontbinding met daarbij de staat van activa en passiva in overeenstemming met het toepasselijke boekhoudkundig referentiestelsel;
- de bepaling en de betalingsvoorwaarden van de honoraria.

IV. Termijnen in acht te nemen bij de uitvoering van de opdracht

De bedrijfsrevisor dient bij een ontbinding of een onmiddellijke sluiting van de vereffening van een NV, een CV of een BV, zijn verslag over te maken aan de vennootschap of de vereniging, ten minste vijftien dagen voor de algemene vergadering die moet beslissen over de ontbinding (art. 5:84 (BV), 6:70, §2, derde lid (CV) en 7:132 (NV) WVV).

Deze termijn geldt ook in het geval van een VOF of een CommV indien zij gebruik wenst te maken van de procedure voor onmiddellijke sluiting van de vereffening (art. 2:71, §5 WVV).

Als de bedrijfsrevisor de documenten niet tijdig heeft ontvangen, en hij niet in de mogelijkheid is om deze wettelijke termijn te eerbiedigen, dient hij dat te vermelden in zijn verslag aan de algemene vergadering of, ingeval van een stichting, het bestuursorgaan, met melding, in voorkomend geval, van de wijze waarop zijn werkzaamheden daardoor zijn beïnvloed.

Indien het voorstel tot ontbinding voortvloeit uit de toepassing van de regels voorzien in geval van een gedeeltelijk verlies van het maatschappelijk kapitaal of wanneer het nettoactief negatief dreigt te worden of is geworden (artikelen 5:153 (BV), 6:119 (CV) en 7:228 (NV) WVV), dan moet de algemene vergadering worden gehouden binnen de twee maanden na de vaststelling van het verlies.

De bedrijfsrevisor moet met deze termijnen rekening houden bij de aanvaarding van zijn opdracht.

V. Documentatie

Het controledossier wordt behandeld in §2.1.3. van de huidige norm.

Dit controledossier bevat onder andere de volgende gegevens:

- het behoorlijk getekend verslag van het bestuursorgaan;
 - o Als het verslag van het bestuursorgaan van de vennootschap niet beschikbaar is op het ogenblik waarop hij zijn werkzaamheden begint, dan zal de bedrijfsrevisor het bestuursorgaan van de vennootschap raadplegen teneinde een duidelijk beeld te verkrijgen van het nagestreefde doel en de modaliteiten van de vereffening.
 - o Hij moet nochtans steeds in het bezit zijn van het behoorlijk getekend verslag van het bestuursorgaan, alvorens zijn eigen verslag te tekenen.
- de resultaten die uit de werkzaamheden zijn verkregen, alsmede de conclusies van de bedrijfsrevisor die zijn gevormd op basis van die resultaten;
- de significante aangelegenheden voortgekomen uit de opdracht, de daaruit door de bedrijfsrevisor getrokken conclusies en significante professionele oordelen die zijn gevormd om tot die conclusies te komen;
- de laatste door de algemene vergadering goedgekeurde jaarrekening en, in voorkomend geval, het ontwerp van jaarrekening van het laatste boekjaar dat nog niet zou zijn voorgelegd ter goedkeuring van de algemene vergadering;
- het controleprogramma dat rekening houdt met de specifieke kenmerken van de opdracht;
- de staat van activa en passiva, die niet meer dan 3 maanden oud is, na de toepassing van artikel 3:6, § 2 van het KB/WVV;
- de relevante onderbouwende informatie;
- de gegevens voor identificatie m.b.t. de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten;
- in geval van toepassing van de procedure tot onmiddellijke sluiting van de vereffening, de bewijsstukken van de betaling of consignatie van de schulden en, in voorkomend geval, van de schriftelijke bevestigingen van de schuldeisers dat zij instemmen met de toepassing van artikel 2:80 WVV;
- de ontwerpakte van de notaris.

Voor de commissaris bevat ISA 230, Controledocumentatie, nuttige aanvullende bepalingen. Voor de bedrijfsrevisor, die niet de commissaris is, bevatten paragrafen 43 tot en met 49 van de Gemeenschappelijke KMO-norm nuttige aanvullende bepalingen.

5. Uit te voeren werkzaamheden

1. *Bepalingen die gemeen zijn aan alle door dit advies beoogde verrichtingen*

De bedrijfsrevisor voert zijn opdracht uit volgens een gepast controleprogramma (§2.1. en 2.1.1. van de huidige norm).

Het controleprogramma met betrekking tot de controle van de staat van activa en passiva omvat in het bijzonder de volgende elementen:

- het identificeren en inschatten van de bijzondere risico's waaraan de vennootschap is blootgesteld. De bedrijfsrevisor dient alert te blijven voor de bijzondere risico's die eigen zijn aan de ontbinding van de entiteit.
- het kennisnemen van de inhoud van het verslag van het bestuursorgaan;
- het kennisnemen van de interne beheersing⁷ en het proces van financiële verslaggeving, rekening houdende met het specifieke karakter en de bijzondere risico's van de verrichting
 - o Voor de commissaris bevat ISA 315 (Herzien), Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, nuttige aanvullende bepalingen. Voor de bedrijfsrevisor die niet de commissaris is, bevatten de paragrafen 97-104 van de gemeenschappelijke KMO-norm nuttige aanvullende bepalingen.
 - o Als hij ernstige leemten vaststelt in de interne beheersing of het proces van financiële verslaggeving, dan houdt de bedrijfsrevisor specifiek met deze leemten rekening wanneer hij gegevensgerichte werkzaamheden verricht teneinde de saldi opgenomen in de staat van activa en passiva te kunnen attesteren.
- de verificatie van het getrouw beeld van de staat van activa en passiva;
- de verificatie van de waardencorrecties vereist door artikel 3:6, § 2 van het KB/WVV;
- de opstelling van het controleverslag dat het oordeel bevat.
- Ingeval de procedure tot onmiddellijke sluiting van de vereffening wordt toegepast:
nazicht van de betaling of consignatie van de schulden die voorkomen op de staat van activa en passiva en nazicht van het bestaan van de schriftelijke bevestigingen van de schuldeisers dat zij instemmen met de bepalingen van artikel 2:80 WVV; hij bevestigt dit in de conclusies van zijn controleverslag.

⁷ Het proces gedefinieerd in paragraaf 4, (c) van ISA 315 (Herzien), Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, of in bijlage 1 van de Gemeenschappelijke KMO-norm.

Bij het vormen van een oordeel houdt de bedrijfsrevisor rekening met het “algemeen materialiteitsbeginsel” (§ 2.4.2., laatste streepje van de huidige norm).

Wanneer de bedrijfsrevisor de materialiteit bepaalt, dient het nettoactief in aanmerking te worden genomen, rekening houdende met de aard van de opdracht.

De bedrijfsrevisor identificeert de voorgenomen verrichting (§ 2.2. van de huidige norm).

De identificatie van de verrichting beoogt de elementen te bepalen die van invloed kunnen zijn op de opstelling van de staat van activa en passiva, in het bijzonder op de waarderingsregels, of op de beslissing tot ontbinding die de aandeelhouders of vennoten gevraagd wordt te nemen.

Hij dient bovendien voldoende kennis te hebben van het vermogen van de vennootschap, haar risico's en de economische omgeving waarin zij actief is. De kennis van de economische omgeving is noodzakelijk om zich een oordeel te kunnen vormen over de pertinentie van de vastgestelde waarderingsregels en hun toepassing.

De commissaris kan zich baseren op de informatie waarvan hij kennis heeft verkregen in het kader van zijn commissarismandaat.

De staat van activa en passiva: algemene principes

De bedrijfsrevisor dient een oordeel te vormen over de vraag of de staat van activa en passiva in alle van materieel belang zijnde opzichten, een getrouw beeld geeft, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

De staat van activa en passiva (behandeld in §1.2. van de huidige norm) betreft **financiële informatie** die wordt opgemaakt in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde wettelijk en boekhoudkundig referentiestelsel (artikel 3:1 WVV), met inachtneming van de waarderingsregels die door het bestuursorgaan zijn vastgesteld (zie artikel 3:6, §2 KB/WVV). Naar analogie met artikel 3:68, §2, laatste lid WVV moet de staat van activa en passiva worden opgesteld volgens het schema van de balans en minstens dezelfde rubrieken bevatten als de laatst goedgekeurde jaarrekening (behoudens indien de rubrieken geen saldo bevat).

Indien dit schema niet werd nageleefd, zal de bedrijfsrevisor de gevolgen hiervan op zijn oordeel beoordelen.

In de staat van activa en passiva worden gebeurlijke significante gebeurtenissen na balansdatum verwerkt dan wel toegelicht indien zij betrekking hebben op de afgesloten periode. Zo worden buitenbalansverplichtingen geactualiseerd voor zover dit relevant is in het kader van de geplande ontbinding.

In de staat van activa en passiva worden gewoonlijk toelichtingen verstrekt wanneer dit van belang is voor een gepaste interpretatie van deze staat.

De staat van activa en passiva moet worden opgesteld, rekening houdend met de kosten met betrekking tot de ontbinding, de waardencorrecties, de pro rata van de kosten (met inbegrip van de vergoeding van de bedrijfsleiders, de afschrijvingen, de waardeverminderingen, de voorzieningen, de voorraadwijzigingen, de te betalen vakantiegelden, eindejaarspremies en andere premies, de belastingen, enz.) overeenkomstig de waarderingsregels.

De staat van activa en passiva moet worden afgesloten op een datum die niet meer dan drie maanden teruggaat voor de datum van de algemene vergadering, bijeen te roepen om zich uit te spreken over de ontbinding van de vennootschap. De datum van drie maanden betreft het afsluiten en niet het vaststellen van de staat. De termijn van drie maanden moet worden gerekend vanaf de datum van de afsluiting van de staat van activa en passiva tot op de datum van de algemene vergadering die zich uitspreekt over de ontbinding.

Met de datum waarop deze staat is “afgesloten” wordt de datum bedoeld van de tussentijdse cijfers, wat niet noodzakelijk overeenkomt met de datum waarop de staat zelf (d.i. het document dat deze tussentijdse cijfers bevat) is opgesteld door het bestuursorgaan.

Wanneer er “niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen” van materieel belang zijn (d.w.z. zoals opgenomen in de jaarrekening), moet het bestuursorgaan daar eveneens melding van maken in de staat van activa en passiva. Indien er geen significante “niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen” zijn, is het aangewezen dat ook dit uitdrukkelijk wordt vermeld.

De staat van activa en passiva bevat eveneens de vermelding van de significante gebeurtenissen na afsluitingsdatum die geen aanleiding geven tot aanpassing van het resultaat van de periode en de balans maar waarvan, in gevolge van hun materialiteit, de financiële gevolgen dienen te worden toegelicht.

Indien de bedrijfsrevisor een inbreuk op het toepasselijke boekhoudkundig referentiestelsel vaststelt en indien de vastgestelde inbreuk van materieel belang is voor de verrichting, dient hij dit te vermelden in zijn verslag.

Controlewerkzaamheden

De bedrijfsrevisor dient kennis te nemen van de inhoud van het verslag van het bestuursorgaan van de vennootschap aan de algemene vergadering (§2.2. van de huidige norm). Het verslag van het bestuursorgaan van de vennootschap moet het voorstel tot ontbinding verantwoorden en moet de waarderingsregels, toegepast in de staat van activa en passiva die gehecht is aan dit verslag, verantwoorden.

De bedrijfsrevisor verzamelt de informatie die hem in staat stelt zijn oordeel te geven over het getrouw beeld van de staat van activa en passiva.

Voor de commissaris bevat ISA 500, Controle-informatie, nuttige aanvullende bepalingen. Voor de bedrijfsrevisor bevat de paragraaf 85 van de gemeenschappelijke KMO-norm, nuttige aanvullende bepalingen.

De controlewerkzaamheden omvatten het onderzoek, nader omschreven in een aangepaste controlebenadering :

- van de staat van activa en passiva zelf, die niet meer dan drie maanden vóór de algemene vergadering die over het voorstel tot ontbinding moet besluiten, is afgesloten en die onder uitsluitende verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan werd opgesteld;
- van de resultatenrekening; alsook
- van de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen.

Conform §2.4.2. van de huidige norm, bepaalt de bedrijfsrevisor de aard en de omvang van het bewijskrachtig controle materiaal, nodig om zich een oordeel te vormen in functie van:

- de besluiten van zijn beoordeling van de interne beheersing en het proces van financiële verslaggeving;
- de bijzondere risico's die eigen zijn aan de ontbinding van de vennootschap;
- het algemeen materialiteitsbeginsel⁸.

Dit bewijskrachtig materiaal dient hem toe te laten zijn beslissingen te motiveren.

⁸ Het begrip gedefinieerd in ISA 320, Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle of in bijlage 1 van de gemeenschappelijke KMO-norm.

In deze context zal de bedrijfsrevisor, vóór het geven van zijn oordeel, bijzondere aandacht besteden aan de eigendom en de waardering van de activa, het bestaan van de activa en de passiva en aan de volledigheid van de schulden en de voorzieningen.

De bedrijfsrevisor dient de waardecorrecties aangebracht aan de balansrekeningen in toepassing van artikel 3:6, § 2 van het KB/WVV te onderzoeken (§2.5. van de huidige norm).

De vereiste correcties betreffen alleen de verminderingen van de waarde van de activa-elementen om ze te brengen tot de vermoedelijke realisatiewaarde (zie art. 3:6, §2 KB/WVV). Als de bedrijfsrevisor van mening is dat er correcties moeten worden aangebracht aan de voorgelegde staat van activa en passiva, dan zal de bedrijfsrevisor voorstellen om deze correcties op te nemen in de boekhouding.

Het is niet toegestaan dat de bedrijfsrevisor zelf correcties aanbrengt aan de staat van activa en passiva omdat deze anders niet zonder toevoeging, noch weglating voortvloeit uit de balans van de rekeningen.

Bij het zoeken naar de vermoedelijke realisatiewaarde, geeft het bestuursorgaan van de onderneming een oordeel te goeder trouw over de beste actuele schatting van de realisatievooruitzichten van de activa. De bedrijfsrevisor dient een voorzichtige houding aan te nemen bij de beoordeling van de schattingen van het bestuursorgaan.

De staat van activa en passiva mag slechts herwaarderingsmeerwaarde omvatten, voor zover deze beantwoorden aan de algemene principes van artikel 3:35 van het KB/WVV.

De bedrijfsrevisor beveelt het bestuursorgaan aan om in een bijlage bij de staat van activa en passiva de waarschijnlijke latente meerwaarden te vermelden, in het geval deze informatie hem onontbeerlijk lijkt voor het getrouw beeld en/of voor de goede informatie van de aandeelhouders en, in voorkomend geval, van de vereffenaar(s) of van de vennoten.

Indien de bedrijfsrevisor vaststelt dat de realisatie van deze meerwaarden tot belastingverplichtingen bij de sluiting van de vereffening zal leiden, beveelt hij het bestuursorgaan aan om dit ook in een bijlage bij de staat van activa en passiva te vermelden.

Indien het bestuursorgaan de bovenstaande aanbevelingen niet opvolgt, vermeldt de bedrijfsrevisor in een paragraaf inzake overige aangelegenheden dat in de staat van de activa en passiva geen rekening wordt gehouden met eventuele latente meerwaarde of fiscale gevolgen.

II. Staat van activa en passiva opgesteld in continuïteit

Het bestuursorgaan kan verantwoorden dat artikel 3:6, § 2 van het KB/WVV niet wordt toegepast op het geheel of een deel van de rekeningen. Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn als bedrijfstakken of bedrijfsafdelingen nog zouden worden voortgezet gedurende verschillende jaren. (*cf.* §1.2.1., derde lid, huidige norm).

Het bestuursorgaan zou ook kunnen verantwoorden dat geen enkele correctie wordt aangebracht op grond van artikel 3:6, § 2 van het KB/WVV als de reële mogelijkheid bestaat dat de ontbinding tot geen gehele of gedeeltelijke discontinuïteit zal leiden, omdat ernstige vooruitzichten bestaan van overdracht van het geheel of een deel van de exploitatie, aan een andere onderneming, die de exploitatie zal voortzetten.

Als het bestuursorgaan een staat van activa en passiva opstelt in discontinuïteit, dan is het aan te bevelen om deze staat in de verklarende bijlage te vergelijken met de staat van activa en passiva in continuïteit. Indien het bestuursorgaan niet tot deze vergelijking overgaat, zal de beroepsbeoefenaar de opportuniteit nagaan om deze vergelijking in zijn verslag op te nemen. (*cf.* §1.2.2. huidige norm)

Wanneer, in uitzondering op artikel 3:6, § 2 van het KB/WVV, de staat van activa en passiva wordt opgesteld in continuïteit, dient de bedrijfsrevisor:

- kennis te nemen van de motivatie voor deze uitzondering, die in het verslag van het bestuursorgaan dat het voorstel tot ontbinding toelicht is genomen;
- deze aangelegenheid met het bestuursorgaan te bespreken, alsmede bij het bestuursorgaan inlichtingen in te winnen over de vraag of er gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die, afzonderlijk of collectief, significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om de continuïteitsveronderstelling te hanteren.

III. *Specifieke bepalingen betreffende de onmiddellijke sluiting van de vereffening (art. 2:80 WVV)*

Dit wordt niet behandeld in de huidige norm.

In het kader van de procedure bedoeld in artikel 2:80 WVV, controleert de bedrijfsrevisor de betaling of consignatie van de schulden die voorkomen op de staat van activa en passiva. Om deze betaling of consignatie te controleren, baseert de bedrijfsrevisor zich onder andere maar niet uitsluitend op de informatie in de bevestigingsbrief.

In voorkomend geval vraagt de bedrijfsrevisor de schriftelijke bevestigingen op van aandeelhouders, vennoten of derden wiens schuldvordering is opgenomen in de staat van activa en passiva, en die schriftelijk hebben bevestigd in te stemmen met de toepassing van de procedure van onmiddellijke sluiting van de vereffening.

IV. *Specifieke bepalingen betreffende de commissarisopdracht (controle van de jaarrekening en sluiting van de vereffening)*

Dit wordt niet behandeld in de huidige norm.

Overeenkomstig artikel 2:70, *in fine* WVV, heeft de ontbinding de afsluiting van het boekjaar tot gevolg. Wanneer een commissaris is benoemd, controleert hij de door het bestuursorgaan opgestelde jaarrekening over de periode tussen de aanvang van het lopende boekjaar en de datum van het ontbindingsbesluit door de algemene vergadering, en stelt hij zijn verslag op in overeenstemming met de ISA's en de bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA's.

In haar advies 2022/06, *Verslaggeving bij onmiddellijke sluiting van de vereffening van een vennootschap* van 23 februari 2022, beveelt de Commissie voor boekhoudkundige normen dezelfde oplossing aan in het kader van een onmiddellijke sluiting van de vereffening.

Overeenkomstig artikel 2:99, tweede lid *juncto* 3:74 WVV controleert de commissaris de door de vereffenaars opgestelde jaarrekening, met inbegrip van het jaarverslag, in overeenstemming met de ISA's.

In het kader van de door artikel 2:100 WVV opgestelde procedure, controleert de commissaris:

- het cijfermatig verslag over de vereffening, houdende de vereffeningssrekeningen; en
- in voorkomend geval, de informatie over de teruggave van de inbrengen en de uitkering van een eventueel vereffeningssaldo aan de aandeelhouders of vennoten.

De commissaris bevestigt in een afzonderlijk verslag dat hij de vereffeningssrekeningen samen met de stukken tot staving heeft gecontroleerd en vermeldt in zijn oordeel of het cijfermatig verslag over de vereffening, in alle materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met de vereffeningssrekeningen is.

De opdracht van de commissaris bestaat er niet in zich uit te spreken over de geschiktheid of opportuniteit van de verrichtingen die in het kader van de vereffening hebben plaatsgevonden, noch over de kwaliteit van het werk van de vereffenaar(s), noch over de vraag of die verrichtingen rechtmatig en billijk zijn (*"no fairness opinion"*).

6. Schriftelijke bevestigingen

Sinds de inwerkingtreding van de huidige norm, bepaalt ISA 580, Schriftelijke bevestigingen, de schriftelijke bevestigingen die de commissaris minstens dient te verkrijgen. De gemeenschappelijke KMO-norm (paragrafen 68-69) bevat de schriftelijke bevestigingen die de bedrijfsrevisor, die niet de commissaris is, minstens dient te verkrijgen.

De bedrijfsrevisor dient de nodige schriftelijke bevestigingen van het bestuursorgaan te verkrijgen.

De te verkrijgen bevestigingen zijn afhankelijk van de omstandigheden en worden aangepast aan de aard van de opdracht. In uitzonderlijke omstandigheden kan worden overwogen om de opdrachtbrief en de bevestigingsbrief te combineren. Twijfels over de integriteit van het bestuursorgaan kunnen de commissaris in het kader van zijn wettelijke controle van de jaarrekening, overeenkomstig ISA 580, paragrafen 16 en A24, doen besluiten dat het risico op het geven van een verkeerde voorstelling in de jaarrekening door het bestuursorgaan zodanig is dat de controle niet kan worden uitgevoerd. In een dergelijk geval kan hij overwegen om ontslag te nemen als commissaris.

In het kader van de onmiddellijke sluiting van de vereffening (art. 2:80 WVV), dient de bedrijfsrevisor de bevestiging door het bestuursorgaan van de consignatie van de nodige gelden om de schulden van de schuldeisers te voldoen, in de bevestigingsbrief te bevatten .

Indien het bestuursorgaan één of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verschaft, dient de bedrijfsrevisor:

- in voorkomend geval de aangelegenheid met het bestuursorgaan te bespreken;
- de integriteit van het bestuursorgaan te herevalueren, en dient hij het effect dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen in het algemeen te evalueren; en
- de passende actie te ondernemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op het oordeel in zijn verslag.

De bedrijfsrevisor dient een oordeelonthouding te formuleren indien:

- De bedrijfsrevisor concludeert dat er voldoende twijfel bestaat over de integriteit van het bestuursorgaan omdat en in zover dat de verkregen schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn; of
- Het bestuursorgaan geen enkele van de vereiste bevestigingen heeft verschaft.

7. Oordeel en verslag

I. Het vormen van het oordeel

Onderstaande paragrafen sluiten aan bij het WVV en de evolutie van het beroep van bedrijfsrevisor sinds de huidige norm en bevatten dan ook aangepaste terminologie.

Het oordeel over het getrouw beeld van de staat van activa en passiva

De bedrijfsrevisor dient naar aanleiding van zijn werkzaamheden een oordeel te vormen over de vraag of de staat van activa en passiva in alle van materieel belang zijnde opzichten, een getrouw beeld van de toestand van de vennootschap geeft, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

De controle door de bedrijfsrevisor van de vraag of de staat van activa en passiva een getrouw beeld geeft dient in te houden dat het volgende wordt overwogen:

- de algehele presentatie, structuur en inhoud van de staat van activa en passiva;
- de vraag of de staat van activa en passiva, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die een getrouwe weergave vormt van de toestand van de vennootschap; en
- de vraag of de staat van activa en passiva is opgesteld in overeenstemming met het toepasselijke boekhoudkundige referentiestelsel.

Het oordeel van de bedrijfsrevisor dient de vorm aan te nemen van een niet-aangepast oordeel (oordeel zonder voorbehoud) of een aangepast oordeel, zijnde:

- ofwel een oordeel met voorbehoud;
- ofwel een afkeurend oordeel;
- ofwel een oordeelonthouding.

Als de bedrijfsrevisor verwacht zijn oordeel aan te passen, dient hij de voorgenomen aanpassing en de omstandigheden die tot de verwachte aanpassing hebben geleid mee te delen aan het bestuursorgaan.

De bedrijfsrevisor formuleert **een oordeel zonder voorbehoud** wanneer hij, op grond van de uitgevoerde werkzaamheden, een redelijke mate van zekerheid heeft verkregen dat de staat van activa en passiva, in alle van materieel belang zijnde opzichten, een getrouw beeld van de toestand van de vennootschap geeft en in overeenstemming met het toepasselijke boekhoudkundig referentiestelsel is opgesteld.

De bedrijfsrevisor dient naargelang passend een **oordeel met voorbehoud** dan wel een afkeurend oordeel te formuleren in de volgende gevallen indien de bedrijfsrevisor van oordeel is dat de vastgestelde inbreuk van materieel belang is voor de verrichting en/of het getrouw beeld zoals het voortvloeit uit de staat van activa en passiva opgesteld door het bestuursorgaan.

De bedrijfsrevisor dient een **afkeurend oordeel** te formuleren indien bij het opstellen van de staat van activa en passiva van continuïteit is uitgegaan, maar het hanteren door het bestuursorgaan van de continuïteitsveronderstelling in de staat van activa en passiva op grond van de oordeelsvorming van de bedrijfsrevisor niet passend is. In dat geval, vermeldt de bedrijfsrevisor in zijn oordeel dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang die significante twijfel kan doen

ontstaan over de mogelijkheid van de vennootschap om haar continuïteit te handhaven.

De bedrijfsrevisor dient **een oordeelonthouding** te formuleren indien:

- hij niet in staat is geweest om voldoende onderbouwende informatie te verkrijgen om zijn controle uit te voeren; of
- de onzekerheden een te groot deel van deze informatie beïnvloeden, zodat hij geen oordeel kan vormen betreffende de staat van activa en passiva
- indien de leemten van de interne beheersing of het proces van financiële verslaggeving, de uitwerking van een aangepast programma voor gegevensgerichte werkzaamheden op de boekhoudposten onmogelijk maken.

Indien de staat van activa en passiva een negatief eigen vermogen vertoont, moet het bedrag uitdrukkelijk in het oordeel worden vermeld.

Het oordeel in geval van de procedure van onmiddellijke sluiting van de vereffening

Ingeval de procedure van onmiddellijke sluiting van de vereffening wordt toegepast, zal de bedrijfsrevisor in zijn oordeel bevestigen dat:

- in voorkomend geval, de bevestiging dat alle schulden voorkomende in de staat van activa en passiva zijn terugbetaald of de nodige gelden om die te voldoen werden geconsigneerd;
- in voorkomend geval, dat een schriftelijke bevestiging van de aandeelhouders, vennoten of derden bestaat wiens schuldvordering is opgenomen in de staat van activa en passiva, waarin schriftelijk hun instemming met de toepassing van de procedure tot onmiddellijke sluiting van de vereffening wordt bevestigd. Ingeval de procedure van onmiddellijke sluiting van de vereffening wordt toegepast en er schulden voorkomen in de staat van activa en passiva, dient er een verslag te worden opgesteld ter bevestiging dat deze schulden werden betaald of geconsigneerd, of dat de schuldeisers zich schriftelijk akkoord hebben verklaard met de toepassing van artikel 2:80 WVV.

In het kader van de verrichting voorzien door artikel 2:100 WVV, vormt de commissaris, naar aanleiding van zijn werkzaamheden, een oordeel over de vraag of het cijfermatig verslag, opgesteld door de vereffenaar(s) een getrouw beeld geeft van de vereffeningrekeningen.

De commissaris dient een **oordeel zonder voorbehoud** te formuleren wanneer hij, op grond van de uitgevoerde werkzaamheden, een redelijke mate van zekerheid

heeft verkregen dat het cijfermatig verslag over de vereffening, opgesteld door de vereffenaar(s), in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming is met de vereffeningrekeningen.

De commissaris dient een **oordeelonthouding** te formuleren indien:

- hij niet in staat is geweest om voldoende onderbouwende informatie te verkrijgen om zijn controle uit te voeren; of
- de onzekerheden een te groot deel van deze informatie beïnvloeden, zodat hij geen oordeel kan vormen betreffende het cijfermatig verslag over de vereffening.

De commissaris dient een **afkeurend oordeel** te formuleren als hij, naar aanleiding van zijn werkzaamheden, tot de conclusie komt dat het cijfermatig verslag afwijkingen bevat die afzonderlijk of gezamenlijk zowel van materieel belang zijn voor, als een diepgaande invloed⁹ hebben op het cijfermatig verslag.

II. Verslag van de bedrijfsrevisor

Onderstaande paragrafen sluiten aan bij de evolutie van het beroep van bedrijfsrevisor sinds de huidige norm en bevatten dan ook aangepaste terminologie.

De bedrijfsrevisor dient een schriftelijk verslag op te stellen naar aanleiding van zijn werkzaamheden.

De bijlagen gehecht aan onderhavige advies actualiseren de bijlagen bij de huidige norm in het licht van het gewijzigd wettelijk en normatief kader.

Het verslag dient te worden gericht aan de **buitengewone algemene vergadering** die bevoegd is om over de verrichting te stemmen.

Het verslag vermeldt, in onderscheiden secties met passende titel, volgende elementen¹⁰:

- een titel die duidelijk aangeeft dat het een controleverslag betreft;
- de bestemming van het verslag;

⁹ Het begrip gedefinieerd in bijlage 1 van de Gemeenschappelijke KMO-norm of in ISA 705 (Herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

¹⁰ De bedrijfsrevisor, die niet de commissaris is, dient, bij het opstellen van zijn verslag, ook rekening te houden met paragraaf 124 van de gemeenschappelijke KMO-norm.

- (c) de context van de tussenkomst van de bedrijfsrevisor, rekening houdend met de volgende aspecten:
 - de identificatie van de vennootschap (de benaming, de zetel, het KBO, enz.);
 - de datum waarop de staat van activa en passiva werd afgesloten door het bestuursorgaan van de vennootschap;
 - het doel waarvoor de staat van activa en passiva werd opgesteld en de beoogde gebruikers, dan wel de verwijzing naar een toelichting in de staat van activa en passiva die deze informatie bevat;
 - in welke mate de vennootschap specifieke waarderingsregels toepast;
 - een samenvatting van de verantwoording van het bestuursorgaan van het voorstel tot ontbinding;
- (d) het oordeel waarbij een redelijke mate van zekerheid wordt verstrekt en de basis voor het oordeel;
- (e) in voorkomend geval, een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (zie hierna) en/of een paragraaf inzake overige aangelegenheden (zie hierna);
- (f) een beschrijving van de verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan met betrekking tot het opstellen van de staat van activa en passiva;
- (g) een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor, waarbij wordt verwezen naar onderhavige norm;
- (h) de beperking van het gebruik van het verslag (zie hierna).

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden: De bedrijfsrevisor kan het nodig achten in zijn verslag de aandacht te vestigen op een aangelegenheid die is weergegeven of toegelicht in de staat van activa en passiva die op grond van oordeelsvorming van de bedrijfsrevisor van zodanig belang is dat deze van fundamenteel belang is voor het begrip van gebruikers van de staat van activa en passiva. In dergelijke gevallen neemt de bedrijfsrevisor een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in het controleverslag op. Dit op voorwaarde dat de bedrijfsrevisor voldoende en geschikte onderbouwende informatie heeft verkregen om te concluderen dat de aangelegenheid waarschijnlijk niet leidt tot een afwijking van materieel belang¹¹ in de staat van activa en passiva. Een dergelijke paragraaf mag alleen refereren aan informatie die in de staat van activa en passiva is weergegeven of toegelicht.

¹¹ Het begrip gedefinieerd in ISA 320, Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle, of in bijlage 1 van de gemeenschappelijke KMO-norm.

Paragraaf inzake overige aangelegenheden: De bedrijfsrevisor kan het ook noodzakelijk achten een andere aangelegenheid te communiceren dan degene die in de staat van activa en passiva weergegeven of toegelicht zijn die, op grond van de professionele oordeelsvorming van de bedrijfsrevisor, relevant zijn voor het begrip van gebruikers van de controleopdracht, de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor of het controleverslag. Hij doet dit in dat geval in een paragraaf inzake overige aangelegenheden.

Beperking van het gebruik van het verslag: Om misverstanden te voorkomen, is het belangrijk dat de gebruiker van het verslag erop wordt gewezen dat het verslag werd opgesteld in het kader van het van toepassing zijnde wetsartikel en het doel dat door dat wetsartikel wordt vooropgesteld. Derhalve kan het verslag niet gebruikt worden in een andere context. De bestemming van het verslag en de verspreiding ervan worden geregeld door de wet.

Het verslag dient te worden gedagtekend op de dag waarop de controlewerkzaamheden werden beëindigd en ondertekend door de bedrijfsrevisor. Als de bedrijfsrevisor het schriftelijk en getekend verslag van het bestuursorgaan ter verantwoording van de ontbinding van de vennootschap niet heeft kunnen bekomen vóór hij zelf zijn verslag heeft opgesteld, dan kan hij zijn verslag niet afleveren.

De bedrijfsrevisor neemt de staat van activa en passiva op in zijn verslag, of voegt hem erbij.

De bedrijfsrevisor die het bestaan vaststelt van een inbreuk op de bepalingen van het Wetboek van economisch recht, artikel III.83 e.v., de statuten, het WVV en het KB/WVV, dient, onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang en indien deze een directe invloed heeft op de verrichting, hiervan melding te maken in zijn verslag, behoudens wanneer die inbreuk het voorwerp zou uitmaken van een gepaste correctie.

Het behoort niet tot de opdracht van de bedrijfsrevisor om actief inbreuken op het WVV te onderzoeken.

De procedure beschreven in artikel XX.23 van het Wetboek van economisch recht is van toepassing op alle opdrachten.

Indien de bedrijfsrevisor de commissaris is, dient hij bovendien, in het kader van zijn controleopdracht van de jaarrekening, de paragrafen 99 tot en met 101 van de bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde

ISA's inzake de naleving door de vennootschap van de bepalingen van het WVV, toe te passen.

Als de staat van activa en passiva, bij wijze van uitzondering, in **continuïteit** is opgesteld, zal het verslag een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden bevatten, teneinde:

- te verwijzen naar de motivering in het verslag van het bestuursorgaan;
- te vermelden of de opstelling van de staat van activa en passiva in het continuïteitsperspectief passend lijkt.

Indien de bedrijfsrevisor **een oordeel zonder voorbehoud** formuleert, dient hij in de sectie “basis voor het oordeel zonder voorbehoud” de volgende elementen aan te geven:

- de controle was overeenkomstig het in België van toepassing zijnde normatief kader uitgevoerd;
- een verwijzing naar de sectie van het verslag die de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor beschrijft;
- een vermelding dat de bedrijfsrevisor voldaan heeft aan de relevante deontologische vereisten die op de opdracht van toepassing zijn;
- een vermelding dat hij van mening is dat de verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is om een basis te verschaffen voor het oordeel.

Wanneer de bedrijfsrevisor zijn oordeel zou aanpassen, dient hij in de sectie “**basis voor het aangepast oordeel**” een beschrijving te geven van de aangelegenheden die hebben geleid tot een aanpassing van zijn oordeel.

Indien de bedrijfsrevisor een **oordeelonthouding** formuleert, dient hij de sectie betreffende zijn verantwoordelijkheden aan te passen door aan te geven dat hij niet alle informatie heeft kunnen bekomen nodig voor het formuleren van een oordeel over de opdracht of de onzekerheden een te groot deel van deze informatie beïnvloeden.

Als de bedrijfsrevisor in de loop van zijn werkzaamheden kennis krijgt van gebeurtenissen **na** de afsluitingsdatum van de staat van activa en passiva die een betekenisvol effect kunnen hebben op de staat van activa en passiva, dan dient hij de impact ervan op zijn oordeel over de staat van activa en passiva te beoordelen.

Met confraternele groeten,

Patrick VAN IMPE
Voorzitter

Bijlage

Bijlage 1 – Model van verslag van de commissaris / bedrijfsrevisor– art. 2:71 en 2:80 van het WVV

Verslag gericht aan de buitengewone algemene vergadering van de vennootschap X betreffende de staat van activa en passiva opgesteld in het kader van het voorstel van de [vrijwillige ontbinding/onmiddellijke sluiting van de vereffening]

Overeenkomstig [artikel 2:71, §2, derde lid/artikelen 2:71, § 2, derde lid en 2:80, eerste lid, 2°] van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, brengen wij, in onze hoedanigheid van [commissaris/bedrijfsrevisor], een verslag uit gericht aan de buitengewone algemene vergadering van de vennootschap [X] over de daarbij gevoegde staat van activa en passiva van de vennootschap. Onze opdracht maakt dus deel uit van de voorgestelde beslissing tot vrijwillige ontbinding van de vennootschap.

[Wij werden op [xx/xx/xxxx] aangewezen door het bestuursorgaan van de vennootschap [X -identificatie van de vennootschap¹²] om deze opdracht uit te voeren. /In het kader van ons commissarismandaat in de vennootschap [X -identificatie van de vennootschap¹³] zijn wij van rechtswege belast met deze controleopdracht waartoe het bestuursorgaan op [xx/xx/xxx] heeft verzocht]

Conclusie van het verslag

Oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben de controle uitgevoerd van de bij het voorstel van ontbinding bijgevoegde staat van activa en passiva van de vennootschap [X+rechtsvorm], die werd opgesteld volgens het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

Naar ons oordeel geeft de staat van activa en passiva opgesteld in [discontinuïteit/continuïteit] per xx/xx/xxxx met een balanstotaal van XXX EUR [en negatief eigen vermogen van XXX EUR] een getrouw beeld van de toestand van de vennootschap [X+rechtsvorm], in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

¹² Vermelding van de benaming, zetel, KBO-nummer, enz...

¹³ Vermelding van de benaming, zetel, KBO-nummer, enz...

Basis voor het oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het in België van toepassing zijnde normatief kader. Onze verantwoordelijkheden op grond van deze norm zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris/bedrijfsrevisor”.

Wij hebben voldaan aan de relevante deontologische vereisten die op onze opdracht van toepassing zijn.

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

De door artikel 2:80, eerste lid, 2° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vereiste bevestigingen aan de buitengewone algemene vergadering per [xx/xx/xxx]

[In voorkomend geval: Op basis van onze werkzaamheden en de informatie verkregen van het bestuursorgaan bevestigen wij dat op datum van ons verslag alle schulden ten aanzien van aandeelhouders, vennoten of derden zoals vermeld in de staat van activa en passiva zijn terugbetaald of dat de nodige gelden om die te voldoen werden geconsigneerd.]

[In voorkomend geval: Wij bevestigen op datum van ons verslag het bestaan van een schriftelijk akkoord tot instemming met de toepassing van de procedure als bedoeld in artikel 2:80, eerste lid, 2° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.]

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

[Als de staat van activa en passiva is opgesteld in continuïteit: Zonder afbreuk te doen aan ons hierboven tot uitdrukking gebracht oordeel, vestigen wij de aandacht op de toelichting van het bestuursorgaan met betrekking tot het handhaven van de continuïteit. Op basis van onze controle, zijn wij van mening dat de opstelling van de staat van activa en passiva in het continuïteitsperspectief passend is.]

Overige aangelegenheid [aangelegenheden]

[In voorkomend geval: indien de bijlage bij de staat van de activa en passiva geen melding van eventuele latente meerwaarden of fiscale gevolgen.]

[In voorkomend geval: De wettelijke termijnen inzake het voorleggen van het verslag van het bestuursorgaan en van ons controleverslag konden niet gerespecteerd worden. Wij zijn evenwel in staat geweest om de nodige werkzaamheden uit te voeren.]

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de staat van activa en passiva, afgesloten op [xx/xx/xxxx], die een getrouw beeld van de toestand van de vennootschap geeft, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel en het opstellen van een verslag dat het voorstel tot vrijwillige ontbinding van de vennootschap toelicht alsook voor de naleving van de door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vereiste voorwaarden die op de ontbinding van toepassing zijn.

[In het geval waarin de staat van activa en passiva in discontinuïteit werd opgesteld: Ten gevolge van het voorstel tot beslissing van het bestuursorgaan van [xx/xx/xxxx] om de vennootschap te ontbinden en te vereffenen op [xx/xx/xx], is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor het opstellen van de staat van activa en passiva in een discontinuïteitsveronderstelling. In deze context is het de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan om de nodige toelichtingen in het kader van de toepassing van de discontinuïteitsveronderstelling in bijlage bij de staat van activa en passiva op te nemen en om de bepalingen van artikel 3:1 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en artikel 3:6, § 2 van het Koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen na te leven.]

[In het geval van een onmiddellijke sluiting van de vereffening (art. 2:80 WVV): [Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor [de terugbetaling / consignatie van de nodige gelden om te voldoen aan] de schulden ten aanzien van vennoten, of aandeelhouders, of derden zoals vermeld in de staat van activa en passiva, bedoeld in artikel 2:71, §2, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.] / [Het bestuursorgaan is ook verantwoordelijk voor het verkrijgen van de schriftelijke bevestiging van de aandeelhouders, vennoten of derden wiens schuldvordering is opgenomen in de staat van activa en passiva, betreffende hun instemming met de toepassing van artikel 2:80 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.]

De controle van de staat van activa en passiva door [de commissaris/de bedrijfsrevisor] ontslaat noch het bestuursorgaan, noch de voor financiën en administratie verantwoordelijke personen van hun verantwoordelijkheden.

Verantwoordelijkheden van de [commissaris/bedrijfsrevisor]

Onze verantwoordelijkheid bestaat erin het verkrijgen, op basis van onze controle, van een redelijke mate van zekerheid dat de staat van activa en passiva geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een verslag waarin ons oordeel is opgenomen.

[In het geval van een onmiddellijke sluiting van de vereffening (art. 2:80 WVV): Onze verantwoordelijkheid bestaat erin te bevestigen dat [alle schulden werden terugbetaald/de nodige gelden werden geconsigneerd om te voldoen aan alle schulden ten aanzien van vennoten of aandeelhouders of van derden zoals vermeld in de staat van activa en passiva] / [er bestaat een schriftelijk akkoord waarbij ingestemd wordt met de toepassing van de procedure als bedoeld in artikel 2:80 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen].

Beperking van het gebruik van ons verslag

Dit verslag werd uitsluitend opgesteld ingevolge artikel 2:71, § 2, derde lid [en artikel 2:80, eerste lid, 2°] van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en mag niet voor andere doeleinden worden gebruikt.

[plaats en datum]

[Benaming van het kantoor van de bedrijfsrevisor XYZ]

[Commissaris]

Vertegenwoordigd door

[Naam]

[Bedrijfsrevisor]

Handtekening

Bijlagen bij het verslag

[staat van activa en passiva, met inbegrip van de waarderingsregels en het verslag van het bestuursorgaan]

Bijlage 2 – Model van verslag van de commissaris – art. 2:100 van het WVV

Verslag gericht aan de buitengewone algemene vergadering van de vennootschap X betreffende het cijfermatig verslag opgesteld in het kader van de sluiting van de vereffening

Overeenkomstig 2:100 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen brengen wij in onze hoedanigheid van commissaris, een verslag uit gericht aan de buitengewone algemene vergadering van de vennootschap [X] over het cijfermatig verslag over de vereffening, houdende de vereffeningssrekeningen samen met de stukken tot staving, opgesteld door de vereffenaar(s) en die, in voorkomend geval, de informatie over de teruggave van de inbrengen en de uitkering van eventueel vereffeningssaldo aan de aandeelhouders of vennoten bevat. Onze opdracht maakt dus deel uit van de voorgestelde beslissing tot sluiting van de vereffening van de vennootschap.

Wij werden op [xx/xx/xxxx] als commissaris aangesteld door de algemene vergadering van de vennootschap [X -identificatie van de vennootschap¹⁴].

Onze opdracht bestaat er niet in uitspraak te doen over de geschiktheid of opportuniteit van de verrichting, noch over de hoedanigheid van de vereffenaar, noch over de vraag of die verrichting rechtmatig en billijk is (“*no fairness opinion*”).

Conclusie van het verslag

Oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben de controle uitgevoerd van de vereffeningssrekeningen van de vennootschap [x+rechtsvorm] samen met de stukken tot staving.

Naar ons oordeel is het cijfermatig verslag over de vereffening opgesteld op xx/xx/xxxx, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overstemming met de vereffeningssrekeningen van de vennootschap [X+rechtsvorm].

Basis voor het oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het in België van toepassing zijnde normatief kader. Onze verantwoordelijkheden op grond van deze

¹⁴ Vermelding van de benaming, zetel, KBO-nummer, enz...

norm zijn verder beschreven in de sectie “Verantwoordelijkheden van de commissaris”.

Wij hebben voldaan aan de relevante deontologische vereisten die op onze opdracht van toepassing zijn.

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

[Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden]

(...)

Overige aangelegenheid [aangelegenheden]

[In voorkomend geval: De wettelijke termijnen inzake het voorleggen van het cijfermatig verslag over de vereffening van de vereffenaar(s) en van ons controleverslag konden niet gerespecteerd worden.

Verantwoordelijkheden van de vereffenaar(s)

De vereffenaar(s) is/zijn verantwoordelijk voor het opstellen van het cijfermatig verslag over de vereffening op [xx/xx/xxxx], die in alle zijnde opzichten, in overeenstemming met de vereffeningssrekeningen is. Het verslag moet de vereffeningssrekeningen samen met de stukken tot staving houden en, in voorkomend geval, de informatie over de teruggave van de inbrengen en de uitkering van een eventueel vereffeningssaldo aan de aandeelhouders of vennoten bevatten.

Dit verslag moet ten minste één maand voor de algemene vergadering op de zetel van de vennootschap worden neergelegd.

De controle van het cijfermatig verslag door de commissaris ontslaat de vereffenaar(s) niet van zijn/hun verantwoordelijkheden.

Verantwoordelijkheden van de commissaris

Onze verantwoordelijkheid bestaat erin het verkrijgen, op basis van onze controle, van een redelijke mate van zekerheid dat het cijfermatig verslag over de vereffening van de vennootschap [X] geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten en het uitbrengen van een verslag waarin ons oordeel is opgenomen.

Beperking van het gebruik van ons verslag

Dit verslag werd uitsluitend opgesteld ingevolge artikel 2:100 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en mag niet voor andere doeleinden worden gebruikt.

[Plaats],[Datum]

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor

Handtekening