

ONTWERP VAN NORMEN INZAKE DE OPDRACHTEN VAN DE COMMISSARIS BIJ DE ARTIKELEN 5:142 - 5:143 EN 6:115 - 6:116, § 1 VAN HET WETBOEK VAN VENNOOTSCHAPPEN EN VERENIGINGEN (NETTOACTIEF- EN LIQUIDITEITSTEST)

Ontvangen commentaren op de openbare raadpleging die door het IBR werd georganiseerd en standpunt van de Raad van het IBR

1. Context

Overeenkomstig artikel 31 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, vond de openbare raadpleging omtrent deze ontwerpnormen plaats van 1 december 2020 tot 31 januari 2021.

Het IBR heeft binnen deze termijn van 5 respondenten (bedrijfsrevisoren, bedrijfsrevisorenkantoren die de vennoten en de medewerkers vertegenwoordigen, alsook van andere belanghebbende partijen) een reactie ontvangen. In het kader van de regelgeving betreffende de bescherming van het privé-leven, werd de uitdrukkelijke toestemming van de respondenten gevraagd om de integrale brieven te publiceren op de website van het IBR.¹

In punt 3 van deze nota wordt een overzicht van de gepubliceerde ontvangen commentaren verstrekt alsook het standpunt van de Raad van het IBR, in voorkomend geval, aangevuld met de paragrafen van de ontwerpnormen die worden gewijzigd.

De aangepaste ontwerpnormen inzake de opdrachten van de commissaris bij de artikelen 5:142-5:143 en 6:115-6:116, § 1 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (Nettoactief- en liquiditeitstest) werden goedgekeurd door de Raad van het IBR op 28-05-2021. De Raad heeft vastgesteld dat de wettelijke procedure werd gevolgd, dat de wijzigingen aan de ontwerpnormen voortvloeien uit een reactie ontvangen tijdens de openbare raadpleging en dat het dan ook niet nodig is om een nieuwe openbare raadpleging te organiseren.

¹ Het opstellen van normen kan beschouwd worden als een opdracht van algemeen belang in de zin van artikel 6.1. a) van de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG) (Engels: General Data Protection Regulation (GDPR)). Derhalve worden het volledig dossier (reactie, naam en voornaam en in voorkomend geval de entiteit die de respondent vertegenwoordigt) overgemaakt aan de Hoge Raad voor de Economische beroepen en aan de minister van Economie.

2. Voorafgaande opmerkingen

- 2.1. De Raad van het IBR dankt de verschillende respondenten voor hun bemerkingen. Dankzij deze reacties kan de Raad ten volle zijn doelstelling vervullen bij het formuleren van normen, met name komen tot kwalitatief hoogstaande normatieve teksten.
- 2.2. Voorafgaand wenst de Raad in te gaan op een aantal algemene opmerkingen.
- 2.3. Een eerste algemene bemerking betreft de vraag naar het uitvoeren van een impactanalyse en het uitwerken van een begeleidingsplan. De Raad herinnert eraan dat deze normen het resultaat zijn van een omvorming van de technische nota's in deze materie die op 30 augustus 2019 aan een praktijktest ("*field test*") van 10 maanden werden onderworpen. Bij het uitwerken van de ontwerpen heeft de Raad rekening gehouden met de opmerkingen die ontvangen werden tijdens deze periode. De Raad zal bovendien in het vormingsprogramma de toelichting bij deze opdrachten en de normen voorzien.
- 2.4. Een tweede algemene bemerking betreft de titel van beide ontwerpnormen. Het WVV voorziet deze opdrachten enkel in het geval dat een commissaris werd benoemd. Derhalve werd gevraagd om de term "bedrijfsrevisor" uit de titel te wijzigen in "commissaris". De Raad gaat akkoord dat dit duidelijkheid geeft van bij het begin en voert de gevraagde wijziging door.
- 2.5. Een derde algemene bemerking betreft het opnemen van een hoofding van "vereisten" en "toepassingsmodaliteiten" boven alle secties. De Raad gaat ermee akkoord dat het consistent opnemen van een hoofding toelaat om aan te sluiten bij de laatste overweging die aan de normen voorafgaat.
- 2.6. Een vierde algemene bemerking betreft de vraag tot het verzekeren van een coherent gebruik van definities, bewoordingen en paragrafen. De Raad heeft hieraan veel aandacht besteed. Zo werd in beide normen een definitie voorzien van onder meer "staat van activa en passiva", "uitkering" (voorheen par. A1 van de ontwerpnorm liquiditeitstest) en "beoordelingsopdracht". Ook heeft de Raad veel zorg besteed aan de taalkundige correctheid van beide teksten.
- 2.7. Specifiek voor de ontwerpnorm inzake de opdracht in het kader van de liquiditeitstest, werd gevraagd naar een verduidelijking van de definities van prognoses en projecties en de werkzaamheden die op elk type van toekomstgerichte financiële informatie moeten worden uitgevoerd. In de ontwerpnorm zoals voorgelegd aan openbare raadpleging werd ervoor geopteerd om ISAE 3400 van toepassing te maken op deze opdracht voor wat

de beoordeling van de prospectieve financiële gegevens betrof. Deze internationale standaard is evenwel nog niet opgenomen in het normatief kader voor opdrachten inzake toekomstgerichte financiële informatie. De Raad is van mening dat deze internationale standaard relevante bepalingen bevat voor het uitvoeren van deze opdrachten en streeft naar een algemene normatieve toepassing van deze standaard. Een toepassing van deze standaard op een specifieke opdracht zou kunnen leiden tot praktische moeilijkheden (onder meer omtrent de versie van de standaard die van toepassing is). Daarom heeft de Raad beslist om niet langer te verwijzen naar ISAE 3400 maar de relevante bepalingen uit deze standaard over te nemen, naar het voorbeeld van hetgeen in het ontwerp van effectennorm is gedaan.

- 2.8. Tot slot bevatten de ontwerpnormen telkens een model van opdrachtbrief, zoals dat vanaf heden door de Hoge Raad voor de Economische beroepen vereist wordt.

3. Standpunt van de Raad inzake de ontvangen commentaren

Onderwerp	Standpunt van de Raad	Referentie naar de betrokken paragrafen uit de ontwerpnormen (NAT/LT ²) (nieuwe nummering)
1. Wijzigingsbepalingen	<p>Een respondent wierp op dat de ontwerpnorm inzake de liquiditeitstest een toepassingsmodaliteit bevatte voor het geval waarin één van de leden van het bestuursorgaan de bevestigingsbrief niet wil ondertekenen terwijl deze niet voorzien was in de ontwerpnorm inzake de nettoactiefest. De Raad meent evenwel dat dit een algemene bepaling is die van toepassing is op alle opdrachten. Derhalve wordt dit opgenomen als wijzigingsbepaling van de algemene norm.</p> <p>Ook de bijkomende norm (herziene versie 2020) wordt gewijzigd. De Raad is voorstander van het hanteren van dezelfde definities doorheen alle normen. Bijgevolg wordt de definitie van “WVV” in de bijkomende norm (herziene versie 2020) aangepast om deze in overeenstemming te brengen. Evenwel, de Raad heeft vastgesteld</p>	§4 NAT

² NAT = nettoactiefest ; LT = liquiditeitstest.

	dat §99 van deze bijkomende norm (herziene versie 2020) dient te worden aangepast om aan te geven dat in het kader van het nazicht van de naleving van het WVV en de openbaarmakingsverplichting van de gevallen van niet-naleving, niet enkel naar het WVV moet worden gekeken, maar ook naar de uitvoeringsbesluiten.	§3 NAT
2. Definitie van 'staat van activa en passiva'	<p>Een aantal respondenten vroeg om meer precisering omtrent de voorgestelde definitie van 'staat van activa en passiva'. Zo werd onder meer gevraagd om aan te geven op grond waarvan deze staat moet worden opgemaakt volgens dezelfde regels en presentatie als de jaarrekening. Zoals de respondent aangeeft, is dit logisch. Daarom wordt een nieuwe A-paragraaf ingevoegd, die verwijst naar artikel 3:68, § 2, laatste lid WVV en waarin de minimale inhoud van de staat van activa en passiva uitdrukkelijk wordt aangegeven. Voor het afsluiten van deze staat kan op nuttige wijze gesteund worden op IAS 34.</p> <p>Tevens werd gevraagd te verduidelijken of de staat van activa en passiva steeds minstens de waarderingregels en significante gebeurtenissen na balansdatum dient te bevatten en wat de toelichtingen kunnen zijn. Ook dit wordt verder toegelicht in A-paragrafen.</p>	§6 (vii) en A2, A4 en A5 NAT §7 (vii) LT
3. Opdrachtbrief	<p>Uit de ontwerpnormen zoals voorgelegd aan openbare raadpleging kon niet duidelijk worden afgeleid of deze opdrachten opgenomen moeten worden in de opdrachtbrief inzake het commissarismandaat. Artikel 21 van de wet van 7 december 2016 vereist dat voorafgaand aan elke opdracht een opdrachtbrief wordt getekend tussen de bedrijfsrevisor en de cliënt. Dat geldt dus ook voor de opdrachten beoogd door deze normen. Deze opdrachten worden van rechtswege uitgevoerd door de commissaris, maar zijn te onderscheiden van de opdracht tot het uitvoeren van de wettelijke controle van de jaarrekening. Zij kunnen worden opgenomen in de opdrachtbrief met betrekking tot het commissarismandaat.</p> <p>Tot slot heeft het IBR, zoals in het kader van andere ontwerpnormen gevraagd door de HREB, een model van opdrachtbrief voor beide opdrachten uitgewerkt.</p>	§12 en A8 NAT §10 en A5 LT
4. Situatie waarin een verslag van de commissaris is vereist	<p>Een respondent vroeg om precisering over de situatie waarin een verslag van de commissaris over de nettoactiefest al dan niet is vereist. Indien het bestuursorgaan de nettoactiefest uitvoert op grond van de laatst goedgekeurde jaarrekening, is er in principe geen tussenkomst van de commissaris vereist. Het komt niet toe aan de commissaris om te bepalen of een recentere staat van activa en passiva moet worden opgesteld. Echter, het is mogelijk dat de commissaris, in de loop van zijn controle van de jaarrekening, vaststelt dat een recentere staat had moeten worden opgesteld. Wanneer de commissaris, in de loop van zijn mandaat, vaststelt dat het bestuursorgaan een recentere staat van activa en passiva had moeten opstellen om de nettoactiefest uit te voeren of kennis krijgt van een voornemen of een beslissing tot uitkering van vermogen dat hoger ligt dan het voor uitkering vatbare vermogen, dient hij het bestuursorgaan hiervan schriftelijk op de hoogte te brengen. Dit betreft bovendien een geval van niet-naleving van het WVV (voor zover deze inbreuk op het einde van het boekjaar</p>	§14 en A9 NAT §16, 17 en A12 NAT Titel van sectie VI. NAT §26 en 28 NAT

	<p>nog steeds bestaat) dat vermeld moet worden in het tweede deel van zijn commissarisverslag. Dit wordt zo ook voorzien in par. 98, eerste lid van de bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA's.</p> <p>De Raad heeft aandacht besteed aan het aangeven van de situaties waarin de commissaris een vermelding inzake de niet-naleving van het WVV of de bepalingen betreffende de resultaatverwerking in het tweede deel van zijn jaarlijks commissarisverslag dient op te nemen. Zo zal er bij overdreven uitkering een inbreuk op het WVV moeten worden vastgesteld, maar dit kan ook een impact hebben op de resultaatverwerking. In dat geval is ook vermelding conform art. 3:75, §1, 8° WVV in het commissarisverslag vereist.</p> <p>De Raad zal de specifieke omstandigheden verder uitwerken in doctrine, die omtrent deze opdrachten zal worden uitgewerkt.</p>	
5. Schriftelijke bevestigingen	<p>De beide ontwerpnormen voorzien dat de schriftelijke bevestigingen die door ISRE 2410 worden vereist moeten worden aangepast aan de omstandigheden. Een respondent vroeg dit te verduidelijken. ISRE 2410 beoogt uiteraard niet het specifieke in de Belgische wetgeving voorziene geval van een opdracht in het kader van de nettoactief-test. De commissaris zal de door ISRE 2410 voorziene te verkrijgen schriftelijke bevestigingen dan ook dienen aan te passen om deze in overeenstemming te brengen met het WVV en de norm. De Raad is van mening dat dit voldoende duidelijk is. Wel heeft de Raad de formulering van de A-paragraaf betreffende de impact van een onjuiste bevestiging of het gebrek aan een bevestiging op zijn commissarismandaat verduidelijkt.</p>	§18 en A13 NAT §22 en A16 LT
6. Modelverslag nettoactief-test	<p>Een respondent merkte op dat uit art. 5:145, eerste lid, 2° WVV niet kan worden afgeleid dat een verslag vereist is bij de inkoop van eigen aandelen. Evenwel, de Raad stelt vast dat dit artikel zonder beperking verwijst naar de artikelen 5:142 en 5:143 WVV. Het is derhalve duidelijk dat ook het vereiste beoordelingsverslag moet worden opgesteld.</p>	Nihil
7. Definitie van toekomstgerichte financiële informatie	<p>In de ontwerpnorm voorgelegd aan openbare raadpleging werd ook verwezen naar de "prospectieve financiële gegevens". Immers, de term "toekomstgerichte financiële informatie" werd door ISAE 3400 gebruikt terwijl de term "prospectieve financiële gegevens" de bewoording uit het WVV betreft. Een respondent begreep niet waarom beide termen moesten opgenomen worden. Omwille van de duidelijkheid beslist de Raad om enkel de door het WVV gehanteerde terminologie te hanteren.</p>	§ 4 (ix) LT
8. Werkzaamheden uit te voeren in verband met	<p>Een respondent merkte op dat het niet geheel duidelijk was wat de commissaris moest nagaan inzake de onderliggende veronderstellingen. Dit kwam onder meer door het gebruik van zowel de term "gepast" als de term "redelijk". De Raad heeft hiermee rekening gehouden bij het herwerken van de sectie en het modelverslag.</p>	Sectie IV.1. LT

de prospectieve financiële gegevens	Een respondent vroeg toe te voegen wat de commissaris dient te doen indien hij kennis krijgt van een van materieel belang zijnde veronderstelling die niet door het bestuursorgaan werd weerhouden. De Raad is van mening dat dit duidelijk is in de ontwerp tekst. De sectie “vormen van de conclusie” werd aangepast om deze in overeenstemming te brengen met de werkzaamheden.	Sectie VI.1. LT
9. Modelverslag liquiditeitstest	Zo goed als alle respondenten hebben voorstellen gedaan ter verbetering van de leesbaarheid van het modelverslag. De Raad heeft dan ook de nodige zorg besteed aan het verzekeren van de coherentie met de terminologie in de norm en aan het verhogen van de leesbaarheid, mits evenwel de nodige coherentie te bewaren met de formuleringen die in andere normen wordt gehanteerd (bv. ISRE 2410).	Modelverslag LT