

Technische nota met betrekking tot de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van verenigingen en stichtingen (Art. 13:3, §2 WVV)

Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) heeft met de norm van 21 juni 2018 de internationale controlestandaarden (International Standards on Auditing, ISA's) en de internationale standaard voor beoordelingsopdrachten (International Standard on Review Engagements, ISRE) 2410 in België van toepassing gemaakt op de controle van financiële overzichten (audit) en op de beoordeling van de tussentijdse financiële informatie, behoudens indien er voor de uitvoering van deze opdracht een bijzondere norm of aanbeveling van toepassing is.

Daarnaast bestaan er een aantal specifieke normen voor de uitvoering van bepaalde opdrachten die door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen worden toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor (de zogeheten 'exclusieve wettelijk voorbehouden opdrachten')¹.

Voor bepaalde opdrachten stelt het IBR technische nota's op, die geraadpleegd kunnen worden op de website van het Instituut (www.ibr-ire.be) onder de tabbladen Regelgeving en publicaties > Rechtsleer > Technische nota's.

De technische nota's zijn bedoeld om praktische ondersteuning aan de bedrijfsrevisoren te bieden bij de uitoefening van hun werkzaamheden. Zij hebben geen verplichte normatieve draagwijdte maar beogen de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat de uitoefening van hun beroep regelt.

In voorkomend geval dienen de technische nota's samen gelezen te worden met de normen waarop zij betrekking hebben. In geen geval wijzigen de technische nota's de bestaande normen, noch worden deze erdoor opgeheven.

De toepassing van de technische nota's ontslaat de bedrijfsrevisor niet van de kennis van het toepasselijke juridische kader (de Belgische wet- en regelgeving, de Belgische bijzondere normen en/of de ISA's), noch van de uitoefening van zijn professionele oordeelvorming en de implementering van werkzaamheden aangepast aan de kenmerken en bijzonderheden van elk dossier.²

Voorafgaande opmerking

Deze technische nota is gebaseerd op het Wetboek van vennootschappen en verenigingen ("WVV"), gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad op 4 april 2019 (p. 33239) en gewijzigd door de wet van 28 april 2020 (BS 6 mei 2020). Het IBR heeft de kerndata van het overgangsrecht in kaart gebracht in bijlage 1 bij de [IBR-mededeling 2019/09](#). Tevens werd door het IBR een lijst met *Frequently Asked Questions* ontwikkeld die terug is te vinden op de website: <https://www.ibr-ire.be/nl/actueel/nieuw-wvv>.

¹ De term 'exclusieve wettelijk voorbehouden opdrachten' beoogt de opdrachten die door of krachtens een in België van toepassing zijnde wet- of regelgeving aan de commissaris of uitsluitend aan een bedrijfsrevisor worden toevertrouwd.

² Zie IBR-advies 2019/08, Toepassing van de ISA's en ISRE 2410 en technische nota's met betrekking tot de uitvoering van bepaalde exclusieve wettelijk voorbehouden opdrachten voorzien door het Wetboek van vennootschappen.

Praktijktest (« *Field testing* »)

Met het oog op het later eventueel uitwerken van een norm, kunnen de eventuele opmerkingen of commentaren in verband met de toepassing van deze technische nota kunnen ons worden doorgegeven via volgend e-mailadres: tech@ibr-ire.be.

Inhoudstafel

Voorafgaande opmerking	1
Praktijktest (« <i>Field testing</i> »)	2
1. Definities	3
2. Context van de opdracht	3
3. Doelstelling van de opdracht en normatief kader	6
4. Deontologische aspecten.....	9
5. Uit te voeren controlewerkzaamheden.....	11
a. Voorbereidende opdrachtactiviteiten	11
b. Werkprogramma.....	11
c. Controle van het verrichtingsvoorstel	11
6. Inhoud van het verslag.....	12
Bijlage : Voorbeeld van verslag conform met de ISA's	16

1. Definities

§1. In het kader van deze technische nota, worden volgende definities gehanteerd:

- ‘Rechtspersoon’: deze term omvat zowel vzw’s, ivzw’s als stichtingen zoals omschreven door het WVV.
- ‘Beroepsbeoefenaar’: hieronder wordt ofwel de commissaris verstaan, ofwel, wanneer er geen commissaris is, een bedrijfsrevisor die is ingeschreven in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren die door het bestuursorgaan is aangewezen.
- ‘WVV’: Wetboek van vennootschappen en verenigingen.
- ‘KB/WVV’: koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.
- ‘ISA’s’: ISA’s die van toepassing zijn in België op de einddatum van de staat van activa en passiva.
- ‘Gemeenschappelijke kmo-norm’: norm 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, goedkeuring gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 12 maart 2019, p. 25928.
- ‘Verrichtingsvoorstel’: door het bestuursorgaan opgesteld verslag, overeenkomstig artikel 13:3, § 1 WVV, dat de redenen voor die verrichting en alle nadere regels ervan omschrijft, alsmede, indien het vermogen van de ontbonden rechtspersoon in meerdere verkrijgende rechtspersonen wordt ingebracht, de wijze waarop het wordt verdeeld.
- ‘Staat van activa en passiva’: hiermee wordt tussentijdse financiële informatie beoogd, zijnde financiële informatie die wordt opgemaakt in overeenstemming met het van toepassing zijnde wettelijk en boekhoudkundig referentiestelsel zoals schriftelijk vastgesteld en genotuleerd door het bestuursorgaan en die, *in casu*, wordt opgemaakt volgens dezelfde methoden en dezelfde opstelling als de laatste jaarrekening, over een periode die korter is dan het boekjaar van de vennootschap. Naar analogie kan dit ook worden toegepast op een volledig boekjaar. Derhalve is het voorwerp van het controleverslag beoogd door art. 13:3, §2 WVV tussentijdse financiële informatie. Deze tussentijdse financiële informatie bevat tevens een aan de omstandigheden aangepaste toelichting. De staat van activa en passiva wordt opgemaakt volgens de laatst goedgekeurde waarderingsregels. In de staat van activa en passiva worden gebeurlijke significante gebeurtenissen na balansdatum verwerkt dan wel toegelicht.

2. Context van de opdracht

§2. Onderhavige technische nota is van toepassing op fusie- en splitsingsverrichtingen van rechtspersonen bedoeld in boek 13 van het WVV betreffende de herstructurering van verenigingen en stichtingen.

Bedoeld worden de verrichtingen van fusie waarbij een (I)VZW of een stichting zonder vereffening wordt ontbonden, teneinde het gehele vermogen in te brengen in één of meer rechtspersonen die het belangeloos doel verderzetten (art. 13:1 WVV).

§3. Deze technische nota is niet van toepassing op de inbreng om niet van algemeenheid of van bedrijfstak. Deze laatstgenoemde opdracht is van contractuele aard, en bijgevolg is de eventuele toepasselijke norm, afhankelijk van de omstandigheden, ofwel de norm 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 stichtingen³, ofwel de algemene norm van toepassing op alle opdrachten toevertrouwd door een onderneming aan de bedrijfsrevisor⁴. In voorkomend geval, kunnen deze normen met de nuttige aspecten uit ISRE 2410 worden aangevuld.

§4. De toepassing van deze procedure heeft de volgende gevolgen:

- a) het gehele vermogen van de ontbonden rechtspersoon, zowel rechten als verplichtingen, gaat (onder algemene titel) over op de verkrijgende rechtspersoon of rechtspersonen;
- b) de ontbonden rechtspersoon houdt van rechtswege op te bestaan⁵;
- c) de leden van de ontbonden vereniging verliezen hun hoedanigheid, tenzij het verrichtingsvoorstel bepaalt dat zij van rechtswege lid worden van de verkrijgende VZW of IVZW;
- d) indien de verrichting de aard van een splitsing heeft, zijn de artikelen 12:17⁶ en 12:60⁷ WVV van overeenkomstige toepassing;

³Cf. <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/normen-aanbevelingen/normen/Norm-KMO-IBR-IAB-NL-goedgekeurd.pdf>.

⁴Cf. <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/normen-aanbevelingen/normen/Algemene-norm-goedgekeurd.pdf>.

⁵ Evenwel worden zij geacht te bestaan gedurende de in artikel 2:143, § 4 WVV bepaalde termijn van zes maanden en, als een vordering tot nietigverklaring wordt ingesteld, voor de duur van het geding tot op het ogenblik waarop over die vordering tot nietigverklaring uitspraak is gedaan bij een in kracht van gewijsde gegane beslissing.

⁶ *“Bij splitsing blijven de verkrijgende vennootschappen hoofdelijk gehouden tot betaling van de zekere en opeisbare schulden die bestaan op de dag dat de akten houdende vaststelling van het besluit tot deelneming aan de splitsing in de Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad worden bekendgemaakt en die overgaan op een andere vennootschap die door de splitsing tot stand is gekomen en van de schulden waarvoor de schuldeiser een vordering in rechte of via arbitrage heeft ingesteld vóór de akte houdende vaststelling van de splitsing. Voornoemde aansprakelijkheid is beperkt tot het nettoactief dat aan ieder van die vennootschappen wordt toegekend.*

In geval van een met een splitsing gelijkgestelde verrichting wordt de gesplitste vennootschap als een verkrijgende vennootschap beschouwd voor de toepassing van het eerste lid, waarbij de aansprakelijkheid van de gesplitste vennootschap is beperkt tot het nettoactief dat zij behoudt.”

⁷ *“Wanneer een gedeelte van de activa van het vermogen niet in het splitsingsvoorstel wordt toebedeeld en interpretatie van dit voorstel geen uitsluitel geeft over de verdeling ervan, wordt dit gedeelte of de waarde ervan verdeeld over alle verkrijgende vennootschappen, evenredig aan het nettoactief dat aan ieder van hen in het splitsingsvoorstel is toebedeeld.*

Wanneer een gedeelte van de passiva van het vermogen niet in het splitsingsvoorstel wordt toebedeeld en interpretatie van dit voorstel geen uitsluitel geeft over de verdeling ervan, zijn alle verkrijgende vennootschappen daarvoor hoofdelijk aansprakelijk.

De opbrengsten en kosten van welbepaalde activa en passiva worden vanaf de in artikel 12:59, tweede lid, 5°, bedoelde datum toegerekend aan de vennootschap waaraan die activa en passiva werden toebedeeld.”

- e) de inbreng van het gehele vermogen van een vereniging of van een stichting kan aan derden slechts worden tegengeworpen onder de in artikel 2:18 WVV bepaalde voorwaarden (art. 13:5 WVV).

§5. Het WVV voorziet de volgende mogelijkheden (art. 13:2 WVV):

		Verkrijgende rechtspersoon van de inbreng van het gehele vermogen van de te ontbinden rechtspersoon				
		Één of meer (l)VZW's	Één of meer private stichtingen	Één of meer stichtingen van openbaar nut	Één of meer universiteiten	Één of meer publiekrechtelijke rechtspersonen
Rechtspersoon die zal worden ontbonden	(l)VZW	Ja De verkrijgende rechtspersoon moet het belangeloos doel ervan of een doel dat daar zo nauw mogelijk op aansluit nastreven.	Ja De verkrijgende rechtspersoon dient het belangeloos doel ervan of een doel dat daar zo nauw mogelijk op aansluit nastreven.	Ja De verkrijgende rechtspersoon moet het belangeloos doel ervan of een doel dat daar zo nauw mogelijk op aansluit nastreven.	Ja De verkrijgende rechtspersoon moet het belangeloos doel ervan of een doel dat daar zo nauw mogelijk op aansluit nastreven.	Ja De verkrijgende rechtspersoon moet het belangeloos doel ervan of een doel dat daar zo nauw mogelijk op aansluit nastreven.
	Private stichting	Nee	Ja De verkrijgende rechtspersoon dient binnen deze rechtspersoon een niet gepersonaliseerd fonds op te richten om het belangeloos doel ervan verder te zetten.	Ja De verkrijgende rechtspersoon dient binnen deze rechtspersoon een niet gepersonaliseerd fonds op te richten om het belangeloos doel ervan verder te zetten.	Ja De verkrijgende rechtspersoon dient binnen deze rechtspersoon een niet gepersonaliseerd fonds op te richten om het belangeloos doel ervan verder te zetten.	Ja De verkrijgende rechtspersoon dient binnen deze rechtspersoon een niet gepersonaliseerd fonds op te richten om het belangeloos doel ervan verder te zetten.

	Nee	Nee	Ja De verkrijgende rechtspersoon dient binnen deze rechtspersoon een niet gepersonaliseerd fonds op te richten om het belangeloos doel ervan verder te zetten.	Ja De verkrijgende rechtspersoon dient binnen deze rechtspersoon een niet gepersonaliseerd fonds op te richten om het belangeloos doel ervan verder te zetten.	Ja De verkrijgende rechtspersoon dient binnen deze rechtspersoon een niet gepersonaliseerd fonds op te richten om het belangeloos doel ervan verder te zetten.
Stichting van openbare nut					

§6. De beslissing om deze procedure toe te passen, wordt genomen overeenkomstig de volgende vereisten. Deze vereisten zijn identiek, ongeacht of het de verkrijgende rechtspersoon betreft of de rechtspersoon die zal worden ontbonden:

	Bevoegd orgaan	Vereisten	Authentieke akte
(I)VZW	Algemene vergadering	Volgens de vereisten die nodig zijn voor de wijziging van haar doel of haar voorwerp	Ja
Private Stichting	Bestuursorgaan	Met eenparigheid van stemmen van haar leden	Ja
Stichting van openbaar nut			

3. Doelstelling van de opdracht en normatief kader

§7. De beroepsbeoefenaar is belast met het opstellen van het in artikel 13:3, § 2 van het WVV bedoelde verslag. Hij heeft als opdracht om verslag uit te brengen over het verrichtingsvoorstel en over de staat van activa en passiva van de rechtspersoon waarvoor hij de opdracht uitvoert en die erbij wordt gevoegd; de beroepsbeoefenaar controleert deze staat en vermeldt inzonderheid in zijn verslag of daarin een getrouw beeld wordt gegeven van de financiële toestand van de betrokken rechtspersoon.

De bedoeling is de leden van de beoogde rechtspersoon een redelijke mate van zekerheid te geven dat in de staat van activa en passiva van de betrokken rechtspersoon een getrouw beeld wordt gegeven van de rechtspersoon.

§8. Het verslag over het verrichtingsvoorstel wordt gezamenlijk opgesteld door de bestuursorganen van de entiteiten die partij zijn bij de verrichting.

Bovendien wordt een staat van activa en passiva opgesteld door het bestuursorgaan van de te ontbinden rechtspersoon.

Een staat van activa en passiva wordt tevens opgesteld door het bestuursorgaan van de verkrijgende rechtspersoon, **voor zover** het een (I)VWZ of een stichting betreft.

§9. Wat de bevoegde beroepsbeoefenaar betreft, voorziet het WVV in verschillende mogelijkheden:

	Verrijgende rechtspersoon	Te ontbinden rechtspersoon	Voorwerp van de opdracht	Normatief kader	
				Controle van de staat	Verslag over verrichtingsvoorstel
	Commissaris	Commissaris	- Elke commissaris of, bij gebrek daarvan, elke beroepsbeoefenaar controleert de staat van activa en passiva <u>van de rechtspersoon die hem heeft gemandateerd</u> , brengt daarover verslag uit en <u>vermeldt</u> inzonderheid of daarin een getrouw beeld wordt gegeven van de toestand van de betrokken rechtspersoon; - Elke commissaris of, bij gebrek daarvan, elke beroepsbeoefenaar brengt verslag uit over het verrichtingsvoorstel, dat gezamenlijk is opgesteld door de bestuursorganen van de betrokken rechtspersonen.	ISA's, met inbegrip van ISA 805	Geen specifieke norm, zie de vereisten vermeld onder punt 5, c.
OPTIE 1	Als er geen commissaris is, een door het bestuursorgaan aangewezen beroepsbeoefenaar	Als er geen commissaris is, een door het bestuursorgaan aangewezen beroepsbeoefenaar		- ISA's, met inbegrip van ISA 805; of - de gemeenschappelijke kmo-norm, in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit de ISA's.	
OPTIE 2	Indien geen enkele van de bij de verrichting betrokken rechtspersonen een commissaris heeft, kan in onderling overleg tussen hen een bedrijfsrevisor of gecertificeerd accountant worden aangewezen		In twee afzonderlijke verslagen te richten aan elke algemene vergadering of elk bestuursorgaan van de rechtspersonen die hem de opdracht hebben toevertrouwd, dient de beroepsbeoefenaar: - de staat van activa en passiva van de betrokken rechtspersoon te controleren; - verslag uit te brengen over het verrichtingsvoorstel, dat gezamenlijk is opgesteld door de bestuursorganen van de betrokken rechtspersonen.		

- §10. De beroepsbeoefenaar dient een intern kwaliteitsbeheersingssysteem in te voeren zodat wordt verzekerd dat de opdracht wordt uitgevoerd overeenkomstig de wettelijke en regelgevende bepalingen en de vereisten inzake verslaggeving.
- §11. Voor de bedrijfsrevisoren maakt de norm inzake de toepassing van ISQC 1 in België van 28 februari 2014 ISQC 1 van toepassing voor controle- en beoordelingsopdrachten betreffende financiële overzichten.
- §12. De beroepsbeoefenaar bezorgt zijn verslag aan het bestuursorgaan van de rechtspersoon die hem de opdracht heeft toevertrouwd. Wanneer aan dezelfde beroepsbeoefenaar wordt gevraagd om verslag uit te brengen aan de bestuursorganen van meerdere rechtspersonen die betrokken zijn bij hetzelfde verrichtingsvoorstel, zet hij zijn conclusies uiteen in afzonderlijke verslagen die hij bezorgt aan elke algemene vergadering of, in voorkomend geval, aan elk bestuursorgaan dat hem de opdracht heeft toevertrouwd.
- §13. De beroepsbeoefenaar kan contact opnemen met de notaris die voor dezelfde rechtspersoon optreedt.

4. Deontologische aspecten

- §14. Overeenkomstig artikel 21 van de wet van 7 december 2016 moeten de bedrijfsrevisor en zijn cliënt een opdrachtbrief opstellen voorafgaand aan de uitvoering van elke opdracht. Wanneer een beroepsbeoefenaar wordt gemandateerd in onderling overleg tussen de bij de verrichting betrokken rechtspersonen, volstaat één enkele opdrachtbrief op voorwaarde dat deze wordt ondertekend door alle bestuursorganen van de betrokken entiteiten.

De opdrachtbrief bevat ten minste de volgende vermeldingen:

- beschrijving van de opdracht;
- verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan/de bestuursorganen voor het opstellen van de staat van activa en passiva;
- verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan/de bestuursorganen voor de getrouwheid van de staat van activa en passiva ten opzichte van het boekhoudkundig referentiestelsel dat in België van toepassing is;
- gezamenlijke verantwoordelijkheid van de bestuursorganen van de betrokken rechtspersonen voor wat betreft de opstelling van het verrichtingsvoorstel;
- verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan/de bestuursorganen om alle benodigde documenten en stukken tijdig aan te leveren, met inbegrip van het verslag van het bestuursorgaan.

Bovendien moet de beroepsbeoefenaar zich ook baseren op paragraaf 10 van ISA 210 en/of paragraaf 39 van de gemeenschappelijke kmo-norm.

§15. Wat het beroepsgeheim betreft, voorziet artikel 86 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren niet in een uitzondering op de geheimhoudingsplicht in het kader van een (i)vzw of een stichting die betrokken is bij een fusie-/splittingsverrichting⁸. Hierover werd een parlementaire vraag gesteld. In zijn antwoord concludeerde de bevoegde minister dat de wet van 7 december 2016 op dit punt moet worden gewijzigd⁹.

Een wetsvoorstel tot wijziging van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren wat het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor voor verenigingen of stichtingen betreft, werd op 28 september 2020 ingediend in de Kamer¹⁰.

In afwachting van de goedkeuring en de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel, betracht elke beroepsbeoefenaar derhalve de nodige zorgvuldigheid, dit wil zeggen:

- De controle van de staat van activa en passiva van de rechtspersoon die hem de opdracht heeft toevertrouwd;
- Het verslag over het verrichtingsvoorstel, gericht aan de algemene vergadering of het bestuursorgaan van de rechtspersoon die hem de opdracht heeft toevertrouwd.

§16. Indien de verschillende beroepsbeoefenaars, die zijn aangesteld om de opdracht uit te voeren, bedrijfsrevisoren zijn en zij tot een verschillende conclusie komen met betrekking tot het verrichtingsvoorstel, zal gebruik worden gemaakt van de uitzondering op het beroepsgeheim van artikel 86, §1, 4° van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren. Deze uitzondering biedt een bedrijfsrevisor de mogelijkheid om contact op te nemen met een andere bedrijfsrevisor wanneer de eerste ertoe wordt gebracht om het werk of de attestering van de tweede in het gedrang te brengen, behalve in geval van verzet van de persoon die de opdracht aan de eerste bedrijfsrevisor heeft toevertrouwd.

⁸ Artikel 86, §1, 7° luidt als volgt: “Artikel 458 van het Strafwetboek is van toepassing op de bedrijfsrevisoren, de geregistreerde auditkantoren, de stagiairs en de personen voor wie zij instaan. Buiten de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht waarin dit artikel voorziet, geldt deze plicht evenmin voor: (...)”

7° de uitwisseling van informatie tussen de commissarissen of de bedrijfsrevisoren van vennootschappen die betrokken zouden zijn bij verrichtingen van fusies, splitsingen, gelijkgestelde verrichtingen, inbrengen van algemeenheid of van een bedrijfstak (...)”

⁹Cf. <https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=qrva&language=nl&cfm=qrvaXml.cfm?legislat=55&dossierID=55-B021-1161-0500-2019202003699.xml>.

¹⁰ Wetsvoorstel tot wijziging van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren wat het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor voor verenigingen of stichtingen betreft, 28 september 2020, *Parl. Doc.*, Kamer, n°55 1538/001.

Deze oplossing geldt zolang het wetsvoorstel betreffende de invoering van een uitzondering op het beroepsgeheim in het kader van fusies of splitsingen van (I)VZW en stichtingen niet in werking is getreden. Deze oplossing is echter niet van toepassing wanneer één van de aangewezen beroepsbeoefenaars geen bedrijfsrevisor is.

5. Uit te voeren controlewerkzaamheden

a. Voorbereidende opdrachtactiviteiten

§17. De beroepsbeoefenaar verkrijgt het verrichtingsvoorstel (inclusief de bijgevoegde staat (of staten) van activa en passiva), zelfs als het nog in voorbereiding is, dat gezamenlijk wordt opgesteld door de bestuursorganen van elke bij de verrichting betrokken rechtspersoon. Dit verrichtingsvoorstel bevat immers essentiële informatie waarmee de beroepsbeoefenaar noodzakelijkerwijs rekening moet houden:

- a. een beschrijving van de redenen voor de overwogen verrichting;
- b. alle nadere regels ervan;
- c. de verdeling van het vermogen van de ontbonden rechtspersoon als het in meerdere verkrijgende rechtspersonen wordt ingebracht.

§18. Hij verkrijgt de ontwerpstatuten of statutenwijzigingen en besteedt bijzondere aandacht aan de clausules betreffende de rechten en het lot van de (vaste of aangesloten) leden van de rechtspersonen die aan de verrichting deelnemen.

b. Werkprogramma

§19. In voorkomend geval houdt de beroepsbeoefenaar in zijn werkprogramma rekening met specifieke risico's die verband houden met toepasselijke erkenningsvoorwaarden of sectorale regels.

De beroepsbeoefenaar moet bijzondere aandacht besteden aan de continuïteitsaspecten en, in voorkomend geval, aan de impact op de erkenningen en subsidieovereenkomsten.

c. Controle van het verrichtingsvoorstel

§20. De beroepsbeoefenaar onderzoekt het verrichtingsvoorstel om uit te maken of de erin vermelde informatie overeenstemt met de inlichtingen die hij bij de bestuursorganen van de betrokken rechtspersonen heeft kunnen verkrijgen.

§21. De beroepsbeoefenaar beoordeelt tevens, in het licht van de informatie waarvan hij kennis

heeft, of er een afwijking van materieel belang¹¹ bestaat in het verrichtingsvoorstel dat gezamenlijk door de bestuursorganen van de betrokken rechtspersonen is opgesteld.

Als hij een dergelijke afwijking vaststelt, bespreekt hij dit punt met het bestuursorgaan van de betrokken rechtspersoon.

Als deze afwijking van materieel belang blijft bestaan, vermeldt hij dit in zijn verslag. Dit onderzoek betreft zowel de door de wet vereiste informatie als de financiële informatie die vrijwillig zou zijn opgenomen of weggelaten in het voorstel.

§22. De beroepsbeoefenaar onderzoekt het volledig verrichtingsvoorstel. Hij dient zich ervan te vergewissen dat alle door artikel 13:3 WVV vereiste informatie is vermeld; zo niet, vestigt hij hierop onverwijld de aandacht van het bestuursorgaan dat hem de opdracht heeft toevertrouwd.

§23. Wanneer het verrichtingsvoorstel over een splitsing geen residuaire clausule bevat (waarmee elk vermogensbestanddeel wordt toegewezen) kan de beroepsbeoefenaar het nuttig achten om het bestuursorgaan eraan te herinneren om de algemene vergadering in te lichten over de wijze waarop het niet-toegewezen actief- of passiefbestanddeel zal worden verwerkt.

6. Inhoud van het verslag

§24. Het verslag van de beroepsbeoefenaar zal, afhankelijk van de omstandigheden¹², worden opgesteld hetzij in overeenstemming met de gemeenschappelijke kmo-norm, in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit de ISA's, hetzij in overeenstemming met de ISA's, en in het bijzonder, met ISA 805, *Speciale overwegingen - Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht*.

¹¹ In overeenstemming met ISA 720 (par. 12, b) en A7), bestaat een afwijking in het verrichtingsvoorstel wanneer de informatie onjuist is vermeld of anderszins misleidend is (inclusief omdat het informatie weglaat of verhuult die nodig is voor een goed begrip van een aangelegenheid die is toegelicht in het verrichtingsvoorstel).

De volgende kenmerken verschaffen een referentiekader voor de beroepsbeoefenaar bij het bepalen of een afwijking van materieel belang is:

- Materialiteit wordt beschouwd in de context van de algemene informatiebehoeften van gebruikers als een groep. De gebruikers van het verrichtingsvoorstel worden verondersteld dezelfde te zijn als de gebruikers van de financiële overzichten aangezien dergelijke gebruikers worden verondersteld het verrichtingsvoorstel te lezen om de financiële overzichten van context te voorzien;
- Oordeelsvormingen over materialiteit houden rekening met de specifieke omstandigheden van de afwijking, overwegend of gebruikers beïnvloed zouden worden door het effect van de niet-gecorrigeerde afwijking. Niet alle afwijkingen zullen de economische beslissingen van gebruikers beïnvloeden;
- Oordeelsvormingen over materialiteit omvatten zowel kwalitatieve als kwantitatieve overwegingen. Dienovereenkomstig kunnen dergelijke oordeelsvormingen rekening houden met de aard of omvang van de elementen die het verrichtingsvoorstel behandelt.

¹² Zie het toepassingsgebied van de gemeenschappelijke kmo-norm.

Bovendien kan de beroepsbeoefenaar zijn verslag opstellen door gebruik te maken van het modelverslag opgenomen in de bijlage bij deze technische nota.

§25. Overeenkomstig artikel 13:4 WVV worden de conclusies van het verslag van de beroepsbeoefenaar opgenomen in de notulen van de algemene vergadering die over het voorstel moet stemmen. Het volledige verslag, desgevallend met inbegrip van de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en de paragraaf inzake overige aangelegenheden, moet dus in deze notulen worden opgenomen.

§26. Overeenkomstig artikel 13:3 WVV stelt de beroepsbeoefenaar een verslag op over het verrichtingsvoorstel en de staat van activa en passiva die erbij wordt gevoegd. Bovendien controleert hij deze staat, brengt hij er verslag over uit en geeft hij specifiek aan of deze al dan niet een getrouw beeld geeft van de (financiële) situatie van de betrokken rechtspersoon.

De beroepsbeoefenaar dient, naar aanleiding van zijn werkzaamheden, een oordeel te vormen over het geheel van de elementen van de staat van activa en passiva in het kader van de voorgenomen verrichting, en met name, over de vraag of de staat van activa en passiva een getrouw beeld geeft van de toestand van de gecontroleerde vennootschap.

Het oordeel van de beroepsbeoefenaar neemt de vorm aan van een niet-aangepast oordeel (oordeel zonder voorbehoud) of een aangepast oordeel, zijnde ofwel een oordeel met voorbehoud, een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding.

Een niet-aangepast oordeel wordt, overeenkomstig paragraaf 35 van ISA 700 of paragraaf 118 van de gemeenschappelijke kmo-norm, uitgebracht indien de beroepsbeoefenaar voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om te concluderen dat de staat van activa en passiva geen afwijkingen van materieel belang bevat. De doelstellingen en vereisten voor de beroepsbeoefenaar om te kunnen concluderen of er voldoende en geschikte controle-informatie werd verkregen, worden in de ISA's zelf weergegeven.

Eigen aan het oordeel met voorbehoud is het feit dat het (mogelijk) effect van de aangelegenheid die de aanleiding vormt voor het aanpassen van het oordeel door de beroepsbeoefenaar als van materieel belang doch niet als van diepgaande invloed (*not pervasive*) op de staat van activa en passiva wordt beschouwd. Dit kan zowel gebeuren in de situatie dat de staat van activa en passiva een afwijking van materieel belang bevat, als in de situatie waarbij de beroepsbeoefenaar, bijvoorbeeld om redenen van een van materieel belang zijnde beperking in de uitvoering van de controle (*scope limitation*), niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de staat van activa en passiva vrij is van afwijkingen van materieel belang.

Eigen aan het afkeurend oordeel is het feit dat het effect van de afwijking op de staat van activa en passiva zowel als zijnde van materieel belang als van diepgaande invloed (*pervasive*) op die staat van activa en passiva wordt beschouwd. Dat betekent dat het tot

uitdrukking brengen van een oordeel met voorbehoud door de beroepsbeoefenaar als onvoldoende wordt beschouwd in de omstandigheden van de controleopdracht.

De beroepsbeoefenaar formuleert een oordeelonthouding indien hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen in de gegeven omstandigheden (bv. omwille van een beperking in de uitvoering van de controle) en hij deze situatie zowel als zijnde van materieel belang als van diepgaande invloed op de staat van activa en passiva beschouwt.

In het geval van een aangepast oordeel (ISA 705) dient de beroepsbeoefenaar, onmiddellijk volgend op de sectie met het oordeel, een sectie op te nemen waarin de redenen worden opgenomen die de beroepsbeoefenaar ertoe hebben geleid een dergelijk oordeel tot uitdrukking te brengen, met als subtitel "Basis voor [het oordeel met voorbehoud / het afkeurend oordeel / de oordeelonthouding]". Indien het verslag is opgesteld in overeenstemming met de gemeenschappelijke kmo-norm, is §118 van deze norm van toepassing wanneer de beroepsbeoefenaar een aangepast oordeel formuleert.

§27. Men kan gebruik maken van een paragraaf ter benadrukking van een bepaalde aangelegenheid of van een paragraaf inzake overige aangelegenheden (ISA 706 of de paragrafen 122 en 123 van de gemeenschappelijke kmo-norm).

Een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden is een in het controleverslag opgenomen paragraaf waarin wordt verwezen naar een aangelegenheid die op passende wijze in de staat van activa en passiva is gepresenteerd of toegelicht en die, op grond van de oordeelsvorming van de beroepsbeoefenaar, dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de staat van activa en passiva.

Een paragraaf inzake overige aangelegenheden is een in het verslag opgenomen paragraaf waarin wordt verwezen naar een andere aangelegenheid dan de in de staat van activa en passiva gepresenteerde of toegelichte aangelegenheden die, op grond van de oordeelsvorming van de beroepsbeoefenaar, relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de auditor en van zijn controleverslag. (par. 5, ISA 706).

§28. In de sectie over het verrichtingsvoorstel zal worden vermeld:

- dat het verrichtingsvoorstel alle in artikel 13:3, §1 van het WVV voorgeschreven informatie bevat;
- dat er geen afwijkingen of inconsistenties van materieel belang staan in het verslag van het bestuursorgaan.

§29. De beroepsbeoefenaar maakt zijn verslag over aan het bestuursorgaan van de betrokken rechtspersoon, en dit ten minste 15 dagen vóór de algemene vergadering of de vergadering van het bestuursorgaan waarin moet worden beslist over de ontbinding (art. 13:3 WVV). Als de beroepsbeoefenaar de documenten niet tijdig heeft ontvangen, dient hij dat te

verantwoorden in zijn verslag aan de algemene vergadering, met melding, in voorkomend geval, van de wijze waarop zijn controles daardoor zijn beïnvloed.

- §30. De beroepsbeoefenaar neemt de staat van activa en passiva, met inbegrip van de aanvullende informatie en de waarderingsregels, op in zijn verslag of voegt deze toe als bijlage. Hij voegt ook het voorrichtingsvoorstel, gezamenlijk opgesteld door de bestuursorganen van de betrokken rechtspersonen, als bijlage toe.
- §31. Het verslag van de beroepsbeoefenaar wordt gedateerd en ondertekend nadat hij al zijn werkzaamheden heeft voltooid en wordt gericht aan het bestuursorgaan of aan de algemene vergadering van de betrokken rechtspersoon.

Bijlage : Voorbeeld van verslag conform met de ISA's

Verslag van de bedrijfsrevisor over het voorstel tot fusie van [NAAM VAN RECHTSVORM VAN DE INBRENGENDE RECHTSPERSOON] met [NAAM EN RECHTSVORM VAN DE VERKRIJGENDE RECHTSPERSOON] en over de staat van activa en passiva van [NAAM EN RECHTSVORM VAN DE BETROKKEN RECHTSPERSOON] op grond van artikel 13:3 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

1. Opdracht

Overeenkomstig artikel 13:3, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna 'WVV' genoemd) werden we door het bestuursorgaan van [NAAM EN RECHTSVORM VAN DE RECHTSPERSOON] door middel van de opdrachtbrief van [DATUM] benoemd om een verslag op te stellen over het voorstel tot fusie tussen [NAAM EN RECHTSVORM VAN DE INBRENGENDE RECHTSPERSOON] en [NAAM EN RECHTSVORM VAN DE VERKRIJGENDE RECHTSPERSOON] en over de staat van activa en passiva van [NAAM EN RECHTSVORM VAN DE BETROKKEN RECHTSPERSOON] [DIE ZAL WORDEN ONTBONDEN/DIE DE INBRENG ZAL VERKRIJGEN].

2. Identificatie van de verrichting

De verrichting bestaat uit een 'fusie', met name een ontbinding zonder vereffening van [NAAM EN RECHTSVORM VAN DE INBRENGENDE RECHTSPERSOON] met het oog op de inbreng van zijn volledig vermogen in [NAAM EN RECHTSVORM VAN DE VERKRIJGENDE RECHTSPERSOON].

Het verrichtingsvoorstel, dat gezamenlijk werd opgesteld door [NAAM VAN DE INBRENGENDE RECHTSPERSOON] EN [NAAM VAN DE RECHTSPERSOON DIE DE INBRENG VERKRIJGT] omschrijft de redenen voor die verrichting en alle nadere regels ervan, [EN, INDIEN HET VERMOGEN VAN DE ONTBONDEN RECHTSPERSOON IN MEERDERE VERKRIJGENDE RECHTSPERSONEN WORDT INGEBRACHT, DE WIJZE WAAROP HET WORDT VERDEELD.]

Bij dat verrichtingsvoorstel wordt een staat van de activa en passiva gevoegd met als einddatum [DATUM] van [NAAM VAN DE BETROKKEN RECHTSPERSOON] [DIE ZAL WORDEN ONTBONDEN/DE INBRENG ZAL VERKRIJGEN].

3. Oordeel van de [commissaris/bedrijfsrevisor] aan [de [buitengewone] algemene vergadering van de [te ontbinden / verkrijgende] vereniging [XXX]/het bestuursorgaan van de [te ontbinden / verkrijgende] stichting [XXX]]

a. Over de staat van activa en passiva:

Oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben de controle uitgevoerd van de bijgevoegde staat van activa en passiva per [xx/xx/xx] van de rechtspersoon, die werd opgesteld volgens het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

Naar ons oordeel geeft de staat van activa en passiva opgesteld per [xx/xx/xx] met een balanstotaal van [XXX] EUR en een [NETTOPASSIEF/NETTOACTIEF] van [XXX] EUR een getrouw beeld van de financiële toestand van de rechtspersoon in overeenstemming met de in de bijlagen beschreven waarderingsregels.

Basis voor het oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (ISA's), zoals van toepassing in België. Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie 'Verantwoordelijkheden van de [COMMISSARIS/BEDRIJFSREVISOR] voor de controle van de staat van activa en passiva' van dit verslag. Wij hebben alle deontologische vereisten die in België van toepassing zijn nageleefd, met inbegrip van deze met betrekking tot de onafhankelijkheid.

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

Verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor het opstellen van de staat van activa en passiva

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de staat van activa en passiva per [xx/xx/xx], die een getrouw beeld geeft van de situatie van de rechtspersoon in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel. Het bestuursorgaan is ertoe gehouden om een staat van activa en passiva van de vereniging toe te voegen, die niet meer dan drie maanden vóór de datum van de algemene vergadering, die zich over het voorstel van de verrichting moet besluiten, is afgesloten.

Verantwoordelijkheden van de [commissaris/bedrijfsrevisor] voor de controle van de staat van activa en passiva

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

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle.

Wij voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de staat van activa en passiva een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of fouten, het bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op deze risico's inspelen en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Het risico van het niet detecteren van een van materieel belang zijnde afwijking is groter indien die afwijking het gevolg is van fraude dan indien zij het gevolg is van fouten, omdat bij fraude sprake kan zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne controle;
- het verkrijgen van inzicht in de interne controle die relevant is voor de controle, met als doel controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet zijn gericht op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne controle van de rechtspersoon;
- het evalueren van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen en van de daarop betrekking hebbende toelichtingen;
- het concluderen of de door het bestuursorgaan gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, en het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de rechtspersoon om haar continuïteit te handhaven. Indien wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij ertoe gehouden om de aandacht in ons verslag te vestigen op de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de staat van activa en passiva, of, indien deze toelichtingen inadequaat zijn, om ons oordeel aan te passen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van ons

verslag. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat de rechtspersoon haar continuïteit niet langer kan handhaven;

- het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de staat van activa en passiva en van de vraag of de staat van activa en passiva de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeeft op een wijze die leidt tot een getrouw beeld.

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

b. Over het verrichtingsvoorstel

Na afloop van de specifieke verificaties over het verrichtingsverslag zijn we van mening dat dit verslag werd opgesteld overeenkomstig artikel 13:3, §1 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

In het kader van onze controle moeten we ook, in het bijzonder op basis van onze tijdens de controle verworven kennis, beoordelen of het verrichtingsvoorstel een afwijking van materieel belang bevat, hetzij informatie die onjuist vermeld is of anderszins misleidend is. In het licht van de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd, dienen wij u geen afwijking van materieel belang te melden.

Gezamenlijke verantwoordelijkheid van de bestuursorganen met betrekking tot het opstellen van het verrichtingsvoorstel

De bestuursorganen van de entiteiten die bij de verrichting zijn betrokken, zijn verantwoordelijk voor het gezamenlijk opstellen van het verrichtingsvoorstel op [xx / xx / xx].

Overige aangelegenheid [aangelegenheden]

[INDIEN VAN TOEPASSING: Aangezien de vereiste stukken en informatie ons niet minstens een maand voor de buitengewone algemene vergadering werden overhandigd, waren wij niet in staat om het verslag twee weken voor de buitengewone algemene vergadering aan de [vereniging/stichting] te bezorgen.]

Beperking van het gebruik van ons verslag

Dit verslag werd enkel opgesteld op grond van artikel 13:3, §2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en mag niet voor andere doeleinden worden gebruikt.

[Plaats], [Datum]

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

[Commissaris/Bedrijfsrevisor]

Vertegenwoordigd door [Naam Bedrijfsrevisor]

[Bijlagen: Verrichtingsverslag en staat van activa en passiva van de [te ontbinden / verkrijgende] rechtspersoon.]