

ALGEMENE CONTROLENORMEN (GECOORDINEERDE VERSIE)

Gezien de wet van 22 juli 1953 (artikels 2, 3, 7, 14, *18bis* en 19), tot oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, gewijzigd bij de wet van 10 juli 1956, bij de wet van 21 februari 1985 en bij de wet van 7 mei 1999.

Gezien het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisor.

Overwegende dat het noodzakelijk is de algemene normen en de normen inzake de uitvoering van een controleopdracht zoals van toepassing na de beslissing van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren op zijn zitting van 2 december 1983 en gewijzigd door de beslissing van de Raad van 5 december 1997⁽¹⁾, aan te passen aan het Wetboek van vennootschappen en aan zijn uitvoeringsbesluiten.

Gezien het advies van de Hoge Raad d.d. 24 januari 2003.

Heeft de Raad in zijn zitting van 7 november 2003 onderhavige versie van de voornoemde normen goedgekeurd.

¹ Deze normen hebben voorwerp uitgemaakt van een advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 27 november 1997 (Jaarverslag HRB, 1997, p. 31-34).

1. ALGEMENE NORMEN

1.1. Elke verklaring van de bedrijfsrevisor vloeit voort uit ~~de mening die~~ **het oordeel dat** hij zich gevormd heeft op grond van doelgericht en nauwgezet uitgevoerde controlewerkzaamheden.

1.1.1. Met deze norm wordt de taak van de revisor in het economisch bestel omschreven. De revisor moet zich een deskundig oordeel vormen en zich uitspreken over de waarachtigheid van de financiële ~~statenoverzichten~~ opgesteld door de gecontroleerde ~~ondernemingen~~ **entiteit**. Hiertoe zal de revisor alle controlemiddelen aanwenden die hij nodig acht om zijn opdracht tot een goed einde te brengen en alle nodige gegevens verzamelen ter staving van zijn oordeel.

Het woord "~~ondernemingen~~ **entiteit**" staat voor alle commerciële en niet-commerciële entiteiten uit de private en openbare sector die gebruik kunnen maken van de diensten van een bedrijfsrevisor. De uitdrukking "financiële ~~statenoverzichten~~" slaat op de jaarrekening en de financiële toestanden opgesteld tot specifieke doeleinden. De revisor kan verzocht worden andere kwantitatieve ~~statenoverzichten~~ te verifiëren. In dit geval zullen de algemene beginselen van de normen toepasselijk zijn, voorzover deze relevant zijn.

1.1.2. De nauwgezette uitvoering van de werkzaamheden betekent dat de revisor alles doet wat normaal nodig is om zijn opdracht te voltooien. Om vast te stellen wat normaal nodig is, moet achtereenvolgens verwezen worden naar:

- a) de wettekst die de opdracht definieert en vastlegt hoe de opdracht dient uitgevoerd te worden. Bestaat dienaangaande geen wettekst dan vindt de opdracht haar oorsprong in een louter contractuele verbintenis en moet men verwijzen naar de overeenkomst tussen de revisor en zijn cliënt;
- b) de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren die door elk lid moeten nageleefd worden. Het is nodig te verwijzen naar de algemene normen of naar de bijzondere normen die van toepassing zijn voor de controle van bepaalde soorten van ~~ondernemingen~~ **entiteiten**, zoals bijvoorbeeld financiële instellingen of verzekeringsondernemingen.
- c) De "aanbevelingen" van het Instituut der Bedrijfsrevisoren zijn die welke als dusdanig worden uitgevaardigd. Zij kunnen de vorm aannemen van een praktijk die door het Instituut gewenst wordt. Nochtans zal de revisor, indien hij voor een concrete controlesituatie geplaatst wordt, noodzakelijkerwijs de meest aangewezen procedures toepassen, ook al zijn deze niet in overeenstemming met de voormelde aanbevelingen. Desgevallend moet hij dit kunnen rechtvaardigen.
- d) De aanbevelingen van internationale oorsprong zijn slechts in België van toepassing wanneer de Raad van het Instituut deze bij wijze van aanbeveling op nationaal niveau heeft gepubliceerd.

1.1.3. Om nauwgezet de werkzaamheden te kunnen uitvoeren, zal de revisor, voordat hij een opdracht aanvaardt, zich ervan vergewissen dat:

- a) hij over de nodige deskundigheid beschikt en voldoende ervaring heeft om de werkzaamheden uit te voeren;
- b) hij over voldoende deskundig personeel beschikt, om tegemoet te komen aan de behoeften van de controle.

1.1.4. Een nauwgezette uitvoering van de controle vergt dat de revisor die verantwoordelijk is voor het dossier, hieraan persoonlijk voldoende aandacht besteedt:

- a) de revisor kan zich laten bijstaan door deskundige medewerkers, wier werkzaamheden hij leidt, opvolgt en naziet;
- b) de revisor kan steunen op de werkzaamheden van een andere revisor over wiens werkzaamheden hij een oordeel zal gevormd hebben. In verband met gegevens over buitenlandse ondernemingen, zal hij ook mogen steunen op de werkzaamheden van een confrater over wiens deskundigheid, onafhankelijkheid en kwaliteit van werkzaamheden hij zich een oordeel zal gevormd hebben;
- c) het bestaan van een interne accountantsdienst in de onderneming kan niet in de plaats gesteld worden van controlewerkzaamheden.

1.2. De bedrijfsrevisor brengt zijn beroepsmatige beoordeling uit in een geest van volledige onafhankelijkheid. Hij zal zich onthouden van alles wat aan deze onafhankelijkheid enige afbreuk kan doen.

1.2.1. De onafhankelijkheid van de revisor heeft een dubbel aspect:

- een aspect van persoonlijke professionele ethiek, die bepaald wordt door de intellectuele houding en de integriteit van de revisor;
- een objectief en maatschappelijk aspect dat o.m. afhankelijk is van de wijze waarop het beroep en de uitoefening ervan zijn georganiseerd.

De onafhankelijkheid van de revisor is allereerst een fundamenteel kenmerk van zijn professionele integriteit. Het is een ingesteldheid die in wezen is gebouwd op het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer in hem stelt.

Deze onafhankelijkheid is een professionele onafhankelijkheid, d.w.z. dat zij in nauw verband staat met de deskundigheid van de revisor: zijn deskundigheid is een noodzakelijke voorwaarde voor zijn onafhankelijkheid.

De onafhankelijkheid van de revisor geldt zowel ten aanzien van zijn opdrachtgever (b.v. de algemene vergadering die hem benoemt tot commissaris), als van de directie-leiding van de onderneming, de werknemers en het maatschappelijk verkeer.

Wanneer hij een verklaring over de jaarrekening aflevert, oefent hij een openbare functie uit en zijn mening—oordeel kan niet beïnvloed worden door een of andere groep in—het ondernemingsbestel binnen de entiteit of daarbuiten.

1.2.2. De regels inzake onafhankelijkheid worden bepaald door:

- a) de wet en de reglementen;
- b) een afzonderlijke norm behorende tot het domein van de professionele plichtenleer.

1.3. Het doel van de controle is het tot uitdrukking brengen van een deskundig oordeel (verklaring) over de financiële statenoverzichten van een onderneming. Wanneer deze controle door de wet wordt opgelegd zal de verklaring van de bedrijfsrevisor betrekking hebben op de door de wet vereiste elementen.

1.3.1. Basisprincipes in verband met de controle van de jaarrekening

De controle van een jaarrekening heeft tot doel vast te stellen dat:

- a) de boekhouding en de jaarrekening opgemaakt en voorgesteld worden overeenkomstig de van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire bepalingen;
- b) de jaarrekening (balans, resultatenrekening en de toelichting) een getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van de ondernemingentiteit, rekening houdend met de wettelijke en reglementaire beschikkingen ter zake, en dat de in de toelichting gegeven verantwoording relevant is.

Meer bepaald zal de controle van de jaarrekening de revisor in staat moeten stellen te verklaren dat:

- a) in de balans: alle bezittingen, tegoeden en verhaalrechten onder de activa voorkomen; deze op correcte wijze werden gerubriceerd en dat hun waardering met de nodige voorzichtigheid en consistentie werd verricht; alle schulden en verbintenissen onder de passiva voorkomen voor hun werkelijk nog verschuldigd bedrag en dat de nodige voorzieningen werden geboekt tot dekking van de voorzienbare risico's, alsook van de gebeurlijke verliezen en waardeverminderingen die in de loop van het boekjaar of van vorige jaren ontstaan zijn;
- b) in de resultatenrekening: alle verrichtingen van het jaar die moeten geregistreerd worden, ook volledig geregistreerd en correct geïnterpreteerd werden;
- c) in de toelichting: de vereiste informatie op gepaste wijze werd verstrekt.

1.3.2. Andere controleopdrachten

De revisor kan belast worden met andere opdrachten dan de certificatie van de jaarrekening, overeenkomstig de wet of op verzoek van de ondernemingentiteit zelf of met haar toestemming. In principe blijven de grondslagen van de algemene controlenormen van kracht bij elke controleopdracht. De Raad van het IBR heeft echter reeds bijzondere normen gepubliceerd m.b.t. sommige opdrachten en zal dit in de toekomst blijven doen. Daarenboven zullen de algemene controlenormen toegepast worden op grond van de opdracht (de wet of de overeenkomst).

1.3.3. Controle en beheer

De revisor heeft niet tot taak een kritisch oordeel uit te spreken over de motieven van de beleidsbeslissingen.

Indien echter de continuïteit van het bedrijf van de ondernemingde activiteiten van de entiteit in het gedrang komt, zal de revisor erover waken dat de betrokken partijen over de toestand worden ingelicht.

1.3.4. Fraude

Wanneer de revisor zijn opdracht uitvoert, houdt hij rekening met de mogelijkheid van fraude. De controle zal zo opgevat worden, dat de revisor een redelijke kans maakt op het ontdekken van materiële fouten in de jaarrekening ten gevolge van fraude. Van een controle kan evenwel niet verlangd worden dat zij elke fraude aan het licht brengt en de revisor is niet verplicht deze op te sporen.

1.4. De bedrijfsrevisor bepaalt de omvang van de controle met inachtneming van de doeleinden vastgelegd in de wet of de reglementen. In principe zal de controle volkomen zijn, d.w.z. dat zij alle belangrijke aspecten van de jaarrekening zal belichten die van belang zijn voor het opstellen van de financiële **statenoverzichten**. Wanneer het echter om een andere boekhoudkundige toestand gaat, die niet overeenkomstig de wet moet onderworpen worden aan een volkomen controle met het oog op een verklaring over het getrouwe beeld, kan een beperkt nazicht aanvaardbaar zijn op voorwaarde dat dit duidelijk in het verslag vermeld wordt.

1.4.1. Volkomen controle

De volkomen controle wordt gevormd door een geheel van coherente opeenvolgende en op elkaar aansluitende controles. Het is alleen op basis van een dergelijke controle dat de revisor tot de overtuiging kan komen dat de verrichtingen correct en volledig werden geregistreerd. Een volkomen controle betekent niet dat alle verrichtingen moeten nagezien worden. Dit begrip mag daarom niet gelijkgesteld worden met een volledige controle van alle verrichtingen. De kwaliteit van een controle staat niet noodzakelijk in verhouding tot de hoeveelheid gecontroleerde verrichtingen.

1.4.2. Beperkingen

Indien de revisor in de onmogelijkheid verkeert om met volledige kennis van zaken een oordeel uit te spreken, zal hij de redenen hiervoor duidelijk in zijn verslag vermelden. Hij zal de gevolgen van deze onmogelijkheid op de waarde van zijn verklaring moeten beoordelen en beslissen of het nodig is een verklaring met voorbehoud dan wel een afkeurende verklaring af te leveren.

Indien de controleopdracht wordt omschreven in de wet, kan de revisor zijn verantwoordelijkheid niet beperken door contractuele restricties vast te stellen op de omvang van zijn controle.

1.4.3. Beperkt nazicht

Het beperkt nazicht van een boekhoudkundige toestand moet beschouwd worden als een afzonderlijke opdracht die onderscheiden wordt van de controle van de jaarrekening. Alhoewel dit een opdracht is van revisorale aard, zal het nazicht niet kunnen uitmonden in een verklaring over de jaarrekening. Indien de revisor verslag uitbrengt na een nazicht, zoals bijvoorbeeld over een tussentijdse toestand, zal hij duidelijk de bijzondere doeleinden omschrijven waaraan het nazicht moet beantwoorden.

2. NORMEN INZAKE DE UITVOERING VAN EEN CONTROLEOPDRACHT

2.1. Iedere controleopdracht zal uitgevoerd worden volgens een aangepast werkprogramma.

2.1.1. Definitie

Het werkprogramma kan worden gedefinieerd als een beschrijving van de uit te voeren controletaken waarbij tevens kan worden bepaald wanneer en door wie deze prestaties zullen worden uitgevoerd en hoeveel tijd ze normaal in beslag zullen nemen.

Het werkprogramma in verband met de controle van de jaarrekening bestaat normaal uit volgende grote onderdelen:

- onderzoek van het interne controlesysteem;
- evaluatie van en controle op dit systeem;
- onderzoek van de jaarrekening.

2.1.2. Noodzakelijkheid van een werkprogramma

De revisor moet vooraf onderzoeken op welke wijze hij zijn controleopdracht zal uitvoeren. De beste manier om dit te doen is het opstellen van een werkprogramma.

Het werkprogramma moet niet van bij de aanvang van de werkzaamheden definitief vastliggen. Het wordt uitgewerkt op basis van de specifieke eigenschappen van de ondernemingsentiteit waarvan men de kennis verwerft naarmate de werkzaamheden vorderen. Het zal voortdurend aangepast worden aan de evolutie die de ondernemingsentiteit kent, alsook aan de vaststellingen gedaan in de loop van de controle.

Een gedetailleerd neergeschreven werkprogramma heeft daarenboven nog een aantal bijkomende voordelen:

- het stelt in staat de taakverdeling tussen medewerkers te organiseren;
- het maakt toezicht mogelijk op de wijze waarop medewerkers hun taak uitvoeren;
- het vergemakkelijkt de uitvoering wanneer in de loop van het werk nieuwe medewerkers moeten ingeschakeld worden.

2.1.3. Gebruik van een standaardprogramma

Standaardprogramma's zijn werkschema's die voor verschillende ondernemingsentiteiten kunnen gebruikt worden.

Men vindt ze in de literatuur; ook worden in een aantal revisoraatskantoren dergelijke programma's opgesteld. Het gebruik van een standaardprogramma vereist een aantal voorzorgen. Het programma mag niet als een onwrikbaar geheel worden beschouwd. Het moet aangepast, aangevuld en eventueel ingekort worden naargelang van de ondernemingsentiteit. Naast het standaardprogramma dient dan ook een werkprogramma te worden opgesteld waarin taakverdeling en toebedeelde tijd gespecificeerd worden. De standaardprogramma's worden bij voorkeur gebruikt om het opstellen van het eigenlijke werkprogramma te vergemakkelijken.

2.2. De bedrijfsrevisor is verplicht van de door hem en zijn medewerkers verrichte controlewerkzaamheden zodanig aantekening te houden of te doen houden, dat hieruit een getrouw beeld van de uitgevoerde opdracht kan worden verkregen. Deze werkdocumenten moeten gedurende tien jaar bewaard blijven.

2.2.1. Algemeenheden

Tijdens het uitvoeren van een controleopdracht worden de boekhoudkundige documenten en geschriften nagezien; worden de controles die in het controleprogramma vermeld worden, uitgevoerd; worden de notulen van de raad van bestuur en van de algemene vergaderingen en allerlei correspondentie geraadpleegd; worden er op allerlei gebied besprekingen gevoerd; worden door de revisor conclusies getrokken, enz. Het systematisch noteren van alle gegevens, ordelijk geklasseerd, vormt een volledig stel werkdocumenten.

2.2.2. Doelstellingen

De werkdocumenten zullen zo opgevat en opgesteld worden dat zij:

- een bewijs leveren van de uitgevoerde controles zowel op kwantitatief als kwalitatief gebied evenals van de besluiten waartoe de controlewerkzaamheden hebben geleid en de basis vormen voor de uiteindelijke ~~meningsvorming~~ oordeelsvorming overeenkomstig onderhavige normen;
- een bron vormen waarnaar men kan verwijzen voor het bekomen van de details van de rubrieken van de jaarrekening, de inhoud van de rekeningen, evenals het detail van om het even welke analyse die door de revisor of zijn medewerker in de loop van de werkzaamheden werd gemaakt;
- een controlemiddel vormen om vast te stellen of de uitgevoerde werkzaamheden aangepast zijn en de bewijselementen en besluiten deugdelijk zijn.

2.2.3. Vorm en inhoud

De samenstelling, de inhoud en de vorm van de werkdocumenten zullen afhangen van de aard van de opdracht. In verband met de bestendige controleopdrachten is het aan te bevelen om de werkdocumenten te splitsen in:

- a) een permanent dossier met gegevens die eveneens noodzakelijk zijn voor toekomstige controles;
- b) een dossier dat specifiek betrekking heeft op de jaarrekening van het gecontroleerde boekjaar.

2.2.4. Bewaring der documenten

Deze werkdocumenten mogen niet beschouwd worden als een deel of als een vervanging van de boekhouding van de ondernemingen. Zij zijn en blijven de eigendom van de revisor. Als dusdanig zijn zij onderworpen aan het beroepsgeheim en mogen ze niet vrijwillig aan derden worden overhandigd: de revisor is verantwoordelijk voor hun veilige bewaring.

Indien de werkzaamheden in college worden uitgevoerd, komen de revisoren onder elkaar overeen over de wijze waarop de werkdocumenten moeten bewaard worden.

2.2.5. Contact met de confrater die wordt opgevolgd

Elke revisor die een ambtgenoot moet opvolgen is verplicht zich vooraf met hem in verbinding te stellen. Als algemene regel geldt hierbij dat de opvolger de werkdocumenten van zijn voorganger kan consulteren, notities en fotokopieën maken, maar de originele werkdocumenten worden in principe niet overgedragen.

2.3. De bedrijfsrevisor beslist zelf over de aard en de omvang van de te verrichten controlewerkzaamheden. Hij zal de keuze van de toe te passen controletechnieken bepalen, maar moet altijd in staat zijn zijn besluiten te motiveren.

2.3.1. Algemene principes

- a) De aard van de te verrichten controlewerkzaamheden wordt bepaald op grond van de opdracht. De opdrachten welke hier worden bedoeld zijn die waarbij de revisor de jaarrekening moet certificeren.
- b) Om de omvang van de te verrichten controlewerkzaamheden te bepalen, zal de revisor:
 - de nodige documentatie verzamelen om hem in staat te stellen de **ondernemingsentiteit** en haar activiteiten voldoende te kennen;
 - de administratieve organisatie onderzoeken op het gebied van de interne controle;
 - de doeltreffendheid van het systeem van de interne controle beoordelen.
- c) De omvang van het uit te voeren nazicht zal afhangen van de doeltreffendheid van de interne controle. Het volume van het aantal boekhoudverrichtingen is bepalend voor de verschillende soorten van tests. De aard van de verrichtingen en de risico's die eraan verbonden zijn, zijn bepalend voor de keuze van de verschillende soorten van tests. Het nazicht heeft tot doel bewijskrachtige elementen te verzamelen over de volledige en geschikte aard van de gegevens die uit de boekhouding blijken en hun overeenstemming met de boekhoudbeginselen.

2.3.2. Controletechnieken

De revisor zal de controletechnieken kiezen die het meest aangewezen zijn. De uitdrukking "kiezen" mag niet verstaan worden als een vrije keuze, maar als de meest aangewezen keuze op grond van de toestand van de **ondernemingsentiteit**. De moeilijkheidsgraad en de kosten verbonden aan de uitvoering van een techniek mogen echter nooit op zichzelf een voldoende reden zijn om deze terzijde te laten. Nadat hij een keuze heeft gemaakt van de controletechnieken, moet de revisor deze naar behoren uitvoeren, teneinde het nodige bewijsmateriaal te bekomen. Indien de resultaten niet bevredigend zijn, moet hij voor zover dit mogelijk is, aanvullende technieken gebruiken.

2.3.3. Gebruik van steekproeven

De volkomen controle heeft betrekking op elke rubriek en onderrubriek van de jaarrekening. Zij behelst daarentegen geen volledige controle van alle verrichtingen. Het logische gevolg van de volkomen controle is het nazicht door middel van steekproeven. Deze moeten methodisch en beredeneerd bepaald worden.

De steekproeven kunnen geschieden op basis van een statistische of andere aangepaste methode die beantwoordt aan de in vorige alinea uiteengezette voorwaarden.

2.4. De bedrijfsrevisor zal zijn mening-oordeel onder meer steunen op het onderzoek van het systeem van interne controle, waarvan hij de doeltreffendheid zal nagaan door middel van steekproeven. Indien de interne controle op afdoende wijze werkt, kan het onderzoek van de bedrijfsrevisor worden beperkt tot aangepaste steekproeven. In geval van vaststelling van ernstige leemten, dient hij echter zijn controlewerkzaamheden aan te passen en een meer diepgaande controle uit te voeren. Onder geen beding kan of mag de externe controle het systeem van interne controle vervangen.

2.4.1. Definitie

Onder “interne controle” wordt over het algemeen verstaan het geheel van methodes en procedures die door de leidinggevende organen van een ondernemingsentiteit worden uitgewerkt om, voorzover dit mogelijk is, ervoor te zorgen dat:

- de zaken ordelijk en efficiënt verlopen binnen het kader van de door hen vastgestelde beleidslijnen;
- afdoende procedures aangewend worden om belangenconflicten en misbruik van goederen van de ondernemingsentiteit te vermijden;
- de activa gevrijwaard worden;
- fraude en vergissingen voorkomen of opgespoord worden;
- de boekhoudregistraties volledig en correct zijn;
- de financiële inlichtingen betrouwbaar zijn en binnen de vastgestelde termijn opgesteld worden.

Men mag het systeem van interne controle niet verwarren met de interne inspectie of de interne accountantsdienst die controletaken verricht onder hiërarchische bevoegdheid van de directieleiding. De interne accountantsdienst is slechts een onderdeel van het systeem van interne controle.

2.4.2. Onderzoek van de interne controle

Het onderzoek van de interne controle behelst onder meer:

- a) het organigram van de functies in de ondernemingsentiteit;
- b) het organigram van de formulierenomloop in de ondernemingsentiteit;
- c) de organisatie van de omloop van goederen en waarden;
- d) het nazicht van de goede organisatie van de geautomatiseerde gegevensverwerking;
- e) de wijze waarop de algemene principes van de interne controle in de beschouwde ondernemingsentiteit worden toegepast en meer in het bijzonder het principe van de scheiding van functies die betrekking hebben op het beschikken over waarden en goederen, het bewaren ervan en het registreren van de mutaties;
- f) de organisatie, de werking en de controleprogramma's van de gebeurlijke interne inspectie.

2.4.3. Controletechnieken

Voor de uitvoering van het onderzoek van de interne controle beschikt de revisor over verschillende methodes, zo onder meer:

- a) het gebruik van een systematisch en met overleg opgestelde vragenlijst. Deze vragenlijst moet aangepast zijn aan de eigen aard van de ondernemingsentiteit en de revisor zal ervoor zorgen dat de vragen zo accuraat mogelijk opgesteld worden. Voorts moet de vragenlijst het geheel der bedrijfsactiviteiten van de ondernemingsentiteit bestrijken;
- b) de stroomanalyse der gebruikte formulieren en de vastlegging ervan in diagrammen. De revisor zal vermelden welke documenten precies worden gebruikt, waar zij ontstaan en door wie zij opgesteld worden.
Bij wijze van bevestiging en verduidelijking van de informatie die hij verkregen heeft, zal de revisor bij dit eerste onderzoek een aantal steekproeven nemen.

2.4.4. De beperkingen van de doeltreffendheid van de interne controle

Een goede interne controle stelt de revisor in staat om relatieve zekerheid te bekomen ten aanzien van de goede werking van het boekhoudsysteem en de kwaliteit van de verwerkte gegevens. Nochtans kent het systeem van interne controle ook beperkingen. Men zal erop bedacht zijn dat de beste beveiligingen door fraudeurs kunnen omzeild worden, dat transacties van uitzonderlijke aard een groter risico inhouden, dat personeelsmutaties dikwijls moeilijkheden tot gevolg hebben.

Het opzetten van een systeem van interne controle dat een goede graad van veiligheid geeft, is gemakkelijker te verwezenlijken in een ondernemingsentiteit van grote omvang die goed georganiseerd is en beschikt over belangrijke materiële en menselijke middelen. De revisor zal, op grond van de omvang van de ondernemingsentiteit, rekening moeten houden met de bijzonderheden van deze laatste en zijn programma hieraan aanpassen.

2.4.5. Besluiten van het onderzoek van de interne controle

De voorafgaande bepalingen leggen de revisoren de verplichting op om de interne controle te onderzoeken en hierover een oordeel uit te spreken. Indien de revisor vaststelt dat de uitbouw van de interne controle leemten vertoont, zal hij op grond hiervan zijn controlewerkzaamheden aanpassen en eventueel uitbreiden. Tevens zal hij zulks vermelden zonder zich evenwel in de plaats te stellen van de interne controle.

Indien de revisor belangrijke leemten vaststelt in het interne controlesysteem die het getrouwe beeld van de jaarrekening zouden kunnen aantasten, zal hij zijn opmerkingen voorleggen aan de verantwoordelijke organen van de ondernemingsentiteit.

2.5. De bedrijfsrevisor moet voldoende bewijskrachtig controlemateriaal verzamelen, dat zijn tot uitdrukking gebrachte mening-oordeel ten aanzien van de jaarrekening kan staven.

2.5.1. Kwaliteit van het bewijskrachtig materiaal

Bewijsmateriaal bekomen van derden en de persoonlijke vaststellingen van de revisor zijn normaliter meer betrouwbaar dan interne documenten. De interne documenten zullen aan betrouwbaarheid winnen indien het systeem van interne controle van goede kwaliteit is.

Bewijsstukken van verschillende oorsprong of verschillende aard die elkaar bevestigen, verschaffen de revisor een grotere zekerheid. Wanneer zij elkaar evenwel tegenspreken zullen zij het voorwerp uitmaken van een grondig onderzoek.

2.5.2. Doel van het verzamelen van bewijsmateriaal

Het te verzamelen bewijsmateriaal heeft betrekking op de balans, de resultatenrekening en de toelichting. Het bewijsmateriaal zal betrekking hebben op het bestaan van de tegoeden en de rechten, van de schulden en de verbintenissen, op de volledige aard van de boekingen, op de waarachtigheid van de in de rekeningen van het boekjaar tot uiting gebrachte resultaten, op de correcte waardering en voorstelling van deze elementen.

2.5.3. Feiten na balansdatum

Het controleprogramma moet zo worden opgesteld dat de revisor op de hoogte is van feiten die zich hebben voorgedaan na balansdatum en die van belang zijn voor de beoordeling van de jaarrekening.

2.5.4. Onder de voornaamste technieken die de revisor doelmatig kan aanwenden zijn onder meer te vermelden:

- het diepgaand onderzoek van de boeken en verantwoordingsstukken;
- het rekenkundig nazicht van de verrichtingen;
- de waarneming van door anderen uitgevoerde procedures, b.v. de fysische voorraadopname;
- het onderzoek op basis van een vragenlijst;
- de vraag tot bevestiging van informatie door derden, bijvoorbeeld door banken, klanten, leveranciers, advocaten, hypotheekbewaarders, enz.;
- het ~~vragen van~~verkrijgen van bevestigingen ~~van informatie aan van~~ de directieleiding;
- het analytisch onderzoek van de rekeningen om ongewone fluctuaties, uitzonderlijke transacties en tendensen in de evolutie van de financiële toestand aan te tonen.

2.5.5. In het geval van een controle van de financiële overzichten (bv. de enkelvoudige jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening) dient de bedrijfsrevisor de schriftelijke bevestigingen te verkrijgen van de leiding van de gecontroleerde entiteit die vereist zijn alsmede die welke hij als noodzakelijk of aangewezen beschouwt.

2.6. De bedrijfsrevisor zal er zich van vergewissen dat de wettelijke en statutaire bepalingen, die in de boekhouding en de jaarrekening moeten tot uiting komen, nageleefd worden.

2.6.1. De boekhoudwetgeving

Indien de revisor de jaarrekening of sommige bijzondere rekeningen goedgekeurd of geattesteerd heeft, is hij gehouden tot de controle van de naleving van de beschikkingen van de wet van 17 juli 1975, het Wetboek van vennootschappen en de uitvoeringsbesluiten van deze wet en van het Wetboek. Deze verantwoordelijkheid is van strafrechtelijke aard.

2.6.2. Het Wetboek van vennootschappen en statutaire bepalingen

Indien de revisor optreedt als commissaris van de vennootschap, vervult hij een specifieke functie ten aanzien van het Wetboek van vennootschappen. Hij moet erover waken dat de algemene vergadering die zich moet uitspreken over de decharge, correct wordt ingelicht over de naleving van het Wetboek van vennootschappen en van de statuten.

De commissaris moet geen specifieke controle uitvoeren om zich ervan te vergewissen dat de wettelijke of statutaire bepalingen nageleefd werden. Hij moet nochtans in zijn werkdocumenten de aantekeningen bewaren in verband met inbreuken die hij tijdens zijn controles zou vastgesteld hebben.

2.6.3. Andere wettelijke beschikkingen

De ondernemingsiteit is bij de uitoefening van haar activiteit ook nog onderworpen aan talrijke andere wettelijke en reglementaire beschikkingen, waarbij de revisor geen rechtstreekse of persoonlijke taak van controle heeft. Nochtans kan de veronachtzaming van deze wetten en reglementeringen een invloed hebben op het resultaat en de financiële toestand van de vennootschappen en zelfs haar bestaan in gevaar brengen.

De revisor die een opinieoordeel tot uitdrukking brengt ten aanzien van de jaarrekening, moet rekening houden met de risico's die voortspruiten uit deze miskenning van de wet. Hij zal zijn controle dienovereenkomstig aanpassen. Indien nodig zal hij in zijn verslag een voorbehoud maken met betrekking tot de voorzieningen voor risico's en kosten. Indien hij van mening is dat de veronachtzaming van de wettelijke bepalingen het voortbestaan van de ondernemingsiteit in het gedrang brengt, moet hij dit in zijn verslag vermelden, zelfs indien deze feiten zich hebben voorgedaan na het opstellen van de jaarrekening waarop zijn verslag betrekking heeft.

2.7. **Indien de bedrijfsrevisor ~~geraadpleegd wordt over kennis neemt van de~~ boekhoudkundige en financiële informatie die ter kennis van het publiek zal worden gebracht, zal hij de aandacht van het beheersorgaan vestigen op iedere valse of tendentieuze verklaring. Daarna zal hij de maatregelen nemen die hij nuttig acht.**

2.7.1. Principe

De verklaring dekt noodzakelijkerwijs alle inlichtingen opgenomen in de jaarrekening, met inbegrip van de toelichting, en de overeenstemming van het jaarverslag met de jaarrekening. Ze dekt niet de andere inlichtingen die door de directie-leiding zouden verstrekt worden bij andere aangelegenheden zoals bijvoorbeeld ter gelegenheid van een openbare uitgifte van aandelen of ter informatie van het spaarwezen. Indien hij echter vaststelt dat deze informatie vergissingen bevat of gewild tendentius is, zal de revisor de leiding van de ondernemingsentiteit hierop attent maken en indien nodig de gepaste maatregelen nemen opdat duidelijk zou blijken dat deze informatie niet door hem werd goedgekeurd.

2.7.2. Andere interne en externe informatie

De revisor zal bij zijn onderzoek van de interne controle tevens de studie betrekken van de omloop van de boekhoudkundige en financiële informatie in de schoot van de ondernemingsentiteit zelf.

3. NORMEN MET BETREKKING TOT HET VERSLAG⁽¹⁾

3.1. Elk verslag van een bedrijfsrevisor zal schriftelijk en omstandig zijn. Er moet een duidelijk onderscheid gemaakt worden tussen enerzijds de verklaring over financiële statenoverzichten en anderzijds, in voorkomend geval, de bijkomende verklaringenmeldingen en informatieinlichtingen.

3.1.1. Deze en de hierna volgende normen worden bij voorrang toegepast op het verslag dat de commissaris aan de algemene vergadering moet richten overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen. Naar analogie, zullen zij, met uitzondering van de normen 3.10. tot en met 3.15., eveneens toepasselijk zijn op elke andere opdracht waarbij financiële statenoverzichten moeten gecertificeerd worden.

3.1.2. Het controleverslag is noodzakelijkerwijze een geschreven verslag. In de titel worden de hoedanigheid van commissaris en de hoedanigheid van de voornaamste bestemming van het verslag vermeld.

Wanneer de revisor een verslag opstelt in de hoedanigheid van commissaris, dan zal die hoedanigheid worden vermeld. In de andere gevallen zal de voorkeur gegeven worden aan de beroepstitel van bedrijfsrevisor.

Normaal zal de voornaamste bestemming van het controleverslag de algemene vergadering zijn. Wanneer de opdracht aan de revisor is toevertrouwd door de voorzitter van de rechtbank van koophandel, zal deze niet beschouwd worden als voornaamste bestemming van het verslag; zelfs in dit geval verdient het de voorkeur te verwijzen naar de algemene vergadering van aandeelhouders. Wanneer het gaat om een contractuele opdracht, kan deze bestemming ook het bestuursorgaan van de vennootschap zijn.

3.1.3. Het verslag moet omstandig zijn. Bij het lezen van het verslag moet de lezer in staat zijn om de draagwijdte van de opmerkingen, die erin vervat zijn, te begrijpen. Het verslag van de commissaris moet duidelijk en bondig zijn. Aangezien het verslag normaal het voorwerp zal uitmaken van een openbaarmaking, moeten enkel de betekenisvolle elementen erin worden vermeld. Het feit dat een verslag omstandig moet zijn, mag niet uit het oog doen verliezen dat de bedrijfsrevisor gehouden is tot het beroepsgeheim.

3.1.4. Het verslag van de commissaris omvat een inleiding en twee afzonderlijke delen. Het eerste deel heeft betrekking op de verklaring over de jaarrekening. Het tweede deel omvat de bijkomende verklaringenmeldingen die vereist zijn door het Wetboek van vennootschappen, alsook de inlichtingen die de commissaris meent te moeten meedelen aan de aandeelhouders en aan derden.

Elk deel van het verslag van de commissaris over de jaarrekening wordt voorafgegaan door een gepaste titel.

In principe wordt het verslag over de geconsolideerde jaarrekening opgesteld volgens hetzelfde model als het verslag over de jaarrekening.

⁽¹⁾ Wijziging van 5 december 1997, Jaarverslag 1997 (p. 307).

Wanneer de revisor echter oordeelt geen enkele bijkomende inlichting te moeten verschaffen, kan de titel van het tweede deel van het verslag worden weggelaten; het zal daarentegen steeds noodzakelijk zijn om de gepaste titel voor het eerste deel te behouden.

- | 3.1.5. De verklaring over de financiële ~~statenoverzichten~~, meestal de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening, omvat normalerwijze twee bestanddelen:
 - de omschrijving van de wijze waarop de revisor zijn controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd;
 - de eigenlijke verklaring met het oordeel van de revisor over de gecontroleerde documenten.
- | 3.1.6. Onder de bijkomende ~~verklaringenmeldingen~~ en ~~informatieinlichtingen~~, kunnen hoofdzakelijk ondergebracht worden het oordeel over het jaarverslag, het oordeel over de overeenstemming van het boekhoudsysteem met de wettelijke regels, alsook, in het verslag van de commissaris, de bijzondere verklaringen die vereist zijn door het Wetboek van vennootschappen. Normalerwijze zal de bijkomende informatie verwijzen naar een geïdentificeerd uittreksel van de gecontroleerde documenten, met inbegrip van de bijlagen en het jaarverslag. Deze bijkomende informatie mag de draagwijdte van de in paragraaf 3.1.5. bedoelde verklaring niet wijzigen of afzwakken.

INLEIDING VAN HET CONTROLEVERSLAG

- 3.2. **De inleiding van het controleverslag identificeert de documenten die het voorwerp uitmaken van de controle. De revisor vermeldt welk orgaan daarvoor de verantwoordelijkheid draagt.**
 - 3.2.1. In de identificatie van de documenten die het voorwerp uitmaken van de controle, wordt het voorwerp van de documenten gespecificeerd (jaarrekening, geconsolideerde jaarrekening of andere) alsook het boekjaar waarop zij betrekking hebben. Het is tevens aangewezen om de sleutelcijfers van de gecontroleerde rekeningen, zoals balanstotaal en saldo van de resultatenrekening, te vermelden.
 - 3.2.2. Het verslag vermeldt het maatschappelijk orgaan dat, overeenkomstig de toepasselijke wettelijke voorschriften, de verantwoordelijkheid draagt om de documenten die het voorwerp uitmaken van de controle, op en vast te stellen. In het verslag wordt aangeduid dat het tot doel heeft deze rekeningen, zoals opgesteld door vermeld maatschappelijk orgaan, te controleren.

VERKLARING OVER DE JAARREKENING OF DE GECONSOLIDEERDE JAARREKENING

- 3.3. **De bedrijfsrevisor vermeldt in het eerste deel van zijn verslag de toegepaste controlenormen. Hij zet in algemene bewoordingen de doelstellingen van zijn controle uiteen, alsook de wijze waarop hij zijn controles heeft uitgevoerd.**

- 3.3.1.** De revisor definieert de omvang van zijn controlewerkzaamheden en verwijst daarbij naar de Algemene controlenormen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

In uitzonderlijke gevallen, die verantwoord zijn door de context waarin zijn verslag hoofdzakelijk zal gebruikt worden, kan hij eveneens verwijzen naar andere controlenormen, voorzover deze niet strijdig zijn met onderhavige normen. Zo zal de revisor enkel kunnen verwijzen naar de normen van de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) van de IFAC, wanneer de financiële statenoverzichten zijn opgesteld overeenkomstig de normen van de *International Accounting Standards Board* (IASB). Deze uitzondering is niet van toepassing op het verslag van de commissaris over de jaarrekening.

De revisor dient de conclusies te onderzoeken en te evalueren die voortvloeien uit het bewijskrachtig materiaal verkregen in het kader van zijn opdracht als commissaris gericht op het afgeven van zijn verklaring over de financiële statenoverzichten.

- 3.3.2.** Het verslag moet preciseren dat de controlewerkzaamheden zodanig werden gepland en uitgevoerd teneinde een redelijke zekerheid te bekomen dat de gecontroleerde documenten geen onjuistheid van materieel belang bevatten; onder onjuistheid moet worden verstaan zowel een vergissing als een onregelmatigheid.

- 3.3.3.** Het verslag van de revisor moet zijn controlewerkzaamheden omschrijven en vermelden dat zij een redelijke basis vormen voor zijn oordeel; zij omvatten:

- het onderzoek van de administratieve en boekhoudkundige organisatie alsook de procedures van interne controle die de opstelling van de financiële statenoverzichten ondersteunen;
- de steekproefsgewijze controle van het bewijskrachtig materiaal dat de bedragen en de inlichtingen opgenomen in de financiële statenoverzichten verantwoordt;
- de beoordeling van de boekhoudkundige waarderingsmethoden en -regels die de ondernemingsentiteit bij de opstelling van haar financiële statenoverzichten heeft gebruikt;
- de kritische studie van de betekenisvolle ramingen vanwege het bestuursorgaan bij de opstelling van de financiële statenoverzichten;
- het onderzoek van de voorstelling van het geheel van de financiële statenoverzichten.

Het verslag van de revisor moet eveneens aanduiden in welke mate hij de inlichtingen, die hij heeft gevraagd aan de bestuurders, de leiding en de aangestelden van de gecontroleerde ondernemingsentiteiten, heeft verkregen (art. 144, 12^o en 148, 12^oW. Venn.), met inbegrip van de bevestigingen waarnaar wordt verwezen in paragraaf 2.5.5.

Het verslag kan andere gegevens vermelden die betekenisvol zijn in de uitoefening van zijn opdracht, en onder meer in welke mate hij zich overeenkomstig de norm 1.1.4., heeft gesteund op de werkzaamheden van een andere revisor.

- 3.3.4.** Bij de uitvoering van een wettelijke controleopdracht, is het de bedrijfsrevisor niet toegelaten om contractueel een beperking van de omvang in de uitvoering van zijn werkzaamheden te aanvaarden. Het Wetboek van vennootschappen voorziet overigens in een strafrechtelijke sanctie voor de bestuurders die de verificaties waaraan zij zich moeten onderwerpen, verhinderen of weigeren de inlichtingen te verstrekken waartoe zij gehouden zijn of bewust onjuiste of onvolledige inlichtingen verstrekken (art. 170, eerste lid, 3^o W. Venn.). Wanneer de revisor bijgevolg geconfronteerd wordt met een aanzienlijke beperking van in de omvang uitvoering van zijn controle door toedoen van het bestuursorgaan of van de leiding van de ondernemingsentiteit, zal hij in zijn verslag een voorbehoud maken of een onthoudende verklaring verantwoorden (zie hierna 3.7.2. of 3.9.1.).

Wanneer hij van de bestuurders en aangestelden de inlichtingen niet heeft verkregen die hij heeft gevraagd, verplicht het Wetboek van vennootschappen de revisor om hiervan melding te maken in zijn verslag over de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening. Deze omstandigheid zal slechts het voorwerp uitmaken van een voorbehoud of van een onthouding, in het geval het ontbreken van dit gegeven de behoorlijke uitvoering van de controlewerkzaamheden belet. Dit kan meerbepaald het gevolg zijn van de weigering van de leiding om de bevestigingsbrief te ondertekenen.

- 3.3.5.** Het kan gebeuren dat de revisor geconfronteerd wordt met een beperking van de omvang in de uitvoering van zijn werkzaamheden tengevolge van welbepaalde omstandigheden.

Dergelijke omstandigheden kunnen zich met name voordoen wanneer:

- de bedrijfsrevisor laattijdig benoemd is, waardoor hij niet in de mogelijkheid is alle controlestappen uit te voeren (b.v. de datum van benoeming laat hem niet toe de fysieke voorraadopname bij te wonen, die in de gegeven controleomgeving belangrijk blijkt te zijn);
- de boeken en boekhoudbescheiden geheel of gedeeltelijk aangetast of vernietigd zijn, of zij niet beschikbaar zijn voor de controle (b.v. ten gevolge van een gerechtelijk beslag);
- bepaalde auditprocedures niet ten uitvoer kunnen worden gelegd;
- de leiding van de gecontroleerde entiteit weigert de schriftelijke bevestigingen te verstrekken die vereist zijn.

In dergelijke omstandigheden zal de revisor alles in het werk stellen om redelijke alternatieve controleprocedures ten uitvoer te leggen, teneinde voldoende en gepast bewijskrachtig materiaal te bekomen om een oordeel zonder voorbehoud te geven.

- 3.3.6.** Wanneer in de omstandigheden, bedoeld in de paragrafen 3.3.4. en 3.3.5., de beperking van in de uitvoering van de controlewerkzaamheden aanleiding geeft tot het formuleren van een voorbehoud of een onthoudende verklaring, moet het verslag de beperking omschrijven en het of de betrokken element(en) van de financiële statenoverzichten aanduiden.

- 3.3.7.** Indien de interne controle belangrijke tekortkomingen vertoont, en indien de revisor geen genoegzaam heeft kunnen nemen met alternatieve controleprocedures, zal hij in zijn verslag vermelden in welke onderdelen van de organisatie deze leemtes voorkomen en welke rubrieken door deze leemtes een aanzienlijk risico lopen. Daaruit zal een voorbehoud (3.7.2.) of een onthoudende verklaring (3.9.1.) voortvloeien, naargelang het geval.

Indien de revisor voldoende gepaste alternatieve controles heeft kunnen uitvoeren, moet hij deze tekortkomingen niet vermelden in het deel van het verslag dat de verklaring over de financiële statenoverzichten betreft. In voorkomend geval zullen deze kunnen worden toegelicht in het tweede deel van het verslag (zie hierna 3.11.).

In ondernemingenentiteiten waarvan de administratieve organisatie berust op een zeer beperkt aantal personen en voornamelijk in kleine ondernemingenentiteiten, kan men geen interne controle verwachten die alle nodige waarborgen biedt welke in grote ondernemingenentiteiten als noodzakelijk geacht worden. Het feit dat een kleine of middelgrote ondernemingenentiteit niet alle principes van de interne controle kan naleven, moet de revisor er niet noodzakelijkerwijze toe brengen om een commentaar in dit verband in het tweede deel van zijn verslag op te nemen. Een dergelijke vermelding zal vermeden worden wanneer de administratieve organisatie, met inbegrip van de interne controlemechanismen, als aangepast aan de aard en de omvang van het bedrijfde activiteiten van de entiteit wordt geacht.

- 3.4. De bedrijfsrevisor vermeldt in zijn verslag of naar zijn oordeel de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de ~~ondernemings~~titeit of het geconsolideerd geheel, ~~rekening houdend met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften, alsook met de in de toelichting opgenomen vermeldingen~~overeenkomstig het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.
- 3.4.1. In zijn verklaring vermeldt de revisor het boekhoudkundig ~~referentiesysteem~~referentiestelsel waarop de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening is gebaseerd.
- 3.4.2. De jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening, opgesteld overeenkomstig ~~de regels van het Belgische boekhoudrecht~~het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, wordt verondersteld een getrouw beeld te geven van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de ~~ondernemings~~titeit of het geconsolideerd geheel. De verklaring van de revisor houdt in dat hij rekening heeft gehouden met alle elementen die van belang zijn voor het getrouw beeld van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening. Informatie is van materieel belang voor het getrouw beeld indien het weglaten of het onjuist weergeven daarvan de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen, kan beïnvloeden. Vandaar dat een inbreuk op het boekhoudrecht niet noodzakelijkerwijze het getrouw beeld in het gedrang brengt.
- 3.4.3. Overeenkomstig de boekhoudreglementering, moeten bijkomende inlichtingen in de toelichting worden vermeld, wanneer de toepassing van de bestuursrechtelijke bepalingen niet voldoet aan de beginselen van duidelijkheid en getrouwheid. De revisor zal bijzondere aandacht besteden aan de gepaste aard van de inlichtingen opgenomen in de toelichting, ten aanzien van het getrouw beeld. Hij zal de aanpassingen van de waarderingsregels nagaan in geval van discontinuïteit. Overigens moeten de ~~ondernemings~~titeiten afwijken van de waarderingsregels, die opgenomen zijn in de reglementering, in de uitzonderlijke gevallen waarin de toepassing ervan niet leidt tot het verschaffen van het getrouw beeld. Dergelijke aanpassingen worden vermeld en verantwoord in de toelichting. De revisor zal nagaan of de vereiste aanpassingen werden doorgevoerd, of zij beantwoorden aan het getrouw beeld en in de toelichting op een aangepaste wijze worden verantwoord. In het tegenovergestelde geval, zal hij zulks in zijn verslag vermelden.
- 3.4.4. Wanneer de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening cijfergegevens vermeldt met betrekking tot het voorgaand boekjaar, bestrijkt de verklaring de vergelijkende cijfers, tenzij de bedrijfsrevisor uitdrukkelijk het tegendeel bevestigt. Indien een voorbehoud tot uiting werd gebracht over de rekeningen van het voorgaand boekjaar, dient de revisor te onderzoeken of het nodig is om in zijn verslag er opnieuw naar te verwijzen.

3.5. Wanneer de verklaring over de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening geen voorbehoud noch commentaar inzake het bestaan van een onzekerheid bevat, zal het deel van het verslag dat de verklaring omvat, opgesteld worden volgens het model dat is opgenomen in paragraaf 3.5.1. van onderhavige normen. Dit deel zal moeten getiteld zijn “Verklaring over de jaarrekening zonder voorbehoud” of desgevallend “Verklaring over de geconsolideerde jaarrekening zonder voorbehoud”.

3.5.1. Het eerste deel van een controleverslag, met een verklaring over de jaarrekening zonder voorbehoud, noch commentaar inzake het bestaan van een onzekerheid, zal opgesteld zijn als volgt:

“Verklaring over de jaarrekening zonder voorbehoud

~~Wij hebben de controle uitgevoerd van de jaarrekening over het boekjaar (in voorkomend geval: van maanden) afgesloten op _____ 200X, opgesteld op basis van het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel (Koninklijk Besluit van 30 januari 2001), met een balanstotaal van € _____ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst (verlies) van het boekjaar van € _____. Onze controles werden verricht overeenkomstig de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Deze beroepsnormen eisen dat onze controle zo wordt georganiseerd en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de jaarrekening geen onjuistheden van materieel belang bevat, rekening houdend met de Belgische wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften met betrekking tot de jaarrekening.~~

~~Het opstellen van de jaarrekening valt onder de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan.~~

~~Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over deze jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. Wij hebben onze controle uitgevoerd overeenkomstig de wettelijke bepalingen en volgens de in België geldende controlenormen, zoals uitgevaardigd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Deze controlenormen vereisen dat onze controle zo wordt georganiseerd en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat.~~

~~Overeenkomstig voornoemde controlenormen hebben wij rekening gehouden met de administratieve en boekhoudkundige organisatie van de vennootschap, alsook met haar procedures van interne controle. Wij hebben van de verantwoordelijken en van het bestuursorgaan van de vennootschap de voor onze controles vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen. Wij hebben op basis van steekproeven de verantwoording onderzocht van de bedragen opgenomen in de jaarrekening. Wij hebben de gegrondheid van de waarderingsregels, de redelijkheid van de betekenisvolle boekhoudkundige ramingen gemaakt door de vennootschap, alsook de voorstelling van de jaarrekening als geheel beoordeeld. Wij zijn van mening dat deze werkzaamheden een redelijke basis vormen voor het uitbrengen van ons oordeel. Overeenkomstig deze normen hebben wij rekening gehouden met de administratieve en boekhoudkundige organisatie van de vennootschap, alsook met de procedures van interne controle. De verantwoordelijken van de vennootschap hebben onze vragen naar opheldering of inlichtingen duidelijk beantwoord. Wij hebben op basis van steekproeven de verantwoording onderzocht van de bedragen opgenomen in de jaarrekening. Wij hebben de waarderingsregels, de betekenisvolle boekhoudkundige ramingen die de onderneming maakte en de voorstelling van de jaarrekening in haar geheel beoordeeld. Wij zijn van mening dat deze werkzaamheden een redelijke basis vormen voor het uitbrengen van ons oordeel.~~

~~Naar ons oordeel geeft de jaarrekening afgesloten op _____ 200X een getrouw beeld van het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van de vennootschap, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.” Naar ons oordeel, rekening houdend met de toepasselijke wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften, geeft de jaarrekening afgesloten op ... een getrouw beeld van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap en wordt een passende verantwoording gegeven in de toelichting.”~~

De hierna volgende tekst zal worden gebruikt voor de geconsolideerde jaarrekening:

“Verklaring over de geconsolideerde jaarrekening zonder voorbehoud

Wij hebben de controle uitgevoerd van de geconsolideerde jaarrekening over het boekjaar (in voorkomend geval: van maanden) afgesloten op 200X, opgesteld op basis van het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel (Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 of, desgevallend, *International Financial Reporting Standards* zoals aanvaard binnen de Europese Unie), met een balanstotaal van € en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst (verlies) van het boekjaar van € . Wij hebben eveneens de bijkomende specifieke controles uitgevoerd die door de wet zijn vereist. Onze controles werden verricht overeenkomstig de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Deze beroepsnormen eisen dat onze controle zo wordt georganiseerd en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de geconsolideerde jaarrekening geen onjuistheden van materieel belang bevat, rekening houdend met de Belgische wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.

Het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening valt onder de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan.

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over deze geconsolideerde jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. Wij hebben onze controle uitgevoerd overeenkomstig de wettelijke bepalingen en volgens de in België geldende controlenormen, zoals uitgevaardigd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Deze controlenormen vereisen dat onze controle zo wordt georganiseerd en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de geconsolideerde jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat.

Overeenkomstig voornoemde controlenormen hebben wij rekening gehouden met de administratieve en boekhoudkundige organisatie van het geconsolideerd geheel, alsook met zijn procedures van interne controle. Wij hebben van de verantwoordelijken en van het bestuursorgaan van de vennootschap de voor onze controles vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen. Wij hebben op basis van steekproeven de verantwoording onderzocht van de bedragen opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening. Wij hebben de gegrondheid van de waarderingsregels, van de consolidatiegrondslagen, de redelijkheid van de betekenisvolle boekhoudkundige ramingen gemaakt door de vennootschap, alsook de voorstelling van de geconsolideerde jaarrekening als geheel beoordeeld. Wij zijn van mening dat deze werkzaamheden een redelijke basis vormen voor het uitbrengen van ons oordeel. Overeenkomstig deze normen hebben wij rekening gehouden met de administratieve en boekhoudkundige organisatie van het geconsolideerd geheel, alsook met de procedures van interne controle. Wij hebben de voor onze controles vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen. Wij hebben op basis van steekproeven de verantwoording onderzocht van de bedragen opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening. Wij hebben de waarderingsregels, de consolidatiegrondslagen, de betekenisvolle boekhoudkundige ramingen die de onderneming maakte en de voorstelling van de geconsolideerde jaarrekening in haar geheel beoordeeld. Wij zijn van mening dat deze werkzaamheden een redelijke basis vormen voor het uitbrengen van ons oordeel.

Naar ons oordeel geeft de geconsolideerde jaarrekening afgesloten op 200X een getrouw beeld van het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van het geconsolideerd geheel, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel. Naar ons oordeel geeft de geconsolideerde jaarrekening afgesloten op ... een getrouw beeld van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van het geconsolideerd geheel in overeenstemming met de in België toepasselijke wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften, en wordt een passende verantwoording gegeven in de toelichting."

3.5.2. De verklaring kan slechts zonder voorbehoud worden afgegeven, indien aan volgende punten voldaan werd:

- a) de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening werd gecontroleerd in overeenstemming met de controlenormen van het IBR, onverminderd paragraaf 3.3.1. van onderhavige normen;
- b) de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening bevat geen onjuistheden van materieel belang, rekening houdend met de wettelijke en reglementaire voorschriften, alsook met de boekhoudstandaarden waaraan wordt gerefereerd;
- c) de waarderingsregels werden op consequente wijze toegepast of de nodige inlichtingen over de wijzigingen en hun invloed op het resultaat worden in de toelichting verstrekt;
- d) alle nodige inlichtingen worden duidelijk in de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening verstrekt, zodanig dat, volgens de revisor, een getrouw beeld van het vermogen, van de financiële positie en van de resultaten van de ondernemingsentiteit of van de groep wordt gegeven.

3.5.3. Indien de revisor een verklaring afgeeft of dient af te geven over het getrouw beeld van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening, mag hij nooit zijn oordeel in een negatieve vorm uitdrukken. Zo moeten zinnen als deze vermeden worden: “Onze aandacht werd niet gevestigd op feiten waaruit blijkt dat de jaarrekening geen getrouw beeld weergeeft” of “Wij hebben geen kennis gehad van feiten die het getrouwe beeld in het gedrang brengen ...”. Het uitvoeren van een opdracht onder de vorm van een beperkt nazicht, daar waar dit is toegelaten (zie hiervoor 1.4.3.), dient daarentegen wel met een verklaring in negatieve vorm te worden besloten.

3.6. **Wanneer een betekenisvolle onzekerheid bestaat die geen onthoudende verklaring verantwoordt, kan de revisor een toelichtende paragraaf aan zijn verklaring zonder voorbehoud toevoegen. Een toelichtende paragraaf is vereist wanneer zich een betekenisvol probleem inzake de bedrijfscontinuïteit voordoet. In dit geval zal de titel van het eerste deel van het verslag als volgt luiden: “Verklaring over de jaarrekening zonder voorbehoud, met een toelichtende paragraaf” of desgevallend “Verklaring over de geconsolideerde jaarrekening zonder voorbehoud, met een toelichtende paragraaf”.**

3.6.1. De toelichtende paragraaf moet de verklaring steeds volgen. De paragraaf kan geen betrekking hebben op een element dat een negatieve weerslag heeft op het oordeel van de revisor. Opdat een toelichtende paragraaf mag toegevoegd worden, moet de revisor kunnen verwijzen naar een melding van de onzekerheid in de toelichting van de (geconsolideerde) jaarrekening of in het (geconsolideerd) jaarverslag. Zoniet, moet hij een voorbehoud overwegen.

- 3.6.2.** De revisor dient te overwegen of een toelichtende paragraaf moet toegevoegd worden ingeval er een betekenisvolle onzekerheid inzake een element van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening bestaat. Onder onzekerheid moet worden verstaan, een situatie waarvan de afloop afhankelijk is van toekomstige verrichtingen of gebeurtenissen, die niet onder de rechtstreekse controle vallen van de ondernemingsentiteit en die een weerslag op de (geconsolideerde) jaarrekening kunnen hebben.
- 3.6.3.** De revisor is ertoe gehouden een toelichtende paragraaf toe te voegen, wanneer er redenen voorhanden zijn om de aandacht te vestigen op een betekenisvol probleem inzake de bedrijfscontinuïteit. In bepaalde gevallen, zoals vermeld in paragraaf 3.9.1., zal hij evenwel niet kunnen volstaan met een toelichtende paragraaf, aangezien deze situatie het getrouw beeld op fundamentele wijze in het gedrang brengt.
- 3.7. In zijn verslag zal de bedrijfsrevisor klaar en duidelijk het voorbehoud vermelden en verantwoorden dat hij denkt te moeten formuleren.**
- 3.7.1.** De revisor zal een voorbehoud maken wanneer zich één van de volgende twee situaties voordoet: hetzij een beperking van de omvang in de uitvoering van de werkzaamheden (3.7.2.), hetzij onenigheid met de leiding in verband met de weerhouden boekhoudregels en -methoden, hun toepassingsmodaliteiten of de geschiktheid van de informatie die in de (geconsolideerde) jaarrekening wordt gegeven (3.7.3.). Het voorbehoud zal worden uitgedrukt in het geval het betekenisvol is voor de beoordeling van de (geconsolideerde) jaarrekening.
- 3.7.2.** Wanneer bij de controle niet kon worden gesteund op een afdoende interne controle en de revisor geen genoegen heeft kunnen nemen met alternatieve controleprocedures, of indien een gedeelte van de (geconsolideerde) jaarrekening niet kon worden gecontroleerd, overeenkomstig onderhavige normen, zal het verslag een voorbehoud bevatten of, overeenkomstig 3.9.1., een onthoudende verklaring.
- In dit geval zal het verslag in een paragraaf die de verklaring voorafgaat, vermelden:
- de aard van de feiten die de revisor hebben aangezet tot het maken van het voorbehoud;
 - de redenen van dit voorbehoud;
 - de betrokken rubriek of rubrieken.
- 3.7.3.** Indien de revisor zich niet akkoord kan verklaren met de inhoud of de voorstelling van één of meer elementen van de (geconsolideerde) jaarrekening, zal hij een voorbehoud maken over deze bijzondere aspecten.

De tekst van het verslag mag de lezer niet in het ongewisse laten over de betekenis en de draagwijdte van het voorbehoud dat werd geformuleerd in verband met de (geconsolideerde) jaarrekening. Bijgevolg zal de revisor in een paragraaf die de verklaring voorafgaat, vermelden:

- de aard van het feit dat tot dit voorbehoud noopt;
- de redenen van dit voorbehoud;
- de cijfermatige neerslag op de financiële toestand en de resultaten van de ondernemingentiteit of het geconsolideerd geheel, voor zover dit kan berekend worden.

De cijfermatige weerslag wordt uitgedrukt in absolute bedragen, in een vork of in relatieve waarden. In de gevallen waar een kwantificering niet mogelijk is, kan de revisor het nuttig achten hierop te wijzen.

3.7.4. Het voorbehoud mag niet van die aard zijn dat de verklaring van elke draagwijdte wordt ontgaan. In voorkomend geval zullen de omstandigheden, vermeld in paragraaf 3.7.2., de revisor ertoe moeten brengen een onthoudende verklaring te geven (zie hierna 3.9.1.), en deze vermeld in paragraaf 3.7.3., een afkeurende verklaring over de jaarrekening te formuleren (zie hierna 3.9.2.).

3.7.5. De revisor zal de omstandigheden en de motivering die hem ertoe brengen om een voorbehoud te maken, uiteenzetten in één of meerdere paragrafen die zijn oordeel voorafgaan, en hij zal er naar verwijzen in zijn verklaring. De titel van het eerste deel van het verslag luidt als volgt: “Verklaring over de jaarrekening met voorbehoud” of desgevallend “Verklaring over de geconsolideerde jaarrekening met voorbehoud”.

3.8. De formulering van een voorbehoud sluit geen toelichtende paragraaf (zie paragrafen 3.6. tot en met 3.6.3.) uit met betrekking tot een ander onderwerp dan datgene dat het voorwerp van het voorbehoud uitmaakt. De daarbij horende titel van het eerste deel van het verslag luidt als volgt “verklaring over de jaarrekening met voorbehoud en toelichtende paragraaf”.

3.9. Een niet-goedkeurende-verklaring anders dan een verklaring zonder voorbehoud behelst twee volkomen verschillende situaties die in de vakliteratuur als volgt worden aangeduid: de onthoudende verklaring en de afkeurende verklaring over de rekeningen. Het deel van het verslag inzake de verklaring omschrijft klaar en duidelijk de feiten die de revisor ertoe hebben gebracht een afkeurende verklaring over de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening te geven, of om een onthoudende verklaring te geven.

3.9.1. De revisor kan slechts in de volgende twee gevallen een onthoudende verklaring geven:

- 1) Indien de verstrekte informatie dermate ontoereikend is dat het onmogelijk is om een gefundeerd oordeel te geven over het getrouwe beeld van het vermogen, de financiële positie en de resultaten van de ondernemingentiteit of het geconsolideerd geheel.

Als voorbeeld kan worden geciteerd:

- de onmogelijkheid om bepaalde essentiële controleprocedures uit te voeren;
- de accidentele verdwijning van de verantwoordingsstukken en/of boeken van de boekhouding;
- een fundamenteel zwakke interne controle die niet kan opgevangen worden door voldoende gevende alternatieve procedures;
- de onmogelijkheid om voldoende en geschikt bewijskrachtig materiaal te verkrijgen ingevolge het bestaan van een aanzienlijke beperking in de uitvoering van de controle.

2) Wanneer de toestand van de ondernemingsintegriteit gekenmerkt wordt door talrijke onzekerheden, die op betekenisvolle wijze de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening beïnvloeden, hetzij vanuit het oogpunt van de bedrijfscontinuïteit, hetzij wat de inhoud van bepaalde rekeningrubrieken betreft, zodanig dat de eenvoudige toevoeging van een toelichtende paragraaf onder de verklaring, niet als voldoende zou kunnen beschouwd worden.

De revisor mag zich enkel onthouden van het afleggen van een verklaring nadat hij alles heeft gedaan om vast te stellen dat er geen enkele aangepaste controletechniek bestaat om de onzekerheden op te heffen die zijn onthoudende verklaring staven en na te gaan of de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld geeft.

3.9.2. Indien de revisor de rekeningen niet kan goedkeuren omdat hij met de leiding van mening verschilt op verscheidene punten die dermate belangrijk zijn dat zelfs geen verklaring met voorbehoud kan worden afgeleverd, zal hij een afkeurende verklaring over de rekeningen geven. Het verschil in mening moet zijn oorsprong vinden in het feit dat de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening geen getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand of de resultaten, of in het feit dat de jaarrekening niet werd opgesteld overeenkomstig de voorschriften van het gebruikte boekhoudkundig referentiesysteemreferentiestelsel, zodat het getrouw beeld fundamenteel wordt aangetast. In beide veronderstellingen wordt in het verslag aangeduid dat de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening geen getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand of de resultaten van de ondernemingsintegriteit of van het geconsolideerd geheel.

Het verslag zal de cijfermatige weerslag vermelden die dit meningsverschil heeft op het vermogen, de financiële positie en de resultaten van de ondernemingsintegriteit of van het geconsolideerd geheel. De cijfermatige weerslag wordt uitgedrukt in absolute bedragen, in een vork of in relatieve waarden. In de gevallen waar een kwantificering niet mogelijk is, kan de revisor het nuttig achten hierop te wijzen.

3.9.3. De revisor zal de omstandigheden en de motivering die hem ertoe brengen om een afkeurende verklaring over de rekeningen af te geven, uiteenzetten in een of meer paragrafen die zijn oordeel voorafgaan, en hij zal er naar verwijzen in zijn verklaring, waarvan het opschrift luidt als volgt: "Afkeurende verklaring over de jaarrekening" of desgevallend "Afkeurende verklaring over de geconsolideerde jaarrekening".

Indien het verslag een onthoudende verklaring bevat, moeten de redenen hiervan duidelijk worden opgegeven, aangezien dit soort van verklaring de gebruiker van de (geconsolideerde) jaarrekening geen enkele indicatie verschaft over de geloofwaardigheid van de jaarrekening als geheel. Het opschrift van de verklaring luidt als volgt: "Onthoudende verklaring over de jaarrekening" of desgevallend "Onthoudende verklaring over de geconsolideerde jaarrekening".

BIJKOMENDE VERMELDINGEN, KLARINGEN EN INLICHTINGEN

3.10. Het verslag van de revisor over de jaarrekening of over de geconsolideerde jaarrekening zal eveneens ~~diens mening bevatten over het jaarverslag van het bestuursorgaan~~ vermelding bevatten die aangeeft dat het jaarverslag de door de artikelen 96 of 119 van het Wetboek van vennootschappen vereiste inlichtingen behandelt en in overeenstemming is met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar. Hij zal vermelden of de door de wet vereiste informatie in dit verslag werd opgenomen en of deze overeenstemt met de gegevens die uit de rekeningen blijken. ~~De mening van de commissaris over het jaarverslag of over het geconsolideerde jaarverslag maakt geen deel uit van diens verklaring.~~

3.10.1. De revisor moet er zich van vergewissen dat in het jaarverslag of het geconsolideerde jaarverslag alle door de wet voorgeschreven inlichtingen ~~bevat worden behandeld.~~ Mocht een vereiste inlichting ontbreken, dan vermeldt hij dit.

Ten aanzien van de artikelen 96, 1°, 2°, 3°, 8° en 119, 1°, 2°, 3°, 5° van het Wetboek van vennootschappen werd geen referentiestelsel gegeven. Het formuleren van deze inlichtingen in het (geconsolideerd) jaarverslag maakt deel uit van de verantwoordelijkheden en de inschatting van het bestuursorgaan van de gecontroleerde entiteit.

Alhoewel het niet tot de bevoegdheid van de commissaris behoort om zich uit te spreken over het beleid en zich uit te spreken over informatie waarover geen referentiestelsel bestaat, zal hij kennis nemen van de informatie verstrekt door het bestuursorgaan, en beoordelen, volgens de hem beschikbare objectieve elementen, of zij duidelijk misleidend zijn.

~~Het jaarverslag of het geconsolideerde jaarverslag maakt melding van de omstandigheden die een aanmerkelijke invloed kunnen hebben op de ontwikkeling van de gecontroleerde entiteit, tenzij deze een ernstig nadeel kan berokkenen aan de vennootschap of aan het geconsolideerde geheel. De interpretatie per exceptie behoort gezamenlijk aan het bestuursorgaan, dat het verslag opstelt, en aan de commissaris, die vaststelt of het verslag de vereiste inlichtingen bevat. Bijgevolg zal bij een eventueel verschil in mening, de commissaris vermelden dat het jaarverslag onvolledig is.~~

3.10.2. Het verslag van de commissaris vermeldt ~~of dat er geen~~ van materieel belang zijnde gebrek aan overeenstemming bestaat ~~inconsistenties bestaan~~ tussen het jaarverslag en de jaarrekening of tussen het geconsolideerde jaarverslag en de geconsolideerde jaarrekening. Het moet geen uitspraak bevatten ten aanzien van de oprechte en getrouwe aard van deze verslagen.

Indien het bestuursorgaan in zijn verslag bijvoorbeeld een cashflow-tabel of een ratioanalyse opneemt, zal de revisor deze tevens onderzoeken.

Het is niet de opdracht van de revisor een kritisch advies te geven over de getrouwe en oprechte aard van de analyse van de positie van de vennootschap, van haar voorzienbare ontwikkeling of van de belangrijke invloed van één of ander feit op de toekomstige ontwikkeling. Indien nochtans het bestuursorgaan een verwachte toekomstige ontwikkeling van de vennootschap geeft en hierbij steunt op informatie die kennelijk onredelijk of tegenstrijdig is met andere informatie die in het algemeen juist is, zal de revisor dit in zijn verslag vermelden.

3.10.3. Indien de gecontroleerde entiteit dermate in financiële moeilijkheden verkeert dat haar voortbestaan in het gedrang komt, zal het bestuursorgaan het als een normale zaak beschouwen de algemene vergadering hierover in te lichten. De revisor zal de inhoud van deze informatieverstrekking zorgvuldig onderzoeken ten einde na te gaan of zij voldoening geeft en vermeden wordt dat de gebruiker van de rekeningen zou misleid worden doordat van het continuïteitsprincipe bij de opstelling van de rekeningen wordt gebruikgemaakt. Bij wijze van uitzondering op paragraaf 3.1.4. van onderhavige normen, zal zijn beoordeling over het (geconsolideerd) jaarverslag met betrekking tot dit punt worden vermeld, samen met zijn oordeel over de relevantie van het continuïteitsprincipe overeenkomstig paragrafen 3.6.3. en 3.9.1.

(1) Zie art. 20 van het K.B. van 10 januari 1994.

Wanneer uit de balans een overgedragen verlies blijkt, of wanneer uit de resultatenrekening gedurende twee opeenvolgende boekjaren een verlies van het boekjaar blijkt, gaat de bedrijfsrevisor na of het jaarverslag een voldoende verantwoording bevat voor de toepassing van de waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit.

3.10.4. Wanneer de ondernemingsentiteit voldoet aan de wettelijke voorwaarden om geen jaarverslag te moeten opstellen en een verslag, dat beantwoordt aan deze wettelijke voorschriften, ~~is~~-toch is opgesteld, dan zal de revisor zich uitspreken overeenkomstig hetgeen in bovenstaande paragrafen is omschreven.

Indien de vennootschap niet verplicht is een jaarverslag op te makenstellen en indien er geen document, conform artikel 96 of artikel 119 van het Wetboek van vennootschappen is opgesteld, verwijst de revisor uitdrukkelijk naar de in de wet bepaalde vrijstelling. Wel zal hij nagaan of geen misleidende informatie werd verstrekt aan de algemene vergadering.

3.11. De revisor kan één of meerdere paragrafen met opmerkingen toevoegen in het tweede deel van zijn verslag, teneinde de lezer verduidelijking te verschaffen omtrent bepaalde aspecten van de (geconsolideerde) jaarrekening of het (geconsolideerd) jaarverslag die hij nuttig oordeelt voor de goede verstaanbaarheid van deze documenten.

3.11.1. De bijkomende inlichtingen inzake een element met betrekking tot de (geconsolideerde) jaarrekening mogen geenszins de draagwijdte van het oordeel uitgedrukt in het eerste deel wijzigen. Ze vormen noch een voorbehoud, noch een toelichtende paragraaf zoals bedoeld in paragraaf 3.6.

3.11.2. De revisor zal in het bijzonder aandacht besteden aan de vermelding van de waarderingsregels in de toelichting. Indien de weergave ervan geen voldoening schenkt, zal hij dit melden in het tweede deel van zijn verslag. Speciale aandacht zal eveneens geschonken worden aan het principe van de consistentie van de waarderingsmethodes. Indien de revisor oordeelt dat de informatie onvoldoende is, zal hij uitdrukkelijk in zijn verslag de aard van de wijzigingen vermelden, en –voor zover dit mogelijk is – de cijfermatige weerslag op de voorgelegde jaarrekening in vergelijking met de voorgaande.

Indien de revisor het noodzakelijk acht melding te maken van betekenisvolle leemten in het systeem van interne controle, en voor zover hij van oordeel is dat deze situatie geen voorbehoud vereist overeenkomstig paragraaf 3.3.7., kan hij dit nochtans in het tweede deel van zijn verslag melden.

3.11.3. De bijkomende inlichtingen kunnen eveneens betrekking hebben op elementen die geen directe weerslag hebben op de (geconsolideerde) jaarrekening, maar die verband houden met informatie die wordt verstrekt in het (geconsolideerd) jaarverslag of in een meer uitgebreid document dat de gecontroleerde jaarrekening omvat.

- 3.11.4. De bijkomende inlichtingen dienen gelimiteerd te zijn en mogen geen onnodige uitweidingen bevatten. Onverminderd paragraaf 3.11.2. dienen deze inlichtingen uitsluitend ter verduidelijking van de (geconsolideerde) jaarrekening of het (geconsolideerd) jaarverslag.
- 3.12. **Het verslag over de enkelvoudige jaarrekening van de commissaris vermeldt uitdrukkelijk of de boekhouding wordt gevoerd ~~en de jaarrekening wordt opgesteld~~, overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften die daarop van toepassing zijn. Deze vermelding, die onderscheiden is van de verklaring over de jaarrekening, zal worden opgenomen in het tweede deel van het verslag, zelfs indien bezwaren worden geuit, voor zover deze het getrouw beeld van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap niet beïnvloeden. Deze afzonderlijke vermelding is niet van toepassing op de geconsolideerde jaarrekening.**
- 3.12.1. Voor zover het niet-naleven van de wetsvoorschriften van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingentiteiten, alsmede van haar uitvoeringsbesluiten, het voorwerp uitmaakt van een strafrechtelijke sanctie, zal de bedrijfsrevisor terzake het principe van de relevantie restrictief interpreteren. Rekening houdend met het feit evenwel dat vaststellingen van ondergeschikt belang het meest voorkomen op het vlak van de formele aspecten van het boekhoudsysteem in complexe entiteiten, is het aangewezen dat de commissaris de draagwijdte van deze vermelding afzwakt door een gepaste commentaar. Voorbeelden daarvan zijn, het niet boeken, zonder uitsstel, van de verplichtingen buiten balans in een commerciële of industriële ondernemingentiteit, of het niet aanpassen van onjuistheden die niet van materieel belang zijn.
- 3.12.2. Er zullen bezwaren moeten worden geuit indien de boekhouding niet overeenkomstig de Belgische boekhoudwet is georganiseerd ~~of indien de jaarrekening de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen niet naleeft~~.
- 3.12.3. Krachtens de wettelijke principes van het boekhoudrecht zal men zich bij ontstentenis van wettelijke of reglementaire bepalingen richten naar het goed gebruik en onder meer naar de adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen en naar de internationale standaarden voor de jaarrekening.
- 3.12.4. Wanneer een afwijking krachtens de wet aan de ondernemingentiteit wordt toegestaan, kan de revisor het nuttig oordelen om dit in zijn verslag te vermelden met verwijzing naar het voorwerp ervan.
- 3.12.5. Overwegende dat artikel 144, ~~eerste lid, 28~~^o van het Wetboek van vennootschappen niet dezelfde draagwijdte heeft als artikel 148, ~~eerste lid, 25~~^o van het Wetboek van vennootschappen, werd de verklaring in verband met de geconsolideerde jaarrekening aangepast. Bijgevolg zijn paragraaf 3.12.1. tot en met 3.12.4. niet van toepassing.

- 3.13. Het verslag van de commissaris aan de algemene vergadering van een vennootschap geeft aan of de resultaatverwerking en, in voorkomend geval, de aan deze vergadering voorgestelde winstbestemming overeenstemmen met de statuten en met het Wetboek van vennootschappen.**
- 3.13.1.** Wanneer de vennootschap is overgegaan tot de uitkering van één of meerdere interimdividenden, dient het verslag van de commissaris met betrekking tot deze voorschotten te worden gevoegd bij het verslag aan de gewone algemene vergadering. Het is nuttig om in het tweede deel van het verslag naar deze bijlagen te verwijzen.
- 3.13.2.** Indien de gebeurtenissen na de balansdatum dermate negatieve resultaten tot uiting brengen, dat de voorgenomen winstuitkering de substantie van de ondernemingsentiteit zou aantasten, zal de commissaris hiervan melding maken in zijn verslag.
- 3.14. Indien het verslag gericht is aan de algemene vergadering, zal de commissaris speciaal vermelden dat hij geen enkele kennis heeft van verrichtingen of beslissingen die een inbreuk vormen op het Wetboek van vennootschappen of op de statuten. Deze vermelding kan echter worden weggelaten wanneer de openbaarmaking van deze overtreding aan de vennootschap onrechtmatige schade kan berokkenen, met name doordat het bestuursorgaan gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane onwettige toestand te verhelpen.**
- 3.14.1.** De algemene vergadering die moet beslissen over de kwijting van de bestuurders of zaakvoerders, moet echter correct ingelicht worden over elke overtreding van de statuten of van het Wetboek van vennootschappen die de commissaris bij de controle van de boekhouding zou vastgesteld hebben. Deze meldingsplicht heeft enkel betrekking op de overtreding van de statuten en van het Wetboek van vennootschappen en andere wetten waarnaar in deze wet uitdrukkelijk wordt verwezen. De overtredingen van andere wettelijke beschikkingen die een invloed hebben op de jaarrekening zullen enkel vanuit hun boekhoudkundig aspect worden nagegaan.
- 3.14.2.** De overtreding van het Wetboek van vennootschappen en de statuten moet niet vermeld worden indien het bestuursorgaan de nodige maatregelen heeft genomen om de eventuele gevolgen van deze onwettige toestand uit de weg te ruimen.
- Indien de gevolgen van de overtreding blijven duren, zou de commissaris zijn eigen verantwoordelijkheid in het gedrang brengen indien hij zou nalaten deze overtreding in zijn verslag te melden, zelfs indien de openbaarmaking ervan noemenswaardige schade zou kunnen berokkenen aan de vennootschap of aan de bestuurders.
- 3.14.3.** Indien hij geen inbreuk heeft vastgesteld, zal de commissaris dit in een negatieve vorm vermelden.

- 3.15. Het verslag van de commissaris bevat de vermeldingen die vereist zijn door het Wetboek van vennootschappen, wanneer de raad van bestuur een beslissing neemt of een verrichting doet waarbij een bestuurder een strijdig vermogensrechtelijk belang heeft (art. 523 W. Venn.) of die aanleiding kan geven dat een vermogensvoordeel wordt verleend aan een aandeelhouder die een beslissende invloed of een invloed van betekenis uitoefent op de aanwijzing van de bestuurders (art. 524 W. Venn.)².**
- 3.15.1.** Wanneer de raad van bestuur in een naamloze vennootschap een beslissing neemt waarbij een bestuurder rechtstreeks of onrechtstreeks een strijdig belang van vermogensrechtelijke aard heeft, dan moet het verslag van de commissaris een omschrijving bevatten van de vermogensrechtelijke gevolgen ervan voor de vennootschap. Deze bepaling is eveneens van toepassing in de commanditaire vennootschappen op aandelen, alsook in alle BVBA's die bestuurd worden door een college van zaakvoerders.
- 3.15.2.** In de naamloze vennootschappen waarvan de effecten zijn opgenomen in de officiële notering van een effectenbeurs gelegen in een lidstaat van de Europese Unie, moet het verslag van de commissaris een omschrijving omvatten van de beslissingen van de raad van bestuur die ertoe aanleiding kunnen geven dat een rechtstreeks of onrechtstreeks vermogensvoordeel wordt verleend aan een aandeelhouder die een beslissende invloed of een invloed van betekenis uitoefent op de aanwijzing van de bestuurders van deze vennootschap. De commissaris voegt, in voorkomend geval, de nodige commentaar toe die hij meent te moeten geven.
- 3.16. Het verslag van de bedrijfsrevisor zal de datum dragen van de dag waarop de controlewerkzaamheden beëindigd zijn. Deze datum mag niet voorafgaan aan de datum waarop de jaarrekening door het bestuursorgaan van de ondernemingsentiteit wordt vastgesteld. Tevens zal de plaats van ondertekening vermeld worden.**
- 3.16.1.** De controle van de jaarrekening omvat het nazicht van de documenten zoals deze overeenkomstig artikel 92 van het Wetboek van vennootschappen door de raad van bestuur of het college van zaakvoerders werden vastgesteld. Vandaar dat het verslag van de revisor altijd zal volgen op de datum waarop de jaarrekening door het bestuursorgaan wordt vastgesteld.

² Het artikel 524 werd gewijzigd door de wet van 2 augustus 2002 (B.S. 22 augustus 2002). Artikel 53 van voornoemde wet verduidelijkt dat de bepalingen van art. 524 van het Wetboek van vennootschappen voor het eerst van toepassing zijn voor de boekjaren die ingaan na 31 december 2003.

3.16.2. De verslaggeving van de bedrijfsrevisor strekt zich uit over gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan of bekend werden na het vaststellen van de jaarrekening, maar voor de beëindiging der voornaamste controlewerkzaamheden wanneer:

- zij rechtstreeks de afgesloten jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening beïnvloeden en zo belangrijk zijn dat zij in de rekeningen hadden moeten opgenomen worden, indien zij bekend waren geweest op het ogenblik van de afsluiting van de rekeningen door de ondernemingsleiding van de entiteit;
- zij niet rechtstreeks de afgesloten jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening beïnvloeden, maar zo belangrijk zijn dat zij een grote weerslag hebben op de toekomstige financiële positie of op de toekomstige resultaten van de ondernemingentiteit.

De in het vorige lid bedoelde voornaamste controlewerkzaamheden zullen niet als beëindigd kunnen beschouwd worden vóór de datum waarop het bestuursorgaan van de vennootschap de jaarrekening vaststelt, aangezien volgens de boekhoudreglementering “moet rekening moet gehouden—worden—“ gehouden met alle voorzienbare risico’s, mogelijke verliezen en ontwaardingen, ontstaan tijdens het boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft of tijdens voorgaande boekjaren, zelfs indien deze risico’s, verliezen of ontwaardingen slechts gekend zijn tussen de balansdatum en het ogenblik waarop de jaarrekening door het bestuursorgaan van de vennootschap wordt opgesteld” (art. 33, eerste lid K.B. 30 januari 2001).

3.16.3. Indien de revisor, na het verzenden van zijn verslag aan de vennootschap, vaststelt dat er wijzigingen werden aangebracht aan de jaarrekening, hetzij door het bestuursorgaan, hetzij door de algemene vergadering, zal hij onderzoeken of hij een nieuwe verklaring moet neerleggen die overeenstemt met de definitief goedgekeurde jaarrekening. Deze nieuwe verklaring zal gehecht worden aan de jaarrekening die openbaar gemaakt wordt.

3.16.4. In bepaalde wettelijk voorziene gevallen, moeten de financiële staten-overzichten en het verslag van de revisor worden neergelegd binnen een door de wet vastgestelde termijn. Indien de financiële statenoverzichten niet beschikbaar zijn binnen de voorziene termijn, zal de revisor de noodzakelijke maatregelen treffen, met name het opstellen van een verslag van niet-bevinding gericht tot de algemene vergadering.

In een contractuele controleopdracht zullen dezelfde principes naar analogie van toepassing zijn.

3.17. **Wanneer de financiële statenoverzichten, alsook het controleverslag het voorwerp uitmaken van een publicatie, wordt de bedrijfsrevisor aanbevolen na te gaan of de publicatie overeenstemt met de jaarrekening die door hem werd gecontroleerd.**

Het bestuursorgaan van de ondernemingentiteit is verantwoordelijk voor de wettelijke publicatie en andere publicaties m.b.t. de jaarrekening. Het is niet zonder belang dat de revisor begaan is met de overeenstemming van de gepubliceerde en goedgekeurde jaarrekening alsook met de verwijzing, overeenkomstig artikel 104 van het Wetboek van vennootschappen, naar het controleverslag.

Overeenkomstig het artikel 121 van het Wetboek van vennootschappen zijn dezelfde principes van toepassing op de geconsolideerde jaarrekening.