

Voorstel van nieuwe controlenorm (8.) : Controle van het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening

INLEIDING

Historiek

1. Op 6 oktober 1989 heeft de Raad van het IBR een controleaanbeveling goedgekeurd “Controle van het jaarverslag”. Deze aanbeveling heeft het voorwerp uitgemaakt van een Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat d.d. 21 maart 1989, Jaarverslag HREB, 1989-1991 (niet genummerd).

Ingevolge de evolutie van de internationale controlestandaarden (*International Standards on Auditing*, ISAs), de modernisering van de Vierde Europese Richtlijn ⁽¹⁾, en evolutie van de nationale wetgeving (programmawet van 9 juli 2004 - BS 15 juli 2004) en wet van 13 januari 2006 (BS 20 januari 2006)) werd deze aanbeveling grondig herwerkt en geactualiseerd. De nieuwe tekst werd in de vorm van controlenorm van het IBR goedgekeurd door de Raad van (x) 2006. Deze controlenorm heeft het voorwerp uitgemaakt van een Advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen d.d. (x) 2006.

Datum van inwerkingtreding

2. Deze controlenorm treedt in werking voor de controles van jaarverslagen met betrekking tot boekjaren die afgesloten zijn op of na 31 december 2006.

DOEL

3. Deze controlenorm heeft ten doel de commissaris (desgevallend: de commissarissen of de voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening aangestelde bedrijfsrevisoren) in staat te stellen

⁽¹⁾ Cf. PB., L. 178, 17 juli 2003, p. 16 e.v.

aan zijn rapporteringsverplichtingen inzake het jaarverslag te voldoen.

4. Dit doel wordt bereikt door te voldoen aan de in paragrafen **13.** tot en met **15.** van deze controlenorm vermelde vereiste werkzaamheden. De vereiste werkzaamheden worden op hun beurt verduidelijkt aan de hand van de toepassingsmodaliteiten.

WETTELIJKE RAPPORTERINGSVERPLICHTINGEN OPGELEGD AAN DE COMMISARIS INZAKE HET JAARVERSLAG

5. Artikel 144, 6° van het Wetboek van vennootschappen omvat de volgende bepaling :

“Het verslag van de commissarissen bedoeld in artikel 143 moet volgende elementen bevatten:

(..)

6° *een vermelding die aangeeft of het jaarverslag de door de artikelen 95 en 96 vereiste inlichtingen bevat en in overeenstemming is met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar;*

(..)”

6. Artikel 148, 5° van het Wetboek van vennootschappen omvat de volgende bepaling :

« Art. 148. - De commissarissen of de bedrijfsrevisoren aangesteld voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening stellen een omstandig schriftelijk verslag op dat de volgende elementen bevat :

(..)

5° *een vermelding die aangeeft of het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening de door de wet vereiste inlichtingen bevat en al dan niet in overeenstemming is met de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar.*

(..)”

DEFINITIES

7. De term ‘commissaris ^(*)’, die in deze controlenorm verwijst naar de commissaris belast met de controle van de enkelvoudige jaarrekening of, desgevallend, naar de commissarissen of de aangestelde bedrijfsrevisoren die zijn belast met de controle van de geconsolideerde jaarrekening. Deze verkorte verwijzing ‘commissaris ^(*)’ wordt gebruikt in het kader van de vlotte leesbaarheid van deze controlenorm.

8. De term “jaarverslag”, zoals gebruikt in artikel 144, 6° van het Wetboek van vennootschappen wordt in het algemeen op drie verschillende manieren ingevuld :

8.1. *In eerste instantie* omschrijven de artikelen 96 en 119 van het Wetboek van vennootschappen de betekenis van de term “jaarverslag” (“*rapport de gestion*”) en bepalen zij de inhoud daarvan. Het artikel 104 het Wetboek van vennootschappen inzake de verspreiding door de vennootschap van de jaarrekening en van het jaarverslag in hun geheel, op een andere wijze dan door neerlegging bij de Nationale bank van België, verwijst naar dezelfde term. Het bestuursorgaan moet ten minste één maand vóór de algemene vergadering zijn jaarverslag meedelen aan de commissaris, zodat deze laatste kan nagaan of het jaarverslag, in overeenstemming met artikel 144, 6° van het Wetboek van vennootschappen, de door o.a; artikel 96 van het Wetboek van vennootschappen vereiste inlichtingen bevat en in overeenstemming is met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar.

8.2. Ten tweede vermeldt artikel 100, 6° van het Wetboek van vennootschappen dat tegelijk met de jaarrekening moet worden neergelegd:

“een stuk dat de vermeldingen bevat van het jaarverslag voorgeschreven door artikel 96. Eenieder kan op de zetel van de vennootschap inzage nemen van het jaarverslag en daarvan, zelfs op schriftelijke aanvraag, kosteloos een volledig afschrift krijgen. Deze verplichting geldt niet voor de niet-genoteerde kleine vennootschappen.”.

In dit opzicht dient de commissaris na te gaan dat dit stuk vermeld in het hierboven geciteerd artikel 100, 6° van het Wetboek van vennootschappen tegelijk met de jaarrekening werd neergelegd, overeenkomstig het bepaalde in artikel 98 van hetzelfde Wetboek.

8.3. *In derde instantie* publiceren sommige vennootschappen brochures onder de noemer “jaarverslag” (“*rapport annuel*”, “*annual report*”) waarin meer elementen aan bod

komen dan deze die zijn voorgeschreven door de artikelen 96 en 119 van het Wetboek van vennootschappen.

De vermelding door de commissaris krachtens artikel 144, 6° heeft geen betrekking op deze brochure als geheel. Het is evenwel raadzaam dat de commissaris de aandacht van het bestuursorgaan zou vestigen op de noodzaak om iedere verwarring tussen het jaarverslag en de brochure (“*annual report*”) te vermijden zodat niet de indruk zou worden gewekt dat de vermelding door de commissaris in het tweede deel van zijn verslag betrekking zou hebben op de brochure als geheel.

9. De notie “jaarverslag” die het voorwerp uitmaakt van de vermelding van de commissaris, bedoeld in het in paragraaf **5.** (*cf. supra*) geciteerde artikel 144, 6° van het Wetboek van vennootschappen, stemt overeen met de hierboven beschreven eerste notie (*cf. supra* : paragraaf **8.1.**), dit wil zeggen dient te worden begrepen in de zin van artikel 96 van het Wetboek van vennootschappen.

10. *Mutatis mutandis* gelden dezelfde bemerkingen **8.** en **9.** voor de term “jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening” zoals gebruikt in artikel 148, 5° van het Wetboek van vennootschappen, waarvan de minimale inhoud wordt voorgeschreven door artikel 119 van het Wetboek van vennootschappen.

11. De termen ‘controle van het jaarverslag’ en ‘controle van het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening’ verwijzen naar het geheel van de controlewerkzaamheden, zoals vereist door deze controlenorm, die dienen te worden uitgevoerd om de commissaris^(*), in staat te stellen om aan bovenvernoemde rapporteringsverplichtingen inzake het jaarverslag te voldoen.

De term “controle van het jaarverslag” mag niet worden verward met de term “controle van de (geconsolideerde) jaarrekening” die verwijst naar het geheel van de controlewerkzaamheden die een commissaris^(*) dient uit te voeren in het kader van de certificering van het getrouw beeld van de (geconsolideerde) jaarrekening.

12. De term “van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken in het jaarverslag”⁽²⁾ verwijst naar informatie in dat jaarverslag, die onjuist werd vermeld of voorgesteld doch zonder dat ze betrekking heeft op een afwijking van materieel belang in de (geconsolideerde) jaarrekening.

VEREISTE WERKZAAMHEDEN

13. De commissaris^(*) dient zich ervan te verzekeren dat alle door het Wetboek van vennootschappen voorgeschreven inlichtingen in het jaarverslag worden behandeld.

14. Met betrekking tot de controle van de overeenstemming van het jaarverslag met de (geconsolideerde) jaarrekening dient de commissaris^(*):

- (a) het jaarverslag door te nemen en de erin opgenomen financiële gegevens te onderzoeken, teneinde van materieel belang zijnde inconsistenties met de gecontroleerde (geconsolideerde) jaarrekening vast te stellen.
- (b) te bepalen of de vastgestelde van materieel belang zijnde inconsistentie zich situeert op het niveau van het jaarverslag of van de (geconsolideerde) jaarrekening zelf, en
 - indien een van materieel belang zijnde correctie van de gecontroleerde (geconsolideerde) jaarrekening noodzakelijk is en de gecontroleerde entiteit deze correctie weigert aan te brengen, dient hij een voorbehoud te formuleren in het eerste deel van zijn verslag, dan wel een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen;
 - indien een van materieel belang zijnde inconsistentie wordt vastgesteld die zich situeert op het niveau van het jaarverslag, dient hij in het tweede deel van zijn verslag te vermelden dat er naar zijn mening een van materieel belang zijnde inconsistentie voorkomt in het jaarverslag ten opzichte van de (geconsolideerde) jaarrekening.

15. Met betrekking tot een mogelijk misleidende indruk die in het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening wordt gewekt, dient de commissaris^(*):

⁽²⁾ De term ‘*material misstatement of fact*’ wordt tevens gebruikt in paragraaf 15 van ISA (*International Standard on Auditing*) 720, “Overige informatie in documenten die gecontroleerde financiële overzichten omvatten”.

- (a) een vastgestelde van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken in het jaarverslag te bespreken met het bestuursorgaan van de gecontroleerde entiteit;
- (b) wanneer hij er blijvend van uitgaat dat er een kennelijke van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken in het jaarverslag bestaat, het bestuursorgaan van de gecontroleerde entiteit aan te bevelen een gekwalificeerde derde te raadplegen, en het verkregen advies in overweging te nemen;
- (c) te overwegen verdere passende maatregelen te nemen indien hij tot de conclusie komt dat er een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken in het jaarverslag voorkomt die het bestuursorgaan van de gecontroleerde entiteit weigert te corrigeren.

TOEPASSINGSMODALITEITEN

Wettelijke bepalingen

16. In de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, de commanditaire vennootschap op aandelen en de coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, andere dan de niet-genoteerde kleine vennootschappen in de zin van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, moet het bestuursorgaan een jaarverslag over de jaarrekening aan de algemene vergadering voorleggen ⁽³⁾. De inhoud van dit jaarverslag wordt bepaald door de **artikelen 95 en 96** van het Wetboek van vennootschappen (en de **art. 259 en 328** voor de besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid en de **artikelen 523 (§ 1), 524 (§ 7), 524ter, 608 en 624** van het Wetboek van vennootschappen voor de naamloze vennootschappen en de commanditaire vennootschappen op aandelen) en aanvullend door de artikelen **134 (§ 2 en § 4)** en **661** van het Wetboek van vennootschappen.

17. De inhoud van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening wordt bepaald door **artikel 119** van het Wetboek van vennootschappen (*cf.* bijlage bij deze controlenorm). Verder moet worden verwezen naar het laatste lid van dit wetsartikel :

“Het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening mag gecombineerd worden met het

⁽³⁾ Naast de niet-genoteerde kleine vennootschappen zijn ook de vennootschappen onder firma, de gewone commanditaire vennootschappen en de coöperatieve vennootschappen met onbeperkte aansprakelijkheid waarvan alle onbeperkt aansprakelijke vennoten natuurlijke personen zijn, de economische samenwerkingsverbanden en de landbouwvennootschappen wettelijk niet gehouden tot het opstellen van een jaarverslag. (*cf.* artikel 94 W.Venn.). Voor de inhoud van het jaarverslag dat wordt opgesteld door het bestuurorgaan van een vennootschap die aan de wettelijke voorwaarden voldoet om geen jaarverslag te moeten opstellen, wordt verwezen naar Algemene controlenormen, paragraaf **3.10.4**.

jaarverslag dat is opgesteld op grond van artikel 96 tot één enkel verslag, in zoverre de vereiste gegevens afzonderlijk worden verstrekt voor de consoliderende vennootschap en het geconsolideerde geheel. Bij de opstelling van dit ene verslag kan het aangewezen zijn de nadruk te leggen op aangelegenheden die relevant zijn voor het geheel van de ondernemingen die in de consolidatie zijn opgenomen.”.

Inhoud van het jaarverslag (Cf. supra : vereiste werkzaamheden in paragraaf 13)

Beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden, de niet-financiële prestatie-indicatoren en de informatie betreffende milieu- en personeelsaangelegenheden (artikel 96, 1°, artikel 119, 1° W.Venn.)

18. Er is door de wetgever geen referentiestelsel vastgesteld dat het bestuursorgaan en dus ook de commissaris (*) toelaat de aangelegenheden bedoeld door artikel 96, 1°, onder meer inzake de beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden, de niet-financiële prestatie-indicatoren, en de informatie betreffende milieu- en personeelsaangelegenheden, te toetsen (Cf. Algemene controlenormen, paragraaf **3.10.1**).

19. Het bestuursorgaan van de vennootschap is verantwoordelijk voor de in het jaarverslag op te nemen informatie.

20. Indien het bestuursorgaan geen (of op onvoldoende wijze) melding maakt van deze informatie (meerbepaald inzake de risico's en onzekerheden, de niet-financiële prestatie-indicatoren en de informatie betreffende milieu- en personeelsaangelegenheden) is het niet de opdracht van de commissaris (*) de plaats in te nemen van het bestuursorgaan en deze risico's en onzekerheden zelf na te gaan en in te schatten, noch ze te vermelden in het commissarisverslag.

Zo is het ook niet de taak van de commissaris (*) de al dan niet door het bestuursorgaan in zijn verslag opgenomen elementen te beoordelen, behalve in het geval van kennelijk onredelijke, verkeerde of inconsistente informatie die hij objectief kan vaststellen in vergelijking met de informatie waarover hij beschikt in het kader van zijn mandaat.

21. De commissaris ^(*) moet de leiding van de gecontroleerde entiteit verzoeken om in de bevestigingsbrief (*representation letter*) te bevestigen dat, naar hun beste beoordeling, de bepalingen vereist door de artikelen 96, 1° en 119,1° van het Wetboek van vennootschappen op een juiste en volledige wijze vermeld zijn in het jaarverslag. De commissaris ^(*) zal in het bijzonder aandacht besteden aan de aangelegenheden vermeld in de paragrafen 23., 26., 27. en 31. Verder kan worden verwezen naar de **controlenorm van het IBR “9. Bevestigingen van de leiding”** (inzonderheid paragraaf 4.2.).

22. In verband met de aspecten “*beschrijving van de voornaamste risico’s en onzekerheden waarmee zij geconfronteerd wordt*”, bedoeld in het hierboven geciteerde artikel 96, 1° van het Wetboek van vennootschappen, is de notie “*voor zover ze niet van die aard zijn dat ze ernstig nadeel kunnen berokkenen aan de vennootschap*”, zoals vermeld in artikel 96, 3° van het Wetboek van vennootschappen, niet hernomen in het gewijzigde artikel 96, 1° van het Wetboek van vennootschappen, zodat het bestuursorgaan van de vennootschap zich hierop niet kan beroepen.

Gebeurtenissen na balansdatum (artikel 96, 2°, artikel 119, 2° W.Venn.)

23. Voor de informatie inzake de gebeurtenissen na balansdatum die het jaarverslag en het geconsolideerde jaarverslag, conform artikel 96, 2° resp. artikel 119, 2° van het Wetboek van vennootschappen, moeten vermelden, kan bijvoorbeeld worden verwezen naar :

- artikel 33 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen :

“Art. 33. Er moet rekening 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. In de gevallen waarin, bij gebreke aan objectieve beoordelingscriteria, de waardering van de voorzienbare risico’s, de mogelijke verliezen en de ontwaardingen onvermijdelijk aleatoir is, wordt hiervan melding gemaakt in de toelichting, wanneer de betrokken bedragen rekening houdend met de doelstelling van artikel 24, eerste lid, belangrijk zijn.”.

- de definitie zoals vervat in *International Accounting Standard* (IAS) 10, "Gebeurtenissen na balansdatum" (paragraaf 3.) :

"Gebeurtenissen na balansdatum zijn zowel gunstige als ongunstige gebeurtenissen die plaatsvinden tussen de balansdatum en de datum waarop de jaarrekening wordt goedgekeurd voor publicatie. Er kan een onderscheid worden gemaakt tussen twee soorten gebeurtenissen:

*(a) gebeurtenissen die wijzen op omstandigheden die bestonden op de balansdatum (gebeurtenissen na balansdatum die leiden tot aanpassing van de jaarrekening); en
(b) gebeurtenissen die wijzen op omstandigheden die zijn ontstaan na de balansdatum (gebeurtenissen na balansdatum die niet leiden tot aanpassing van de jaarrekening)."*

Paragrafen 18., 19., 20. en 21. zijn *mutatis mutandis* van toepassing.

24. Belangrijke gebeurtenissen die zich na balansdatum hebben voorgedaan en die hun oorsprong niet vinden in het voorbije boekjaar, dienen opgenomen te worden in het jaarverslag ongeacht de gebeurlijke verwerking in de (geconsolideerde) jaarrekening. Het betreft gebeurtenissen die zo belangrijk zijn dat het ontbreken van desbetreffende informatie de gebruikers van de (geconsolideerde) jaarrekening niet in de mogelijkheid stelt zich een juist beeld te vormen over de werkelijke toestand van de vennootschap (of van de gezamenlijke in de consolidatie opgenomen ondernemingen).

25. Verder kan worden verwezen naar de **controleaanbeveling van het IBR "1.2. Controleprogramma"** (in het bijzonder paragraaf 3.4.4.).

Vooruitzichten (artikel 96, 3°, artikel 119, 3° W.Venn.)

26. Het jaarverslag en het geconsolideerde jaarverslag moeten, conform artikel 96, 3° resp. artikel 119, 3° van het Wetboek van vennootschappen, informatie bevatten over de omstandigheden die de ontwikkeling van de vennootschap aanmerkelijk kunnen beïnvloeden, voorzover het verstrekken van deze informatie niet van aard is dat zij ernstig nadeel zou berokkenen aan de vennootschap.

Paragrafen 18., 19., 20. en 21. zijn *mutatis mutandis* van toepassing.

Het betreft elementen in positieve of in negatieve zin die de financiële positie en de toekomstige

resultaten van de vennootschap (of van de gezamenlijke in de consolidatie opgenomen ondernemingen) in belangrijke mate kunnen beïnvloeden.

Verder kan in het bijzonder worden verwezen naar de bepalingen van de Algemene controlenormen, paragraaf **3.10.2. in fine**, en naar artikel 20 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Onderzoek en ontwikkeling (artikel 96, 4°, artikel 119, 4° W.Venn.)

27. Voor de informatie inzake onderzoek en ontwikkeling die het jaarverslag en het geconsolideerde jaarverslag, conform artikel 96, 4° resp. artikel 119, 4° van het Wetboek van vennootschappen, moeten bevatten, kan worden verwezen naar de volgende definities zoals voorzien in:

- Artikel 95 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen :
“Onder kosten van onderzoek en ontwikkeling moet worden verstaan de kosten van onderzoek, vervaardiging en ontwikkeling van prototypes en van producten, uitvindingen en know-how, die nuttig zijn voor de ontwikkeling van de toekomstige activiteiten van de vennootschap.”.
- *International Accounting Standard (IAS) 38, “Immateriële activa” (paragraaf 7.) :*
“Onderzoek betreft het vernieuwend en planmatig onderzoekswerk met het oog op het verwerven van nieuwe wetenschappelijke of technische kennis en inzichten.”;
“Ontwikkeling betreft de toepassing van kennis verkregen door onderzoek of op een andere wijze, leidend tot een plan of ontwerp voor de productie van nieuwe of aanzienlijk verbeterde materialen, apparaten, producten, processen, systemen of diensten, voorafgaand aan het begin van commerciële productie of gebruik.”.

Paragrafen **18., 19., 20.** en **21.** zijn *mutatis mutandis* van toepassing.

De commissaris kan in het algemeen ook bepalen of onderzoek en ontwikkeling deel uitmaakt van de activiteiten van de gecontroleerde vennootschap en of er terzake bedragen zijn opgenomen onder de rubriek ‘immateriële vaste activa’ of in de resultatenrekening.

Bestaan van bijkantoren van de vennootschap (artikel 96, 5° W.Venn.)

28. Overeenkomstig artikel 96, 5° van het Wetboek van vennootschappen moet het jaarverslag aanwijzingen bevatten over het bestaan van bijkantoren van de vennootschap. De commissaris kan in het algemeen ook bepalen of er bijkantoren bestaan die periodiek in de boekhouding werden geïntegreerd.

Veronderstelling van continuïteit (artikel 96, 6° W.Venn.)

29. Voor een verantwoording in het jaarverslag over de jaarrekening, van de toepassing van de waardingsregels in de veronderstelling van continuïteit, zoals vereist door artikel 96, 6° van het Wetboek van vennootschappen, wordt verwezen naar de Algemene controlenormen, paragraaf 3.10.3., alsook naar de **controleaanbeveling van het IBR “2.7. Controle van een vennootschap in moeilijkheden”**.

Overige gegevens die volgens dit wetboek in het jaarverslag moeten worden opgenomen (artikel 96, 7° W.Venn.)

30. Overeenkomstig artikel 96, 7° van het Wetboek van vennootschappen worden in het jaarverslag over de jaarrekening ook de volgende gegevens opgenomen :

- inlichtingen over eigen aandelen, winstbewijzen of certificaten (artikel **328 en 624 W.Venn.**);
- inlichtingen met betrekking tot het voorwerp en vergoeding voor uitzonderlijke prestaties en bijzondere opdrachten (artikel **134, 2° W.Venn.**), alsook inlichtingen over het voorwerp van de taak, mandaat of opdracht en de eraan verbonden bezoldiging betreffende een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in een verband van samenwerking staat (artikel **134, 4° W.Venn.**);
- inlichtingen inzake belangenconflicten (artikelen **259, § 1, 523, § 1, 524, § 7 en 524ter W.Venn.**);
- een uiteenzetting over de kapitaalverhoging of de uitgifte van converteerbare obligaties of van obligaties met voorkeurrecht binnen het kader van het toegestaan kapitaal (artikel **608 W.Venn.**);

- bijzonder verslag over de wijze waarop de vennootschap toezicht heeft uitgeoefend op haar sociale oogmerk (artikel **661 W.Venn.**).

Financiële risico's en het gebruik van financiële instrumenten (artikel 96, 8°, artikel 119, 5° W.Venn.)

31. Voor wat betreft de informatie die, conform artikel 96, 8° van het Wetboek van vennootschappen, in het jaarverslag dient te worden opgenomen, kan worden verwezen naar de nota *d.d.* 25 april 2005 waarin de interpretatie van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) werd weergegeven ⁽⁴⁾.

Paragrafen **18.**, **19.**, **20.** en **21.** zijn *mutatis mutandis* van toepassing.

Overeenstemming tussen de (geconsolideerde) jaarrekening en het jaarverslag over deze (geconsolideerde) jaarrekening (Cf. supra : vereiste werkzaamheden in paragraaf 14)

32. De in paragraaf **14.** vereiste controlewerkzaamheden sluiten nauw aan bij de Algemene controlenormen, paragraaf **3.10.2.**, en zijn er niet enkel op gericht te vermijden dat er een van materieel belang zijnd gebrek aan overeenstemming zou zijn tussen de cijfergegevens van de (geconsolideerde) jaarrekening en de gegevens die blijken uit het jaarverslag over deze (geconsolideerde) jaarrekening, maar ook te vermijden dat beide stukken ((geconsolideerde) jaarrekening en bijhorend jaarverslag) een verschillend beeld zouden geven van de reële financiële positie van de vennootschap (of van de gezamenlijke in de consolidatie opgenomen ondernemingen).

Het is mogelijk dat een gebrek aan overeenstemming zich situeert in elk van de rubrieken van het jaarverslag en dat niet alleen betrekking hoeft te hebben op de commentaar bij de (geconsolideerde) jaarrekening. Het is echter voornamelijk op dit gebied dat er een gebrek aan overeenstemming kan bestaan tussen beide stukken.

33. Bij zijn onderzoek naar de overeenstemming van het jaarverslag met de (geconsolideerde)

⁽⁴⁾ Cf. “Omzetting in het Belgische recht van de Richtlijn 2001/65/EG van het Europees Parlement en de Raad van 27 september 2001 tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG, 83/349/EEG en 86/635/EEG met betrekking tot de waarderingsregels voor de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen evenals van banken en andere financiële instellingen (*PB. L.* 283, 27 oktober 2001, p. 28)”, beschikbaar op www.cnc-cbn.be.

jaarrekening, zal de commissaris ^(*) normalerwijze het principe van het materieel belang (*materiality*) toepassen. Het is dan ook mogelijk dat hij eventueel geen aandacht besteedt aan een verschil van ondergeschikt belang of aan een niet van materieel belang zijnd interpretatieverschil.

34. Paragraaf **3.10.2.** van de Algemene controlenormen vraagt van de commissaris bijzondere aandacht bij het onderzoek van *de financiële informatie voorgesteld in de vorm van tabellen*. In dit verband is het niet alleen aangewezen om na te gaan of de cijfers of de ratio's die voor het uitwerken van de tabellen werden gehanteerd, in alle van materieel belang zijnde opzichten stroken met die van de (geconsolideerde) jaarrekening, en of deze geen misleidend beeld geven (*cf.infra* : paragraaf **35.**).

Bij het uitvoeren van deze controles, kan de revisor bijvoorbeeld als volgt te werk gaan:

- bekomen van een detailbeschrijving van de gebruikte methodes en nazicht van de geldigheid ervan;
- nazien of er van het ene jaar op het andere geen verandering van methode is geweest. Indien dit wel het geval is, zou de leiding van de gecontroleerde entiteit die verandering moeten toelichten en de weerslag ervan op de voorstelling van de informatie becijferen;
- nazien of de gekozen methode correct is toegepast;
- zich ervan vergewissen dat de berekeningen zijn gedaan op basis van de gegevens zoals die uit de definitieve (geconsolideerde) jaarrekening blijken.

Het jaarverslag als geheel (Cf. supra : vereiste werkzaamheden in paragraaf 15)

35. De in paragraaf 15. vereiste controlewerkzaamheden sluiten nauw aan bij de Algemene controlenormen, paragraaf 3.10.2. . Het behoort niet tot de opdracht van de commissaris een globale beoordeling te geven over de oprechtheid en de getrouwheid van het jaarverslag. Daarentegen is het mogelijk dat hij bij de lezing van het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening de mening is toegedaan dat *sommige inlichtingen* op misleidende wijze zijn weergegeven, zonder dat er sprake is van een gebrek aan overeenstemming met de (geconsolideerde) jaarrekening.

36. De “passende maatregelen” waarvan sprake in paragraaf 15. (c) kunnen bijvoorbeeld inhouden dat contact wordt opgenomen met het orgaan binnen de gecontroleerde entiteit belast met *corporate governance* (*in casu* : het auditcomité), dat juridisch advies door de commissaris (*) wordt ingewonnen. In geval van blijvende weigering door het bestuursorgaan wordt in het tweede deel van het commissarisverslag een bijkomende paragraaf opgenomen die over deze situatie handelt.

Verslag

37. Luidens de Algemene controlenormen, paragraaf 3.10. *in fine* maakt de mening van de commissaris (*) over het jaarverslag geen deel uit van diens verklaring over de (geconsolideerde) jaarrekening. Het betreft een aanvullende commentaar die noodzakelijkerwijze in deel 2 van het commissarisverslag moet worden opgenomen maar niet noodzakelijk in zijn oordeel over het getrouwe beeld van die (geconsolideerde) jaarrekening. De opmerkingen die de commissaris (*) bij het jaarverslag maakt, kunnen derhalve niet worden gelijkgesteld met een voorbehoud t.a.v. de (geconsolideerde) jaarrekening.

De volgende paragrafen geven voorbeelden van situaties met betrekking tot de controle van het jaarverslag.

Het jaarverslag behandelt de door artikel 96, 1° of artikel 119, 1° van het Wetboek van vennootschappen vereiste vermeldingen en deze vermeldingen omvatten geen kennelijk onredelijke, verkeerde of inconsistente informatie in vergelijking met de objectieve informatie waarover wij beschikken in het kader van ons mandaat.

38. Aangezien er door de wetgever geen referentiestelsel is vastgesteld op het vlak van de inhoud van het jaarverslag (meerbepaald inzake de inlichtingen zoals vereist door artikel 96, 1°, 3°, 8° en 119, 1°, 3°, 5° van het Wetboek van vennootschappen) kan de commissaris (*) de volgende bewoordingen gebruiken :

“Het jaarverslag behandelt de door de wet vereiste inlichtingen en stemt overeen met de (geconsolideerde) jaarrekening. Wij kunnen ons echter niet uitspreken over de beschrijving van de voornaamste risico’s en onzekerheden waarmee de vennootschap wordt geconfronteerd, alsook van haar positie, haar voorzienbare evolutie of de aanmerkelijke invloed van bepaalde feiten op haar toekomstige ontwikkeling. Wij kunnen evenwel bevestigen dat de verstrekte gegevens geen onmiskenbare inconsistenties vertonen met de informatie waarover wij beschikken in het kader van ons mandaat.”.

Het bestuursorgaan neemt één of meerdere van de door artikel 96 of artikel 119 van het Wetboek van vennootschappen vereiste vermeldingen niet op, of vermeldt kennelijk onredelijke, verkeerde of inconsistente informatie in vergelijking met de objectieve informatie waarover de commissaris (*) beschikt in het kader van zijn mandaat

39. De commissaris (*) kan in het tweede deel van het commissarisverslag een formulering opnemen, **bijvoorbeeld**, als volgt :

Voorbeeld 1: Afwezigheid in het jaarverslag van informatie

“Ten aanzien van [geef de paragrafen van de wetsartikelen aan] van het Wetboek van vennootschappen maakt het jaarverslag geen melding van [geef de onderwerpen aan

waarover in het jaarverslag geen informatie werd verstrekt], en hebben wij van de vennootschap de bevestiging verkregen dat er geen [idem] bestaan. Voor het overige behandelt het jaarverslag de door de wet vereiste inlichtingen en stemt het overeen met de (geconsolideerde) jaarrekening. Wij kunnen ons echter niet uitspreken over de beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de vennootschap wordt geconfronteerd, alsook van haar positie, haar voorzienbare evolutie of de aanmerkelijke invloed van bepaalde feiten op haar toekomstige ontwikkeling. Wij kunnen evenwel bevestigen dat de verstrekte gegevens, voor het overige, geen onmiskenbare inconsistenties vertonen met de informatie waarover wij beschikken in het kader van ons mandaat.”

Voorbeeld 2: Kennelijk onredelijke, verkeerde of inconsistente informatie

“Het jaarverslag vermeldt onredelijke/verkeerde/inconsistente informatie omtrent risico's waarmee de vennootschap wordt geconfronteerd, zoals vereist door artikel 96 (desgevallend : artikel 119) van het Wetboek van vennootschappen². Voor het overige behandelt het jaarverslag de door de wet vereiste inlichtingen en stemt het overeen met de (geconsolideerde) jaarrekening. Wij kunnen ons echter niet uitspreken over de beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de vennootschap wordt geconfronteerd, alsook van haar positie, haar voorzienbare evolutie of de aanmerkelijke invloed van bepaalde feiten op haar toekomstige ontwikkeling. Wij kunnen evenwel bevestigen dat de verstrekte gegevens, uitgezonderd wat hiervoor werd vermeld, geen onmiskenbare inconsistenties vertonen met de informatie waarover wij beschikken in het kader van ons mandaat.”

Bijlage : De geconsolideerde tekst van de artikelen 96 en 119 van het Wetboek van vennootschappen

1) Artikel 96 van het Wetboek van vennootschappen

“Art. 96. Het jaarverslag bedoeld in artikel 95 bevat :

- 1° ten minste een getrouw overzicht van de ontwikkeling en de resultaten van het bedrijf en van de positie van de vennootschap, alsmede een beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee zij geconfronteerd wordt. Dit overzicht bevat een evenwichtige en volledige analyse van de ontwikkeling en de resultaten van het bedrijf en van de positie van de vennootschap die in overeenstemming is met de omvang en de complexiteit van dit bedrijf.
In de mate waarin zulks noodzakelijk is voor een goed begrip van de ontwikkeling, de resultaten of de positie van de vennootschap, omvat de analyse zowel financiële als, waar zulks passend wordt geacht, niet-financiële essentiële prestatie-indicatoren die betrekking hebben op het specifieke bedrijf van de vennootschap, met inbegrip van informatie betreffende milieu- en personeelsaangelegenheden.
In deze analyse omvat het jaarverslag, waar zulks passend wordt geacht, verwijzingen naar en aanvullende uitleg betreffende de bedragen in de jaarrekening.*
- 2° informatie omtrent de belangrijke gebeurtenissen die na het einde van het boekjaar hebben plaatsgevonden;*
- 3° inlichtingen over de omstandigheden die de ontwikkeling van de vennootschap aanmerkelijk kunnen beïnvloeden, voor zover zij niet van die aard zijn dat zij ernstig nadeel zouden berokkenen aan de vennootschap;*
- 4° informatie omtrent de werkzaamheden op het gebied van onderzoek en ontwikkeling;*
- 5° gegevens betreffende het bestaan van bijkantoren van de vennootschap;*
- 6° ingeval uit de balans een overgedragen verlies blijkt of uit de resultatenrekening gedurende twee opeenvolgende boekjaren een verlies van het boekjaar blijkt, een verantwoording van de toepassing van de waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit.*
- 7° alle gegevens die volgens dit wetboek in dit verslag moeten worden opgenomen.*
- 8° wat betreft het gebruik door de vennootschap van financiële instrumenten en voor zover zulks van betekenis is voor de beoordeling van haar activa, passiva, financiële positie en resultaat :
- de doelstellingen en het beleid van de vennootschap inzake de beheersing van het risico, met inbegrip van haar beleid inzake hedging van alle belangrijke soorten voorgenomen transacties waarvoor hedge accounting wordt toegepast, alsook
- het door de vennootschap gelopen prijsrisico, kredietrisico, liquiditeitsrisico, en kasstroomrisico.”*

2) Artikel 119 van het Wetboek van vennootschappen

“Art. 119. Bij de geconsolideerde jaarrekening wordt door de bestuurders of zaakvoerders een jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening gevoegd.

Dit verslag bevat :

1° ten minste een getrouw overzicht van de ontwikkeling en de resultaten van het bedrijf en van de positie van de gezamenlijke in de consolidatie opgenomen ondernemingen, alsmede een beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee zij geconfronteerd wordt. Het overzicht bevat een evenwichtige en volledige analyse van de ontwikkeling en de resultaten van het bedrijf en van de positie van de de gezamenlijke in de consolidatie opgenomen ondernemingen die in overeenstemming is met de omvang en de complexiteit van dit bedrijf.

In de mate waarin zulks noodzakelijk is voor een goed begrip van de betrokken ontwikkeling, resultaten of positie, omvat de analyse zowel financiële als, waar zulks passend wordt geacht, niet-financiële essentiële prestatie-indicatoren die betrekking hebben op het specifieke bedrijf, met inbegrip van informatie betreffende milieu- en personeelsaangelegenheden.

In deze analyse omvat het geconsolideerde jaarverslag, waar zulks passend wordt geacht, verwijzingen naar en aanvullende uitleg betreffende de bedragen in de geconsolideerde jaarrekening.

2° informatie omtrent de belangrijke gebeurtenissen die na het einde van het boekjaar hebben plaatsgevonden.

3° voor zover zij niet van die aard zijn dat zij ernstig nadeel zouden berokkenen aan een vennootschap opgenomen in de consolidatie, inlichtingen over de omstandigheden die de ontwikkeling van het geconsolideerde geheel aanmerkelijk kunnen beïnvloeden.

4° informatie omtrent de werkzaamheden op het gebied van onderzoek en ontwikkeling ;

5° wat betreft het gebruik door de vennootschap van financiële instrumenten en voor zover zulks van betekenis is voor de beoordeling van haar activa, passiva, financiële positie en resultaat :

- de doelstellingen en het beleid van de vennootschap inzake de beheersing van het risico, met inbegrip van haar beleid inzake hedging van alle belangrijke soorten voorgenomen transacties waarvoor hedge accounting wordt toegepast, alsook*
- het door de vennootschap gelopen prijsrisico, kredietrisico, liquiditeitsrisico, en kasstroomrisico.*

Het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening mag gecombineerd worden met het jaarverslag dat is opgesteld op grond van artikel 96 tot één enkel verslag, in zoverre de vereiste gegevens afzonderlijk worden verstrekt voor de consoliderende vennootschap en het geconsolideerde geheel. Bij de opstelling van dit ene verslag kan het aangewezen zijn de nadruk te leggen op aangelegenheden die relevant zijn voor het geheel van de ondernemingen die in de consolidatie zijn opgenomen.”