

INHOUDSTAFEL

Waarschuwing	V
Woord vooraf	VII
Executive Summary (NL)	IX
Executive Summary (FR)	XV
Executive summary (EN)	XXI
Inhoudstafel	XXVII
Inleiding	1
HOOFDSTUK 1. HET COMMISSARISVERSLAG: STRUCTUUR	3
1.1. Inleiding	5
1.2. Verslag over de jaarrekening (eerste deel van het commissarisverslag)	6
1.2.1. Algemeen	6
1.2.2. Inleidende paragraaf	6
1.2.3. Verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening	7
1.2.4. Verantwoordelijkheid van de commissaris	7
1.2.5. Oordeelsparagraaf	8
A. Niet-aangepast oordeel	9
B. Aangepast oordeel	9
1.2.6. Op het einde van het verslag over de jaarrekening mogelijk op te nemen paragrafen	11
A. Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (<i>Emphasis of Matter Paragraph</i>)	11
B. Paragraaf inzake overige aangelegenheden (<i>Other Matter Paragraph</i>)	11
1.3. Verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen (Tweede deel van het commissarisverslag)	12
1.3.1. Structuur van het tweede deel van het commissarisverslag	12
A. Op het niveau van de jaarrekening	13
B. Op het niveau van de geconsolideerde jaarrekening	13
1.3.2. Door het Wetboek van vennootschappen vereiste vermeldingen	13
A. Inleidende paragraaf	13
B. Jaarverslag	14
C. Voeren van de boekhouding overeenkomstig de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften	14
D. Resultaatverwerking	15
E. Naleving van de bepalingen van de statuten en van het Wetboek van vennootschappen	15
F. Strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard	15
G. Interimdividenden	16
1.3.3. Bijkomende inlichtingen	16

1.4.	Wisselwerking tussen het verslag over de jaarrekening en het verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen (eerste en tweede deel van het commissarisverslag)	17
1.5.	Andere aspecten	18
1.5.1.	Datum en uitgifte van het commissarisverslag	18
1.5.2.	Ondertekening van het commissarisverslag	18
1.5.3.	Vervanging of afwezigheid van de permanente vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor	20
	A. Plaatsvervanger	20
	B. Ondertekening van een verslag van een confrater bij diens afwezigheid	21
1.5.4.	Wijziging van de jaarrekening na de ondertekening van het commissarisverslag	22
1.5.5.	Bekendmaking van het commissarisverslag	22

HOOFDSTUK 2. VOORBEELDEN VAN VERSLAGEN OVER DE JAARREKENING (EERSTE DEEL VAN HET COMMISSARISVERSLAG) 27

2.1.	Eerste controleopdracht (geen commissaris in het voorafgaand boekjaar)	29
2.1.1.	Algemene principes	29
2.1.2.	Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi	30
2.1.3.	Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over een deel van de beginsaldi	32
2.2.	Eerste controleopdracht (andere commissaris tijdens het voorafgaand boekjaar)	35
2.2.1.	Algemene principes	35
2.2.2.	Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi – Niet-aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het voorafgaand boekjaar	36
2.2.3.	Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi – Aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het voorafgaand boekjaar en passende informatie van de afwijking in de toelichting bij de jaarrekening	38
2.2.4.	Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over een deel van de beginsaldi – Vaststelling van een afwijking van materieel belang die voortvloeit uit het voorafgaand boekjaar – Ontbreken van passende informatie van de afwijking in de toelichting bij de jaarrekening	41
2.3.	Verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie maar de jaarrekening bevat een afwijking van materieel belang	45
2.3.1.	Algemene principes	45
2.3.2.	Meningsverschil met het bestuursorgaan over een waardering van activa (gekwantificeerde impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed)	46

2.3.3.	Meningsverschil met het bestuursorgaan over een waardering van passiva (gekwantificeerde impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed)	49
2.3.4.	Meningsverschil met het bestuursorgaan over een waardering van activa (gekwantificeerde impact van materieel belang en met diepgaande invloed)	52
2.3.5.	Meningsverschil met het bestuursorgaan over een waarderingsregel (gekwantificeerde impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed)	55
2.3.6.	Weglating van inlichtingen in de toelichting bij de jaarrekening (gekwantificeerde impact van materieel belang maar zonder diepgaande invloed)	58
2.3.7.	Weglating van inlichtingen (wijziging van een waarderingsregel) in de toelichting bij de jaarrekening (impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed)	61
2.4.	Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	64
2.4.1.	Algemene principes	64
2.4.2.	Geen voldoende en geschikte controle-informatie (impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed)	66
2.4.3.	Geen voldoende en geschikte controle-informatie (impact van materieel belang en met diepgaande invloed)	69
2.4.4.	Tekortkoming in de interne controle met betrekking tot een bepaalde rubriek (impact van materieel belang en zonder diepgaande invloed)	72
2.4.5.	Tekortkoming in de interne controle (impact van materieel belang en met diepgaande invloed)	75
2.4.6.	Gebrek aan schriftelijke bevestigingen	78
2.5.	Gevolgen van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het verslag over de jaarrekening betreffende het voorafgaand boekjaar	82
2.5.1.	Algemene principes en beschrijving van de scenario's	82
2.5.2.	Afwijking van voorafgaand boekjaar niet opgelost en van materieel belang (scenario 1: <i>cf.</i> 2.5.1.)	85
2.5.3.	Afwijking van voorafgaand boekjaar niet opgelost en niet van materieel belang (scenario 2: <i>cf.</i> 2.5.1.)	87
2.5.4.	Afwijking van voorafgaand boekjaar wel opgelost maar onvoldoende toegelicht (scenario 5: <i>cf.</i> 2.5.1.)	89
2.5.5.	Gevolgen van een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht in het voorafgaand boekjaar op de overeenkomstige cijfers in een tweede controlejaar (geen commissaris vóór het begin van het mandaat)	91
2.6.	Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden – Aangelegenheid die geen verband houdt met de continuïteit	93
2.6.1.	Algemene principes	93
2.6.2.	Aangelegenheid met betrekking tot een gegeven van de balans (activa)	93

2.6.3.	Aangelegenheid met betrekking tot een gegeven van de balans (passiva)	96
2.6.4.	Aangepast oordeel en paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden	99
2.7.	Aangelegenheden met betrekking tot de continuïteit	102
2.7.1.	Algemene principes	102
2.7.2.	Beoordeling van het bestuursorgaan steunt op het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat akkoord met deze beoordeling – Geen onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit – Oordeel zonder voorbehoud	105
2.7.3.	Beoordeling van het bestuursorgaan betreffende het gebruik van de continuïteitsveronderstelling is onbestaande – Onmogelijkheid voor de commissaris om te beslissen of een onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit bestaat – Beperking in de uitvoering van de controle – Onderkende afwijking van materieel belang – Oordeelonthouding	107
2.7.4.	Beoordeling van het bestuursorgaan steunt op het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat akkoord met het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit – Oordeel zonder voorbehoud met toevoeging van een paragraaf ter benadrukking van deze onzekerheid	111
2.7.5.	Beoordeling van het bestuursorgaan steunt op de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat akkoord met het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit – Toelichting over deze onzekerheid is onvolledig – Oordeel met voorbehoud	114
2.7.6.	Beoordeling van het bestuursorgaan steunt op de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat akkoord met het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Onzekerheid van materieel belang die verband houdt met continuïteit – Toelichting over deze onzekerheid is onbestaande – Afkeurend oordeel	117
2.7.7.	Beoordeling van het bestuursorgaan steunt op de continuïteitsveronderstelling – Commissaris gaat niet akkoord met het gebruik van de continuïteitsveronderstelling – Onzekerheid van materieel belang – Afkeurend oordeel	121
2.7.8.	Bijzonder geval: Beoordeling van het bestuursorgaan verwijst naar het gebruik van de waarderingsregels voorzien door artikel 28, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bij het opstellen van de jaarrekening – Commissaris gaat akkoord met het gebruik van deze waarderingsregels – Oordeel zonder voorbehoud met toevoeging van een paragraaf ter benadrukking van deze aangelegenheid	124
2.8.	Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	127
2.9.	Non-profitsector: verschillende specifieke gevallen	130

HOOFDSTUK 3. VOORBEELDEN VAN VERSLAGEN BETREFFENDE OVERIGE DOOR WET- EN REGELGEVING GESTELDE EISEN (TWEDE DEEL VAN HET COMMISSARISVERSLAG)	135
3.1. Gevolgen van het tot uitdrukking brengen van een aangepast oordeel op het tweede deel van het commissarisverslag	137
3.1.1. Algemene principes	137
3.1.2. Gevolgen van een afwijking van materieel belang (oordeel met voorbehoud)	137
3.1.3. Gevolgen van een afwijking van materieel belang (afkeurend oordeel)	139
3.1.4. Gevolgen van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (oordeel met voorbehoud)	140
3.1.5. Gevolgen van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (oordeelonthouding)	141
3.2. Moeilijkheden bij het nazicht van het jaarverslag	142
3.2.1. Algemene principes	142
3.2.2. Jaarverslag – Onvolledige en met de jaarrekening inconsistente inlichtingen	143
3.2.3. Jaarverslag – Onvolledige inlichtingen	145
3.2.4. Jaarverslag – Onredelijke of verkeerde inlichtingen, of van materieel belang zijnde inconsistenties in de inlichtingen	147
3.2.5. Jaarverslag – Beschrijving door het bestuursorgaan van de doeltreffendheid van de interne controle- en risicobeheerssystemen	148
3.3. Voeren van de boekhouding	149
3.4. Resultaatverwerking	151
3.5. Niet-naleving van de bepalingen van de statuten of van het Wetboek van vennootschappen	152
3.5.1. Gebrek aan een verplicht verslag	152
3.5.2. Niet-naleving inzake de termijnen voor de bijeenroeping van de algemene vergadering en de terbeschikkingstelling van documenten aan de commissaris en aan de aandeelhouders	154
3.6. Bijkomende verklaring over strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard	155
3.7. Paragraaf inzake overige aangelegenheden – Interne controle	157
3.8. Non-profitsector	159
HOOFDSTUK 4. VERSLAG VAN NIET-BEVINDING WEGENS HET ONTBREKEN VAN DE DOOR HET BESTUURSORGAAN VASTGESTELDE JAARREKENING	161
HOOFDSTUK 5. VOORBEELDEN VAN COMMISSARISVERSLAGEN (NIET-AANGEPAST OORDEEL) IN VERSCHILLENDE TALEN	165
5.1. Verslag over de jaarrekening zonder voorbehoud – in het Nederlands	167
5.2. Verslag over de jaarrekening zonder voorbehoud – in het Frans	170
5.3. Verslag over de jaarrekening zonder voorbehoud – in het Engels	173

5.4.	Verslag over de jaarrekening zonder voorbehoud – in het Duits	175
5.5.	Verslag over de geconsolideerde jaarrekening zonder voorbehoud – in het Nederlands	178
5.6.	Verslag over de geconsolideerde jaarrekening zonder voorbehoud – in het Frans	181
5.7.	Verslag over de geconsolideerde jaarrekening zonder voorbehoud – in het Engels	184
5.8.	Verslag over de geconsolideerde jaarrekening zonder voorbehoud – in het Duits	187
5.9.	Verslag over de jaarrekening van een vzw zonder voorbehoud – in het Nederlands	190
5.10.	Verslag over de jaarrekening van een vzw zonder voorbehoud – in het Frans	192
5.11.	Verslag over de jaarrekening van een vzw zonder voorbehoud – in het Engels	194
5.12.	Verslag over de jaarrekening van een vzw zonder voorbehoud – in het Duits	196
5.13.	Verslag over de jaarrekening van een stichting zonder voorbehoud	198
5.14.	Verslag over de jaarrekening van een internationale vereniging zonder winsttoegmerk zonder voorbehoud	199

BIJLAGEN **201**

Bijlage 1.	Voorbeelden van verslagen over de jaarrekening geklasseerd in functie van de omstandigheden	203
Bijlage 2.	Toepassing van de in de ISA's gehanteerde terminologie afgestemd op de Belgische context	207
Bijlage 3.	Samenvatting van de voornaamste verschillen betreffende het commissarisverslag tussen de ISA's, het Belgisch normatief kader en de Belgische praktijk	209
Bijlage 4.	Synthese van de terminologie naargelang van het tot uitdrukking gebracht oordeel over de jaarrekening en de bijkomende paragrafen	211
Bijlage 5.	Samenvatting van de gevolgen van de (gecontroleerde of niet-gecontroleerde) overeenkomstige cijfers en van de controle van de beginsaldi op het controleoordeel van het afgesloten boekjaar	215
Bijlage 6.	Samenvatting van de types van het tot uitdrukking te brengen oordeel in het kader van de continuïteit	219
Bijlage 7.	Wetteksten met betrekking tot het commissarisverslag	221
Bijlage 8.	Een selectie uit de verwijzingen naar het commissarisverslag in het Vademecum, de adviezen, omzendbrieven en mededelingen uitgebracht door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, alsook enige adviezen van het ICCI met betrekking tot het commissarisverslag	233
Bijlage 9.	Bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's) – <i>Het commissarisverslag in het kader van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris</i>	237