

## Openbare raadpleging omtrent 4 ontwerpnormen – begeleidend document

Overeenkomstig artikel 31 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, legt de Raad van het IBR vier ontwerpnormen ter openbare raadpleging voor. Het gaat om:

- De norm inzake de opdrachten van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad;
- De norm inzake de controle van de overeenstemming van de financiële overzichten met het Europees uniform elektronisch formaat (ESEF);
- De norm tot wijziging van de bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA's);
- De norm inzake de toepassing van ISAE 3000 en ISAE 3400 in België.

Omdat deze vier ontwerpnormen met elkaar verband houden, heeft de Raad van het IBR ervoor geopteerd om een begeleidend document op te stellen om u te leiden doorheen de openbare raadplegingen en u te ondersteunen bij het formuleren van uw eventuele reactie hierop.

Dit begeleidend document bevat slechts een summiere beschrijving van een aantal kernpunten en maakt geen deel uit van de openbare raadpleging, zodat hierop niet gereageerd kan worden. Dit document vervangt ook geenszins de lectuur van de vier ontwerpnormen. Om te kunnen reageren op de openbare raadplegingen dient u kennis te nemen van de volledige teksten van de ontwerpnormen.

### Kernpunten in verband met de ontwerpnorm “ondernemingsraad” en het ontwerp van bijkomende norm (herziene versie 2021)

#### Context

Bij de goedkeuring van het ontwerp van bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA's in december 2020 heeft de HREB gebruik gemaakt van het injunctierecht, voorzien door artikel 31, § 3 van de wet van 7 december 2016, om het IBR de opdracht te geven de normen betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad te wijzigen. De openbare raadpleging diende derhalve te worden gelanceerd binnen het jaar volgend op de datum van de injunctie.

Eén van de punten die bij de herziening van de norm in overweging werden genomen, is de opdracht inzake de sociale balans. Omdat de sociale balans niet enkel van toepassing is bij entiteiten met een ondernemingsraad, maar de commissaris dient in zijn commissarisverslag een specifieke vermelding op te nemen over de sociale balans. De Raad heeft dan ook beslist om niet enkel de norm ondernemingsraad aan te passen, maar gelijktijdig de bijkomende norm (herziene versie 2020) te herzien.

## 1. De sociale balans

Inzake de sociale balans dient de commissaris :

- Voor vennootschappen, in het tweede deel van zijn commissarisverslag een specifieke vermelding op te nemen over de vraag of de sociale balans, zowel qua vorm en qua inhoud, alle door de wet vereiste vermeldingen bevat, waaronder deze betreffende de informatie inzake de lonen en de vormingen, en geen van materieel belang zijnde inconsistenties bevat
  - ⇒ Art. 3:75, §1, 10° WVV
  - ⇒ Bijkomende norm (herziene versie 2021)
- Voor VZW's maakt de sociale balans deel uit van de jaarrekening en dus van het getrouw beeld. Er wordt geen specifieke vermelding opgenomen in het tweede deel van het commissarisverslag.
  - ⇒ Bijkomende norm (herziene versie 2021)
- Indien er een ondernemingsraad is, moet de bedrijfsrevisor (al dan niet commissaris) ook de volledigheid en de getrouwheid van de sociale balans als onderdeel van de EFI certifiëren, deze verklaren en ontleden
  - ⇒ Art. 3:83, 2<sup>de</sup> lid WVV
  - ⇒ Norm ondernemingsraad.

### 1.1. Werkzaamheden uit te voeren op de sociale balans

Bij de wijziging van enerzijds de bijkomende norm en anderzijds de norm ondernemingsraad voor wat de sociale balans betreft, is de Raad tot de conclusie gekomen, dat er qua werkzaamheden in feite weinig verschil is, hoewel het resultaat verschillend is (vermelding in het verslag >< certificatie in het kader van de EFI).

Er werd dan ook geopteerd voor:

- 1) In de bijkomende norm: verduidelijking van de werkzaamheden (dus van toepassing in elke entiteit en uit te voeren op de sociale balans) – zo wordt aangepast:
  - a. het nagaan van de volledigheid van de verplicht op te nemen inlichtingen;
  - b. enkel indien nodig uitvoeren van steekproeven op de bewijsstukken;
  - c. schrappen van de verwijzing naar ISA 402 want dit is te zwaar om toe te passen in alle entiteiten; wel in geval van een service-organisatie, nagaan of de tijdens de controle verkregen informatie het mogelijk maakt om elke van materieel belang zijnde inconsistentie met de gegevens in de sociale balans te identificeren; als er aanwijzingen bestaan dat de gegevens niet accuraat zijn, de entiteit verzoeken om zelf de gegevens van de sociale balans samen te stellen;

- d. indien nodig, bepalen van een specifieke materialiteit in het kader van de risicoanalyse (in functie van de omstandigheden en de perceptie die de bedrijfsrevisor heeft over de behoeften van de gebruikers van de sociale balans)<sup>1</sup>;
  - e. nagaan of de rubrieken van de sociale balans zijn ingevuld, rekening houdend met technische concepten en hun doelstelling, in overeenstemming met de wettelijke bepalingen en de algemeen toegelaten methodologieën om zoveel mogelijk interpretatieruimte te vermijden (hier wordt verwezen naar de methodologie opgesteld door de NBB).
- 2) In het kader van een ondernemingsraad en teneinde na te gaan of de EFI volledig <sup>2</sup> en getrouw <sup>3</sup>, dient de bedrijfsrevisor zich te vergewissen van de overeenstemming tussen de EFI met betrekking tot de personeelskosten meegedeeld aan de ondernemingsraad en de informatie opgenomen in de sociale balans.

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>- §§71-71ter + A35-A35ter van de bijkomende norm (herziene versie 2021)</li><li>- Sectie V.2.2.2. van de norm ondernemingsraad</li></ul> |
|--|

## 1.2. Verslag

Het verslag aan de ondernemingsraad over de jaarlijkse informatie bevat een sectie “certificatie van het volledig en getrouw karakter van de jaarlijkse informatie”.

De sociale balans maakt deel uit van de EFI. Bijgevolg omvat de conclusie over de certificatie ook de sociale balans.

Deze sectie bevat verschillende subsecties. In de subsectie “beschrijving van de opdracht” wordt, naar analogie met ISA 700 (verantwoordelijkheden van de commissaris), in algemene termen beschrijving van de voornaamste werkzaamheden.

- |   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>- §38 (iii) van de norm ondernemingsraad</li><li>- Bijlage 3 van de norm ondernemingsraad</li></ul> |
|---|

---

<sup>1</sup> Dit werd reeds aangegeven in de IBR-Mededeling 2014/10, randnummer 1.6. (“De Raad van het IBR herinnert eraan dat de bedrijfsrevisor bij het vaststellen van de algehele controleaanpak, de materialiteit voor de jaarrekening als geheel moet bepalen (ISA 320). Het kan zijn dat voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen bij de jaarrekening, zoals bijvoorbeeld de sociale balans, tevens een specifiek materialiteitsniveau wordt bepaald (par. 10-11 ISA 320).”)

<sup>2</sup> I.e. op formeel vlak de door de wet vereiste informatie bevat en inhoudelijk consistent en relevant is (§ 22-27 van de ontwerpnorm).

<sup>3</sup> I.e. overeenstemt met de jaarrekening, de boekhouding en andere verifieerbare en beschikbare documenten en er geen van materieel belang zijnde inconsistentie bestaat tussen de EFI en de informatie waarvan de bedrijfsrevisor kennis heeft gekregen in het kader van de controle van de jaarrekening (§ 22-27 van de ontwerpnorm).

### 1.3. Bijkomende paragraaf inzake een specifiek punt mbt de sociale balans

Het is mogelijk om een specifieke melding te maken betreffende, bv., de moeilijkheden die de commissaris ondervonden heeft bij het nazicht van de sociale balans, zoals de vormingsuren. Dit wordt voorzien in de bijkomende norm (herziene versie 2021).

De commissaris kan, naargelang van de situatie, bijkomend de aandacht vestigen op een of meerdere aangelegenheden, die volgens zijn professionele oordeelsvorming, relevant zijn voor het begrip van de gebruikers van de werkzaamheden met betrekking tot de sociale balans (bv. wanneer de commissaris wordt geconfronteerd met gegevens die complex zijn en/of moeilijk nauwkeurig te kwantificeren/waarderen en/of waarvoor redelijke schattingen moeten worden gemaakt bij gebrek aan andere mogelijkheden).

- §A35quater en §A36bis van de bijkomende norm (herziene versie 2021)
- §A49 van de norm ondernemingsraad

## 2. De occasionele en de periodieke informatie

Art. 3:83 WVV verwijst in het algemeen naar de EFI, en dus naar de 4 categorieën. In de norm wordt voorzien dat:

- In de opdrachtbrief moet worden voorzien dat de EFI, die onder meer de periodieke en occasionele informatie bevat, aan de bedrijfsrevisor tijdig moet worden meegedeeld en op welke wijze
- Wanneer deze informatie volgens de in de opdrachtbrief overeengekomen modaliteiten aan de bedrijfsrevisor wordt gecommuniceerd, hij deze moet lezen en, indien deze van materieel belang zijn: 1) zich ervan verzekeren dat er geen van materieel belang zijnde inconsistentie bestaat ten opzichte van de informatie waarvan hij kennis heeft; 2) zo hij een dergelijke inconsistentie vaststelt, hij dit aan het ondernemingshoofd communiceert en 3) bij gebrek aan reactie, onverwijld de ondernemingsraad inlicht
- In het verslag over de jaarlijkse informatie certificeert dat hij geen kennis heeft van feiten die hem doen denken dat de periodieke en occasionele informatie niet getrouw en volledig zou zijn

- § A18bis van de norm ondernemingsraad
- §30 van de norm ondernemingsraad
- §39 van de norm ondernemingsraad

## 3. Termijnen voor het overmaken van de EFI en het verslag van de revisor

Het KB van 1973 legt de termijnen vast voor het overmaken door het ondernemingshoofd van de 4 categorieën van EFI. Deze termijnen worden in herinnering gebracht in de norm. Wanneer deze

termijnen niet werden nageleefd, dient de bedrijfsrevisor hierover te communiceren met het ondernemingshoofd, de secretaris van de ondernemingsraad in te lichten en het geval van niet-naleving te vermelden in zijn certificeringsverslag.

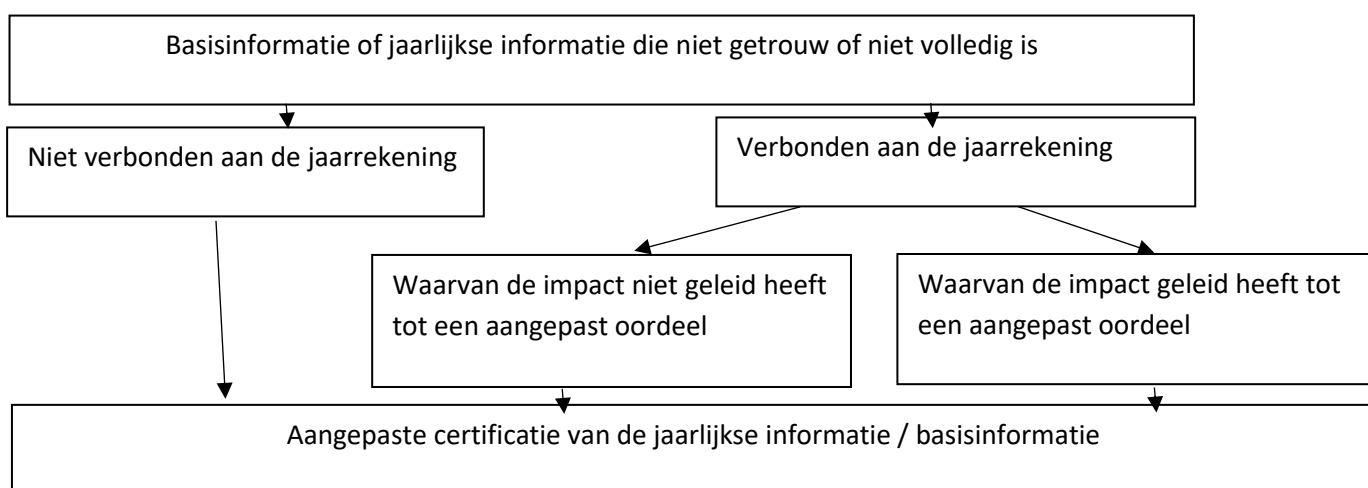
Het KB verduidelijkt in artikel 17 van het KB van 1973 dat de EFI moet worden overgemaakt 15 dagen voor de ondernemingsraad. Ook het verslag van de revisor kan (maar moet niet) op dat moment worden overgemaakt. Zoals in de huidige norm, is het mogelijk dat de revisor zijn verslag uitbrengt ten laatste op de dag van de ondernemingsraad zelf. Dit verslag kan slechts worden opgesteld indien de EFI op voorhand overgemaakt werden aan de revisor binnen een termijn die hem toelaat om zijn controlewerkzaamheden uit te voeren en zijn verslag op te stellen.

- Sectie VI.1. van de norm ondernemingsraad

#### 4. Verhouding tussen het oordeel over de jaarrekening en de certificering van de EFI

De revisor (commissaris) dient aan de ondernemingsraad niet enkel de getrouwheid en de volledigheid van de EFI te certificeren, maar ook verslag uit te brengen overeenkomstig de artikelen 3:74 en 3:75 WvV. Het is dan ook belangrijk dat aandacht wordt besteed aan de verhouding tussen het oordeel over het getrouw beeld van de jaarrekening (tot uitdrukking gebracht in het commissarisverslag) en de certificering van de EFI, in het bijzonder wanneer deze verbonden is aan de jaarrekening.

De norm voorziet dan ook hoe de bedrijfsrevisor deze verhouding in overweging moet nemen en licht dit schematisch in een bijlage toe.



- §§26-27 van de norm ondernemingsraad
- Bijlage 4 van de norm ondernemingsraad

## 5. De loonkloof en het tweejaarlijks analyseverslag

Met verwijzing naar Mededeling 2014/10, werd dit als een specifieke sectie van de norm opgenomen. Immers, ook al maakt dit in se geen deel uit van de EFI, uit de mededeling blijkt wel dat de bedrijfsrevisor nagaat of aan de verplichting tot het opstellen van dergelijk verslag werd voldaan.

- Sectie VI.5. van de norm ondernemingsraad

## 6. De beoogde EFI

Uit een analyse van de parlementaire werkzaamheden blijkt duidelijk dat de wetgever met de economische en financiële inlichtingen niet enkel de inlichtingen te verstrekken krachtens het KB van 27 november 1973 beoogde maar tevens deze verstrekt krachtens een collectieve arbeidsovereenkomst en zelfs inlichtingen die worden meegedeeld los van enige wettelijke, bestuursrechtelijke of conventionele verplichtingen.

Dit principe wordt in de norm aangehaald, zonder evenwel de exhaustieve lijst te geven van de CAO's. In de norm wordt een link voorzien verwijzing naar de websites van de CNT-NAR en de CRB-CCE voorzien waar de lijst van de CAO's geraadpleegd kan worden. Het gaat in hoofdzaak over CAO's 9, 24 en 39.

Het is belangrijk dat het ondernemingshoofd via de opdrachtbrief bevestigt welke CAO's van toepassing zijn op de entiteit.

- §A1 van de norm ondernemingsraad
- §7 (iv)-(vii) van de norm ondernemingsraad
- §A18bis van de norm ondernemingsraad

## 7. Continuïteit en communicatie aan de ondernemingsraad

De continuïteit van de entiteit is een van de voornaamste bezorgdheden van het ondernemingshoofd en de werknemersvertegenwoordigers en is belangrijk in de controleopdracht van de revisor.

Verschillende wettelijke en normatieve bepalingen vereisen dat de bedrijfsrevisor bepaalde werkzaamheden uitvoert omtrent de continuïteit. Zo dient hij ISA 570 (Herzien) toe te passen bij de uitvoering van zijn controle en voorziet de wet in een waarschuwingsprocedure (artikel 3:69 WVV en artikel XX.23, §3 WER) en een alarmbelprocedure (art. 5:153 (BV), 6:119 (CV) en 7:228 (NV) WVV).

Wanneer de bedrijfsrevisor, in de loop van zijn opdracht, gebeurtenissen vaststelt die hij van groot belang acht voor de entiteit, bijvoorbeeld met betrekking tot de toekomstige omstandigheden of beslissingen van de entiteit en die onder het begrip van occasionele informatie vallen, dient hij zich ervan te vergewissen dat deze informatie aan de ondernemingsraad werd meegedeeld (bv. waarschuwings- of alarmbelprocedure). In voorkomend geval, dient hij op eigen initiatief de

ondernemingsraad in te lichten, zonder zelf de correcte informatie mee te delen. Het komt niet toe aan de bedrijfsrevisor om zelf informatie mee te delen die door het ondernemingshoofd aan de ondernemingsraad moet worden meegedeeld.

- §§31-32 van de norm ondernemingsraad
- §§A41-A43 van de norm ondernemingsraad

\*\*\*

## Kernpunten in verband met de ontwerpnorm ESEF, het ontwerp van bijkomende norm (herziene versie 2021) en de norm inzake de toepassing van ISAE 3000 en 3400 in België

### Ter herinnering

De Gedelegeerde Verordening 2019/815 van 17 december 2018 tot aanvulling van Richtlijn 2004/109/EG van het Europees Parlement en de Raad met technische reguleringsnormen voor de specificatie van een uniform elektronisch verslagleggingsformaat (ESEF) is van toepassing op jaarlijkse financiële verslagen met jaarrekeningen voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2020. De Lidstaten hebben de mogelijkheid gekregen om de toepassing ervan uit te stellen tot de verslagen over de boekjaren geopend vanaf 1 januari 2021, hetgeen België gedaan heeft.

Naar aanleiding van de Q&A van 29 mei 2019 en de communicatie van 6 november 2020, van de Europese Commissie werd duidelijk dat de conclusie met redelijke mate van zekerheid, uit te brengen door de commissaris, over de ESEF-rapportering opgenomen moet worden opgenomen in zijn (jaarlijks) commissarisverslag.

Daarom heeft de Raad beslist om de wijziging van de bijkomende norm uit te breiden met de ESEF-rapporteringsverplichtingen en tegelijkertijd een specifieke norm ESEF uit te werken, rekening houdend met de bijzonderheden en de techniciteit van de opdracht.

### 1. Anticipatieve toepassing

Het ontwerp van norm ESEF en van bijkomende norm (herziene versie 2021) voorgelegd aan openbare raadpleging voorzien in een inwerkingtreding voor verslagen die worden uitgebracht over de (geconsolideerde) financiële overzichten opgesteld in de vorm van het Europees uniform elektronisch formaat (ESEF) voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2022. Deze datum houdt rekening met de goedkeuringsprocedure van een ontwerpnorm. Normen treden pas in werking na goedkeuring door zowel de Hoge Raad voor de Economische Beroepen als de minister van Economie.

Zoals evenwel hierboven aangehaald zijn de ESEF-verplichtingen reeds van toepassing op de boekjaren die op of na 1 januari 2021 beginnen. Aangezien, in de hiërarchie der normen, een

wettelijke of regelgevende bepaling voorrang heeft op een beroepsnorm, raadt de Raad van het IBR aan om de ontwerpnorm anticipatief te hanteren.

Tijdens de overgangperiode kan een addendum aan de opdrachtbrief worden toegevoegd.

## 2. Werkzaamheden en conclusie in het kader van de ESEF-rapportering

De werkzaamheden die de commissaris moet uitvoeren worden beschreven in de ESEF-norm. Deze werkzaamheden leiden tot de conclusie op te nemen in het commissarisverslag, die opgenomen wordt in de bijkomende norm (modelverslag). De bijkomende norm bevat een specifiek hoofdstuk over de inhoud van de ESEF-sectie die in het commissarisverslag moet worden opgenomen (sectie III.19. van de bijkomende norm), alsook modellen voor de sectie op te nemen in het commissarisverslag (bijlage 2.5. van de bijkomende norm) volgens de verschillende scenario's (bijlage 2 van de ESEF-norm).

De commissaris dient een conclusie uit te drukken over enerzijds de conformiteit van de presentatie van de financiële overzichten in XHTML-formaat, en anderzijds, alleen in het geval van geconsolideerde IFRS financiële overzichten, dat de mark-up (*tagging*) van deze digitale financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming is met de ESEF-vereisten krachtens de bovengenoemde Gedelegeerde Verordening.

Het is evenwel denkbaar dat de financiële overzichten opgesteld volgens de ESEF-verplichtingen niet tijdig beschikbaar zijn om de conclusie in het commissarisverslag op te nemen. In dit geval, naar analogie met ISA 720 (Herzien) inzake de "andere informatie", dient de commissaris het management te verzoeken om een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat de definitieve versie van het(de) document(en) aan de commissaris verschaft zal worden wanneer dit (deze) beschikbaar is (zijn) en voorafgaand aan de publicatie door de entiteit, zodat de commissaris de werkzaamheden die door de specifieke ESEF-norm vereist zijn, kan voltooien. De commissaris dient op contractuele basis met het oog op het verstrekken van een redelijke mate van zekerheid een afzonderlijk verslag op te stellen overeenkomstig ISAE 3000 (Herzien) (zie verder punt 3.). Indien de commissaris als gevolg van zijn werkzaamheden een of meer afwijkingen van materieel belang vaststelt, dient hij deze aangelegenheid aan het bestuursorgaan te signaleren en, in voorkomend geval, de conclusie van het afzonderlijk verslag aan te passen. In het geval van een gewijzigde conclusie dient de commissaris ervoor zorgen dat alle betrokken partijen, waaronder de aandeelhouders, worden geïnformeerd. Wanneer de commissaris vaststelt dat de emittent niet de nodige maatregelen heeft genomen om dit te doen, en dat het afzonderlijke verslag opgesteld overeenkomstig ISAE 3000 (Herzien) dat de gewijzigde conclusie bevat, niet openbaar is gemaakt, dient de commissaris een nieuw commissarisverslag uit te brengen (par. 39 van de ESEF-norm en par. 111quinquies, tweede alinea, van de bijkomende norm (herzien in 2021) en het modelverslag 2.5., gehecht aan de bijkomende norm).

Voor vrije vertalingen van (geconsolideerde) financiële overzichten (d.w.z. niet-officiële versies die niet bij de NBB werden neergelegd) in ESEF-formaat, dient de commissaris ook na te gaan of deze overeenstemmen met het formaat van de (geconsolideerde) financiële overzichten waarop de commissaris zijn werkzaamheden heeft uitgevoerd. Een commissarisverslag over een niet-officiële



vrije vertaling van de geconsolideerde financiële overzichten die niet in ESEF-formaat zijn opgesteld (die niet vereist is voor niet-officiële versies), moet ook de sectie inzake ESEF opnemen waarin de commissaris naar de financiële overzichten dient te verwijzen die daadwerkelijk in ESEF-formaat zijn opgesteld en gecontroleerd.

De conclusie mag geen afbreuk doen aan het oordeel over het getrouw beeld van de (geconsolideerde) financiële overzichten in het kader van de wettelijke controle. In de conclusie over ESEF (tweede deel van het commissarisverslag) moet worden verwezen naar een eventueel aangepast oordeel over het getrouw beeld van de jaarrekening (financiële overzichten) (eerste deel).

### 3. Toepassing ISAE 3000 in het kader van ESEF en toepassing van ISAE 3400

Indien de financiële overzichten opgesteld volgens de ESEF-verplichtingen niet tijdig beschikbaar zijn om de conclusie in het commissarisverslag op te nemen (contractuele opdracht), dient de commissaris een afzonderlijk verslag over de ESEF-rapportering op te stellen overeenkomstig ISAE 3000 (Herzien).

Er wordt dan ook voorgesteld de norm ISAE 3000 (Herzien) in België van toepassing te maken en de norm die daarvoor wordt opgesteld samen met de ontwerpnorm "ESEF" en het aangepaste ontwerp van de bijkomende norm (versie 2021) ter openbare raadpleging voor te leggen. Een vertaling (FR+NL) van ISAE 3000 (Herzien) is reeds beschikbaar op de website van het IBR.

Het toepassingsgebied van deze internationale standaard in België is beperkt tot de opdrachten waarvoor een specifieke norm de toepassing van ISAE 3000 (Herzien) oplegt<sup>4</sup>, zonder dat de contractuele toepassing ervan wordt uitgesloten.

De Raad van het IBR heeft bovendien vastgesteld dat de wet meer en meer opdrachten voorziet waarbij de bedrijfsrevisor zich moet uitspreken over prospectieve financiële informatie. Bijgevolg wordt, met hetzelfde toepassingsgebied, ook de toepassing van ISAE 3400 in België voorzien. Een vertaling (FR+NL) van ISAE 3400 is ook reeds beschikbaar op de website van het IBR.

### 4. Neerlegging van de financiële overzichten bij de NBB

Het is momenteel onduidelijk of de neerlegging van financiële overzichten bij de NBB in ESEF-formaat (inline XBRL) kan gebeuren.

Het ontwerp van norm voorziet dus momenteel in een optie voor het geval dit niet mogelijk is: de commissaris dient in de sectie ESEF van zijn verslag melding te maken van dit feit en te verwijzen naar de versie(s) van de (geconsolideerde) financiële overzichten die daadwerkelijk overeenkomstig de ESEF-vereisten is (zijn) opgesteld.

\*\*\*

---

<sup>4</sup> Bv. In het kader van CSRD of NFRD.