

entries, in general, they are financial statement changes or entries made in the books and records (including computer records) of an entity that usually are initiated by management-level personnel and are not routine or associated with the normal processing of transactions.

### *Specific Responses – Misstatements Resulting from Misappropriations of Assets*

Differing circumstances would necessarily dictate different responses. Ordinarily, the audit response to a risk of material misstatement resulting from fraud relating to misappropriation of assets will be directed toward certain account balances and classes of transactions.

Although some of the audit responses noted in the two categories above may apply in such circumstances, the scope of the work is to be linked to the specific information about the misappropriation risk that has been identified. For example, where a particular asset is highly susceptible to misappropriation that is potentially material to the financial statements, it may be useful for the auditor to obtain an understanding of the control procedures related to the prevention and detection of such misappropriation and to test the operating effectiveness of such controls.

## **2.6. Uitvoering van een beperkt nazicht door de commissaris bij een tussentijdse toestand (5 januari 1993)<sup>70</sup>**

### *Inleiding*

1.<em>Onderhavige aanbeveling heeft tot doel de paragrafen 1.4. en 1.4.3. van de algemene controlenormen betreffende een opdracht van beperkt nazicht toe te lichten.

2.<em>De uitvoering van een beperkt nazicht is een onderzoeksprocedure van de boekhoudbescheiden die tot doel heeft de bedrijfsrevisor in staat te stellen om verslag over die bescheiden uit te brengen, indien de opdracht geen volkomen controle vereist. Het beperkt nazicht is geen voldoende controleprocedure wanneer de revisor een controleopdracht uitvoert m.b.t. de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening die hem met toepassing van de wet, de mogelijkheid moet bieden een verklaring af te leggen over het getrouwe beeld van de financiële positie en de resultaten van het boekjaar. Zo'n beperkt nazicht is evenwel toegelaten ten aanzien van een boekhoudstaat die, conform de wet, niet volledig moet opgesteld worden overeenkomstig de regels geldend voor de opstelling en de voorstelling van de jaarrekening of de voor de geconsolideerde jaarrekening. Dit op voorwaarde dat de revisor, voor hij de opdracht aanvangt, een aangepaste kennis heeft van de onderneming, van haar risico's en van haar administratieve en boekhoudkundige organisatie.

---

<sup>70</sup> Deze aanbeveling heeft voorwerp uitgemaakt van een advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat d.d. 22 oktober 1992, Jaarverslag, 1992-1993, p. 47- 49.

Zo kan de revisor redelijkerwijs volstaan met een beperkt nazicht wanneer hij zijn oordeel moet geven over een tussentijdse staat opgesteld in de loop van het boekjaar om zich te schikken naar een wettelijke verplichting, zoals b.v. de wijziging van het maatschappelijk doel, het uitkeren van een voorschot op dividenden in een naamloze vennootschap of het halfjaarlijks verslag van een ter beurze genoteerde vennootschap. Het beperkt nazicht blijft een opdracht van revisorale aard. Bij de uitvoering ervan zal de revisor alle doelgerichte en nauwgezette controlewerkzaamheden verrichten die men van een deskundige mag verwachten. Een beperkt nazicht mag geen vervanging zijn van de onmogelijkheid een volkomen controle te kunnen uitvoeren.

3. Het gebruik van een beperkt nazicht bij de controle van een boekhoudkundige staat van een onderneming waar de revisor niet de commissaris is, kan problemen stellen.

Onderhavige aanbeveling behandelt niet de problemen die behandeld worden in de normen m.b.t. de wettelijke opdrachten met een specifiek doel, wanneer deze opdrachten eveneens kunnen uitgevoerd worden door een revisor die niet de functie van commissaris bekleedt (zie dienaangaande respectievelijk de normen inzake controle van inbreng en quasi-inbreng en inzake de controle van de toestand van een vennootschap ter gelegenheid van het aannemen van een andere rechtsvorm).

4. Bij het toepassen van de procedures van een beperkt nazicht, streeft de revisor een specifiek doel na, dat niet vergelijkbaar is met dit van een controleopdracht van de jaarrekening. De financiële informatie waarover hij verslag uitbrengt heeft eveneens een specifiek doel, dat hij zal moeten onderkennen, om zijn controlewerkzaamheden daarnaar te richten (b.v. is er voldoende winst om een interimdividend te kunnen uitkeren).

Meestal zal het beperkt nazicht betrekking hebben op een tussentijdse boekhoudstaat die niet dezelfde betrouwbaarheidsgraad als de jaarrekening vertoont. Normaliter stoelt de tussentijdse informatie niet op een volledige inventaris van de activa en ramingen zijn onvermijdelijk wanneer de onderneming binnen een korte termijn informatie ter beschikking wil stellen van het publiek. Daarenboven bevat de tussentijdse informatie ook niet de vermeldingen, die opgenomen worden in de toelichting bij de jaarrekening, en tevens noodzakelijk zijn om een getrouw beeld te geven van het vermogen, de financiële positie en de resultaten van de onderneming.

Gezien de beperkingen verbonden aan dergelijke omstandigheden, moet het beperkt nazicht aan de revisor de mogelijkheid bieden zich ervan te vergewissen dat de tussentijdse staat:

- met een redelijke zorg werd aangemaakt;
- de voor de boekhoudschema's gebruikelijke opmaak volgt en ook de waarderingsregels die de onderneming gewoonlijk voor het opstellen van de jaarrekening volgt (of, in voorkomend geval, dat de impact van de gewijzigde regels duidelijk is vermeld);
- de personen die deze inlichtingen binnen de gestelde context mogelijk zullen gebruiken niet op een ernstige wijze misleidt.

## **Afdeling 1. Uitvoering van een beperkt nazicht**

5.<em>De uitvoering van een beperkt nazicht verschilt aanzienlijk al naargelang de revisor al of niet de commissaris van de vennootschap is. Is dit het geval, dan kan hij steunen op een degelijke kennis van het bedrijf, van zijn omgeving, van de administratieve organisatie en van het interne controlesysteem.

Indien hij daarentegen geen commissaris van de vennootschap is, beschikt de revisor bij het begin van zijn opdracht niet over de algemene kennis van het bedrijf, die het hem mogelijk zou maken zijn onderzoek hoofdzakelijk tot analytische onderzoeksmethodes te beperken.

6.<em>Indien de bedrijfsrevisor ook de commissaris is, dient hij zijn werkprogramma aan te passen aan de kenmerken van het bedrijf en aan de kennis die hij naar aanleiding van zijn controle van het vorige boekjaar heeft opgedaan. Inzonderheid zal hij rekening houden met de bestaande administratieve en boekhoudkundige organisatie, met de waarderingsregels die de onderneming toepast en met zijn ervaring van de controle van vroegere boekjaren.

De revisor zal een bijzondere aandacht besteden aan de permanente werking van het interne controlesysteem en onderzoekt normaliter:

- de belangrijkste veranderingen die zich sinds zijn jongste controle in het interne controlesysteem zouden hebben voorgedaan;
- de naleving van de bestaande interne controles bij de uitwerking van de tussentijdse informatie.

Indien bij het onderzoek van de interne controleorganisatie belangrijke leemten aan het licht komen, die twijfels doen ontstaan nopens de mogelijkheid van de onderneming om een betrouwbare tussentijdse informatie op te stellen, zal de revisor moeten nagaan of zij geen belemmering zijn voor het uitbrengen van om het even welk oordeel over de hem voorgelegde tussentijdse staat.

### *Gebruikelijke onderzoeksmethodes in het raam van een beperkt nazicht*

7.<em>De uitvoering van een beperkt nazicht zal voornamelijk bestaan in een analytisch onderzoek van de boekhoudstaat en het verzamelen van de nodige inlichtingen om na te gaan of de verstrekte gegevens geen betekenisvolle onsamenhangendheid vertonen. Volgende controleprocedures kunnen in het bijzonder worden uitgevoerd:

7.1.<em>Onderzoek van de procedures die werden ten uitvoer gelegd voor het opmaken van de tussentijdse staat, om inzicht te verkrijgen in de wijze waarop de stukken werden aangemaakt.

7.2.<em>Onderzoek naar de overeenstemming van de toegepaste boekhoudmethodes met deze die worden gebruikt voor het vaststellen van de jaarrekening en inzonderheid

analyse van de specifieke aspecten voor het opstellen van tussentijdse staten, zoals de pro rata's van waardecorrecties, de inschatting van de voorzieningen, de toerekening van opbrengsten en kosten, enz.

7.3.<em>Onderzoek naar de coherente toepassing van de waarderingsmethodes.

7.4.<em>Inzameling van inlichtingen betreffende de mogelijke veranderingen binnen de onderneming, haar industrieel of commercieel bedrijf, haar financiële of administratieve structuur, haar economische context om uit te maken of de tussentijdse informatie wel coherent is met wat t.a.v. de evolutie van het bedrijf van de onderneming in de verwachting ligt.

7.5.<em>Vergelijking van de relevante gegevens met de gelijkaardige informatie over de overeenstemmende periode van het vorige jaar, met dezelfde informatie betreffende de vorige periode, met de begrotingsgegevens of andere prognoses; onderzoek van de schommelingen en trends; diepgaand onderzoek van de ongebruikelijke elementen die bij deze vergelijkingen aan het licht komen.

7.6.<em>Opvolging van de gevoelige gebieden die bij de vorige controles werden geïdentificeerd of tijdens de algemene kennisname met de onderneming. Het betreft inzonderheid de voorzieningen en de waardeverminderingen, de mogelijke passiva en verbintenissen buiten balans, de correcte toerekening van de kosten en opbrengsten aan de betrokken periode.

7.7.<em>Wanneer de onderneming beslist heeft een geconsolideerde informatie mede te delen over het resultaat van de groep, zou de revisor moeten natrekken of de revisoren van de belangrijkste dochterondernemingen de werkzaamheden bedoeld in paragraaf 7.1. tot en met 7.6. hebben verricht en de resultaten van hun werkzaamheden hebben medegedeeld.

7.8.<em>Bespreking met de top van het bedrijf en lezing van de notulen van de raad van bestuur en van het directiecomité om alle beslissingen op te sporen die een mogelijke invloed kunnen hebben op het vlak van de tussentijdse informatie.

7.9.<em>Onderzoek van de feiten die zich hebben voorgedaan na de balansdatum.

8.<em>Wanneer de werkzaamheden van de revisor belangrijke wijzigingen aan het licht brengen in de aard of de omvang van de activiteiten van de onderneming of relevante veranderingen in de boekhoudmethodes, zal hij zijn controlewerkzaamheden verder uitbreiden om de invloed van die veranderingen op de tussentijdse informatie af te wegen.

De revisor zal b.v. de impact moeten afwegen van de verwerving van een onderneming in de loop van de periode waarop de tussentijdse staat betrekking heeft; hij zal ongebruikelijke elementen moeten opsporen, die zich in de loop van het semester hebben voorgedaan, met inbegrip van de belangrijke geschillen, de impact van het wegvallen van een belangrijke klant op de toekomstige verkopen, de

mogelijke beslissing om een bedrijfszetel te sluiten, de wijziging van de waarderingsregels, enz.

De revisor zal moeten nagaan of de gevolgen van de genomen beslissing correct werden verwerkt, op het moment van de opstelling van de tussentijdse staat en nagaan dat hun impact niet verschoven werd naar de rekeningen per einde boekjaar.

#### *Verslag van de revisor aansluitend op een beperkt nazicht*

9.<em>Wanneer de revisor na een beperkt nazicht verslag uitbrengt, moet hij de lezer van zijn verslag duidelijk inlichten over de draagwijdte van zijn opdracht. Hij zal uiteenzetten dat hij zijn controle heeft verricht in overeenstemming met de controleaanbeveling van het IBR i.v.m. het beperkt nazicht en onderstrepen dat zijn werkzaamheden voornamelijk bestonden in een onderzoek, een vergelijking en een bespreking van de overgelegde informatie met de leiding van de onderneming. Hij zal benadrukken dat het een opdracht betreft met een specifiek doel en zijn werkzaamheden op dit doel werden afgestemd, zonder dat de werkzaamheden nodig voor een volkomen controle van de jaarrekening werden uitgevoerd.

Indien de administratieve organisatie van de onderneming belangrijke leemten vertoont, zal de revisor vermelden welke gegevens daarvan de invloed ondergaan. In dergelijk geval zal hij een specifiek voorbehoud formuleren in zijn verslag.

10.<em>De bedrijfsrevisor vermeldt of de staat al dan niet conform het boekhoudrecht werd opgesteld. Indien de waarderingsregels werden gewijzigd, zal de revisor de draagwijdte van die wijziging toelichten en de weerslag vermelden die zij op de tussentijdse staat hebben.

In de uitwerking van de tussentijdse informatie zijn meestal ramingen, forfaitaire berekeningen of statistieken vervat. De revisor behoeft geen opmerkingen te maken betreffende de opties die de vennootschap heeft gehanteerd, wanneer die redelijk zijn en zij correct zijn verwerkt in de tussentijdse staat of in de toelichting daarbij.

Indien het de revisor niet mogelijk was de inhoud te controleren van een rubriek die een belangrijk bedrag omvat, zoals b.v. de voorraden, en in de mate dat de administratieve organisatie vanuit het oogpunt van de interne controle hem niet toeliet deze rubriek te toetsen, zal hij een voorbehoud opnemen in zijn verslag.

11.<em>De conclusie van een verslag aansluitend op een beperkt nazicht zal normaliter in de negatieve vorm zijn gesteld. Daardoor wordt een onderscheid gemaakt met het verslag dat uitgebracht wordt naar aanleiding van de controle op de jaarrekening, dat altijd in positieve vorm moet zijn opgesteld. Wanneer tijdens het beperkt nazicht geen enkele abnormale zaak aan het licht is gekomen, kan de revisor verklaren dat hij geen element heeft onderkend dat van aard is om op betekenisvolle wijze de voorgestelde informatie te beïnvloeden.

Volgende formulering zou kunnen worden gebruikt in het kader van een verslaggeving over een tussentijdse staat:

*“Tot besluit verklaren wij dat wij zijn overgegaan tot een beperkt nazicht van de*

*tussentijdse staat van de vennootschap..., per..., met een balansstaat van... en een resultaat over de periode van... Onze opdracht werd uitgevoerd in het kader van (een semestriële informatieverstrekking, een beslissing tot uitkering van een interindividend, een wijziging van het maatschappelijk doel,...). Bijgevolg bestond dit voornamelijk in de ontleding, de vergelijking en de bespreking van de financiële informatie en werd uitgevoerd in overeenstemming met de controleaanbeveling van het Instituut der Bedrijfsrevisoren i.v.m. het beperkt nazicht. Het was dan ook minder diepgaand dan een volkomen controle van de jaarrekening. Bij dit nazicht zijn geen gegevens aan het licht gekomen die aanleiding zouden geven tot belangrijke aanpassingen aan de tussentijdse staat.”*

## **Afdeling 2. Uitvoering van de procedures van beperkt nazicht in het kader van de periodieke informatie van de ter beurze genoteerde vennootschappen**

12.<em>Luidens het koninklijk besluit van 3 juli 1996 betreffende de verplichtingen inzake periodieke informatie van emittenten waarvan de financiële instrumenten zijn opgenomen in de eerste markt en de nieuwe markt van een effectenbeurs, moeten de genoteerde vennootschappen (art. 1) een halfjaarlijks verslag over hun bedrijf en hun resultaten in de eerste zes maanden van elk boekjaar publiceren (art. 2 § 1). Dit verslag omvat becijferde gegevens en een verklarende nota die betrekking heeft op de activiteit en op de resultaten. Artikel 2bis van hetzelfde KB bepaalt voorts dat vennootschappen waarvan de financiële instrumenten zijn opgenomen in de nieuwe markt van een Belgische effectenbeurs een driemaandelijks verslag moeten publiceren in het eerste en derde kwartaal van elk boekjaar.

Artikel 163 *in fine* van het Beursreglement legt de publicatie op van dit driemaandelijks verslag binnen twee maanden volgend op het betrokken kwartaal.

De reglementering preciseert de inhoud van de becijferde gegevens, die al dan niet op geconsolideerde basis kunnen worden verstrekt: zij moeten ten minste het nettobedrag van de omzet, het bedrijfsresultaat, het financiële resultaat, het uitzonderlijk resultaat en het resultaat voor en na belastingen vermelden. Die begrippen worden verstaan in de betekenis van de nationale bepalingen, toepasselijk op de vennootschappen, die worden vastgesteld ter uitvoering van de Richtlijnen van de Europese Gemeenschap. Enkel de vennootschappen die alleen in België worden genoteerd en mits toestemming van de Commissie voor het Bank- en Financieuzen mogen het resultaat vermelden in de vorm van een raming.

13.<em>Paragraaf 7 van artikel 2 van hogergenoemd koninklijk besluit verduidelijkt: “Wanneer de boekhoudkundige gegevens werden gecontroleerd door de commissaris<sup>71</sup> op de jaarrekening van de vennootschap, worden zijn verslag en in voorkomend geval zijn voorbehouden integraal weergegeven. Als de boekhoudkundige gegevens niet werden gecontroleerd door de commissaris, wordt dit uitdrukkelijk vermeld in het

---

<sup>71</sup> Paragraaf 7, art. 2, van hogergenoemd koninklijk besluit vermeldt de vroegere benaming “commissaris revisor”.

*halfjaarlijks verslag*”.

Het koninklijk besluit verplicht de commissaris niet om in elk geval verslag uit te brengen over de halfjaarlijkse of driemaandelijkse informatie. Hij moet de nodige specifieke controles slechts uitvoeren op verzoek, ofwel van de algemene vergadering of van de ondernemingsleiding.

Maar ook indien er geen overeenkomst is, blijft paragraaf 2.7. van de algemene controlenormen toepasselijk, namelijk: “Indien de bedrijfsrevisor geraadpleegd wordt over 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”.

14.<em>Overeenkomstig artikel 2 van het koninklijk besluit moet het nazicht worden uitgevoerd door de commissaris. Dit heeft tot gevolg dat wanneer er een verslag wordt opgemaakt over de niet geconsolideerde halfjaarlijkse of driemaandelijkse informatie, dit verslag noodzakelijkerwijs moet opgesteld worden door de commissarissen. Wanneer de informatie op geconsolideerde basis wordt verstrekt, zal het verslag worden opgesteld door de bedrijfsrevisor, die overeenkomstig artikel 146 van het Wetboek van vennootschappen., met de controle over de geconsolideerde jaarrekening werd belast. De algemene principes van het beperkt nazicht werden aangepast aan de controle van de tussentijdse geconsolideerde staat in functie van de bijzondere eisen dienaangaande zoals beschreven in de normen inzake de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening.

15.<em>Voor het nazicht van de zesmaandelijkse en driemaandelijkse informatie zal de revisor normaliter een beroep doen op een beperkt nazicht van de tussentijdse staat die aan de basis lag van de becijferde gegevens die door de vennootschap worden bekendgemaakt. Het gebruik van de procedure van beperkt nazicht is in eerste instantie verantwoord, daar het om een tussentijdse informatie gaat, waarvan de reikwijdte verschilt van die van de jaarrekening. De cijfers zijn slechts gedeeltelijke cijfers en de conclusies die de lezer daaruit kan trekken zijn beperkt.

16.<em>Er mag geen oordeel worden uitgesproken, zonder dat de tussentijdse staat het voorwerp is geweest van een controle die betrekking heeft op het bedrijf in zijn geheel genomen.

17.<em>Wanneer hem gevraagd wordt de halfjaarlijkse of driemaandelijkse boekhoudkundige informatie te controleren, moet de commissaris in zijn controle ook heel het halfjaarlijks of driemaandelijks verslag betrekken dat door de vennootschap wordt opgesteld, d.w.z. niet alleen de tabel met becijferde gegevens, maar ook de toelichting betreffende de activiteit en de resultaten van de vennootschap in de loop van het betreffende semester of kwartaal (art. 2, §§ 2 en 4).

De commissaris hoeft zich niet uit te spreken over de toelichting betreffende de activiteiten. Wanneer hij evenwel vaststelt dat die toelichting onvolledig, strijdig of onsamenhangend is met de financiële informatie waarover hij beschikt, moet hij dit zonder verwijl ter kennis van de ondernemingsleiding brengen. Indien er geen gevolg

wordt aan gegeven, dan zal hij een voorbehoud maken in zijn verslag (zie per analogie de aanbeveling 4.2. i.v.m. het jaarverslag).

### **Afdeling 3. Toepassing van de procedures van beperkt onderzoek in het kader van een interimdividend**

18.<em>Art. 618 van het Wetboek van vennootschappen. voorziet in een procedure die bedoeld is om de regelmatigheid van de uitkering van interimdividenden te waarborgen. Die procedure is toepasselijk voor de naamloze vennootschappen die in de statuten deze mogelijkheid hebben voorzien. De uitkering van een interimdividend kan maar plaatsvinden “nadat de raad van bestuur aan de hand van een staat van activa en passiva, die door de commissaris is nagezien, heeft vastgesteld dat de winst, bepaald overeenkomstig het tweede lid, voldoende is om een interimdividend uit te keren”. Die bepaling is niet toepasselijk op een B.V.B.A., noch op een coöperatieve vennootschap.

Vooraleer een verslag uit te brengen in hoofde van artikel 618 van het Wetboek moet de commissaris nakijken of de statuten de raad van beheer toelaten om een interimdividend uit te keren.

19.<em>“Deze uitkering mag alleen geschieden op de winst van het lopende boekjaar, in voorkomend geval verminderd met het overgedragen verlies of vermeerderd met de overgedragen winst, zonder onttrekking aan de reserves die volgens een wettelijke of statutaire bepaling zijn of moeten worden gevormd” (art. 618, tweede lid W. Venn.). De berekening van de winst over het lopende boekjaar moet gemaakt worden met inachtneming van de regels van het boekhoudrecht, waarbij rekening wordt gehouden met de afschrijvingen, de waardeverminderingen, de voorzieningen voor risico’s en kosten en de te verwachten belastingen over de bedoelde winst. Dit veronderstelt dat de vennootschap een resultatenrekening opstelt die als grondslag dient voor de bepaling van de winst op datum van opstelling van de staat van activa en passiva. Indien hem geen resultatenrekening werd voorgelegd, moet de commissaris dit in zijn verslag vermelden.

Het Wetboek van vennootschappen bepaalt verder dat het besluit van de raad van bestuur om een interim-dividend uit te keren niet later mag worden genomen dan twee maanden na de dag waarop de staat van activa en passiva is opgesteld. Tot uitkering mag niet eerder worden besloten dan 6 maanden na afsluiting van het voorgaande boekjaar en nadat de jaarrekening over het boekjaar is goedgekeurd. De commissaris mag derhalve geen verslag opmaken wanneer deze termijnen niet nageleefd zijn.

20.<em>Het nazicht van de staat van activa en passiva moet verricht worden door de commissarissen. Indien er in de vennootschap geen commissaris is, schrijft de wet niet voor dat er specifiek een revisor moet worden benoemd om die controleopdracht uit te voeren. De controlewerkzaamheden geschieden overeenkomstig de principes van het beperkt nazicht. Aangezien het een vennootschap betreft waarin hij de functie van commissaris uitoefent, wordt de bedrijfsrevisor geacht te beschikken over een voldoende algemene kennis van de onderneming en haar systeem van interne controle, wat hem moet mogelijk maken de nazichtprocedures toe te passen die gewoonlijk



gebruikt worden in het kader van een beperkt nazicht, zoals hoger vermeld *sub* paragrafen 7 en 8.

21.<em>Het verslag van de commissaris moet vermelden dat hij een beperkt nazicht heeft uitgevoerd van de tussentijdse staat, die het interimdividend verantwoordt. Wat betreft de conclusies van zijn controle op de tussentijdse staat, verwijzen wij naar de hoger in paragrafen 9 tot en met 11 verstrekte toelichting.

Het verslag moet melding maken van enig gegeven op basis waarvan een betekenisvolle aanpassing van de tussentijdse staat zou zijn vereist.

22.<em>Het verslag van de commissaris is gericht aan de raad van bestuur die het besluit moet nemen een interimdividend uit te keren. Het wordt niet onmiddellijk bekendgemaakt. De wet bepaalt echter wel dat het gevoegd moet worden bij het controleverslag dat aan de gewone algemene vergadering wordt overgelegd (art. 618, vierde lid W. Venn.).

23.<em>Het is de commissaris aanbevolen een berekening te maken van de winst die, volgens de voorgelegde staat, vatbaar is voor uitkering in overeenstemming met art. 617, 618, 619 van het Wetboek van vennootschappen. Wanneer hij kennis krijgt van een voornemen of een beslissing tot uitkering van een interimdividend dat hoger ligt dan de voor uitkering vatbare winst, dan zal hij de raad van bestuur hiervan schriftelijk op de hoogte brengen.

De revisor zal zich ervan vergewissen dat de raad van bestuur met de nodige voorzichtigheid handelt en geen interimdividend uitkeert wanneer er waarschijnlijkheid bestaat dat op het einde van het boekjaar zou worden vastgesteld dat die uitkering overdreven was. Bij overdreven uitkering zal de commissaris dit in elk geval moeten vermelden in zijn verslag aan de algemene vergadering op het einde van het boekjaar.

#### **Afdeling 4. Wijziging van het maatschappelijk doel in de N.V. en de B.V.B.A.**

24.<em>Art. 559, eerste lid W. Venn. bepaalt: “Indien de statutenwijziging betrekking heeft op het doel van de vennootschap, moet de raad van bestuur de voorgestelde wijziging omstandig verantwoorden in een verslag dat in de agenda vermeld wordt. Bij dit verslag wordt een staat van activa en passiva gevoegd die niet meer dan drie maanden voordien is vastgesteld. De commissarissen brengen afzonderlijk verslag uit over die staat”.

De controle van de boekhoudkundige staat die voor de statutenwijziging m.b.t. het maatschappelijk doel moet gebeuren, is slechts van toepassing wanneer een commissaris in functie is. De aanstelling van een bedrijfsrevisor uitsluitend om deze controle uit te voeren, is niet vereist.

De staat van activa en passiva mag niet meer dan drie maanden voordien vastgesteld zijn. Men moet beschouwen dat de vervalddag van de termijn van drie maanden de datum is van de algemene vergadering die beslist over de statutenwijziging. Wanneer een tweede vergadering nodig is – omdat het quorum van de aanwezigen niet was bereikt – moet men toch de eerste datum in acht nemen; de informatie werden ter

beschikking gesteld van de aandeelhouders, vijftien dagen voor de datum van deze eerste vergadering.

Indien de termijn van drie maanden verstreken is, moet een nieuwe staat van activa en passiva worden opgesteld en moet de commissaris een nieuw verslag maken.

25.<em>De staat van activa en passiva die voorgeschreven wordt door art. 559 W. Venn. zal minstens bestaan uit een balans en een samenvatting van de belangrijke verplichtingen. Het is aanbevolen dat deze staat wordt voorgesteld volgens hetzelfde schema als de jaarrekening.

De controlewerkzaamheden geschieden overeenkomstig de principes van het beperkt nazicht. Aangezien het een vennootschap betreft waarin hij de functie van commissaris uitoefent, wordt de bedrijfsrevisor geacht te beschikken over een voldoende algemene kennis van de onderneming en haar systeem van interne controle, wat hem moet mogelijk maken de nazichtprocedures toe te passen die gewoonlijk gebruikt worden in het kader van een beperkt nazicht, zoals hoger vermeld *sub* paragrafen 7 en 8.

26.<em>Het verslag van de commissaris moet vermelden dat hij een beperkt nazicht heeft uitgevoerd op de staat van activa en passiva.

Wat betreft de conclusies van zijn controle wordt verwezen naar de hoger in paragrafen 9 tot en met 11 verstrekte toelichting. Het verslag moet melding maken van enig gegeven op basis waarvan een betekenisvolle aanpassing van de staat van activa en passiva zou vereist zijn.

## **2.7. Controle van een vennootschap in moeilijkheden<sup>72</sup>**

### **Inleiding**

1.<em>De voornaamste doelstelling van de onderhavige aanbeveling is toelichting te verstrekken omtrent de verantwoordelijkheden van de commissaris bij de uitvoering van zijn controleopdracht wanneer de vennootschap in financiële moeilijkheden verkeert.

2.<em>Artikel 28, § 1 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen stelt dat de waarderingsregels worden

---

<sup>72</sup> Deze controleaanbeveling treedt in werking op 1 januari 2000. De omzendbrief C.007/1982, alsook de omzendbrief van 18 april 1995 worden opgeheven.

Deze controleaanbeveling houdt rekening met de internationale controlenorm ISA 570, zoals gewijzigd in 1999.

Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 6 juli 1999.

Onderhavige aanbeveling werd aangepast aan het Wetboek van vennootschappen en aan het koninklijk besluit van 30 januari 2001 houdende aanpassing van dit Wetboek. De Raad heeft kennis genomen van de aangepaste versie op 6 december 2002.