

**Bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden
(ISA's)**

*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*

INHOUDSTAFEL

INLEIDING

- Toepassingsgebied (Par. 1-2)
- Datum van inwerkingtreding (Par. 3-4)
- Doelstellingen (Par. 5-8)
- Definities (Par. 9)

VEREISTE WERKZAAMHEDEN

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot de voorstelling van het verslag

- Structuur van het commissarisverslag (Par. 10-18)
- Verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening – Eerste deel (Par. 19-22)
- Verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen – Tweede deel (Par. 23-29)

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot het jaarverslag

- Controleverplichtingen en vereiste vermeldingen (Par. 30)
- Kennisneming van de inlichtingen vervat in het jaarverslag (Par. 31)
- Nazicht van de volledigheid van het jaarverslag (Par. 32-34)
- Nazicht van de overeenstemming van het jaarverslag met de (geconsolideerde) jaarrekening (Par. 35-37)
- Nazicht van de consistentie van het jaarverslag als geheel (kennis van de van materieel belang zijnde inconsistenties) (Par. 38-40)

**Vereiste werkzaamheden met betrekking tot het nazicht of de boekhouding werd
gevoerd overeenkomstig de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop
van toepassing zijn (Par. 41-43)**

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot de naleving door de entiteit van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen of van de wet van 27 juni 1921 en van de statuten (Par. 44-46)

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot de resultaatverwerking (Par. 47-51)

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard indien de wet de tussenkomst van de commissaris voorziet (Par. 52-55)

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot andere verstrekte inlichtingen (Par. 56)

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot schriftelijke bevestigingen van het management van de entiteit (Par. 57-61)

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot het verslag van niet-bevinding (Par. 62)

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot de wijziging door de algemene vergadering van het voorstel tot winstverdeling (Par. 63-64)

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot het nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening en van het commissarisverslag (Par. 65-68)

TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN

Inleiding

Toepassingsgebied (Par. A1-A3)

Datum van inwerkingtreding (Par. A4)

Doelstellingen (Par. A5)

Definities (Par. A6)

Toepassingsgerichte teksten met betrekking tot de voorstelling van het verslag

Structuur van het commissarisverslag (Par. A7-A8)

Verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening – Eerste deel (Par. A9-A12)

Verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen – Tweede deel (Par. A13-A16)

Toepassingsgerichte teksten met betrekking tot het jaarverslag (Par. A17-A18)

Nazicht van de volledigheid van het jaarverslag (Par. A19-A37)

Getrouw overzicht van de ontwikkeling van het bedrijf en beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden (par. A21)

Belangrijke gebeurtenissen die na het einde van het boekjaar hebben plaatsgevonden
(Par. A22)

Continuïteitsveronderstelling (Par. A23-A25)

Verklaring inzake deugdelijk bestuur (Par. A26-A34)

- Aanduiding van de Belgische corporate governance code alsook aanduiding van de delen waarvan de vennootschap afwijkt en de onderbouwde redenen hiervoor
- Beschrijving van de belangrijkste kenmerken van de interne controle- en de risicobeheersystemen in verband met het proces van financiële verslaggeving
- Informatie met betrekking tot de bestuursorganen en hun comités

Remuneratieverslag (Par. A35-A37)

- Financiële en niet-financiële informatie

Nazicht van de overeenstemming van het jaarverslag met de (geconsolideerde) jaarrekening (Par. A38)

Nazicht van de consistentie van het jaarverslag als geheel (kennis van de van materieel belang zijnde inconsistenties) (Par. A39)

Toepassingsgerichte teksten met betrekking tot het nazicht of de boekhouding werd gevoerd overeenkomstig de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn (Par. A40-A41)

Toepassingsgerichte teksten met betrekking tot strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard indien de wet de tussenkomst van de commissaris voorziet (Par. A42-A44)

Toepassingsgerichte teksten met betrekking tot het verslag van niet-bevinding (Par. A45)

Toepassingsgerichte teksten met betrekking tot het nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening en van het commissarisverslag (Par. A46-A49)

BIJLAGEN

Bijlage 1: commissarisverslag van een vennootschap (jaarrekening en overige door wet- en regelgeving gestelde eisen)

Bijlage 2: commissarisverslag van een groep (geconsolideerde jaarrekening en overige door wet- en regelgeving gestelde eisen)

Bijlage 3: commissarisverslag van een vzw/ivzw/stichting (jaarrekening en overige door wet- en regelgeving gestelde eisen)

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren,

Overwegende dat de Raad van het Instituut de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België heeft aangenomen;

Overwegende dat de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België van toepassing is op opdrachten die gelijkaardig zijn aan de commissarismandaten, zoals de opdracht van de aangewezen bedrijfsrevisor bij de controle van de geconsolideerde jaarrekening;

Overwegende dat het nodig is rekening te houden met de Belgische bijzonderheden met betrekking tot het commissarisverslag, en meer bepaald de artikelen 140, 142, 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen;

Overwegende dat het nodig is rekening te houden met de Belgische bijzonderheden met betrekking tot de wettelijke en bestuursrechtelijke termijnen voor het vaststellen van de (geconsolideerde) jaarrekening en het ter beschikking stellen van de (geconsolideerde) jaarrekening en/of het jaarverslag, en meer bepaald de artikelen 92, 143, 268, 269, 410 en 553 van het Wetboek van vennootschappen;

Overwegende dat het ook passend is om te voorzien in een Belgisch geharmoniseerd verslag voor de controles van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening uitgevoerd overeenkomstig de ISA's;

Overwegende dat het ook passend is om te voorzien in vereisten ter aanvulling van ISA 580 inzake de Belgische bijkomende bevestigingen die in de bevestigingsbrief dienen te worden vermeld;

Overwegende dat deze norm voorziet in vereisten ter aanvulling van ISA 700 en ISA 720 en dat deze norm in de lijn ligt van de ISA's met betrekking tot het commissarisverslag, en meer bepaald de ISA's 700, 705 en 706 en meer in het bijzonder paragrafen 38 en 39 van ISA 700 "*Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*", en dat deze norm derhalve de ISA's niet vervangt;

Overwegende dat het passend is om de structuur van deze norm te baseren op de structuur van de ISA's; dat deze norm daarom voorziet in een aantal doelstellingen, vereiste werkzaamheden en toepassingsgerichte teksten; dat de vereiste werkzaamheden weergeven aan welke vereisten dient te zijn voldaan teneinde de doelstellingen van de norm te realiseren; dat de toepassingsgerichte teksten de betrokken vereiste werkzaamheden verduidelijken teneinde deze vereisten op consistente wijze te laten toepassen; dat derhalve de volledige tekst van deze norm in overweging dient te worden genomen, met inbegrip van de toepassingsgerichte teksten, opdat de commissaris een commissarisverslag zou kunnen opstellen dat in overeenstemming is met de ISA's en met deze norm;

Overwegende dat de huidige norm niet de opdrachten beoogt die voortvloeien uit de normen betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad, of de opdrachten die voortvloeien uit de normen inzake de controle van inbreng in natura en quasi-inbreng, noch de opdrachten die voortvloeien uit de normen die op heden gemeenschappelijk zijn met de accountants, zijnde de normen inzake het verslag, op te stellen bij de omzetting van een vennootschap, de normen inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen en de normen inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid;

Overwegende dat deze norm op het ogenblik van de toepassingsdatum in de plaats komt van met name de door de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België opgeheven algemene controlenormen, normen betreffende de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening en controlenorm betreffende de bevestigingen van de leiding van de entiteit, alsook van de door deze norm opgeheven controlenorm betreffende de controle van het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening en aanbeveling betreffende de controle van de vormvereisten in verband met de vaststelling, de goedkeuring en de bekendmaking van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening;

Overwegende dat er in 2012 zowel op internationaal vlak (*Invitation to Comment – Improving the Auditor's Report van de International Auditing and Assurance Standards Board*) als op Europees vlak (voorstel van Verordening van de Europese Commissie betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar

belang) initiatieven werden genomen met betrekking tot de inhoud van de commissarisverslagen (*auditor's reports*);

Overwegende dat de algemene controlenormen vandaag voorzien in de mogelijkheid tot het opnemen van andere inlichtingen met inbegrip van een oordeel over andere aspecten dan de jaarrekening of het jaarverslag; dat het, in de context van de bezorgdheid geuit door verschillende belanghebbende partijen, ook op internationaal en Europees vlak, noodzakelijk is om een kader te voorzien voor de conclusies van de commissaris over belangrijke aangelegenheden die niet de jaarrekening en de naleving van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffen; dat, onverminderd de toepassing van het artikel 144, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen, de Raad van het Instituut voornemens is een norm dat een kader biedt voor deze mogelijkheid tot het geven van een conclusie over deze andere belangrijke aangelegenheden ter openbare raadpleging voor te leggen.

Heeft de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 29 maart 2013 de hiernavolgende norm aangenomen. Deze werd op _____ door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op _____ door de minister die bevoegd is voor Economie goedgekeurd. Deze goedkeuring heeft het voorwerp uitgemaakt van een bericht door de minister die bevoegd is voor Economie, gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van (p. _____).

INLEIDING

Toepassingsgebied

1. Deze norm is van toepassing op het verslag dat de commissaris, overeenkomstig de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen, dient te richten aan de algemene vergadering van de gecontroleerde entiteit, alsook op bepaalde aspecten verbonden aan de opdracht van de commissaris. (Par. A1-A2)
2. Deze norm is niet van toepassing indien een andere norm met betrekking tot de uitoefening van een specifieke opdracht van toepassing is. (Par. A3)

Datum van inwerkingtreding

3. Deze norm treedt in werking op de datum van publicatie in het Belgisch Staatsblad van het advies van de minister die bevoegd is voor Economie en is van toepassing op de dubbele data die overeenstemmen met deze waarop de ISA's van toepassing worden zoals voorzien in de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België. (Par. A4)
4. De controlenorm betreffende de controle van het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening en de aanbeveling betreffende de controle van de vormvereisten in verband met de vaststelling, de goedkeuring en de bekendmaking van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening, worden opgeheven vanaf de dubbele toepassingsdatum van deze norm.

Doelstellingen

5. Deze norm heeft als eerste doel de commissaris of bedrijfsrevisor in staat te stellen een verslag op te stellen overeenkomstig de ISA's en de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen. Dit doel wordt bereikt door te voldoen aan de door de ISA's vereiste werkzaamheden, alsook aan de in de paragrafen 10 tot 29 van deze norm vermelde vereiste werkzaamheden. De vereiste werkzaamheden worden verduidelijkt aan de hand van toepassingsgerichte teksten. (Par. A5 en par. A7-A16)

6. De tweede doelstelling van deze norm is de commissaris of bedrijfsrevisor in staat te stellen verslag uit te brengen over de door wet- en regelgeving gestelde eisen met betrekking tot het jaarverslag en tot de naleving van de bepalingen inzake het voeren van de boekhouding, van het Wetboek van vennootschappen en van de statuten van de gecontroleerde entiteit ten opzichte van de informatie waarvan hij kennis heeft gekregen in het kader van zijn opdracht. Deze doelstelling wordt bereikt door het uitvoeren van de vereiste werkzaamheden zoals vermeld in de paragrafen 30 tot 56 van deze norm. De vereiste werkzaamheden worden verduidelijkt aan de hand van toepassingsgerichte teksten. (Par. A5 en par. A17-A43)

7. De derde doelstelling van deze norm is

- het onderkennen van de in de Belgische wettelijke en bestuursrechtelijke context vereiste bijkomende schriftelijke bevestigingen of van de specifieke bevestigingen met betrekking tot de opdracht beschreven in paragraaf 70 van deze norm;
- de commissaris in staat te stellen om een bevestigingsbrief te verzoeken overeenkomstig de ISA's en rekening houdend met deze Belgische bijkomende bevestigingen.

Deze doelstelling wordt bereikt door te voldoen aan de in de paragrafen 57 tot 61 van deze norm vereiste werkzaamheden.

8. De vierde doelstelling van deze norm is het in het kader van de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening vaststellen van:

- de gevallen waarin de commissaris een verslag van niet-bevinding opstelt;
- de vereiste werkzaamheden met betrekking tot het nazicht inzake de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening, van het jaarverslag en van het commissarisverslag

die rekening houden met de in het Wetboek van vennootschappen vermelde wettelijke en bestuursrechtelijke termijnen. Deze doelstelling wordt bereikt door te voldoen aan de in de paragraaf 62 en de paragrafen 65 tot 68 van deze norm vermelde vereiste werkzaamheden. De vereiste werkzaamheden worden verduidelijkt aan de hand van toepassingsgerichte teksten. (Par. A44-A48)

Definities

9. Voor de toepassing van deze norm, dient te worden verstaan onder (Par. A6):

- “commissaris”: de bedrijfsrevisor belast met de controle van de jaarrekening overeenkomstig de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen, en/of de aangestelde bedrijfsrevisor belast met de controle van de geconsolideerde jaarrekening. De term “commissaris” verwijst, in functie van de uitgevoerde controleopdracht, ook naar de bedrijfsrevisor. In het kader van de vlotte leesbaarheid van deze norm, wordt enkel de benaming “commissaris” gebruikt;
- “entiteit”: elke commerciële of niet-commerciële entiteit, al dan niet genoteerd in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen, uit de private of de openbare sector, met inbegrip van vzw’s, stichtingen, enz.;
- “controle” zoals omschreven in artikel 142 van het Wetboek van vennootschappen: hieronder dient tevens te worden verstaan de notie van audit zoals omschreven in de internationale auditstandaarden (ISA);
- “financiële overzichten” zoals omschreven door ISA 700, § 8 (f): de (geconsolideerde) jaarrekening bedoeld in titel VI, Boek IV van het Wetboek van vennootschappen of bedoeld in andere wetgeving die van toepassing is op entiteiten anders dan de vennootschappen waarop voormeld titel VI van toepassing is;
- “vaststellen van de (geconsolideerde) jaarrekening”: het opstellen van de (geconsolideerde) jaarrekening overeenkomstig artikel 92 (of de artikelen 110 en 111) van het Wetboek van vennootschappen of gelijkaardige bepalingen in wetgeving die van toepassing is op entiteiten anders dan een vennootschap;
- “jaarverslag”: het verslag bedoeld in de artikelen 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen; dit begrip heeft zowel betrekking op het jaarverslag als op het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening;
- “jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening”: het verslag bedoeld in artikel 119 van het Wetboek van vennootschappen;
- “controle van het jaarverslag”: het geheel van de vereiste werkzaamheden zoals voorzien in de huidige norm in de context van de artikelen 144, eerste lid, 6° en 148, eerste lid, 5° van het Wetboek van vennootschappen;
- “van materieel belang zijnde inconsistentie”: een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken, zoals omschreven door ISA 720, § 5, (c); hieronder wordt tevens



verstaan de kennelijk inconsistente informatie ten aanzien van de informatie waarvan de commissaris kennis heeft gekregen in het kader van zijn opdracht;

- “Wetboek van vennootschappen”: hieronder wordt tevens begrepen de wet van 27 juni 1921 op de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen in het bijzonder voor zover deze wet verwijst naar de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen¹;
- “interne beheersing”: hieronder wordt tevens verstaan de notie interne controle zoals gehanteerd door het Wetboek van vennootschappen;
- “een onaangepast of aangepast oordeel” zoals omschreven door ISA 700 en ISA 705: hieronder wordt overeenkomstig de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen respectievelijk verstaan een verklaring zonder voorbehoud of een verklaring met voorbehoud, een afkeurende verklaring en een onthoudende verklaring.

¹ “De artikelen 130 tot 133, 134, § 1 en 3, 135 tot 137, 139 en 140, 142 tot 144, met uitzondering van artikel 144, eerste lid, 4° en 5°¹, van het Wetboek van vennootschappen zijn van overeenkomstige toepassing op de verenigingen die een commissaris hebben benoemd.” (art. 17, §7 van de wet van 27 juni 1921) De verwijzing naar artikel 144, met uitzondering van het eerste lid, 4° en 5°, moet begrepen worden als eerste lid, 6° en 7°.

VEREISTE WERKZAAMHEDEN

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot de voorstelling van het verslag

Structuur van het commissarisverslag

10. De commissaris dient een verslag op te stellen overeenkomstig ISA 700 en deze norm.
11. De commissaris dient de bestemmingen van het verslag, de gecontroleerde entiteit, alsook het boekjaar waarop het verslag betrekking heeft, te vermelden in de titel van zijn verslag.
12. De commissaris dient in een inleidende paragraaf aan te geven dat hij zijn mandaat uitoefent overeenkomstig de wettelijke en statutaire bepalingen en dat het commissarisverslag zijn oordeel over de (geconsolideerde) jaarrekening bevat, alsook de vereiste bijkomende verklaring(en). (Par. A7)
13. Het commissarisverslag dient twee afzonderlijke delen te omvatten, zijnde het “Verslag over de [geconsolideerde] jaarrekening” en het “Verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen”.
14. De commissaris dient zijn verslag te dateren overeenkomstig ISA 700, paragraaf 41. (Par. A8)
15. De commissaris dient, rekening houdend met de paragrafen 10 tot 14 alsook met de paragrafen 19 tot 28 van deze norm, zijn verslag aan de algemene vergadering dat betrekking heeft op de jaarrekening op te stellen door gebruik te maken van het voorbeeldverslag in Bijlage 1. Hij wordt alsdan geacht een verslag te hebben opgesteld waarvan de vorm conform is aan de ISA's en aan het Wetboek van vennootschappen.
16. De commissaris dient, rekening houdend met de paragrafen 10 tot 14 alsook met de paragrafen 19 tot 28 van deze norm, zijn verslag aan de algemene vergadering dat betrekking heeft op de geconsolideerde jaarrekening op te stellen door gebruik te maken van het

voorbeeldverslag in Bijlage 2. Hij wordt alsdan geacht een verslag te hebben opgesteld waarvan de vorm conform is aan de ISA's en aan het Wetboek van vennootschappen.

17. De commissaris dient, rekening houdend met de paragrafen 10 tot 14 alsook met de paragrafen 19 tot 28 van deze norm, zijn verslag aan de algemene vergadering dat betrekking heeft op de jaarrekening van een vzw, een ivzw of een stichting op te stellen door gebruik te maken van het voorbeeldverslag in Bijlage 3. Hij wordt alsdan geacht een verslag te hebben opgesteld waarvan de vorm conform is aan de ISA's en aan de wet van 27 juni 1921 op de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen.

18. Indien de commissaris afwijkt van het toepasselijke voorbeeldverslag, dient hij in overeenstemming te blijven met de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen, met de ISA's, en met deze norm, alsook in staat te zijn deze afwijking, in voorkomend geval, te verantwoorden.

Verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening – Eerste deel

19. Het eerste deel van het commissarisverslag dient als titel "Verslag over de [geconsolideerde] jaarrekening" te hebben. De titel dient de vorm van het tot uitdrukking gebracht oordeel aan te duiden, op dezelfde manier als voorzien in paragraaf 22.

20. De commissaris dient zijn verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening aan te passen in functie van de bijzonderheden van de opdracht, van de rechtsvorm van de entiteit, van het boekhoudkundig referentiestelsel en/of van de van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen. (Par. A11 tot A12)

21. De commissaris dient, naargelang van de omstandigheden, een verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening uit te brengen, met inbegrip van:

- een onaangepast of aangepast oordeel overeenkomstig de ISA's 700 en 705; (Par. A9)

- in voorkomend geval, een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden, overeenkomstig ISA 706. (Par. A10)

22. De titel van de oordeelsparagraaf van het verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening dient aan te geven of een onaangepast oordeel (“verklaring zonder voorbehoud”) tot uitdrukking wordt gebracht dan wel een aangepast oordeel (“verklaring met voorbehoud”, “afkeurende verklaring” of “onthoudende verklaring”).

Verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen – Tweede deel

23. Het tweede deel van het commissarisverslag dient als titel “Verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” te hebben. In dit deel dient de commissaris, overeenkomstig paragraaf 38 van ISA 700, verslag uit te brengen over zijn andere wettelijke en bestuursrechtelijke verplichtingen. (Par. A13-A15)

24. De commissaris dient, in een inleidende paragraaf, de verantwoordelijkheid te vermelden van het bestuursorgaan en van de commissaris inzake de elementen waarover hij verslag dient uit te brengen. (Par. A16)

25. Overeenkomstig artikel 144, eerste lid, of 148, eerste lid, van het Wetboek van vennootschappen dient de commissaris in zijn verslag de volgende bijkomende verklaringen op te nemen, na uitvoering van de in deze norm vermelde vereiste werkzaamheden waarnaar wordt verwezen en met betrekking tot:

- i) het jaarverslag; (Par. 30-40)
- ii) het feit dat de boekhouding is gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften; (Par. 41-43)
- iii) de naleving door de entiteit van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en van de statuten; (Par. 44-46)
- iv) de resultaatverwerking (winstbestemming); (Par. 47-50)

26. De commissaris dient tevens, in voorkomend geval, in zijn verslag op te nemen:

- i) de volgende bijkomende verklaringen, na uitvoering van de in deze norm vermelde vereiste werkzaamheden waarnaar wordt verwezen en met betrekking tot:
 - de interimdividenden; (Par. 51)
 - de strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard; (Par. 52-55)
- ii) de andere noodzakelijk geachte inlichtingen die nog niet werden opgenomen in het eerste deel. (Par. 56)

27. De commissaris dient zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen aan te passen in functie van de bijzonderheden van de opdracht, van de rechtsvorm van de entiteit en/of van de van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. (Par. A15-A16).

28. In zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen dient de commissaris rekening te houden met de gevolgen van een aangepast oordeel over de (geconsolideerde) jaarrekening.

29. De commissaris dient in zijn controledossier de controlewerkzaamheden te documenteren, alsook de hieruit getrokken conclusies die hem in staat moeten stellen de vereiste verklaringen in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen, te formuleren.

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot het jaarverslag

Controleverplichtingen en vereiste vermeldingen

30. De in paragrafen 31 tot 40 vermelde vereiste werkzaamheden bevatten de volgende controlestappen:

- i) het nazicht of het jaarverslag de door het Wetboek van vennootschappen vereiste vermeldingen behandelt; (par. 32-34 en par. A19-A37);
- ii) het nazicht of de eventuele afwezigheid van een jaarverslag conform is met het Wetboek van vennootschappen; (par. A17-A18);

- iii) het nazicht, overeenkomstig de in ISA 720 en in het Wetboek van vennootschappen opgenomen vereisten, of het jaarverslag overeenstemt met de (geconsolideerde) jaarrekening; (par. 35-37 en par. A38);
- iv) het nazicht, overeenkomstig de in ISA 720 opgenomen vereisten, of het jaarverslag geen van materieel belang zijnde inconsistenties bevat ten aanzien van de informatie waarover hij beschikt in het kader van zijn opdracht; (par. 38-40 en par. A39);
- v) het opstellen van de conclusies van de commissaris in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen, overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen en onderhavige norm.

Bij het uitvoeren van deze werkzaamheden dient de commissaris rekening te houden met het materialiteitsbegrip, behoudens indien dit door of krachtens de wet is uitgesloten.

Kennisneming van de inlichtingen vervat in het jaarverslag

31. De commissaris dient gebruik te maken van de resultaten van de in paragrafen 6 en 7 van ISA 720 bedoelde vereiste werkzaamheden die hij tijdens zijn controle heeft uitgevoerd en die betrekking hebben op de kennisneming van de inlichtingen vervat in het jaarverslag.

Nazicht van de volledigheid van het jaarverslag

32. De commissaris dient er zich van te vergewissen dat het jaarverslag alle door het Wetboek van vennootschappen voorgeschreven vermeldingen behandelt. (Par. A19-A37)

33. Indien de commissaris van oordeel is dat het jaarverslag (over de geconsolideerde jaarrekening) alle voorgeschreven vermeldingen behandelt, dient hij dit te verklaren in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. (Bijlagen 1 en 2)

34. Indien de commissaris van oordeel is dat het jaarverslag niet (of onvoldoende) alle door het Wetboek van vennootschappen voorgeschreven vermeldingen behandelt, dient de commissaris dit te bespreken met het bestuursorgaan. Indien het bestuursorgaan in gebreke blijft hieraan het passend gevolg te geven zodat niet is voldaan aan de wettelijke voorschriften, dient de commissaris in zijn verslag betreffende overige door wet- en

regelgeving gestelde eisen te verklaren dat het jaarverslag niet (of onvoldoende) alle door het Wetboek van vennootschappen voorgeschreven vermeldingen behandelt.

Nazicht van de overeenstemming van het jaarverslag met de (geconsolideerde) jaarrekening

35. De commissaris dient er zich van te vergewissen dat het jaarverslag in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming is met de (geconsolideerde) jaarrekening, meer bepaald door gebruik te maken van de resultaten van de door paragrafen 8 tot 13 van ISA 720 vereiste werkzaamheden die op het jaarverslag werden toegepast.

36. Indien de commissaris van oordeel is dat het jaarverslag in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming is met de (geconsolideerde) jaarrekening, dient hij dit te verklaren in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. (Bijlagen 1 et 2) (Par. A38)

37. Indien de commissaris van oordeel is dat het jaarverslag niet in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming is met de (geconsolideerde) jaarrekening, dient de commissaris dit te bespreken met het bestuursorgaan. Indien het bestuursorgaan in gebreke blijft hieraan het passend gevolg te geven zodat niet is voldaan aan de wettelijke voorschriften, dient de commissaris in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen te verklaren dat het jaarverslag niet in overeenstemming is met de (geconsolideerde) jaarrekening en dient hij de aard van de niet-overeenstemming aan te duiden.

Nazicht van de consistentie van het jaarverslag als geheel (kennis van de van materieel belang zijnde inconsistenties)

38. De commissaris dient er zich van te vergewissen dat het jaarverslag geen van materieel belang zijnde inconsistenties bevat ten aanzien van de informatie waarover hij beschikt in het kader van zijn opdracht, door gebruik te maken van de resultaten van de door paragrafen 14 tot 16 van ISA 720 vereiste werkzaamheden die op het jaarverslag werden toegepast.

39. Indien de commissaris van oordeel is dat het jaarverslag geen van materieel belang zijnde inconsistenties bevat, dient de commissaris dit te verklaren in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen. (Bijlagen 1 en 2)

40. Indien de commissaris van oordeel is dat het jaarverslag van materieel belang zijnde inconsistenties bevat, dient de commissaris dit te bespreken met het bestuursorgaan. Indien het bestuursorgaan weigert om een correctie in het jaarverslag aan te brengen, die de commissaris van materieel belang acht, dient deze laatste de van materieel belang zijnde inconsistenties aan te duiden in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen, zonder zich evenwel in de plaats te stellen van het bestuursorgaan door deze te verbeteren. (Par. A39)

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot het nazicht of de boekhouding werd gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn (Par. A40-A41)

41. Krachtens artikel 144, eerste lid, 3° van het Wetboek van vennootschappen dient de commissaris de algemene vergadering in te lichten over het feit dat de boekhouding is gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn. Hij dient in zijn verslag een verklaring over zijn vaststellingen op te nemen.

42. Indien de commissaris, onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, geen gevallen heeft ontdekt van niet-naleving van de bepalingen van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen, alsmede van de uitvoeringsbesluiten, dient hij in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen te verklaren dat de boekhouding is gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn. (Bijlagen 1 en 3)

43. Indien de commissaris, onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, een geval heeft ontdekt van niet-naleving van de bepalingen van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen, alsmede van de uitvoeringsbesluiten, dient hij dit te bespreken met het bestuursorgaan. Indien het bestuursorgaan weigert om de door de commissaris gevraagde correctie aan te brengen of indien de vastgestelde toestand materieel

niet kan worden gecorrigeerd, dient de commissaris het geval van niet-naleving te vermelden in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen.

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot de naleving door de entiteit van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen of van de wet van 27 juni 1921 en van de statuten

44. Krachtens artikel 144, eerste lid, 8° van het Wetboek van vennootschappen dient de commissaris na te gaan of de algemene vergadering correct is ingelicht over de naleving van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en van de statuten. Hij dient in zijn verslag een verklaring over zijn vaststellingen op te nemen. Over het algemeen zal het uitvoeren van de in de ISA's voorziene vereiste werkzaamheden, en in het bijzonder deze voorzien door ISA 250, de commissaris in staat stellen aan deze doelstelling te beantwoorden. De commissaris dient geen andere meer specifieke werkzaamheden uit te voeren om er zich van te vergewissen dat de wettelijke of statutaire bepalingen werden nageleefd. De openbaarmakingsverplichting heeft enkel betrekking op de gevallen van niet-naleving van de statuten of van het Wetboek van vennootschappen, met inbegrip van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.

45. Indien de commissaris geen kennis heeft van gevallen van niet-naleving van de bepalingen van de statuten of van het Wetboek van vennootschappen in het licht van hetgeen vermeld is in paragraaf 44, dient hij in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen te verklaren dat hij geen kennis heeft gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen waarbij de statuten of het Wetboek van vennootschappen niet zijn nageleefd. (Bijlagen 1 en 3)

46. Indien de commissaris, in het licht van hetgeen wordt bepaald in paragraaf 44, kennis heeft van een verrichting of een beslissing waarbij de statuten of het Wetboek van vennootschappen niet zijn nageleefd, dient hij na te gaan of de openbaarmaking van het geval van niet-naleving aan de vennootschap onverantwoorde schade kan berokkenen, met name indien – in voorkomend geval na een gesprek met het bestuursorgaan – deze laatste de gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane toestand van niet-naleving te herstellen. Indien hij, na onderzoek, van oordeel is dat de niet-naleving openbaar dient te

worden gemaakt, dient hij het geval van niet-naleving in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen te vermelden.

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot de resultaatverwerking

47. Krachtens artikel 144, eerste lid, 7° van het Wetboek van vennootschappen dient de commissaris de algemene vergadering in te lichten over de regelmatigheid ten aanzien van de bepalingen van de statuten en van het Wetboek van vennootschappen met betrekking tot de resultaatverwerking. Hij dient in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen een verklaring over zijn vaststellingen op te nemen. Over het algemeen zal het uitvoeren van de in de ISA's voorziene vereiste werkzaamheden het mogelijk maken om de gevallen op te sporen van niet-naleving van de bepalingen van de statuten of van het Wetboek van vennootschappen met betrekking tot de resultaatverwerking.

48. Indien de commissaris geen kennis heeft van gevallen van niet-naleving van de bepalingen van de statuten of van het Wetboek van vennootschappen met betrekking tot de resultaatverwerking in het licht van hetgeen vermeld is in paragraaf 47, dient hij in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen te verklaren dat de resultaatverwerking die aan de algemene vergadering wordt voorgelegd in overeenstemming is met de statuten en met het Wetboek van vennootschappen. (Bijlage 1)

49. Indien de commissaris in het eerste deel van zijn verslag een aangepast oordeel tot uitdrukking heeft gebracht, dient hij de impact hiervan op de resultaatverwerking te beoordelen en dient hij, in voorkomend geval, de volgende paragrafen toe te passen.

50. Indien de commissaris, in het licht van hetgeen wordt bepaald in paragraaf 47, kennis heeft van een geval van niet-naleving van de bepalingen van de statuten of van het Wetboek van vennootschappen met betrekking tot de resultaatverwerking, dient hij dit te bespreken met het bestuursorgaan. Indien het bestuursorgaan in gebreke blijft hieraan het passend gevolg te geven zodat niet is voldaan aan de wettelijke of statutaire bepalingen, of indien de vastgestelde toestand materieel niet kan worden gecorrigeerd, dient de commissaris dit in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen te vermelden.

51. Indien een gecontroleerde entiteit is overgegaan tot de uitkering van één of meerdere interimdividenden, dient het verslag van de commissaris met betrekking tot deze voorschotten, in voorkomend geval, krachtens artikel 618 van het Wetboek van vennootschappen, te worden gevoegd bij het verslag van de commissaris aan de algemene vergadering. Bovendien dient de commissaris naar dit bijgevoegd verslag te verwijzen in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen.

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard indien de wet de tussenkomst van de commissaris voorziet (par. A42-A44)

52. De commissaris dient kennis te nemen van de notulen van de vergadering van het bestuursorgaan en, in voorkomend geval, van het directiecomité, die door deze laatsten aan de commissaris werden overhandigd en waarin melding wordt gemaakt van het bestaan van een belangenconflict. De commissaris dient na te gaan of de notulen die melding maken van het bestaan van een belangenconflict, voldoende gedetailleerd zijn in vergelijking met de voorgeschreven inlichtingen.

53. Indien de commissaris vaststelt dat een tegenstrijdigheid van belangen onderworpen had moeten worden aan de belangenconflictenprocedure zoals voorzien door het Wetboek van vennootschappen, dient hij het bestuursorgaan schriftelijk op de hoogte te brengen. Indien het bestuursorgaan in gebreke blijft hieraan het passend gevolg te geven zodat niet is voldaan aan de wettelijke voorschriften, dient de commissaris dit te vermelden in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen zonder zich evenwel in de plaats te stellen van het bestuursorgaan.

54. De commissaris dient in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen een omschrijving op te nemen van de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap van de besluiten van het bestuursorgaan en, in voorkomend geval, van het directiecomité, ten aanzien waarvan een strijdig belang bestaat.

55. Indien de commissaris van oordeel is dat de in de notulen omschreven aard van de beslissing of verrichting dan wel de verantwoording van het besluit omtrent belangenconflict – zoals opgenomen in het jaarverslag – onvoldoende is, dient hij deze ontoereikendheid te



vermelden in zijn afzonderlijke omschrijving zoals opgenomen in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen.

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot andere verstrekte inlichtingen

56. In specifieke gevallen dient de commissaris in te schatten of het nodig is in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen een verwijzing op te nemen naar bepaalde aangelegenheden waarop hij in het bijzonder de aandacht vestigt zonder dat deze verwijzing in het verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening dient te worden opgenomen.

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot schriftelijke bevestigingen van het management van de entiteit

57. In de Belgische wettelijke en bestuursrechtelijke context dienen van het management van de entiteit de volgende bijkomende bevestigingen te worden verkregen:

- een bevestiging met betrekking tot de volgens het artikel 96 (of het artikel 119) van het Wetboek van vennootschappen in het jaarverslag mede te delen informatie;
- een bevestiging met betrekking tot de mededeling van bepaalde informatie betreffende de (gecoördineerde) wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme;
- een bevestiging met betrekking tot de communicatie van informatie betreffende gevallen van belangenconflicten zoals bepaald in het Wetboek van vennootschappen;
- in voorkomend geval², een bevestiging met betrekking tot de neerlegging van de jaarrekening bij de griffie van de rechtbank van koophandel, met in de bijlage de kopie van de neergelegde jaarrekening van het voorgaand boekjaar en van het neergelegd commissarisverslag.

58. De bevestigingsbrief gericht aan de commissaris dient de door de ISA's en door paragraaf 57 van deze norm vereiste schriftelijke bevestigingen te bevatten.

² Deze bevestiging heeft in de huidige stand van de wetgeving betrekking op de kleine vzw's, de kleine stichtingen (privaat of van openbaar nut) en de Ivzw's.

59. Indien de commissaris vaststelt dat één van de vereiste bijkomende bevestigingen (zoals bepaald in paragraaf 57) niet van toepassing is, kan deze bevestiging uit de bevestigingsbrief worden weggelaten.

60. Indien de commissaris een van de vereiste bijkomende bevestigingen niet heeft verkregen, dient hij paragraaf 19 van ISA 580 toe te passen.

61. Overeenkomstig paragraaf 9 van ISA 580 dient de commissaris de bevestigingsbrief te laten ondertekenen door personen die tot het management behoren en die verantwoordelijk zijn voor het voorbereiden en/of het opstellen van de jaarrekening op het hoogste niveau van de gecontroleerde entiteit, alsook haar onderliggend financieel beleid, rekening houdend met hun kennis van de feiten en met hun bevoegdheid. De commissaris dient na te gaan of het in bepaalde gevallen passend is om daarenboven te vragen aan een andere betrokken persoon (of ander betrokken orgaan) die (dat) het recht heeft om de entiteit te verbinden voor handelingen buiten het dagelijks beheer, de bevestigingsbrief mee te ondertekenen.

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot het verslag van niet-bevinding (Par. A45)

62. Zodra de commissaris vaststelt dat de algemene vergadering niet binnen zes maanden na de afsluitingsdatum van het boekjaar over de jaarrekening beraadslaagt, brengt hij onmiddellijk een verslag van niet-bevinding uit³ bestemd voor de algemene vergadering. In de andere gevallen zijn de uitgiftedatum en het gebruik van het verslag van niet-bevinding afhankelijk van de professionele oordeelsvorming van de commissaris. De niet-naleving door het bestuursorgaan van de statutaire termijnen dient beoordeeld te worden in het licht van de eventueel opgelopen schade.

³ Rekening houdend met de artikelen 92, 143, 268, 269, 410 en 553 van het Wetboek van vennootschappen, alsmede met de paragrafen 41, A39 en A40 van ISA 700.

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot de wijziging door de algemene vergadering van het voorstel tot winstverdeling

63. De algemene vergadering kan beslissen om het voorstel tot winstverdeling, dat uitgaat van het bestuursorgaan, te wijzigen⁴. De commissaris dient na te gaan of deze wijziging in overeenstemming is met de wettelijke en statutaire bepalingen.

64. In dit geval vraagt de commissaris dat zijn verklaring over de wijziging van de winstverdeling wordt opgenomen in de notulen van de algemene vergadering en waakt hij over de gelijktijdige bekendmaking van het desbetreffende uittreksel van deze notulen zowel van de algemene vergadering als van het commissarisverslag.

Vereiste werkzaamheden met betrekking tot het nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening en van het commissarisverslag (Par. A46-A49)

65. Wanneer de (geconsolideerde) jaarrekening, alsook het commissarisverslag het voorwerp uitmaken van een neerlegging, dient de commissaris na te gaan of de neerlegging hiervan overeenstemt met de door hem gecontroleerde jaarrekening. Indien de jaarrekening echter wordt neergelegd bij de griffie van de rechtbank van koophandel⁵, is het aannemelijk dat de commissaris dit niet zelf nagaat voor zover hij met betrekking tot deze aangelegenheid een bevestiging verkrijgt vanwege het management (in de zin van paragraaf 61), dat de neerlegging bij de griffie is uitgevoerd, waarbij in de bijlage van de bevestigingsbrief een kopie van de neergelegde jaarrekening van het voorgaand boekjaar en van het neergelegd commissarisverslag is opgenomen.

66. Indien de commissaris tijdens zijn werkzaamheden vaststelt dat de (geconsolideerde) jaarrekening (en, in voorkomend geval, zijn verklaring zoals opgenomen in de notulen van de algemene vergadering) niet werd neergelegd, dient hij dit geval van niet-naleving schriftelijk te melden aan het bestuursorgaan.

67. Onverminderd artikel 144, eerste lid, 8° van het Wetboek van vennootschappen, dient de commissaris, indien hij, op het ogenblik dat hij zijn commissarisverslag opstelt betreffende de

⁴ Overeenkomstig de door het Wetboek van vennootschappen aan de algemene vergadering toegekende bevoegdheden, kan de algemene vergadering in principe geen andere wijzigingen in de jaarrekening aanbrengen omdat het opstellen van de jaarrekening een exclusieve bevoegdheid is van het bestuursorgaan.

⁵ Het gaat heden met name om de kleine vzw's, de kleine stichtingen (privaat of van openbaar nut) en de Ivzw's.

(geconsolideerde) jaarrekening van het volgend boekjaar, vaststelt dat de (geconsolideerde) jaarrekening (en, in voorkomend geval, zijn verklaring zoals opgenomen in de notulen van de algemene vergadering) niet werd neergelegd binnen de wettelijke termijn, deze niet-naleving te vermelden in het tweede deel van het betrokken commissarisverslag. (Par. A47)

68. De commissaris is niet langer verplicht na de uitgifte van zijn verslag werkzaamheden met betrekking tot de gecontroleerde (geconsolideerde) jaarrekening uit te voeren. Indien echter, nadat de (geconsolideerde) jaarrekening werd neergelegd, een feit aan de commissaris bekend wordt dat, wanneer de commissaris er op de datum van zijn verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening op de hoogte van was geweest, tot een aanpassing van zijn verslag had kunnen leiden, dient hij na te gaan of de entiteit onverwijld overgaat tot het verbeteren van de (geconsolideerde) jaarrekening en de gewijzigde (geconsolideerde) jaarrekening neerlegt. De commissaris kan hierbij verwijzen naar paragrafen 14 tot 17 van ISA 560. (Par. A48)

TOEPASSINGSGERICHTE TEKSTEN

Inleiding

Toepassingsgebied (Par. 1-2)

A1. Deze norm is van toepassing op het verslag dat de commissaris dient op te stellen overeenkomstig de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen, dit wil zeggen het commissarisverslag over de jaarrekening of het commissarisverslag over de geconsolideerde jaarrekening. Deze norm is van overeenkomstige toepassing ingeval een specifieke wet uitdrukkelijk bepaalt dat artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen ook van toepassing is op andere entiteiten die niet specifiek door het Wetboek van vennootschappen worden beoogd (bv. de verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen).

A2. Paragrafen 10 tot 28 van deze norm hebben hoofdzakelijk betrekking op de structuur van het verslag op te stellen in het kader van een controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en op de informatie die hierin dient te zijn vervat. Het verslag maakt een

onderscheid tussen het oordeel over de jaarrekening (verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening) en de verklaringen die zijn vereist overeenkomstig wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen (verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen).

A3. Deze norm is niet van toepassing indien andere normen van toepassing zijn op de bijzondere opdracht. Zo zijn bijvoorbeeld voor de opdrachten in het kader van een fusie, splitsing, omzetting, enz., enkel de normen inzake respectievelijk fusie, splitsing, omzetting, enz. van toepassing.

Datum van inwerkingtreding (Par. 3-4)

A4. De huidige norm is van toepassing:

- met betrekking tot de organisaties van openbaar belang, voor de controle van financiële overzichten (audit) met betrekking tot boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2012;
- met betrekking tot de andere entiteiten, voor de controle van financiële overzichten (audit) met betrekking tot boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2014.

Doelstellingen (Par. 5-8)

A5. Deze norm is een bijkomende norm bij de ISA's en meer bepaald de ISA's 700, 705 en 706 voor wat het commissarisverslag betreft en ISA 720 voor wat de controlewerkzaamheden betreft uit te voeren op het jaarverslag. Deze norm maakt het mogelijk om rekening te houden met de Belgische bijzonderheden met betrekking tot het verslag, en meer bepaald op het vlak van de structuur en de inhoud daarvan, alsook van de datum waarop het wordt uitgebracht. De inhoud van het "Verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening" is vastgelegd in de ISA's en de inhoud van het "Verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen" in de Belgische wet- en regelgeving.

Deze norm is tevens een bijkomende norm bij ISA 580 en maakt het mogelijk rekening te houden met de Belgische bijzonderheden met betrekking tot de schriftelijke bevestigingen van het management van de entiteit.

Deze norm moet bijgevolg samen gelezen worden met de relevante wet- en regelgeving en met de ISA's.

Definities (Par. 9)

A6. Voor de niet in deze norm omschreven termen wordt verwezen naar de in de ISA's en het Wetboek van vennootschappen opgenomen definities.

Toepassingsgerichte teksten met betrekking tot de voorstelling van het verslag

Structuur van het commissarisverslag (Par. 10-18)

A7. De commissaris vermeldt in de inleidende paragraaf dat de uitgevoerde controle op de (geconsolideerde) jaarrekening enkel de balans, de resultatenrekening en de toelichting van het afgesloten boekjaar omvat, onverminderd ISA 710⁶.

A8. De datum van het commissarisverslag verwijst naar het feit dat de commissaris rekening heeft gehouden met het effect van gebeurtenissen en transacties waarvan hij kennis heeft verkregen en die tot deze datum hebben plaatsgevonden. De verantwoordelijkheid van de commissaris voor gebeurtenissen en transacties die na deze datum hebben plaatsgevonden, wordt behandeld in de paragrafen 6 tot en met 9 van ISA 560 betreffende gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode, alsook in paragraaf 68 van deze norm.

Verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening – Eerste deel (Par. 19-22)

A9. Indien de commissaris van mening is dat hij in zijn verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening een aangepast oordeel tot uitdrukking dient te brengen⁷, gaat hij na of dit oordeel het gevolg is van het niet-verkrijgen van de door artikel 144, eerste lid, 2° of 148, eerste lid,

⁶ De gebruikte terminologie dient aangepast te worden aan het gehanteerde boekhoudkundig referentiekader. Indien dit boekhoudkundig referentiekader bestaat uit de *International Financial Reporting Standards*, zal de commissaris, in voorkomend geval, vermelden dat de uitgevoerde controle op de geconsolideerde jaarrekening enkel de geconsolideerde balans, het geconsolideerd overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het geconsolideerd mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het geconsolideerd kasstroomoverzicht, alsook de toelichting van het afgesloten boekjaar omvat.

⁷ Overeenkomstig paragraaf 16 van ISA 705, dient de commissaris bijgevolg in zijn verslag een paragraaf op te nemen onmiddellijk voorafgaand aan de paragraaf met het aangepast oordeel en onder de titel "Onderbouwing van het aangepast oordeel", met name een verklaring met voorbehoud, een afkeurende verklaring of een onthoudende verklaring.

2° van het Wetboek van vennootschappen vermelde toelichtingen en informatie. Indien dit het geval is, waakt hij erover dat hij de betrokken paragraaf in het eerste deel van zijn verslag aanpast door te vermelden dat hij van de verantwoordelijken (en van de aangestelden) van het bestuursorgaan van de vennootschap niet alle voor de audit vereiste ophelderingen en inlichtingen heeft verkregen. De commissaris ziet er ook op toe dat hij zijn “Verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen” aanpast.

A10. Indien de commissaris van oordeel is dat hij, overeenkomstig de bepalingen van artikel 144, eerste lid, 5° en artikel 148, eerste lid, 4° van het Wetboek van vennootschappen, een verwijzing dient op te nemen naar bepaalde aangelegenheden waarop hij in het bijzonder de aandacht vestigt, dan neemt hij, overeenkomstig ISA 706, een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden in zijn verslag op.

A11. Indien het voor de commissaris, voor wat het aanduiden betreft van het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, onmogelijk is te verwijzen naar “het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel”, dan vermeldt hij het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel op specifieke wijze (in voorkomend geval, door te verwijzen naar de “*International Financial Reporting Standards*”).

A12. Wanneer de entiteit de toestemming heeft verkregen om af te wijken van het van toepassing zijnde referentiestelsel, zal de commissaris dit vermelden in het eerste deel van zijn verslag.

Verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen – Tweede deel (Par. 23-29)

A13. De aangelegenheden die geen betrekking hebben op de (geconsolideerde) jaarrekening kunnen opgenomen worden in het tweede van het verslag.

A14. Overeenkomstig de artikelen 144, eerste lid, 3°, 5°, 6°, 7° en 8° en 148, eerste lid, 4° en 5° van het Wetboek van vennootschappen, dient het commissarisverslag verschillende bijkomende verklaringen te bevatten. Deze verklaringen worden opgenomen in het tweede deel van het commissarisverslag, getiteld “Verslag betreffende overige door wet- en

regelgeving gestelde eisen”, omdat het hier specifiek Belgische wettelijke verklaringen betreft die geen afbreuk doen aan het oordeel over de (geconsolideerde) jaarrekening opgenomen in het eerste deel van het verslag getiteld “Verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening”.

A15. Het tweede deel van het commissarisverslag wordt aangepast in functie van de elementen waarover de commissaris verslag uitbrengt krachtens andere van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen dan deze waarnaar onderhavige norm uitdrukkelijk verwijst.

A16. In de inleidende paragraaf houdt de commissaris rekening met de verantwoordelijkheden voorzien door de andere van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen dan deze waarnaar deze norm uitdrukkelijk verwijst.

Toepassingsgerichte teksten met betrekking tot het jaarverslag (Par. 30-40)

A17. Indien een entiteit voldoet aan de wettelijke voorwaarden om geen jaarverslag te moeten opstellen en het bestuursorgaan formeel beslist om toch een jaarverslag op te stellen overeenkomstig de bepalingen van artikel 96 of 119 van het Wetboek van vennootschappen, spreekt de commissaris zich uit overeenkomstig de bepalingen van deze norm. De commissaris heeft in het bijzonder aandacht voor de specifieke wetgevingen op grond waarvan een jaarverslag dient te worden opgesteld bij verwijzing naar artikel 95 en/of 96 van het Wetboek van vennootschappen. Deze toepassingsgerichte tekst doet geen afbreuk aan de toepassing van ISA 720.

A18. Indien de entiteit niet verplicht is om een jaarverslag op te stellen en er geen jaarverslag werd opgesteld, kan de commissaris het, in de gegeven omstandigheden, nuttig oordelen om in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen te vermelden dat de entiteit van deze verplichting is vrijgesteld.

Nazicht van de volledigheid van het jaarverslag (Par. 32-34)

A19. Indien de commissaris, van oordeel is dat het jaarverslag niet volledig is ten aanzien van de informatie waarvan hij kennis heeft verkregen tijdens zijn opdracht, mag hij zich niet

in de plaats van het bestuursorgaan stellen en dus niet zelf de ontbrekende inlichtingen in zijn verslag vermelden.

A20. De commissaris vergewist zich ervan dat de verschillende door de wet vereiste vermeldingen door het bestuursorgaan werden behandeld. Indien één van deze vermeldingen niet van toepassing is, zal hij er zich van vergewissen dat dit feit behoorlijk in het jaarverslag is vermeld. De volgende paragrafen specificeren een aantal van de door artikel 96 (artikel 119) van het Wetboek van vennootschappen vereiste vermeldingen waarmee de commissaris rekening houdt bij het opstellen van zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen.

Getrouw overzicht van de ontwikkeling van het bedrijf en beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden (art. 96, §1, 1° en 119, 1° W. Venn.)

A21. De commissaris wint inlichtingen in bij de vennootschap met betrekking tot de wijze waarop deze laatste haar voornaamste risico's en onzekerheden identificeert. Indien de commissaris van oordeel is dat de vennootschap de voornaamste risico's en onzekerheden niet op passende wijze heeft geïdentificeerd, vermeldt hij dit in zijn verslag.

Belangrijke gebeurtenissen die na het einde van het boekjaar hebben plaatsgevonden (art. 96, §1, 2° en art. 119, 2° W. Venn.)

A22. Belangrijke gebeurtenissen die na het einde van het boekjaar hebben plaatsgevonden en die hun oorsprong niet vinden in het voorbije boekjaar, dienen in het jaarverslag te worden opgenomen ongeacht de gebeurlijke verwerking ervan in de (geconsolideerde) jaarrekening. Het betreft gebeurtenissen die op grond van het oordeel van het bestuursorgaan nodig zijn voor de goede voorlichting van de gebruikers.

Continuïteitsveronderstelling (art. 96, §1, 6° W. Venn.)

A23. Wanneer uit de balans een overgedragen verlies blijkt, of wanneer uit de resultatenrekening gedurende twee opeenvolgende boekjaren een verlies van het boekjaar blijkt, gaat de commissaris na of het jaarverslag voldoende onderbouwing geeft voor de toepassing van de waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit.

A24. Indien de gecontroleerde entiteit dermate in financiële moeilijkheden verkeert dat deze toestand het in het eerste deel van het verslag vermelde oordeel van de commissaris beïnvloedt, vergewist de commissaris zich ervan dat de in het jaarverslag opgenomen informatie consistent is met het oordeel uitgedrukt in het eerste deel van zijn verslag, zonder afbreuk te doen aan de naleving van de procedure voorzien in het artikel 138 van het Wetboek van vennootschappen. Zo onderzoekt de commissaris ook zorgvuldig de inhoud van de in het jaarverslag verstrekte informatie teneinde na te gaan of het gebruikmaken van het continuïteitsprincipe bij de opstelling van de jaarrekening gerechtvaardigd is.

A25. Bij de beoordeling van de continuïteitsveronderstelling van financiële instellingen neemt de commissaris de specifieke regelgeving voor liquiditeit en solvabiliteit in acht.

Verklaring inzake deugdelijk bestuur (art 96, § 2, W. Venn.)

A26. De vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereglementeerde markt (Euronext of een andere gereglementeerde markt van een Lidstaat van de Europese Economische Ruimte) dienen in hun jaarverslag een verklaring inzake deugdelijk bestuur openbaar te maken. De inhoud van de verklaring inzake deugdelijk bestuur verschilt naarmate aandelen dan wel andere effecten worden verhandeld op de gereglementeerde markt.

Aanduiding van de Belgische corporate governance code (hierna: Code 2009), alsook aanduiding van de delen waarvan de vennootschap afwijkt en de onderbouwde redenen daarvoor (art. 96, § 2, eerste lid, 1° en 2° W. Venn.)

A27. De commissaris zal bijzondere aandacht besteden aan het feit dat de verklaring inzake deugdelijk bestuur tegelijkertijd de vereiste vermeldingen bevat (namelijk degene bedoeld in het Wetboek van vennootschappen, waarop het “pas toe of leg uit”- beginsel niet van toepassing is, en die niet kunnen worden verantwoord middels een adequate toelichting), en bovendien de door de Code 2009 vereiste vermeldingen waarop het “pas toe of leg uit”- beginsel wel van toepassing is (en waarvan kan worden afgeweken mits een adequate toelichting in voormelde verklaring).

A28. De commissaris verricht geen kwalitatieve analyse van de eventuele afwijkingen, noch van de verklaring van de vennootschap voor deze afwijkingen. Voor zover echter geen enkele verklaring werd gegeven terwijl de vennootschap heeft afgeweken van de bepalingen van de Code 2009 of ingeval de verstrekte toelichting kennelijk inconsistent is met de informatie waarvan de commissaris kennis heeft gekregen in het kader van zijn opdracht, dient de commissaris dit te vermelden in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen.

Beschrijving van de belangrijkste kenmerken van de interne controle- en risicobeheersystemen in verband met het proces van financiële verslaggeving (art. 96, § 2, eerste lid. 3° W. Venn. en art. 119, 7° W. Venn.)

A29. Aangezien de wet geen omschrijving bevat van de karakteristieken van een intern controle- en risicobeheerssysteem, dient het bestuursorgaan deze karakteristieken vast te leggen. De Code 2009 bepaalt dat het bestuursorgaan dient te zorgen voor een kader voor de interne controles (dit zijn systemen voor het identificeren, evalueren, beheren en opvolgen van financiële en andere risico's) (bepaling 1.3 Code 2009).⁸

A30. De commissaris neemt kennis van de procedures van interne controle en risicobeheer in verband met het financiële verslaggevingsproces en raadpleegt de documentatie die aan de basis ligt van de beschrijving door de vennootschap. De commissaris kan verwijzen naar ISA 315.

A31. De commissaris spreekt zich niet uit over het feit of de ingevoerde procedures al dan niet geschikt zijn, maar ziet er in het bijzonder op toe dat de beschrijving overeenstemt met de werkelijkheid en geen van materieel belang zijnde inconsistenties bevat ten aanzien van de informatie waarvan hij kennis heeft gekregen in het kader van zijn opdracht. Indien er sprake is van dergelijke van materieel belang zijnde inconsistenties, bespreekt de commissaris dit met het bestuursorgaan dat alle passende maatregelen treft. Indien het bestuursorgaan in gebreke blijft hieraan het passend gevolg te geven zodat niet is voldaan aan de wettelijke voorschriften, vermeldt de commissaris de van materieel belang zijnde inconsistenties in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen.

⁸ www.corporategovernancecommittee.be/nl/instrumenten/richtlijnen_interne_controle/

A32. De commissaris spreekt zich hier niet uit over de effectiviteit van de interne controle- en risicobeheerssystemen. Indien de vennootschap een dergelijke vermelding opneemt, vermeldt de commissaris in de paragraaf over het jaarverslag dat zijn verslag geen betrekking heeft op de vermelding met betrekking tot de effectiviteit van de interne controle- en risicobeheerssystemen.

A33. Het Wetboek van vennootschappen legt enkel de beschrijving op van de belangrijkste kenmerken van de interne controle- en risicobeheerssystemen in het kader van financiële verslaggeving. Gelet op het feit dat de Code 2009 echter voorziet in een ruimere beschrijving, ziet de commissaris erop toe dat de beschrijving zich niet beperkt tot het kader van de financiële verslaggeving tenzij de vennootschap toelicht waarom zij bepaling 1.3 van de Code 2009 niet toepast.

Informatie met betrekking tot de bestuursorganen en hun comités (art. 96, § 2, eerste lid, 5° W. Venn.)

A34. De commissaris heeft bijzondere aandacht voor de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen met betrekking tot de samenstelling en de bevoegdheden van de raad van bestuur en voor de bepalingen met betrekking tot het directiecomité, het auditcomité en het remuneratiecomité (art. 517-524, 524bis-524ter, 526bis en 526quater W. Venn.), alsook voor de bepalingen van de Code 2009 met betrekking tot de openbaarmaking van informatie betreffende de samenstelling en de werking van de raad van bestuur en zijn comités. Bepaling 9.3./1 van deze Code bepaalt welke andere informatie in de corporate governance-verklaring dient te worden opgenomen. Indien deze informatie niet is opgenomen, dient de vennootschap uit te leggen waarom zij besloten heeft hiervan af te wijken.

Remuneratieverslag (art. 96, §3, W.Venn.)

A35. Enkel de vennootschappen, waarvan de *aandelen* zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereguleerde markt, dienen in hun jaarverslag een remuneratieverslag openbaar te maken. Het remuneratieverslag bevat ten minste de informatie opgesomd in artikel 96, § 3 van het Wetboek van vennootschappen.

Financiële (art. 96, §3, eerste lid, 3°, 4°, 6°, 7°, 8°, 9°, W.Venn.) en niet-financiële informatie (art. 96, §3, eerste lid, 1°, 2°, 5°, 10°, 11°, W.Venn.)

A36. De commissaris gaat na of de financiële en de niet-financiële informatie, die door de genoteerde vennootschappen moet worden openbaar gemaakt, opgenomen is in hun remuneratieverslag.

A37. De commissaris spreekt zich niet uit over de gepastheid van het door het bestuursorgaan ingevoerde remuneratiebeleid, maar ziet er in het bijzonder op toe dat de beschrijving overeenstemt met de werkelijkheid en geen van materieel belang zijnde inconsistenties bevat ten aanzien van de informatie die hij tijdens zijn opdracht heeft verkregen. Indien dit toch het geval is, bespreekt de commissaris dit met het bestuursorgaan en verzoekt hij het bestuursorgaan alle passende maatregelen te treffen. Indien het bestuursorgaan in gebreke blijft hieraan het passend gevolg te geven zodat niet is voldaan aan de wettelijke voorschriften, vermeldt de commissaris de van materieel belang zijnde inconsistenties in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen, zonder zich evenwel in de plaats te stellen van het bestuursorgaan door deze te verbeteren.

Nazicht van de overeenstemming van het jaarverslag met de (geconsolideerde) jaarrekening
(Par. 35-37)

A38. Overeenkomstig ISA 720 houdt de commissaris bij zijn onderzoek naar de overeenstemming van het jaarverslag enkel rekening met de van materieel belang zijnde niet-overeenstemmende elementen. De vraag omtrent het materieel belang wordt telkens geïnterpreteerd in functie van het specifiek onderdeel van het jaarverslag. Zo zal bijvoorbeeld het materieel belang in het kader van het remuneratieverslag, waarover de algemene vergadering bij afzonderlijk stemming beslist, niet gelijkwaardig zijn aan het materieel belang van de beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden.

Nazicht van de consistentie van het jaarverslag als geheel (kennis van de van materieel belang zijnde inconsistenties) (Par. 38-40)

A39. Overeenkomstig ISA 720 houdt de commissaris bij zijn onderzoek naar de consistentie van het jaarverslag enkel rekening met de van materieel belang zijnde inconsistenties.

Toepassingsgerichte teksten met betrekking tot het nazicht of de boekhouding werd gevoerd in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn (Par. 41-43)

A40. Over het algemeen zal het uitvoeren van de in de ISA's voorziene vereiste werkzaamheden het mogelijk maken om de gevallen op te sporen van niet-naleving van de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die van toepassing zijn op het voeren van de boekhouding.

A41. Rekening houdend met het feit dat vaststellingen van ondergeschikt belang het meest voorkomen op het vlak van de formele aspecten van het boekhoudsysteem, is het aangewezen dat de commissaris enkel rekening houdt met vaststellingen die niet van ondergeschikt belang zijn en die geen betrekking hebben op de formele aspecten van het boekhoudsysteem. De draagwijdte van de vermelding wordt derhalve afgezwakt door de volgende bewoording: *“onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.”*

Toepassingsgerichte teksten met betrekking tot strijdige belangen van vermogensrechtelijke aard indien de wet de tussenkomst van de commissaris voorziet (Par. 52-55)

A42. Indien het bestuursorgaan of het directiecomité een beslissing neemt waarbij een lid, rechtstreeks of onrechtstreeks, een strijdig belang van vermogensrechtelijke aard heeft, vereist het Wetboek van vennootschappen, naargelang van de vennootschapsvorm, dat deze beslissing het voorwerp uitmaakt van een omschrijving in de notulen van de aard van de beslissing of verrichting en van een verantwoording van het genomen besluit, alsook van een omschrijving van de vermogensrechtelijke gevolgen voor de vennootschap. Deze notulen worden in hun geheel opgenomen in het jaarverslag of bij gebreke daarvan in een stuk dat samen met de jaarrekening wordt neergelegd.

A43. De commissaris neemt in zijn verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen een afzonderlijke omschrijving op van de vermogensrechtelijke gevolgen voor

de vennootschap van de beslissingen ten aanzien waarvan een strijdig belang bestaat. Teneinde deze vermogensrechtelijke gevolgen te beschrijven, gaat de commissaris als volgt te werk:

- verzamelen van de noodzakelijke informatie over de voorgestelde verrichting, de betrokken personen, de uitvoeringsvoorwaarden van de verrichting, de contractuele voorwaarden, enz.;
- nagaan in welke mate de verrichting verenigbaar is met het maatschappelijk doel.

A44. De commissaris maakt een afzonderlijke omschrijving van de vermogensrechtelijke gevolgen en kan zich dus niet tevredenstellen met een loutere verwijzing naar de wijze waarop deze gevolgen werden omschreven in het jaarverslag of bij gebreke daarvan in het stuk dat samen met de jaarrekening wordt neergelegd.

Toepassingsgerichte teksten met betrekking tot het verslag van niet-bevinding (Par. 62)

A45. Wanneer de commissaris een verslag van niet-bevinding uitbrengt, zet hij, met verwijzing naar de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen, uiteen dat hij de (geconsolideerde) jaarrekening en/of het jaarverslag niet heeft ontvangen binnen een termijn die hem in staat stelt de wettelijke bepalingen na te leven met betrekking tot de terbeschikkingstelling van zijn verslag aan de aandeelhouders en vennoten (en aan de obligatiehouders) en dat hij de aandacht van het bestuursorgaan op zijn wettelijke verplichtingen heeft gevestigd.

In voorkomend geval, wordt dit verslag krachtens het Wetboek van vennootschappen aan de ondernemingsraad van de entiteit meegedeeld.

Het verslag van niet-bevinding dient niet te worden neergelegd, omdat het niet kan worden beschouwd als gelijkwaardig aan het verslag bedoeld in artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen. Artikel 100, 4° van het Wetboek van vennootschappen voorziet enkel in de neerlegging van het verslag van de commissaris opgesteld overeenkomstig artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen.

Toepassingsgerichte teksten met betrekking tot het nazicht van de neerlegging van de (geconsolideerde) jaarrekening en van het commissarisverslag (Par. 65-68)

A46. Enkel het bestuursorgaan van de entiteit en de leden daarvan zijn wettelijk verantwoordelijk voor de neerlegging en voor de andere openbaarmakingen betreffende de jaarrekening en het jaarverslag. Derhalve mag de commissaris zich niet in de plaats stellen van het bestuursorgaan, noch mag hij door deze laatste gemandateerd worden met het oog op deze neerlegging.

A47. Wanneer de neerlegging van deze documenten plaatsvindt met vertraging of wanneer de commissaris niet van materieel belang zijnde verschillen vaststelt, kan de commissaris, overeenkomstig artikel 144, eerste lid, 8° van het Wetboek van vennootschappen, oordelen dat het niet nodig is om deze niet-naleving in het tweede deel van het commissarisverslag openbaar te maken.

A48. De wettelijke en bestuursrechtelijke teksten schrijven in bepaalde gevallen voor dat andere documenten dienen te worden neergelegd, meer bepaald in de volgende gevallen:

- wanneer de entiteit een vennootschap is die in de loop van het boekjaar een interimdividend heeft uitgekeerd, dient het verificatieverslag te worden gevoegd bij het commissarisverslag gericht aan de algemene vergadering en openbaar te worden gemaakt overeenkomstig de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen (art. 618, vierde lid W. Venn.);
- wanneer de entiteit een dochtervennootschap is die geniet van de vrijstelling van sub-consolidatie bedoeld in artikel 113 van het Wetboek van vennootschappen betreffende de geconsolideerde jaarrekening, dient zij de geconsolideerde jaarrekening van de moedervernootschap neer te leggen ten laatste zeven maanden na de afsluitingsdatum van het boekjaar waarop deze documenten betrekking hebben;
- wanneer, overeenkomstig artikel 91 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, de entiteit een vennootschap is waarvoor een specifieke vennootschap onbeperkt aansprakelijk is, dient de jaarrekening van deze eerste deze bij de jaarrekening van deze specifieke vennootschap te worden gevoegd (en samen hiermee openbaar te worden gemaakt), behoudens in de twee gevallen die door voormeld artikel worden

vrijgesteld.

A49. Indien de entiteit gehouden is tot het verbeteren van de (geconsolideerde) jaarrekening en tot het neerleggen van een gewijzigde (geconsolideerde) jaarrekening, maar hiertoe niet overgaat, neemt de commissaris alle gepaste maatregelen en stelt zo nodig een vordering in kort geding in opdat hiertoe wordt overgegaan.

BIJLAGE 1: COMMISSARISVERSLAG VAN EEN VENNOOTSCHAP
(JAARREKENING EN OVERIGE DOOR WET- EN REGELGEVING GESTELDE EISEN)

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN
DE VENNOOTSCHAP _____ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP
_____ 20__**

Overeenkomstig de wettelijke en statutaire bepalingen, brengen wij u verslag uit in het kader van ons mandaat van commissaris. Dit verslag omvat ons oordeel over de balans op _- _____ 20__, over de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op ____ 20__ en over de toelichting, en omvat tevens de vereiste bijkomende verklaringen.

Verslag over de jaarrekening – oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben de controle uitgevoerd van de jaarrekening van de vennootschap _____ over het boekjaar [in voorkomend geval: van ____ maanden] afgesloten op ____ 20__, opgesteld op grond van het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, met een balanstotaal van € _____ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € _____.

Verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, alsook voor het implementeren van de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of van fouten.

Verantwoordelijkheid van de commissaris

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over deze jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. Wij hebben onze controle volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) uitgevoerd. Die standaarden vereisen dat wij aan de deontologische vereisten voldoen alsook de controle plannen en uitvoeren teneinde een



redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat.

Een controle omvat werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de in de jaarrekening opgenomen bedragen en toelichtingen. De geselecteerde werkzaamheden zijn afhankelijk van de beoordeling door de commissaris, met inbegrip van diens inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang in de jaarrekening als gevolg van fraude of van fouten. Bij het maken van die risico-inschatting neemt de commissaris de interne beheersing van de entiteit in aanmerking die relevant is voor het opstellen door de entiteit van de jaarrekening die een getrouw beeld geeft, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn, maar die niet gericht zijn op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit. Een controle omvat tevens een evaluatie van de geschiktheid van de gehanteerde waarderingsregels en van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen, alsmede een evaluatie van de presentatie van de jaarrekening als geheel.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de entiteit de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is om daarop ons oordeel te baseren.

Oordeel zonder voorbehoud

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap _____ per ____ 20__, alsook van diens resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

Verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag, het naleven van de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die van toepassing zijn op het voeren van de boekhouding, alsook voor het naleven van het Wetboek van vennootschappen en van de statuten van de vennootschap.

In het kader van ons mandaat en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, de naleving van bepaalde wettelijke en reglementaire verplichtingen na te gaan. Op grond hiervan doen wij de volgende bijkomende verklaringen die niet van aard zijn om de draagwijdte van ons oordeel over de jaarrekening te wijzigen:

- Het jaarverslag behandelt de door de wet vereiste inlichtingen, stemt overeen met de jaarrekening en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze opdracht.
- Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- De resultaatverwerking, die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.
- Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zijn gedaan of genomen.
- *[In voorkomend geval: De beslissing van het bestuursorgaan van [datum invoegen] met betrekking tot [verwijzing naar de genomen beslissing betreffende het belangenconflict of naar de hierop betrekking hebbende inlichtingen opgenomen in het jaarverslag], heeft de volgende vermogensrechtelijke gevolgen: [...]].*
- *[In voorkomend geval: Tijdens het boekjaar werd een interimdividend uitgekeerd waarover wij het hierbij gevoegd verslag hebben opgesteld, overeenkomstig de wettelijke vereisten.]*

Plaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor



BIJLAGE 2: COMMISSARISVERSLAG VAN EEN GROEP (GECONSOLIDEERDE
JAARREKENING EN OVERIGE DOOR WET- EN REGELGEVING GESTELDE EISEN)

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN
DE VENNOOTSCHAP _____ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP
_____ 20__**

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen, brengen wij u verslag uit in het kader van ons mandaat van commissaris. Dit verslag omvat ons oordeel over de geconsolideerde balans (de financiële toestand van het geconsolideerd geheel) op _____ 20__, over de geconsolideerde resultatenrekening (het geconsolideerd overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het geconsolideerd mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het geconsolideerd kasstroomoverzicht) van het boekjaar afgesloten op _____ 20__ en over de toelichting, en omvat tevens de vereiste bijkomende verklaring[en].

Verslag over de geconsolideerde jaarrekening – oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben de controle uitgevoerd van de geconsolideerde jaarrekening over het boekjaar [*in voorkomend geval*: van ____ maanden] afgesloten op _____ 20__, opgesteld op basis van het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel [op basis van de *International Financial Reporting Standards* zoals goedgekeurd door de Europese Unie], met een balanstotaal van € _____ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € _____.

Verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel [met de *International Financial Reporting Standards*], alsook voor het implementeren van de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat, die gevolg is van fraude of van fouten.

Verantwoordelijkheid van de commissaris

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over deze geconsolideerde jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. Wij hebben onze controle volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) uitgevoerd. Die standaarden vereisen dat wij aan de deontologische vereisten voldoen alsook de controle plannen en uitvoeren teneinde een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de geconsolideerde jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat.

Een controle omvat werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de in de geconsolideerde jaarrekening opgenomen bedragen en toelichtingen. De geselecteerde werkzaamheden zijn afhankelijk van de beoordeling door de commissaris, met inbegrip van diens inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde jaarrekening als gevolg van fraude of van fouten. Bij het maken van die risico-inschatting neemt de commissaris de interne beheersing van de entiteit in aanmerking die relevant is voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening, die een getrouw beeld geeft, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet gericht zijn op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit. Een controle omvat tevens een evaluatie van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving, de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen, alsmede de presentatie van de geconsolideerde jaarrekening als geheel.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de entiteit de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is om daarop ons oordeel te baseren.

Oordeel zonder voorbehoud

Naar ons oordeel geeft de geconsolideerde jaarrekening van de vennootschap _____ per ____ 20__ een getrouw beeld van het vermogen en van de financiële toestand van het



geconsolideerd geheel alsook van diens resultaten [en van diens kasstroom] over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel [met de *International Financial Reporting Standards* zoals goedgekeurd door de Europese Unie].

Verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening.

In het kader van ons mandaat en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten de naleving van bepaalde wettelijke en reglementaire verplichtingen na te gaan. Op grond hiervan doen wij de volgende bijkomende verklaring[en] die niet van aard is [zijn] om de draagwijdte van ons oordeel over de geconsolideerde jaarrekening te wijzigen:

Het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening behandelt de door de wet vereiste inlichtingen, stemt overeen met de geconsolideerde jaarrekening en bevat geen van materieel belang zijnde inconsistenties ten aanzien van de informatie waarover wij beschikken in het kader van ons mandaat.

Plaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door

Naam

Bedrijfsrevisor



BIJLAGE 3: COMMISSARISVERSLAG VAN EEN VZW (JAARREKENING EN OVERIGE DOOR WET- EN REGELGEVING GESTELDE EISEN)

VERSLAG VAN DE COMMISSARIS AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN DE VERENIGING _____ OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP _____ 20__

Overeenkomstig de wettelijke en statutaire bepalingen, brengen wij u verslag uit in het kader van ons mandaat van commissaris. Dit verslag omvat ons oordeel over de balans op _____ 20__, over de resultatenrekening van het boekjaar afgesloten op _____ 20__ en over de toelichting, en omvat tevens de vereiste bijkomende verklaringen.

Verslag over de jaarrekening – oordeel zonder voorbehoud

Wij hebben de controle uitgevoerd van de jaarrekening van de vereniging _____ over het boekjaar [in voorkomend geval: van ____ maanden] afgesloten op _____ 20__, met een balanstotaal van € _____ en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst [verlies] van het boekjaar van € _____.

Verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan voor het opstellen van de jaarrekening

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het opstellen van de jaarrekening die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, alsook voor het implementeren van de interne beheersing die het bestuursorgaan noodzakelijk acht voor het opstellen van de jaarrekening die geen afwijking van materieel belang bevat, die het gevolg is van fraude of van fouten.

Verantwoordelijkheid van de commissaris

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over deze jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. Wij hebben onze controle volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) uitgevoerd. Die standaarden vereisen dat wij aan deontologische vereisten voldoen, alsook de controle plannen en uitvoeren teneinde een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat.

Een controle omvat werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de in de jaarrekening opgenomen bedragen en toelichtingen. De geselecteerde werkzaamheden zijn afhankelijk van de beoordeling door de commissaris, met inbegrip van diens inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang in de jaarrekening als gevolg van fraude of van fouten. Bij het maken van die risico-inschatting neemt de commissaris de interne beheersing van de entiteit in aanmerking die relevant is voor het opstellen door de entiteit van de jaarrekening, die een getrouw beeld geeft, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn, maar die niet gericht zijn op het geven van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit. Een controle omvat tevens een evaluatie van de geschiktheid van de gehanteerde waarderingsregels en van de redelijkheid van de door het bestuursorgaan gemaakte schattingen, alsmede een evaluatie van de presentatie van de jaarrekening als geheel.

Wij hebben van het bestuursorgaan en van de aangestelden van de entiteit de voor onze controle vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is om daarop ons oordeel te baseren.

Oordeel zonder voorbehoud

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vereniging _____ per ____ 20__, alsook van diens resultaten over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

Verslag betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen

Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor het naleven door de vereniging van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, alsmede van de statuten en de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die van toepassing zijn op het voeren van de boekhouding.

In het kader van ons mandaat en overeenkomstig de Belgische bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's), is het onze verantwoordelijkheid om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, de naleving van bepaalde wettelijke en reglementaire verplichtingen na te gaan. Op grond hiervan doen wij de volgende bijkomende verklaringen die niet van aard zijn om de draagwijdte van ons oordeel over de jaarrekening te wijzigen:

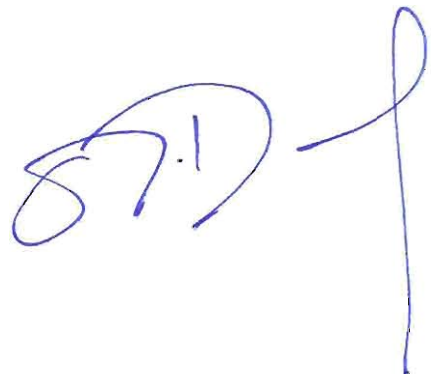
- Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, werd de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- Wij dienen u geen verrichtingen of beslissingen mede te delen die in overtreding met de statuten of de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen zijn gedaan of genomen.

Plaats, datum en handtekening

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Commissaris

Vertegenwoordigd door



Naam

Bedrijfsrevisor

