

MINISTERIE VAN ECONOMISCHE ZAKEN

**HOGE RAAD
VOOR HET
BEDRIJFSREVISORAAT**

Jaarverslag 1992-1993

Handelsstraat, 44 - 1040 Brussel
Tel.: 02/511.18.30 Fax: 02/512.44.31

INHOUDSTAFEL

SAMENSTELLING	1
VOORWOORD	2
AANTAL VERGADERINGEN	4
WERKZAAMHEDEN VAN DE HOGE RAAD	4
<i>1. Aanvragen om advies</i>	4
a) Amendement van Volksvertegenwoordiger De Clerck houdende toekenning van de bijzondere controle-opdrachten inzake fusies en splitsingen aan de accountant (92/01.03D)	4
b) Ontwerp van aanbeveling van controle: Uitvoeren van een beperkt nazicht (92/04.02D)	5
c) Aanbeveling i.v.m. het certificeren van geconsolideerde jaarrekeningen (92/03.03D)	6
d) Ontwerp van aanbeveling met betrekking tot de weerslag van interne controle op de revisorale werkzaamheden. (92/05.03D)	8
e) Ontwerp van aanbeveling over de controle op ziekenhuizen	8
f) Ontwerp van aanbeveling over controle op kredietinstellingen. (93/08.02D)	9
g) Voorstel tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen met betrekking tot de tussenkomst van een externe accountant bij inbreng in natura of bij quasi-inbreng. (93/09.02D)	9
h) Rol van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren in de tuchtprocedure	10
i) Ontwerp van Koninklijk Besluit tot wijziging van het Koninklijk Besluit van 13 oktober 1987 met betrekking tot de stage van kandidaat-bedrijfsrevisoren	10
j) Voorontwerp van controle-aanbeveling m.b.t. het controlerisico	11
<i>2) Ontwerp van koninklijk besluit houdende het deontologisch reglement van de bedrijfsrevisoren (93/06.03D)</i>	11
<i>3) Normen met betrekking tot de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad (92/02.01D)</i>	13
<i>4) Benoeming van de bedrijfsrevisor</i>	14
<i>5) Varia</i>	15

BIJLAGEN	17
Advies over de splitsing en fusies van ondernemingen	18
Nota inzake de norm betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad	32
Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat i.v.m. de aanbeveling van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren met betrekking tot de certificering van de geconsolideerde jaarrekening	34
Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat met betrekking tot ontwerp-controle aanbeveling van de Raad van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren inzake uitvoering van beperkt nazicht	47
Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat over het ontwerp van controle-aanbeveling i.v.m. het impact van interne controle op de controlewerkzaamheden	55
Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat over onverenigbaarheden in deontologisch reglement IBR	60
Advies met betrekking tot het ontwerp van controlenormen kredietinstellingen	66
Voorstel tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen met betrekking tot de tussenkomst van een externe accountant bij inbreng in natura of bij quasi-inbreng	68

SAMENSTELLING VAN DE HOGE RAAD VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT (*) ()**

Koen GEENS (Voorzitter)

Gérard DE LAMINNE

Rudy DE LEEUW

Martine DUREZ

Guy KEUTGEN

Victor MEEUWS

Yvette MERCHIERS

(*) Koninklijk Besluit van 6 mei 1992 houdende hernieuwing van de samenstelling van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat
(B.S. van 13 mei 1992, p. 10.921)

(**) Toestand op 30 september 1993

JAARVERSLAG VAN DE HOGE RAAD VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT 1992-1993

VOORWOORD

De tweede ambtstermijn van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat ving aan op 6 mei 1992 en nam een einde op 30 september 1993.

Ingevolge de regeringscrisis in 1991 werd de herbenoeming van de Hoge Raad, die in april 1991 had moeten gebeuren, uitgesteld tot mei 1992. Zo ontstond er een vacuüm waardoor de ontwerp-normen inzake de ondernemingsraad en de ontwerp-aanbeveling inzake het nazicht van de geconsolideerde jaarrekening niet tijdig aan het advies van de Hoge Raad konden onderworpen worden. Ook het ontwerp van deontologisch reglement liep aanzienlijke vertraging op.

De nieuwe Hoge Raad heeft de opgelopen achterstand in de verslagperiode ingehaald.

Hoewel de tweede ambtstermijn van de Hoge Raad normalerwijze zou geduurd hebben tot april 1997, werd deze einddatum vervroegd tot 30 september 1993, ingevolge art. 18 van de Wet van 29 juni 1993 inzake fusies en splitsingen van vennootschappen. Door deze wetsbepaling wordt de bevoegdheid van de Hoge Raad uitgebreid tot het beroep van accountant. De nieuwe wet treedt in werking op 1 oktober 1993. Van dan af zal de Hoge Raad bevoegd zijn voor het Bedrijfsrevisoraat én voor de Accountancy, zoals uit zijn nieuwe benaming zal blijken.

Dit vijfde verslag van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat bestrijkt dus zijn ganse tweede ambtstermijn.



De uitbreiding van de bevoegdheid van de Hoge Raad tot het beroep van accountant was noodzakelijk geworden. Bij de Wetten van 18 en 20 juli 1991 en van 29 juni 1993 die de vennootschapswetgeving ingrijpend hebben gewijzigd, werden een hele reeks bijzondere controle-opdrachten, die tot dan toe aan de bedrijfsrevisor waren voorbehouden, mede toegekend aan de externe accountant in de ondernemingen waar geen commissaris moet benoemd worden.

Het lijkt geen twijfel dat de toezichtsfunctie die aan de Hoge Raad in het belang van het maatschappelijk verkeer werd toegekend hem ertoe zal aanzetten in zeer nauw contact met de Instituten van beide beroepen te zoeken naar een nieuw evenwicht tussen de twee beroepen en hun respectieve taken.



In de verslagperiode kwam het beroep van bedrijfsrevisor onder maatschappelijke druk te staan, zowel op nationaal als op internationaal vlak.

Dit was het gevolg van enkele sensationele, soms frauduleuze, falingen waarbij de vraag werd gesteld naar de preventieve rol van de bedrijfsrevisor, alsook van een toenemende neiging om de auditors langs gerechtelijke weg aan te spreken voor hun deel van de verantwoordelijkheid.

De grote uitdaging voor de bedrijfsrevisoren, hun onlangs 40 jaar geworden Instituut en de Hoge Raad zal er de komende jaren in bestaan om de legitieme verwachtingen die zowel maatschappij en overheid als werknemers en aandeelhouders op preventief vlak t.a.v. de auditfunctie koesteren, verder te helpen waarmaken.

In dat perspectief mag verhoopt worden dat de nieuwe Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy snel in de mogelijkheid zal worden gesteld deze nieuwe uitdaging op te nemen.

AANTAL VERGADERINGEN:

Tijdens het dienstjaar 1992-1993 werden 21 vergaderingen gehouden. De eerste op 14 mei 1992, de laatste op 30 september 1993

WERKZAAMHEDEN VAN DE HOGE RAAD:

1. Aanvragen om advies:

Tijdens het dienstjaar 1992-1993 werd de Raad verschillende malen om advies gevraagd:

a) Amendement van Volksvertegenwoordiger De Clerck houdende toekenning van de bijzondere controle-opdrachten inzake fusies en splitsingen aan de accountant (92/01.03D)

De eerste vraag om advies waarover de Raad zich moest uitspreken tijdens de periode, door dit verslag behandeld, werd overgemaakt door Mevrouw MERCKX-VAN GOEY, Voorzitter van de Bijzondere Commissie van de Kamer, belast met problemen inzake handels- en economisch recht.

Deze vraag had betrekking op het amendement ingediend door Volksvertegenwoordiger De Clerck bij het wetsontwerp tot wijziging, voor wat betreft de fusies en splitsing van vennootschappen, van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935. Dit amendement wilde de mogelijkheid creëren om de verplichte controleopdracht bij fusies en splitsingen toe te kennen aan een externe accountant. Luidens het wetsontwerp mocht deze enkel toevertrouwd worden aan een bedrijfsrevisor.

Hoewel hij niet bevoegd is voor de accountants oordeelde de Hoge Raad zich toch gerechtigd een advies uit te brengen gelet op de aard van de opdracht die in het amendement werd beoogd. Hij hoorde delegaties van de Raden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en van het Instituut de Accountants in verband met het ingediende amendement.

De Hoge Raad onderzocht eerst het amendement vanuit een formeel standpunt met het oog op de interne cohesie van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen.

Bij dit onderzoek stelde de Raad vast dat, ingevolge een reeks amendementen, die goedgekeurd werden door de wetgever bij het uitwerken van de wetten van 18 en 20 juli 1991, de occasionele opdrachten bedoeld in de artikelen 34 bis (voorkeurrecht), 60 (belangenconflicten) en 167 (omvorming) van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, niet meer uitsluitend aan een bedrijfsrevisor maar ook aan een accountant konden worden toevertrouwd. Het amendement van Volksvertegenwoordiger DE CLERCK situeert zich dus in het verlengde van deze amendementen.

De Hoge Raad besloot daaruit dat, gelet op de aanwezigheid van een bedrijfsrevisor als commissaris bij grote ondernemingen, enke: bij kleine en middelgrote ondernemingen de keuze mogelijk was tussen een bedrijfsrevisor en een accountant voor de occasionele opdrachten, behalve bij fusie, inbreng in natura en quasi-inbreng.

Rekening houdend met de gelijkens tussen de controleopdrachten bij fusie enerzijds en bij omvorming en opheffing of beperking van het voorkeurrecht anderzijds, besloot de Hoge Raad op dit punt dat, indien aangenomen werd dat in kleine en middelgrote ondernemingen de controleopdracht bij omvorming, opheffing of beperking van het voorkeurrecht terecht aan een accountant werd toevertrouwd, de logica dan ook gebod deze interpretatie uit te breiden tot de opdracht bij fusie. Naar de mening van de Raad zou dezelfde redenering kunnen gevolgd worden voor de hypothese van inbreng in natura (cfr. punt g hieronder)

De Hoge Raad ging vervolgens na of de externe accountants over dezelfde competentie en dezelfde onafhankelijkheid beschikken als de bedrijfsrevisor, om een occasionele opdracht tot een goed einde te kunnen brengen.

Bij dit onderzoek stelde de Hoge Raad dat, nu de voorwaarden voor toegang en uitoefening van beide beroepen over het algemeen gelijkwaardig zijn, ook uniforme deontologische normen en controlenormen zouden moeten bestaan. De wetgever heeft immers voor een groot deel dezelfde opdrachten toevertrouwd aan twee beroepen en het risico bestaat derhalve dat deze beroepen, die onderworpen zijn aan verschillende Instituten, dezelfde wettelijke opdracht uitvoeren zonder beheerst te worden door dezelfde deontologische en technische normen.

Om de eenheid te verzekeren van de regels die op beide beroepen toepasselijk zijn, stelde de Hoge Raad voor dat zijn bevoegdheid uitgebreid zou worden tot het Instituut der Accountants en dat zijn statuut en werking zou aangepast worden.

Lichtjes gewijzigd werd dit voorstel opgenomen in een amendement bij het aangepaste wetsontwerp dat uiteindelijk artikel 18 is geworden van de wet van 29 juni 1993 tot wijziging, voor wat betreft de fusies en splitsing van vennootschappen, van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935.

b) Ontwerp van aanbeveling van controle: Uitvoeren van een beperkt nazicht (92/04.02D)

Het aan de Raad voor advies overgemaakt ontwerp wilde de paragrafen 1.4 en 1.4.3 verduidelijken van de algemene controlenormen met betrekking tot het uitvoeren van een beperkt onderzoek.

Naar aanleiding van het onderzoek van dit ontwerp heeft de Raad opmerkingen gemaakt die inhouden dat, volgens de mening van de Hoge Raad, het ontwerp van aanbeveling ten gronde moet worden herzien.

Vooreerst stelde de Raad vast dat het toepassingsgebied van het voorgelegde ontwerp uiterst beperkt was. Vooreerst had het enkel betrekking op de bijzondere opdrachten waarbij de revisor een verslag moet opstellen over de tussentijdse staat van actief en passief (art. 70 bis en 77 ter Venn. W., art. 3 § 7 van het K.B. van 18 september 1990 betreffende verplichtingen die voortvloeien uit het toelaten van roerende waarden tot de officiële notering op een beurs van overheidsfondsen en wisselkoersen van het Koninkrijk). Verder wekte de aanbeveling ten onrechte de indruk dat enkel een tussentijdse staat het voorwerp kan uitmaken van een beperkt onderzoek (cfr. art. 34 bis Venn. W.). Tenslotte hield de hoofding van het ontwerp in dat een beperkt onderzoek enkel mogelijk was als de boekhoudkundige staat niet moest worden gecertificeerd, d.w.z. als geen oordeel moest worden uitgebracht over het getrouwe beeld van het patrimonium, van de financiële toestand of van de resultaten van de onderneming. Dit is in tegenspraak met de tekst van artikel 167 Venn. W. en met art. 3 § 7 van het koninklijk besluit van 18 september 1990.

Zich steunend op aanbeveling 24 van de Internationale Vereniging van Accountants en op het Franse boekhoudrecht suggereerde de Raad om de draagwijdte van het ontwerp van aanbeveling uit te breiden tot alle bijzondere opdrachten met uitsluiting van inbreng in natura, en als toepassingscriterium van de aanbeveling het bijzondere karakter van de opdracht te nemen en niet het beperkte karakter van het onderzoek.

De Hoge Raad stelde zich ook de vraag of de opdrachten, bedoeld in art. 70 bis en 77 ter Venn. W. en in art. 3, § 7 K.B. 18 september 1990, door een andere revisor dan de commissaris kunnen worden uitgevoerd. Moet de revisor, die door een grote onderneming gevraagd werd één van deze opdrachten uit te voeren, na zich er van verzekerd te hebben dat er geen commissaris in functie is die van rechtswege belast is met de opdracht, zich voorafgaandelijk tot commissaris laten aanstellen?

De Hoge Raad beval daarenboven aan om de restrictieve opvatting, die de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren er op nahoudt m.b.t. het begrip "certificeren", bedoeld in art. 167 Venn. W. en in art. 3, § 7 van het K.B. van 18/9/1990, duidelijker te maken.

Hoewel de Hoge Raad betreurt dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren geen gevolg kon geven aan zijn suggestie om een grotere draagwijdte te geven aan de aanbeveling, werd zijn advies overigens in grote lijnen gevolgd.

c) Aanbeveling i.v.m. het certificeren van geconsolideerde jaarrekeningen (92/03.03D)

Deze aanbeveling vervangt de norm op de geconsolideerde jaarrekening van 30 juni 1976 die ingevolge het in werking treden van het K.B. van 6 maart 1990 met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekeningen van de

ondernemingen vervallen is. De nieuwe aanbeveling, werd door de Raad van het I.B.R. aangenomen op 7 februari 1992 zonder dat er een advies van de Hoge Raad over kon worden uitgebracht. ⁽¹⁾



De Hoge Raad situeerde eerst de reglementaire context van een aanbeveling met algemene draagwijdte die betrekking heeft op de diverse principiële problemen i.v.m. het verifiëren van geconsolideerde rekeningen. Hij wees ook op het belang van een dergelijke aanbeveling gelet op artikelen 73 tot 75 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990.

De Hoge Raad meende dat de aanbeveling coherenter gestructureerd kon worden en dat ze de verschillende aspecten van de opdracht van de revisor bij het certificeren van de geconsolideerde jaarrekeningen precieser en gedetailleerder moest benaderen.

De Raad wees er vervolgens op dat de formulering van de draagwijdte van de aanbeveling moest herzien worden. Ze gaf inderdaad meermaals de indruk in hoofdzaak een interpretatie te zijn van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 en terzelfder tijd van toepassing te zijn op het certificeren van de geconsolideerde rekeningen van portefeuillemaatschappijen en "op het nazicht van enige andere geconsolideerde jaarrekening".

Vervolgens moest, volgens de Hoge Raad, in de aanbeveling aandacht besteed worden aan de vrijstelling bij sub-consolidatie en bij groepen van beperkte omvang.

Gelet op het belang van de uitgebrachte algemene bedenkingen beperkte de Hoge Raad zich tot een eerste reeks opmerkingen over de tekst van de aanbeveling.

Deze opmerkingen hadden vooral betrekking op de structuur van de aanbeveling, op de keuze van de gebruikte termen en formuleringen en op de noodzakelijke naleving van de interpretatie van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 die blijkt uit het eraan voorafgaand verslag aan de Koning.



De Raad van het Instituut is zinnens om volgend jaar de nodige wijzigingen aan te brengen om te beantwoorden aan de belangrijkste punten die in het advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat opgeworpen worden (Instituut der Bedrijfsrevisoren, Jaarverslag p. 86: Raad de normen te formuleren als aanbevelingen die onmiddellijk in werking traden. Desnoods zouden later de nodige aanpassingen worden doorgevoerd nadat de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat zijn advies had kunnen uitbrengen).

d) Ontwerp van aanbeveling met betrekking tot de weerslag van interne controle op de revisorale werkzaamheden. (92/05.03D)

De tekst, opgesteld door het Instituut der Bedrijfsrevisoren, had tot doel toelichting te verstrekken bij paragraaf 4 van de algemene controlenormen, door meer klaarheid te brengen in de noties "onderzoek en evaluatie van het boekhoudsysteem en de interne controle".

(1) De Raad van het Instituut had immers vastgesteld dat de mandaten van de leden van de Hoge Raad niet waren verlengd en dat dringend nieuwe normen moest worden uitgevaardigd met betrekking tot het certificeren van de geconsolideerde jaarrekening. Daarom besliste de Raad de normen te formuleren als aanbevelingen die onmiddellijk in werking traden. Desnoods zouden later de nodige aanpassingen worden doorgevoerd nadat de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat zijn advies had kunnen uitbrengen (Instituut der Bedrijfsrevisoren, Jaarverslag 1992, p. 86).

Vooreerst stelde de Hoge Raad vast dat het noodzakelijk is in de tekst zelf van de aanbeveling een verwijzing op te nemen naar de aanbeveling van november 1989 i.v.m. het gebruik van het werk van een interne audit-dienst waarmee het ontwerp van aanbeveling nauw verwant is. In de aanbeveling van 1989 worden twee punten behandeld die in de ogen van de Hoge Raad belangrijk waren: het behoud van de volledige verantwoordelijkheid van de revisor bij het uitbrengen van zijn beoordeling, welke ook de kwaliteit van de interne controle moge zijn, en het noodzakelijk karakter van de evaluatie van de functie van de interne audit, indien deze bestaat.

De Hoge Raad heeft bovendien gevraagd in de nieuwe aanbeveling rekening te houden met de opmerkingen die in het jaarverslag van het Instituut der Bedrijfsrevisoren over het jaar 1987 werden gemaakt over de positie van de commissaris-revisor in het geval de interne audit tekort schiet (p. 96-97).

Naar aanleiding van het onderzoek van het ontwerp vraagt de Hoge Raad zich tenslotte af of, gelet op verschillende aanbevelingen van de Internationale Federatie van Accountants, het niet aangewezen ware meer aandacht te besteden aan de specifieke problemen van de interne audit in een geautomatiseerde context of om hieromtrent in de nabije toekomst een aanbeveling aan te kondigen.



In de definitieve tekst van de aanbeveling werd het advies van de Hoge Raad in grote lijnen gevolgd (Instituut der Bedrijfsrevisoren, Jaarverslag p. 78 en 242).

e) Ontwerp van aanbeveling over de controle op ziekenhuizen.

Het ontwerp van aanbeveling dat aan de Hoge Raad werd voorgelegd zou van toepassing geweest zijn op de revisorale opdrachten bij ziekenhuizen, zoals bedoeld in de wet op de ziekenhuizen, gecoördineerd door het koninklijk besluit van 7 augustus 1987.

Tijdens het onderzoek van het ontwerp van aanbeveling bleek dat het document meermaals verwees naar en derhalve voor een groot deel berustte op de handleiding voor controle op ziekenhuizen (CBNCR nr. 4/1991). Deze werd echter niet voorgelegd aan de Hoge Raad.

Overigens zal deze handleiding binnenkort herzien worden om rekening te houden met de wijzigingen aan de boekhoudwetgeving betreffende de ziekenhuizen.

De Hoge Raad heeft derhalve beslist om, enerzijds, te wachten op de nieuwe handleiding om het ontwerp van aanbeveling opnieuw te onderzoeken en, anderzijds, het principe van handleidingen bij controle te onderzoeken evenals de wijzigingen die ernaar worden gemaakt in normen of aanbevelingen.

f) Ontwerp van aanbeveling over controle op kredietinstellingen. (93/08.02D)

De Hoge Raad heeft geen bijzondere bemerkingen over deze ontwerp tekst in zoverre het hoofdzakelijk een aanpassing betreft van specifieke controlenormen, bestemd voor commissarissen-revisoren bij financiële instellingen, aan de wet van 22 maart 1993 i.v.m. het statuut en de controle van kredietinstellingen en aan de algemene controlenormen die één jaar na de specifieke controlenormen aangenomen werden.

De Hoge Raad heeft aanbevolen om benevens aan de rol bij de prudentiële controle ook aan het andere facet van de opdracht van de commissaris-revisor bij kredietinstellingen de nodige aandacht te besteden, namelijk aan de klassieke functie van de commissaris-revisor bij een handelsvennootschap.

Vervolgens heeft de Hoge Raad gemeend dat het ontwerp van normen moest wijzen op de bepaling van de wet van 22 maart 1993 die aan de commissaris-revisor een preventieve rol toekent i.v.m. moeilijkheden die een kredietinstelling zou kennen.

g) *Voorstel tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen met betrekking tot de tussenkomst van een externe accountant bij inbreng in natura of bij quasi-inbreng. (93/09.02D)*

Ten gevolge van het advies, uitgebracht op 25 juni 1992 over het amendement van Volksvertegenwoordiger De Clerck aan het wetsvoorstel tot wijziging, voor wat betreft fusies en splitsingen van vennootschappen, van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935 (cfr. hoger onder punt a.), werd de Hoge Raad in juli 1993 opnieuw ondervraagd door de bijzondere Kamercommissie, belast met de problemen inzake handels- en economisch recht i. v. m. het amendement nr. 11 van Volksvertegenwoordiger DE CLERCK aan wetsvoorstel nr. 1005 tot wijziging van de wetten op de handelsvennootschappen, gecordineerd op 30 november 1935.

Dit amendement strekt ertoe de verplichte controle-opdrachten bij inbreng in natura en quasi-inbreng, waarvoor tot nog toe enkel een beroep kon gedaan worden op een bedrijfsrevisor, mogelijk ook aan een accountant toe te vertrouwen.

De Hoge Raad achtte het niet wenselijk terug te komen op hogervermeld advies over deze aangelegenheid, waarbij een dergelijke uitbreiding van de bevoegdheid van de accountants als coherent werd beschouwd.

De Hoge Raad vroeg zich niettemin af of het moment wel goed gekozen was voor een nieuwe uitbreiding van de bevoegdheden van de externe accountants en of het niet eerder aangewezen was dit amendement te bestuderen in de ruimere context van een coherente taakverdeling tussen bedrijfsrevisoren en accountants.

Volgens de Hoge Raad moeten ook het Parlement, de Minister van Economische Zaken, de beide Instituten en de nieuwe Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy bij deze "reappraisal" betrokken worden en dient er een grondig voorbereidend onderzoek aan vooraf te gaan.

h) *Rol van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren in de tuchtprocedure*

De Hoge Raad werd geraadpleegd over de moeilijkheden als gevolg van het feit dat, in toepassing van de beschikkingen van de wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren mag maar niet moet gehoord worden bij een tuchtprocedure en dit in tegenstelling tot de regels die van toepassing zijn bij andere gereglementeerde beroepen waar de Raad van de Orde zelf de tuchtinstantie uitmaakt.

Vermits de Tuchtcommissie door de Raad van het Instituut gevat wordt, hetzij van ambtswege, hetzij op vordering van de procureur-generaal, hetzij op klacht van elke belanghebbende, zal de Hoge Raad onderzoeken of het wenselijk is aan de Raad van het Instituut het recht toe te kennen om in elke stand van het geding gehoord te worden door de Tuchtcommissie, waar de Raad nu reeds kan geraadpleegd worden overeenkomstig art. 18 quinquies van de Wet van 22 juli 1953.

i) *Ontwerp van Koninklijk Besluit tot wijziging van het Koninklijk Besluit van 13 oktober 1987 met betrekking tot de stage van kandidaat-bedrijfsrevisoren*

Tijdens de periode, door onderhavig rapport behandeld, werd aan de Hoge Raad een ontwerp van Koninklijk Besluit voorgelegd tot wijziging van het Koninklijk Besluit van 13 oktober 1987 met betrekking tot de stage van kandidaat-bedrijfsrevisoren.

Deze tekst wilde de lijst van instellingen van economisch onderwijs van het korte type, waarvan de diploma's tot 30 juni 1995 toegang geven tot het toegangsexamen van accountant, opgesteld bij Koninklijk Besluit van 22 november 1990 met betrekking tot de diploma's van accountant, ook van toepassing maken op de bedrijfsrevisoren.

De Hoge Raad had zich reeds meermaals kunnen uitspreken over deze vraag. In 1991 werd aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren gesuggereerd om een wijziging voor te stellen van de titel van het Koninklijk Besluit van 22 november 1990. De Hoge Raad suggereerde tevens, ten einde de draagwijdte ervan uit te breiden tot de kandidaat-

bedrijfsrevisoren, om zowel aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren als aan het Instituut der Accountants toe te laten voorstellen te formuleren tot wijziging van de lijst van de instellingen.

Deze suggesties werden door de Hoge Raad herhaald.

j) Voorontwerp van controle-aanbeveling m.b.t. het controlerisico

De tekst, die was voorbereid door het Instituut der Bedrijfsrevisoren, wilde een analyse maken van het controlerisico.

Vermits het voorontwerp niets nieuws inhield t.o.v. de aanbevelingen nr. 25 en 29 van de Internationale Vereniging van Accountants en vermits het moeilijk kon beschouwd worden als een aanbeveling doch eerder een "state of the art" was die de revisor amper dienstig kon zijn bij zijn dagelijkse praktijk, vroeg de Hoge Raad zich af het einge nut kon opleveren een dergelijke tekst als aanbeveling uit te vaardigen.

Volgens de Hoge Raad valt het ook te betreuren dat deze gelegenheid niet werd aangegrepen om de problematiek van de fraude grondiger te onderzoeken in een belgische context.

2) *Ontwerp van koninklijk besluit houdende het deontologisch reglement van de bedrijfsrevisoren (93/06.03D)*

De Hoge Raad heeft in 1991 een advies uitgebracht over het voorontwerp van disciplinair reglement en de gedragscode (nr. 90.05)

Op basis van de opmerkingen van de Hoge Raad en om tegemoet te komen aan de bezorgdheid die in advies werd geuit, is een nieuw disciplinair reglement opgesteld en in de lente van 1992 voorgelegd aan de Minister van Economische Zaken.

Het belang van de opmerkingen van de Hoge Raad en de wijzigingen die ze inhielden bracht er de Minister toe de Hoge Raad opnieuw om advies te vragen over het ontwerp van reglement. Vermits de Hoge Raad steeds van oordeel bleef dat de essentie van het disciplinair reglement betrekking had op het principe van onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor en zijn keerzijde, de onverenigbaarheden, besloot hij zijn tweede advies tot deze problemen te beperken.

Teneinde concreet te weten hoe deontologische problemen met betrekking tot onafhankelijkheid en onverenigbaarheid ontstaan en geregeld worden heeft de Hoge Raad de zaakvoerders ondervraagd van een aantal kantoren van bedrijfsrevisoren van verschillende grootte, die al dan niet deel uitmaken van een internationaal netwerk.

Met uitzondering van één kabinet dat bij de opstelling van onderhavig verslag de gevraagde inlichtingen nog niet had verstrekt aan de Hoge Raad, hebben alle benaderde revisoren hun medewerking verleend aan de enquête die door de Hoge Raad werd gehouden tussen december 1992 en maart 1993. De Hoge Raad wil hen hiervoor bedanken.

De Hoge Raad neemt zich voor in de loop van volgend jaar een synthese te publiceren van deze ontmoetingen waarbij eveneens een aantal vragen werden aangesneden over het uitoefenen van het beroep van bedrijfsrevisor, dit volgens de modaliteiten die hij zal bepalen in overleg met de geraadpleegde personen.

Omwille van dezelfde bezorgdheid slechts advies uit te brengen na zich te hebben geïnformeerd wenste de Hoge Raad toelichting te bekomen nopens de uitvoering van de norm inzake confraternele controle en de werking van de commissie van toezicht. Deze informatie werd meegedeeld tijdens een vergadering gehouden op het I.B.R. op 18 maart 1993.

De Hoge Raad bracht op 1 april 1993 advies uit over de onverenigbaarheden in het reglement van deontologie van de bedrijfsrevisoren.

Twee beschikkingen trokken de aandacht van de Hoge Raad:

Enerzijds artikel 1, 5° met de bepaling van “de persoon met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat” en anderzijds artikel 12 § 3 dat bepaalt wat een revisor moet doen wanneer personen, met wie een band van professionele samenwerking bestaat, een functie, een mandaat of een opdracht waarnemen, van welke aard ook, die hij zou moeten controleren.

Voor wat betreft artikel 1 § 5°⁽²⁾ uitte de Hoge Raad in het advies zijn vrees dat een aantal pluridisciplinaire kantoren zich zodanig zouden structureren dat de definitie op hen niet van toepassing zou zijn. Uit de interviews bleek dat zo'n omzeiling kinderspel was.

Op basis van de vereisten van het maatschappelijk verkeer en van de parlementaire werkzaamheden rond het wetsontwerp met betrekking tot de hervorming van het bedrijfsrevisoraat stelde de Hoge Raad dat, in de hypothese dat het Instituut het begrip “persoon met wie beroepshalve een samenwerkingsverband bestaat” wilde definiëren, het zich getrouw aan de parlementaire voorbereiding moest houden en erop letten dat de gekozen definitie in geen enkel geval de artikelen 64 bis en 64 ter Venn. W., waarop het begrip berust, dode letter zou maken.

Met betrekking tot ditzelfde punt en ten gevolge van de uitleg die aan de Hoge Raad werd verstrekt bij de uiteenzetting over de commissie van toezicht, vond de Hoge Raad het daarenboven nodig er in zijn advies aan te herinneren dat het toekomt aan het Instituut, krachtens artikel 18 ter van de wet van 22 juli 1953, te waken over de naleving van de voorschriften van artikelen 64 bis en 64 ter Venn. W., temeer daar de laatste beschikking strafrechtelijk gesanctioneerd wordt (art. 204, 5° LCSC).

Wat betreft artikel 12 § 3 van het reglement stelt de Hoge Raad voor de beschikking te vervangen door een andere tekst om reden van haar geringe duidelijkheid, d.i. haar vatbaarheid voor uiteenlopende interpretaties en om reden van het feit dat zij de draagwijdte onvoldoende uitbreidt van de wettelijke onverenigbaarheid van artikel 64 bis Venn. W.

De gesuggereerde tekst luidt: “*Het is de revisor verboden in een onderneming die aan zijn controle is onderworpen, of in een daarmee verbonden onderneming, een andere taak, mandaat of opdracht dan wettelijke controle-opdracht te aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van hun mandaat of erna, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn taak in het gedrang te brengen. Het is onverschillig of voormelde controle kadert in een commissarisopdracht.*”

Evenzeer is het de revisor verboden om in de onderneming waarin hij een bijzondere wettelijke opdracht vervult, of in een daarmee verbonden onderneming, een andere taak, mandaat of opdracht te aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens of na de duur van voormelde opdracht, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn taak in het gedrang te brengen”.



Bij het opstellen van onderhavig rapport was het voorontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het deontologisch reglement der Bedrijfsrevisoren voorgelegd aan de Raad van State. In het voorontwerp waren de suggesties van de Hoge Raad m.b.t. art. 1, 5° en 12, § 3 verwerkt.

3) Normen met betrekking tot de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad (92/02.01D)

Tijdens de zitting van 7 februari 1992 heeft de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren zijn goedkeuring gehecht aan de normen met betrekking tot de opdracht van de bedrijfsrevisor in de ondernemingsraad, toe te passen vanaf 1 maart 1992.

(2) Het begrip “persoon met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat” werd als volgt gedefinieerd in art. 1, 5) van het ontwerp: “Elke persoon met wie de bedrijfsrevisor rechtstreeks of onrechtstreeks overeengekomen is om hun respectieve beroepsinkomens gemeenschappelijk te stellen of om sommige kosten te delen die voortvloeien uit hun beroep volgens verdeelsluitels, gebonden aan het zakencijfer, evenals elk persoon waarmee een graad van afhankelijkheid of van ondergeschiktheid bestaat”.

De tekst die door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren werd goedgekeurd is identiek aan het ontwerp van normen dat in 1990 aan de Hoge Raad werd voorgelegd ten gevolge van het advies 89.12 dat deze had uitgebracht op 16 november 1989 over het eerdere ontwerp van 2 juni 1989 dat zelf het vervolg was van een eerste ontwerp van 1988.

Ofschoon de Hoge Raad er in zijn vorige samenstelling tijdens verschillende vergaderingen over had beraadslaagd was hij er niet toe gekomen een tweede advies uit te brengen over het ontwerp van 1990. De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft dan de normen uitgevaardigd zonder het advies van de Hoge Raad af te wachten.

Om reden van de rechtszekerheid heeft de Hoge Raad gemeend dat het niet aangewezen was te vragen wijzigingen aan te brengen aan de definitieve norm temeer daar, over het algemeen genomen, rekening was gehouden met het advies dat hij had uitgebracht in 1989.

Wel heeft de Hoge Raad beslist de concrete toepassing van de norm over een periode van twee jaar te zullen evalueren.

4) Benoeming van de bedrijfsrevisor

Tijdens de periode, door onderhavig verslag behandeld, werden aan de Hoge Raad twee vragen voorgelegd met betrekking tot de benoeming van de bedrijfsrevisor.

De eerste ging over het geval van een onderneming met een ondernemingsraad, waar het aantal werknemers daalt onder de 100 maar niet onder de 50.

Op basis van de laatste alinea's van artikelen 18 en 28 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven stelde de Hoge Raad dat in die hypothese steeds een commissaris-revisor moet benoemd worden na advies van de ondernemingsraad.

De ondernemingsraad blijft inderdaad in functie zolang er meer dan 50 werknemers zijn, ongeacht het feit dat hij is samengesteld uit personeelsafgevaardigden van het Comité voor veiligheid, hygiëne en verfraaiing van de werkplaatsen.

De tweede vraag ging over artikel 33 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren. Krachtens deze wet mogen bepaalde vennootschappen, met rechtspersoonlijkheid en onder bepaalde voorwaarden, opdrachten toegewezen krijgen die zijn voorbehouden aan bedrijfsrevisoren.

Telkens een revisorale opdracht, bedoeld in artikel 3 van de wet, toevertrouwd wordt aan zo'n vennootschap moet deze, krachtens § 2 van artikel 33, onder haar vennoten, zaakvoerders of beheerders een vertegenwoordiger aanduiden die belast wordt met het uitvoeren van de opdracht in naam van en voor rekening van de vennootschap. Zonder afbreuk te doen aan de hoofdelijke verantwoordelijkheid van de vennootschap die hij vertegenwoordigt is deze vertegenwoordiger onderworpen aan dezelfde voorwaarden en draagt hij dezelfde burgerlijke, strafrechtelijke en disciplinaire verantwoordelijkheid als wanneer hij deze opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou uitvoeren. De vennootschap kan haar vertegenwoordiger slechts van zijn opdracht ontlasten wanneer terzelfdertijd een opvolger wordt benoemd.

Bij het toewijzen en het beëindigen van de opdracht van de vaste vertegenwoordiger dienen dezelfde regels van openbaarheid te worden gevolgd als wanneer hij deze opdracht in eigen naam en voor eigen rekening werd uitgevoerd.

De vraag is nu hoe deze beschikking verzoend kan worden met enerzijds het feit dat algemene vergadering en ondernemingsraad niet zelden meer belang hechten aan de persoon van de vaste vertegenwoordiger dan aan de vennootschap-revisor en anderzijds met het feit dat het bestaan van slechts één vaste vertegenwoordiger een hinderpaal kan vormen voor de persoonlijke relatie tussen de ondernemingsraden en hun bedrijfsrevisor, in de hypothese van ondernemingen met verschillende ondernemingsraden gevestigd in verschillende taalgebieden.

Op basis van het principe van eenheid van de rechtspersoonlijkheid van de vennootschap-revisor, van de eenheid van de revisorale controle en van de onbeperkte en persoonlijke verantwoordelijkheid van de vaste vertegenwoordiger

zal de Hoge Raad in de komende maanden voorstellen doen die aan zoveel mogelijk van deze principes tegemoetkomen.

5) *Varia*

Tijdens de door dit verslag behandelde periode heeft de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren ter informatie nog twee documenten overgemaakt aan de Hoge Raad. Een memorandum over de opdrachten van de bedrijfsrevisoren in het kader van de koninklijke besluiten van 12 maart 1991 met betrekking tot de erkenning en de subsidiering van niet-gouvernementele instellingen en federaties inzake ontwikkelingsamenwerking. Verder ook een omzendbrief over het uitvoeren van de revisorale functies in een ziekenfonds of in een Nationale unie van ziekenfondsen.

De Hoge Raad heeft beraadslaagd over deze onderwerpen, waarvoor geen advies was gevraagd, en besloot de mogelijke ontwikkelingen te volgen. Het gaat hier enerzijds om de rol van de bedrijfsrevisor bij een instelling van openbaar nut of een zelfstandig overheidsbedrijf en anderzijds om de revisorale controle van gesubsidieerde onderwijsinstellingen.

De Hoge Raad werd op verschillende bijeenkomsten vertegenwoordigd door zijn Voorzitter (public review board Arthur Anderson, algemene vergaderingen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en van het Instituut der Accountants, FEE-congres ...)

Tijdens de voorbije periode had de Voorzitter diverse malen een onderhoud met de Voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren alsook met de Voorzitter van het Instituut der Accountants, met deze laatste in het vooruitzicht van de uitbreiding van de bevoegdheden van de Hoge Raad.

Tenslotte werd de Hoge Raad, daartoe uitgenodigd door de Voorzitter van het I.B.R., vertegenwoordigd op de ronde tafel die op 25 februari 1993 gehouden werd door de Europese Federatie van Accountants m.b.t. de toekomst van het vrij verkeer van boekhoudkundige beroepen in Europa.

De Hoge Raad is inderdaad zeer gevoelig voor de ontwikkelingen die de boekhoudkundige beroepen op internationaal en Europees niveau kennen, alsook voor hun nationale evolutie.

Gedurende deze vergadering werd het ontwerp van Europese entiteit voor de vrije beroepen van de Europese Commissie besproken. Dit ontwerp strekt ertoe de grensoverschrijdende en collectieve uitoefening van de gerelementeerde beroepen te vergemakkelijken.

BIJLAGEN

Advies over de splitsing en fusies van ondernemingen

Mevr. T. MERCKX-VAN GOEY
Volksvertegenwoordiger
Voorzitter Bijzondere Kamercommissie
inzake Handels- en Economisch Recht

Mevrouw de Voorzitter,

Bij brief d.d. 2 juni 1992 hebt U de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat om advies gevraagd nopens het amendement van volksvertegenwoordiger De Clerck op het wetsontwerp tot aanpassing van onze vennootschapswetgeving aan de derde E.G.-Richtlijn inzake fusies en aan de zesde E.G.-Richtlijn inzake splitsingen. De Hoge Raad is U daarvoor zeer erkentelijk.

Het amendement van volksvertegenwoordiger De Clerck strekt ertoe de verplichte controle-opdrachten bij fusie en splitsing waarvoor luidens het regeringsontwerp enkel een beroep zou kunnen gedaan worden op een bedrijfsrevisor, mogelijks ook aan een accountant toe te vertrouwen.

Luidens art. 101 W. 21 februari 1985 bestaat de taak van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat erin erover te waken dat het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer zouden in acht genomen worden bij de vervulling van de controle-opdrachten die aan de bedrijfsrevisor werden toevertrouwd.

De Kamers hebben in de Wetten van 18 en 20 juli 1991 reeds een aantal wettelijke controle-opdrachten aan de externe accountant toevertrouwd die tot dan toe het exclusief monopolie van de revisoren uitmaakten. Bij die gelegenheid werd het advies van de Hoge Raad echter niet gevraagd.

Onmiddellijk nadien reeds drong de Hoge Raad bij de Regering aan op een uitbreiding van zijn bevoegdheid tot het Instituut der Accountants.

De Hoge Raad heeft zijn vraag herhaald bij monde van zijn uittreedende en zijn nieuwe Voorzitter gedurende de parlementaire hoorzitting die gehouden werd op 15 mei jl.

In het amendement De Clerck wordt precies de toebedeling van een nieuwe bijzondere controle-opdracht aan externe accountants voorgesteld. Hoewel de bevoegdheid van de Hoge Raad nog niet werd uitgebreid, kadert het gevraagde advies in zijn wettelijke bevoegdheid. Het amendement betreft inderdaad een typisch revisorale controle-opdracht zodat de Hoge Raad dient na te gaan of het toebedelen van deze opdracht aan de externe accountants kan geschieden zonder schade aan het algemeen belang, en met inachtneming van de vereisten van het maatschappelijk verkeer.

Op 18 juni hoorde de voltallige Hoge Raad achtereenvolgens de Voorzitters van de Instituten der Bedrijfsrevisoren en der Accountants -telkens vergezeld van een delegatie uit hun Raad- en aangaande een eventuele verdere toenadering tussen beide beroepen, en aangaande het voorgestelde amendement De Clerck.

In het navolgend unaniem advies zal de Hoge Raad zich beperken tot het laatste punt. Hij wenst vooreerst het voorgestelde amendement te onderzoeken vanuit het formele gezichtspunt van de interne samenhang van de Handelsvennootschappenwet. Zoals reeds werd aangestipt, heeft de vennootschapswetgeving immers in juli 1991 een wending genomen in het verlengde waarvan dit amendement moet gesitueerd worden.

Daarna zal de Hoge Raad nagaan of de voorwaarden voor een uitbreiding van de wettelijke opdrachten van de accountant vervuld zijn, en met name of de competentie van de betrokken beroepsbeoefenaars en de onafhankelijkheid van hun functievervulling voldoende gewaarborgd zijn.

Daaruit zal blijken dat, indien de Kamers willen verder gaan op de ingeslagen weg, de uitbreiding van de bevoegdheid van de Hoge Raad tot het beroep van accountant een conditio sine qua non vormt.



1. Interne samenhang van de vennootschapswetgeving.

1. Poogt men de wijzigingen aan de Handelsvennootschappenwet die zijn aangebracht bij wet van 21 februari 1985, in verband te brengen met diegene die zijn aangebracht bij de wetten van 18 en 20 juli 1991, dan valt op dat de vennootschapswetgever aan de bedrijfsrevisor hoofdzakelijk opdrachten in grote ondernemingen heeft toevertrouwd, en aan de accountant vooral opdrachten in kleine en middelgrote ondernemingen⁽³⁾.

De periodieke controle van de jaarrekening is sedert de W. 21 februari 1985 het exclusief monopolie van de revisoren in de grote ondernemingen, zowel ten behoeve van de algemene vergadering als van de ondernemingsraad.

In de kleine en middelgrote ondernemingen waar geen ondernemingsraad is, wordt de periodieke controle van de jaarrekening overgelaten aan de individuele vennoten die zich daarbij enkel kunnen laten assisteren door een accountant (art. 64, par. 2, tweede lid Venn.W.).

Indien een extern accountant of een bedrijfsrevisor in dergelijke kleine of middelgrote onderneming de jaarrekening verifieert of corrigeert, moeten zijn coördinaten sedert de W. 18 juli 1991 vermeld en neergelegd worden samen met de jaarrekening (art. 80, 2° Venn.W.).

In tegenstelling tot de periodieke controle op de jaarrekening, moeten de occasionele controle-opdrachten in de regel altijd door een externe deskundige worden uitgevoerd, zowel in grote ondernemingen als in kleine en middelgrote ondernemingen.

Slechts de controle-opdracht bij uitkering van een interim-dividend vormt daarop een uitzondering: zij moet enkel worden verricht in de naamloze vennootschappen waar reeds een commissaris is, d.i. in de grote ondernemingen die de vorm van een naamloze vennootschappen hebben aangenomen (art. 77ter Venn.W.).

De zes andere occasionele controle-opdrachten daarentegen moeten steeds worden uitgevoerd door een deskundige, ongeacht de grootte van de vennootschap. Tot voor kort behoorden zij tot het exclusief monopolie van de bedrijfsrevisor.

2. Zoals gezegd ligt het amendement De Clerck in het verlengde van een reeks amendementen die door de Kamers aanvaard werden bij de voorbereiding van de Wetten van 18 en 20 juli 1991 tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen.

Op grond van deze amendementen kunnen de occasionele opdrachten bedoeld in art. 34bis (voorkeurrecht), art. 60 (belangenconflict), art. 70bis (wijziging maatschappelijk doel) en bij art. 167 (omzetting) voortaan niet alleen meer aan een bedrijfsrevisor, maar ook aan een accountant worden toevertrouwd.

Deze amendementen sorteerden enkel effect voor de handelsvennootschappen die als een kleine of middelgrote onderneming kunnen beschouwd worden in de zin van de boekhoudwetgeving, d.w.z. ondernemingen die hun jaarrekening in verkorte vorm mogen opmaken en publiceren (art. 12 W. 17 juli 1975).

Dezelfde gevolgtrekking zal opgaan voor de occasionele opdracht bij fusie indien het amendement De Clerck aangenomen wordt.

(3) In de Handelsvennootschappenwet worden enkel die ondernemingen aan revisorale controle onderworpen die de vorm hebben aangenomen van een N.V., een B.V.B.A. of een C.V. met beperkte aansprakelijkheid. De ondernemingen die een andere vennootschapsvorm hebben aangenomen worden niet gevisieerd in het advies.

Vermits het in grote ondernemingen verplicht is een bedrijfsrevisor te belasten met de commissarisfunctie, zullen zij ook op hem een beroep doen voor de occasionele opdrachten, zoals de controle bij fusie.

De keuze tussen een bedrijfsrevisor en een externe accountant bestaat enkel in de -kleine en middelgrote- ondernemingen waar geen bedrijfsrevisor tot commissaris moet aangeduid worden, en waar meestal ook geen gebruik gemaakt wordt van de faculteit om er één aan te stellen.

De occasionele controle-opdrachten in grote ondernemingen zullen dus uitgevoerd worden door de commissaris. In de mate waarin de betrokken gebeurtenissen (bv. omzetting) aanleiding geven tot het verstrekken van occasionele economische en financiële informatie aan de ondernemingsraad, zal dezelfde bedrijfsrevisor ook daar optreden (art. 15ter W. 20 september 1948 en art. 25 K.B. 27 november 1973).

3. In kleine en middelgrote ondernemingen heeft men voor de meeste occasionele opdrachten dus reeds de effectieve keuze tussen een bedrijfsrevisor en een externe accountant, maar nog niet voor de fusie, de inbreng in natura en de quasi-inbreng.

Vanuit het formele standpunt van de interne samenhang van de vennootschapswetgeving dient de vraag gesteld waarom, althans in de kleine en middelgrote ondernemingen, de andere occasionele controle-opdrachten wel, en die bij fusie en bij inbreng in natura niet zouden worden gedeeld door bedrijfsrevisor en externe accountant.

In de Senaatscommissie 'ad hoc' Handelsvennootschappen werd bij de besprekingen voorafgaand aan de Wet van 18 juli 1991 beslist dat de opdrachten inzake omzetting, fusie en (quasi-) inbreng in natura moesten uitgezonderd worden van het gedeeld monopolie zodat ze vooralsnog het exclusief terrein bleven van de bedrijfsrevisoren⁽⁴⁾.

In een andere Senaatscommissie, nl. die voor Justitie werd echter bij de bespreking voorafgaand aan de Wet van 20 juli 1991 inzake de Coöperatieve Vennootschap beslist de controle-opdracht bij omzetting evenzeer toe te vertrouwen aan de externe accountant⁽⁵⁾.

4. Van de zes occasionele controle-opdrachten die zowel in kleine, middelgrote als grote ondernemingen door een wettelijk erkende deskundige moeten uitgevoerd worden zijn er twee die slechts een beperkt nazicht vooronderstellen, nl. die bij belangenconflict (art. 60 Venn.W.) en die bij doelwijziging (art. 70bis Venn.W.).

In die gevallen maakt de aard van de te controleren stukken het overbodig voor de bedrijfsrevisor of de externe accountant om zich uit te spreken over het getrouwe beeld van het vermogen, de financiële positie of de resultaten. De reikwijdte van de controlewerkzaamheden zou dergelijke uitspraak trouwens ongewettigd maken⁽⁶⁾.

5. De andere vier opdrachten nopen de deskundige er steeds toe zich uit te spreken over de waarde die door het bevoegde vennootschapsorgaan aan de onderneming gegeven werd, en dus over de juistheid, volledigheid en getrouwheid van de voorgelegde rekeningen.

Bij omzetting van een vennootschap is deze waardering o.a. zeer belangrijk met het oog op het kapitaalcijfer dat op het passief van de omgevormde onderneming zal geboekt worden.

Zo is het voor de toekomstige schuldeisers⁽⁷⁾ van een in N.V. omgezette V.O.F. van cruciaal belang dat dit cijfer correct is.

Bij inbreng in natura, quasi-inbreng, fusie en uitsluiting of beperking van het voorkeurrecht, moet de deskundige zich niet alleen uitspreken over de waarde van de onderneming, maar daarbij aansluitend over de waardeverhouding tussen de nieuwe inbreng en die van de onderneming. Niet alleen de verhouding tussen de vennootschap en haar schuldeisers, maar ook de verhouding tussen de bestaande en de nieuwe aandeelhouders wordt hierdoor beïnvloed.

(4) Verslag Verhaegen-Bayenet. Parl. St., Senaat, 1990-91, nr. 1107/3, pp. 221-222.

(5) Verslag Arts, Parl. St., Senaat, 1990-91, nr. 1374/8, p. 48-49.

(6) Deze bemerking geldt evenzeer voor de opdracht die de commissaris op grond van art. 77ter Venn.W. moet waarnemen bij de uitkering van een interim-dividend (supra).

(7) De schuldeisers wiens vordering dateert van voor de omzetting, kunnen blijven rekenen op de onbeperkte aansprakelijkheid van de vennoten.

Gelet op het feit dat de controle-opdracht bij fusie niet wezenlijk verschilt van die bij omzetting en uitsluiting van voorkeurrecht, ziet de Hoge Raad niet in waarom de eerstgenoemde opdracht niet en de laatstgenoemden wel aan de externe accountant zouden kunnen worden toevertrouwd.

6. Bovendien kan men zich afvragen waarom, nu een volgende stap overwogen wordt, het gedeeld monopolie slechts tot de fusie, en niet tot de inbreng in natura en de quasi-inbreng zou worden uitgebreid.

Dit is niet evident omdat in de huidige stand van onze wetgeving, d.w.z. voor de goedkeuring van het wetsontwerp inzake fusies, bij elke fusie noodzakelijkerwijze gebruik moet gemaakt worden van de techniek van de inbreng in natura.

De juridische fusie die door het wetsontwerp 1214 wordt ingevoerd, maakt de tussenstap van de inbreng in natura weliswaar overbodig.

Het valt evenwel te verwachten dat buiten de juridische fusie, in de toekomst ook nog andere technieken van bedrijfsconcentratie zullen gebezigd worden die wel lopen over de inbreng in natura.

Bij ongewijzigde goedkeuring van het amendement De Clerck zal de accountant bij deze klassieke vormen van bedrijfsconcentratie niet kunnen tussenkomen, en bij de 'nieuwe' juridische fusie wel. De aard van de tussenkomst en de gevraagde competentie zijn nochtans identiek.

7. Als **voorlopig** besluit kan dus gesteld worden dat indien de toekenning in kleine en middelgrote ondernemingen van de controle-opdrachten bij omvorming en uitsluiting van voorkeurrecht aan de externe accountant gerechtvaardigd is geweest, de logica gebiedt de lijn door te trekken naar de opdrachten bij fusie, en wellicht ook die bij inbreng in natura.

2. De competentie en de kwaliteitscontrole.

8. Opdat de toebedeling van occasionele controle-opdrachten in kleine en middelgrote ondernemingen aan de externe accountants gerechtvaardigd zou zijn, moet men ervan verzekerd zijn dat zij over dezelfde competentie en dezelfde onafhankelijkheid beschikken als de bedrijfsrevisoren om deze taken tot een goed einde te brengen.

Naar het verleden toe dient opgemerkt dat ingevolge de overgangsmaatregelen die vervat lagen in de Wet van 21 februari 1985, tot beide beroepen personen werden toegelaten die niet voldeden aan de wettelijke toegangsvoorwaarden⁽⁸⁻⁹⁾.

Vermits het beroep van accountant in 1985 voor het eerst gereguleerd werd, ligt het voor de hand dat de fractie van de personen die van deze overgangsmaatregel genieten in termen van het totaal aantal beroepsbeoefenaars, bij de accountants groter is dan bij de bedrijfsrevisoren⁽¹⁰⁾.

9. Naar de toekomst toe moet worden vastgesteld dat de toelatingsvoorwaarden tot beide beroepen dezelfde inhoud hebben.

Bij de toegang tot de stage zijn het dezelfde universitaire of daarmee gelijkgestelde diploma's van het lange type die in aanmerking worden genomen om te beslissen of iemand wordt toegelaten tot het toegangsexamen of niet⁽¹¹⁾.

(8) Voor de revisoren, artt. 62-65 W. 21 februari 1985, uitgevoerd in K.B. 15 mei 1985, B.S., 30 mei 1985.

(9) Voor de accountants, art. 99 W. 21 februari 1985, uitgevoerd in K.B. 14 juni 1985, B.S., 22 juni 1985.

(10) Van de ongeveer 800 revisoren in 1991 zijn er ongeveer 220 die van de overgangsmaatregel van 1985 genoten. Bij de accountants werden er van ongeveer 11.000 aanvragen tot toelating onder de overgangsmaatregelen in 1985-86, meer dan 40% geweigerd. Er worden sedertdien ongeveer 100 personen per jaar toegelaten tot de stage van accountant.

(11) Art. 4, 3° W. 22 juli 1953 en art. 72, 3° W. 21 februari 1985

Tot 30 juni 1995 komen ook nog bepaalde diploma's afgeleverd door erkende instellingen van het korte type in aanmerking ⁽¹²⁻¹³⁾.

De toegang tot beide beroepen wordt verleend na een soortgelijke stage en een vergelijkbaar eindstage-examen ⁽¹⁴⁾.

10. De Hoge Raad wenst te benadrukken dat de stagecommissies in beide beroepen er actief op moeten toezien dat de stagiairs voldoende kansen krijgen gedurende hun opleiding om zich de methode van de bijzondere controle-opdrachten eigen te maken.

Het is dus niet aangewezen stagiairs toe te wijzen aan een stagemeeester die in zijn beroepspraktijk veeleer zelden met bijzondere controle-opdrachten in aanraking komt.

11. Het is tevens van belang te benadrukken dat competentie geen recht is dat verworven blijft dankzij de goede opleiding die men genoten heeft.

Het is wezenlijk dat beide Instituten hun leden, zoals dat momenteel reeds geschiedt, blijven verplichten tot permanente vorming en bijscholing.

12. Ook de kwaliteitsnormering en de kwaliteitscontrole zijn doorslaggevend, en moeten op vergelijkbare leest geschoeid worden.

Zo werd zeer recent door het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan het advies van de Hoge Raad een ontwerp-norm "beperkt nazicht" onderworpen die specifiek bedoeld is voor de bijzondere wettelijke controle-opdrachten (bv. controle op tussentijdse staat bij wijziging van het maatschappelijk doel).

Ongeveer gelijktijdig vernam de Hoge Raad dat binnen het Instituut der Accountants een Speciale Commissie 'bijzondere verslagen' werkzaam is die waakt over de kwaliteit van alle bij W. 18 juli 1991 ook aan accountants toevertrouwde bijzondere verslagen.

Vermits het om dezelfde bijzondere opdrachten gaat, spreekt het vanzelf dat de Hoge Raad maar goed kan functioneren indien hij beide beroepen op het stuk van de controlenormen en de confraternele controle in dezelfde zin kan adviseren.

3. De onafhankelijkheid van de beroepsbeoefenaars.

13. Het volstaat niet dat verzekerd wordt dat de competentie van bedrijfsrevisoren en accountants van hetzelfde niveau is. Gelet op het feit dat de beroepsbeoefenaar bij de occasionele controle-opdrachten het algemeen belang moet behartigen met inachtneming van de vereisten van het maatschappelijk verkeer, dient ook de onafhankelijkheid van beide categorieën beroepsbeoefenaars op dezelfde manier gewaarborgd te worden.

Bij aanpassing van de vennootschapswetgeving ingevolge de hervorming van het bedrijfsrevisoraat bij W. 21 februari 1985, stelde de wetgever twee duidelijke regels inzake onafhankelijkheid voorop:

(12) K.B. 10 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants, B.S., 29 november 1990; art. 13 K.B. 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren, B.S., 23 december 1987

(13) In art. 13 van het stagereglement IBR wordt nog verwezen naar een verouderde diplomalijst vervat in een K.B. van 10 januari 1980. Een K.B. is in voorbereiding waardoor in het stagereglement IBR zou verwezen worden naar K.B. 10 november 1990 zodat de diploma's van het korte type die erkend werden bij K.B. 10 november 1990 voor de accountants ook zouden gelden voor de revisoren. De Hoge Raad reeds op 20 juni 1991 adviseerde om bij die gelegenheid de titel van het K.B. 10 november 1990 uit te breiden naar de revisoren (K.B. 10 november 1990 betreffende de diploma's van kandidaat-accountants én kandidaat-revisoren). Overigens dient benadrukt dat het een overgangsregime betreft dat ten einde komt in 1995.

(14) Art. 3.5° W. 22 juli 1953 en art. 72.5° W. 21 februari 1985.

1°; de vennootschapscommissaris mag in dezelfde onderneming geen enkele andere taak, mandaat of opdracht (bv. boekhouding, fiscaliteit) aanvaarden die van aard zou zijn om een onafhankelijke taakuitoefening in het gedrang te brengen (art. 64bis Venn.W.);

2°; indien de vennootschapscommissaris in dezelfde onderneming toch een bijzondere opdracht verricht omdat ze niet van aard is om zijn onafhankelijkheid in het gedrang te brengen, kan zij slechts het voorwerp uitmaken van een afzonderlijke bezoldiging voor zover het jaarverslag verantwoording verstrekt over het voorwerp van die werkzaamheid en de eraan verbonden vergoeding (art. 64ter Venn.W.).

14. De wetgever zelf heeft de vervulling van een bijzondere wettelijke controle-opdracht (bv. inbreng in natura) als niet van aard beschouwd om de onafhankelijkheid van de commissaris in dezelfde onderneming in het gedrang te brengen. In de grote ondernemingen is het immers de commissaris die in de Handelsvennootschappenwet met deze occasionele opdrachten belast werd. Wel zal de afzonderlijke bezoldiging van de commissaris voor dergelijke bijzondere controle-opdrachten onderworpen zijn aan de voorwaarden van verantwoording die vervat liggen in het zonet vermelde art. 64ter Venn.W.

De wetgever heeft derhalve ook impliciet de omgekeerde redenering gemaakt en geoordeeld dat de vervulling van de commissarisfunctie niet van aard is om de onafhankelijkheid van de betrokken bedrijfsrevisor in het gedrang te brengen wanneer hij in dezelfde onderneming wordt gevraagd om bijzondere controle-opdrachten waar te nemen (bv. inbreng in natura, wijziging doel).

15. Er bestaat geen wettelijke regeling die in dezelfde zin de onafhankelijkheid beheerst van de bedrijfsrevisor of van de accountant die in een kleine of middelgrote onderneming waar geen commissaris werd aangesteld de jaarrekening verificeert of corrigeert, of die er een bijzondere wettelijke controle-opdracht (bv. bij fusie) vervult.

Het is naar Belgische normen evident dat de externe accountant of bedrijfsrevisor in de kleine of middelgrote onderneming waarin hij voordien de boekhouding gevoerd of de fiscaliteit georganiseerd heeft, geen bijzondere opdrachten zal mogen waarnemen, of niet zal mogen overgaan tot de verificatie van de boekhouding. Toch is hier nood aan deontologische regels die voor de beide beroepen uniform zijn, omdat internationaal niet steeds dezelfde hoge standaarden worden opgelegd.

Delicater is reeds de situatie waarin de externe accountant of bedrijfsrevisor zich beperkt tot de correctie of tot de verificatie van de jaarrekening van een kleine of middelgrote onderneming. In dat geval is niet duidelijk of, en onder welke voorwaarden deze externe accountant of bedrijfsrevisor nog bijzondere controle-opdrachten, zoals deze inzake fusie mag waarnemen in dezelfde ondernemingen.

De wetgever heeft hier inderdaad in geen bepalingen voorzien die vergelijkbaar zijn met degene die men terugvindt in art. 64bis en art. 64ter Venn.W.

Nog delicater is het geval waarin een onderneming wel een ondernemingsraad heeft, maar geen commissaris⁽¹⁵⁾. In dat geval moet de financiële en economische informatie ten behoeve van de ondernemingsraad geverifieerd worden door een bedrijfsrevisor. Maar de ondernemingsleiding kan voor een occasionele opdracht een beroep doen op een ander bedrijfsrevisor of op een extern accountant.

16. Uiteraard kunnen deze lacunes verholpen worden door deontologische regels. En zowel het Instituut der Bedrijfsrevisoren als het Instituut der Accountants bereiden op dit ogenblik een deontologisch reglement voor dat uiteindelijk bij Koninklijk Besluit zal worden uitgevaardigd.

(15) Dit is o.a. het geval indien een N.V., B.V.B.A. of C.V. voorheen meer dan 100 werknemers had en enkel op die grond een grote onderneming was, en haar werknemersaantal nu gedaald is tot een cijfer beneden 100, maar boven 50. In dat geval blijft de verplichting van een ondernemingsraad gelden, maar moet geen commissaris meer worden aangesteld.

Men zou ook moeten overwegen de aansprakelijkheid van de accountant op dezelfde wijze te regelen als die van de bedrijfsrevisor in het bijzondere geval dat hij een controle-opdracht vervult namens een vennootschap¹⁶⁾.

De éénheid van al deze regels is van fundamenteel belang nu de wetgever beide beroepen gedeeltelijk met dezelfde taken heeft belast.

De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat kan in de huidige stand van het recht helaas niet borg staan voor deze eenheid, omdat enkel de reglementering en de normering van het beroep van bedrijfsrevisor aan zijn adviesbevoegdheid onderworpen is.

4. Uitbreiding van de bevoegdheid van de Hoge Raad

a) Krachtlijnen.

17. Aldus ontstaat het risico dat twee beroepsbeoefenaars die horen tot een verschillend Instituut, dezelfde wettelijke controle-opdrachten zouden vervullen, maar zouden onderworpen zijn aan verschillende deontologische regels.

Daarom wordt een voorstel tot wijziging van het statuut en de bevoegdheid van de Hoge Raad gedaan, waarvan men het detail sub b) en c) vindt, en waarvan de krachtlijnen de volgende zijn:

- de bevoegdheid van de Hoge Raad wordt uitgebreid tot het Instituut der Accountants;
- in de mate de eenvormigheid van bepaalde deontologische of controlenormen vereist is, kunnen de Raden van beide Instituten niet afwijken van de adviezen van de Hoge Raad;
- bijgevolg wordt een permanent overleg ingebouwd tussen de Hoge Raad enerzijds en de beide Instituten anderzijds;
- de Hoge Raad kan klacht neerleggen lastens een beroepsbeoefenaar bij de Instituten;
- de tot dusver zeer ontoereikende middelen van de Hoge Raad worden verruimd; daartoe wordt aan de Koning de mogelijkheid gegeven een zekere bijdrage op te leggen aan de Instituten.

b) Nieuwe tekst art. 101 W. 21 februari 1985

18. Het voorstel van de Hoge Raad bestaat erin art. 101 W. 21 februari 1985 als volgt te wijzigen:

§1. Er wordt een "Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en voor de Accountancy" opgericht, hierna de Hoge Raad te noemen. De Hoge Raad is een zelfstandig organisme met zetel te Brussel.

De Hoge Raad heeft tot taak, via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de Regering of aan de Instituten der Bedrijfsrevisoren en der Accountants, ertoe bij te dragen dat bij de uitoefening van de opdrachten die de wet aan de bedrijfsrevisoren en de accountants toevertrouwt en bij de verrichting van de accountants-werkzaamheden, het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer in acht worden genomen. Deze adviezen of aanbevelingen zullen onder meer betrekking hebben op de uitoefening van de opdrachten omschreven in artikel 15bis van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven.

De Hoge Raad moet worden geraadpleegd voor elk koninklijk besluit te treffen ter uitvoering van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het Bedrijfsrevisoraat. De Regering moet elke afwijking van een unaniem advies van de Hoge Raad expliciet motiveren.

De Hoge Raad moet eveneens worden geraadpleegd voor elke beslissing met een algemene strekking te treffen door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren in toepassing van de artikelen 9, 10 en 18bis van de Wet van genoemde

(16) De revisorenvennootschap moet voor elke controle-opdracht een vennoot of zaakvoerder tot vaste vertegenwoordiger aanstellen die hoofdelijk met de vennootschap aansprakelijk is, zowel op burgerrechtelijk, strafrechtelijk als tuchtrechtelijk gebied (art. 33 W. 22 juli 1953, zoals ingevoerd bij art. 67 W. 21 februari 1985).

wet van 22 juli 1953 en van elke beslissing met een algemene strekking te treffen door de Raad van het Instituut der Accountants in toepassing van art. 88 van genoemde wet van 21 februari 1985. De Raden van beide Instituten kunnen niet afwijken van een advies dat door een meerderheid in de Hoge Raad werd goedgekeurd, indien het advies betrekking heeft op een materie die beide beroepen kan aangaan. Van adviezen inzake een materie die slechts één van beide beroepen betreft, kan het betrokken Instituut slechts afwijken mits uitdrukkelijke motivering.

De Hoge Raad moet elk advies dat hem gevraagd wordt verlenen binnen de zes maanden. Zoniet wordt hij geacht gunstig te adviseren.

§2. *De Hoge Raad organiseert een permanent overleg met het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants. Daartoe kan hij werkgroepen oprichten samen met beide Instituten.*

§3. *“De Hoge Raad kan bij de tuchtcommissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, respectievelijk van het Instituut der Accountants klacht indienen tegen één of meer bedrijfsrevisoren, respectievelijk accountants. De betrokken commissie stelt de Hoge Raad in kennis van het gevolg dat aan deze klacht gegeven werd”.*

§4. *De Hoge Raad is samengesteld uit zeven door de Koning benoemde leden, van wie er vier op een dubbeltal worden voorgedragen door de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven en drie worden voorgedragen door de Minister van Economische Zaken en door de Minister van Financiën. Hun vergoeding wordt vastgesteld bij Koninklijk Besluit.*

§5. *Op voorstel van de Hoge Raad stelt de Koning het reglement van inwendige orde van de Hoge Raad vast, waarin het Ministerie van Economische Zaken wordt belast met de waarneming van zijn secretariaat en met de voorziening van ruimtelijke infrastructuur. De andere werkingskosten van de Hoge Raad worden gedragen door het Instituut der Bedrijfsrevisoren en door het Instituut der Accountants op de wijze en binnen de grenzen door de Koning bepaald.*

c) Gedetailleerde verantwoording van de voorgestelde tekst.

1° Verantwoording paragraaf 1: uitbreiding bevoegheid.

19. De uitbreiding van de bevoegdheid van de Hoge Raad tot het Instituut der Accountants is zeer logisch gelet op het feit dat de wetgever een reeks controle-opdrachten die voorheen exclusief aan de revisor waren voorbehouden, ingevolge de wetten van 18 en 20 juli 1991 ook heeft toevertrouwd aan de accountant, terwijl het niet uitgesloten is dat in de nieuwe fusiewet wordt voortgegaan op de ingeslagen weg. Daarnaast is het wenselijk om budgettaire redenen de Hoge Raad in zekere mate te verzelfstandigen (zie par. 5).

Voorgesteld wordt om zich bij de formulering te laten leiden door het amendement Van den Bossche dat reeds werd ingediend bij de voorbereiding van de Wet van 21 februari 1985⁽¹⁷⁾. Zodoende zou de taak van de Hoge Raad er voortaan toe moeten bijdragen “dat bij de uitoefening van de de opdrachten die de wet aan de bedrijfsrevisor **en aan de accountant toevertrouwt alsmede bij de verrichting van de accountantswerkzaamheden** het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer in acht worden genomen”.

De nieuwe benaming van de Hoge Raad zou dan worden: “Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy” (HRBA) of “Conseil Supérieur du Revisorat d’Entreprise et de l’Expertise-Comptable” (CSRE).

20. De reglementen en normen die aan de Hoge Raad moeten worden voorgelegd zijn diegene bedoeld

- voor revisoren: in art. 9 (nieuw), 10 en 18bis W. 22 juli 1953
- voor accountants: in art. 88 W. 21 februari 1985 (nieuw)

Het artikel 88 is het equivalent voor de accountants van de artt. 9, 10 en 18bis voor de revisoren. Daarnaast wordt voorgesteld de normgeving van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake honoraria (art. 9 W. 22 juli 1953) ook onder de adviesbevoegdheid van de Hoge Raad te brengen. Deze regelgeving is evident van algemeen belang omdat de honorering in hoge mate samenhangt met de onafhankelijkheid van de revisor: enerzijds mag dit bedrag niet te laag

(17) Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 552/32.

zijn, zodoende dat de revisor in staat is zijn functie naar behoren waar te nemen; anderzijds mag het honorarium niet te hoog zijn, zodoende dat het de revisor niet afhankelijk maakt van de gecontroleerde onderneming.

21. Voorgesteld wordt bovendien

1) een motiveringsplicht op te leggen aan de Regering wanneer zij een K.B. wil uitvaardigen dat ingaat tegen een **unaniem** advies van Hoge Raad

2) een verbod tot afwijking op te leggen aan de Instituten wanneer een **meerderheidsadvies** voorligt van de Hoge Raad:

- nopens een norm die niet moet worden bekrachtigd door de Koning (bv. art. 18bis W. 22 juli 1953),
- die gelet op het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer identiek moet zijn voor beide beroepen (bv. norm beperkt nazicht/speciale opdrachten).

Het pendant van deze versterking van het gezag van de Hoge raad is dat elk advies binnen een zekere termijn (max. 6 maanden) moet verleend worden.

2° Verantwoording paragraaf 2: permanent overleg.

22. Hier wordt inspiratie gezocht in het amendement Van den Brande, dat reeds werd ingediend bij de voorbereiding van de wet van 21 februari 1985 ⁽¹⁸⁾. Daarin werd ook al voorzien in een permanent overleg met **beide** Instituten.

De bedoeling bestaat erin de rol van unificatie te benadrukken die aan de Hoge Raad is voorbehouden.

Zo zou aan deze nieuwe wetsbepaling uitvoering kunnen gegeven worden door een maandelijks vergadering tussen de voorzitters en het dagelijks bestuur van de Instituten enerzijds en van de Hoge Raad anderzijds.

3° Verantwoording paragraaf 3: klachtrecht in tuchtzaken.

23. In dezelfde geest van unificatie wordt voormeld amendement Van den Brande eveneens overgenomen in zoverre het de mogelijkheid expliciteerde voor de Hoge Raad om klacht neer te leggen bij de tuchtinstanties, en geïnformeerd te worden over het eraan gegeven gevolg.

4° Verantwoording paragrafen 4 en 5: werkingsmiddelen Hoge Raad

24. Uiteraard wordt met het voorstel van paragraaf 4 aan de samenstelling van de Hoge Raad niets gewijzigd. Er wordt enkel bevestigd dat de vergoeding en zitpenningen die de leden van de Hoge Raad ontvangen, worden onderworpen aan de controle van de uitvoerende macht.

25. De bedoeling van de voorgestelde paragraaf 5 bestaat erin de Hoge Raad meer werkingsmiddelen te geven dan tot dusver het geval was, en hem terzelfdertijd self-supporting te maken.

Toen de oprichting van een Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat voor het eerst werd voorgesteld in een advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven in 1972, werd overwogen zijn financiering ten laste van de geadmisteerde ondernemingen te leggen.

Omdat de conceptie van de Hoge raad die naar voor komt uit de wet van 21 februari 1985 minder vergaand is, zijn het veeleer de Instituten die als geadmisteerden moeten beschouwd worden. Deze zijn in staat een financieringsinspanning te leveren, omdat zijn samen meer dan 8.000 lidgeldplichtigen hebben.

Op dit ogenblik zijn de werkingsmiddelen waarover de Hoge Raad lastens de begroting van het Ministerie van Economische Zaken beschikt ruimschoots ontoereikend en zij laten hem slechts moeizaam toe zich te kwijten van zijn opdrachten.

(18) Parl. St., **Kamer**, 1982-83, nr. 552/2, p. 5.

De Hoge Raad beschikt over geen enkele wetenschappelijke staf of infrastructuur, en kan enkel voor secretariaatshulp beroep doen op de Dienst Bedrijfsorganisatie. Om zijn onafhankelijkheid te waarborgen is het wenselijk dat de Hoge Raad zelfstandig over zijn werkingsmiddelen zou kunnen beschikken, onder controle van de voogdijminister.



Mevrouw de Voorzitter,

De Hoge Raad hoopt op deze wijze tegemoet gekomen te zijn aan Uw vraag om advies die enkel betrekking had op het amendement De Clerck.

Indien dit amendement in het logisch verlengde ligt van de wetten van 18 en 20 juli 1991, dan is dit evenzeer waar voor een uitbreiding van de bevoegdheid van de Hoge Raad tot het beroep van accountant, die als een absolute voorwaarde voor de goedkeuring van het amendement moet beschouwd worden.

In de hoop u hiermede van dienst te zijn, en steeds bereid tot verdere toelichting, verblijft hij,

Koen GEENS
Voorzitter

Nota inzake de norm betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad

I. Antecedenten.

Het document van 5 oktober 1990 dat ter advies aan de Hoge Raad werd voorgelegd werd was het derde in een reeks documenten inzake de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad.

Het eerste ontwerp dateert van 1988, hierover werd na een gezamenlijke bespreking van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (I.B.R.) en de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat (H.R.B.) een nieuw ontwerp gemaakt op datum van 2 juni 1989 (bijlage VI/1 bij onze brief van 26/08).

Op 16 november 1989 heeft de Hoge Raad hierover een eerste advies uitgebracht (H.R.B. 89/12 D; bijlage VI/2 bij onze brief van 26/08).

Hierna werd binnen een bijzondere werkgroep van het I.B.R. een nieuwe tekst opgesteld die klaar kwam op 5 oktober 1990 (bijlage VI/3 bij onze brief van 26/08).

Hoewel de Hoge Raad in zijn vorige samenstelling hieraan nog besprekingen wijdde, is het tweede advies niet tijdig klaar gekomen, zodat het IBR de norm op 7 februari 1992 uitvaardigde zonder nog langer het advies van de Hoge Raad af te wachten.

De tekst van 5 oktober 1990 en van 7 februari 1992 zijn identiek.

Onderhavige nota had vooral tot doel na te gaan op welke punten het advies van de Hoge Raad uit 1989 niet gevolgd werd door het IBR.

De Hoge Raad besloot uiteindelijk, ter wille van de rechtszekerheid, geen wijzigingen meer te adviseren, en over een periode van twee jaar de werking van de norm te evalueren.

II. Algemene bespreking

In het algemeen heeft het I.B.R. de opmerkingen van de Hoge Raad over de structuur, het consistente taalgebruik en de verwijzing naar de algemene controlenormen goed gevolgd.

De tekst maakt nu een duidelijk onderscheid tussen :

- I. Het wettelijk kader van de opdracht
- II. De eigenlijke betrekkingen tussen de bedrijfsrevisor en de ondernemingsraad
- III. De specifieke voorschriften inzake controlewerkzaamheden ten behoeve van de ondernemingsraad.
- IV. Het opstellen van het certificeringsverslag en
- V. De ontleding en verklaring

Wat de algemene structuur betreft voldoet het ontwerp aan de voorschriften van een duidelijke norm.

Uit de hoofdstukken I, II en IV van de ontwerp-norm werd een nieuw hoofdstuk II gecompileerd over de betrekkingen tussen de ondernemingsraad en de revisor

Dit impliceert dat, met uitzondering van hoofdstuk I, de andere hoofdstukken één nummer "opschuiven".

De norm geeft duidelijker aan wanneer het gaat om normen die verplichtingen scheppen en aanbevelingen die enkele indicatieve richtlijnen voorstellen.

Ook werd gevolg gegeven aan de opmerking van de Hoge Raad (bijlage VI/2, randnummer 11) dat alle controlenormen die het revisoraat beheersen ook en zonder meer van toepassing zijn bij de werkzaamheden van de revisor ten behoeve van de ondernemingsraad (1.5 van de ontwerp-norm werd niet hernomen in de definitieve norm).

Wel blijven er taalkundige (bv. 'ingewikkelde ophelderingen') en legistische schoonheidsfouten. Zo is er in de Nederlandse tekst van de ontwerp-norm (versie 1989) voortdurend sprake van 'natrekbare stukken' ('documents vérifiables'); dit werd verbeterd in de definitieve versie tot 'bewijsstukken'; maar de wettekst gewaagt van 'verifieerbare stukken' (art. 15bis, lid 1, 2^o W. 20 september 1948).

III. Gedetailleerde bespreking

Uitgaande van de definitieve norm (bijlage VI/3) werd per nummer vergeleken met de vindplaats in de ontwerp-norm (bijlage VI/1).

Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat i.v.m. de aanbeveling van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren met betrekking tot de certificering van de geconsolideerde jaarrekening.

Geraadpleegde werken:

1. Koninklijk Besluit van 6 maart 1990 met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekeningen van de ondernemingen en het verslag aan de Koning dat aan dit besluit voorafgaat (B.S., 27 maart 1990, p. 5698)
2. Koninklijk Besluit van 6 maart 1990 tot wijziging van het Koninklijk Besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële informatie te verstrekken aan de ondernemingsraden (K.B., 27 maart 1990, p. 5718).
3. Koninklijk Besluit van 30 december 1991 tot wijziging van artikel 12, par. 2 van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding en jaarrekening van de ondernemingen en enkele uitvoeringsbesluiten van deze wet (B.S., 31 december 1991, p. 30083 et errata, B.S., 20 maart 1992, p. 5901).
4. Koninklijk Besluit van 1 september 1986 met betrekking tot de jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekening van portefeuillemaatschappijen (B.S., 19 september 1986, p. 12663).
5. Koninklijk Besluit van 25 november 1991 tot wijziging van het Koninklijk Besluit van 1 september 1986 met betrekking tot de jaarrekeningen en de geconsolideerde jaarrekening van portefeuillemaatschappijen (B.S., 5 december 1991, p. 27378).
6. Koninklijk Besluit van 23 september 1992 met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening van kredietinstellingen (B.S., 6 oktober 1992, p. 21437).
7. Beghin, P., Bedenkingen omtrent de externe controle in groepen van vennootschappen, in Biron, H. & Dauw, C. (Ed.), *Aspects van de ondernemingsgroepen - Aspects des groupes d'entreprises*, Centre d'étude des groupes d'entreprises, Kluwer, Anvers, 1989, pp. 45 à 68.
8. Olivier, H., *Responsabilités du commissaire-reviseur dans le cadre d'un groupe de sociétés*, in Biron H., & Dauw, op. cit., pp. 403 à 422.
9. Maes, J.P., et Stempniewsky, Y., *La transposition en droit belge de la septième directive du Conseil des Communautés Européennes relative aux comptes consolidés*, RDCB, 1990/6, pp. 460 à 520 et sp. pp. 513 à 515.
10. Pourbaix, C., *Le point de vue du contrôleur externe*, in Biron, H. et Dauw, C., (Ed.), *Rechten en plichten van moeder - en dochter - vennootschappen - Droits et devoirs des sociétés mères et de leurs filiales*, Centre d'études des groupes d'entreprises, Kluwer, Anvers, 1986, pp. 377 à 392.
11. Olivier, H., *Le contrôle des comptes consolidés*, in Biron, H., (Ed.), *Juridische aspecten van de geconsolideerde jaarrekening - aspects juridiques des comptes consolidés*, Kluwer, Anvers, 1982, pp. 269 à 284.
12. C.B.N.C.R., *Consolidation et contrôle des comptes consolidés*, Etudes et documents 2-1981.
13. Norm i.v.m. de geconsolideerde jaarrekening die door de bedrijfsrevisor kunnen gecertificeerd worden en norm m.b.t. het verslag van de bedrijfsrevisor over de geconsolideerde jaarrekening, aangenomen door de Raad van het

Instituut voor Bedrijfsrevisoren tijdens de zitting van 30 juni 1976, gewijzigde op 6 januari 1978 en gecoördineerd op 2 maart 1984.

14. Algemene controlenormen, uitgevaardigd door het IBR en goedgekeurd door de Raad tijdens de zitting van 2 december 1983.
15. Aanbevelingen nr. 2 van het UEC (ASB) : gebruik van het werk van een andere revisor
nr. 20 van het (ASB) : bijzonder aspecten bij de controle van de geconsolideerde rekening
16. Aanbevelingen nr. 5 van het IFAC (IAG): "Using the Work of an Other Auditor"
nr. 17 van het IFAC (IAG): "Related Parties".
17. Aanbeveling van de Orde der erkende over de controle van de geconsolideerde jaarrekening.
18. J. Raffegaue, P. Dufils, J. Corre et D. de Ménonville, Comptes consolidés, solutions françaises et internationales, Memento Francis Lefebvre, 1989, pp. 817 à 835.
19. Ced. samsom, comptabilité, gestion et contrôle, cl. n° 6, livre 10, partie 8, le contrôle de la consolidation.
20. D. Lebrun, Pratique de la consolidation en Belgique et dans les pays de la C.E.E., Story Scientia, Bruxelles, 1992.

Wettelijke en reglementaire beschikkingen inzake het certificeren van geconsolideerde jaarrekeningen

- * Koninklijk Besluit van 6 maart 1990 betreffende de geconsolideerde jaarrekening van ondernemingen (B.S., 27 maart 1990, p. 5698).
- * Koninklijk Besluit van 6 maart 1990 tot wijziging van het Koninklijk Besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële informatie te verstrekken aan de ondernemingsraden (K.B., 27 maart 1990, p. 5718).
- * Koninklijk Besluit van 30 december 1991 tot wijziging van artikel 12, par. 2 van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekening van ondernemingen en enkele uitvoeringsbesluiten van deze wet (B.S., 31 december 1991, p. 30083 et errata, B.S., 20 maart 1992, p. 5901).
- * Koninklijk Besluit van 1 september 1986 met betrekking tot de jaarrekening en geconsolideerde jaarrekening van portefeuillemaatschappijen (B.S., 19 september 1986, p. 12663).
- * Koninklijk Besluit van 25 november 1991 tot wijziging van het Koninklijk Besluit van 1 september 1986 met betrekking tot de jaarrekeningen en de geconsolideerde jaarrekening van portefeuillemaatschappijen (B.S., 5 december 1991, p. 27378).
- * Koninklijk Besluit van 23 september 1992 met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening van kredietinstellingen (B.S., 6 oktober 1992, p. 21437).

Normen en aanbevelingen van het I.B.R. met betrekking tot dit onderwerp

- * Norm i.v.m. de geconsolideerde jaarrekening die door de bedrijfsrevisor kunnen gecertificeerd worden en norm m.b.t. het verslag van de bedrijfsrevisor over de geconsolideerde jaarrekening, aangenomen door de Raad van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren tijdens de zitting van 30 juni 1976, gewijzigde op 6 januari 1978 en gecoördineerd op 2 maart 1984.
- * Aanbeveling i.v.m. het gebruik van het werk van een andere revisor (aanbeveling van 4 maart 1988).

Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat met betrekking tot dit onderwerp

- * Advies over de aanbeveling van het IBR met betrekking tot het gebruik van het werk van een andere revisor (5 november 1987).
- * Advies over het ontwerp van koninklijk besluit met betrekking tot het consolideren van rekeningen voor zover het handelt over de controle van de geconsolideerde jaarrekening door een bedrijfsrevisor (16 november 1989).

Inleiding

Bij het besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen, wordt het opmaken, het nazicht en de openbaarmaking van een geconsolideerde jaarrekening en van een geconsolideerd jaarverslag verplicht gesteld voor de handelsvennootschappen en de vennootschappen met de rechtsvorm van een handelsvennootschap naar Belgisch recht en ook voor de openbare instellingen naar Belgisch recht die een statutaire opdracht van commerciële, financiële of industriële⁽¹⁹⁾aard vervullen en die, alleen of samen met andere ondernemingen, toezicht houden over één of meer dochterondernemingen. Voordien bestond deze verplichting enkel voor portefeuillemaatschappijen.

Krachtens het koninklijk besluit van 29 november 1977 betreffende de jaarrekening van portefeuillemaatschappijen - d.w.z. vennootschappen die voldoen aan de criteria van het koninklijk besluit nr. 64 van 10 november 1967 -, moest zo'n vennootschap, behalve een jaarrekening, ook een geconsolideerde jaarrekening opmaken naar de regels die zij bepaalde en met inachtneming van de voorschriften van het besluit. Bij deze jaarrekening hoorde een controleverslag opgemaakt door de commissaris-revisor van de portefeuillemaatschappij.

Het besluit bevatte evenwel geen enkele bepaling over de consolidatietechniek of - procedure.

De commissaris-revisor kon zich bij zijn opdracht baseren op de normen door de Raad van het Instituut op 30 juni 1976 aangenomen en in 1978 en 1984 respectievelijk gewijzigd en gecoördineerd.

De zevende richtlijn van 13 juni 1983, die stoelt op artikel 54 lid 3, g) van het Verdrag van Rome, heeft tot doel de harmonisering van de jaarrekeningen van kapitaalvennootschappen te bevorderen.

Gelet op o.a. de invoering van deze richtlijn, werd het bovengemelde besluit van 29 november 1977 opgeheven bij het koninklijk besluit van 1 september 1986 betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van de portefeuillemaatschappijen.

De Belgische wetgever had, bij wet van 1 juli 1983, artikel 11 van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen in die zin gewijzigd, dat de Koning bevoegd verklaard werd, aan de ondernemingen die Hij bepaalt, de verplichting op te leggen om een geconsolideerde jaarrekening op te maken, te controleren en openbaar te maken en ook om een jaar- en controleverslag over deze jaarrekeningen op te stellen en openbaar te maken. Zo kon de richtlijn door middel van het besluit van 6 maart 1990 omgezet worden.

Tijdens de procedure voor de uitwerking van dit besluit, werd het advies ingewonnen zowel van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven als van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat.

Het unanieme advies van de Centrale Raad leidde tot de invoering van een specifieke regeling voor de mededeling aan de ondernemingsraden van geconsolideerde financiële informatie, zulks bij het besluit van 6 maart 1990 tot wijziging van het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden.

In zijn advies van 16 november 1989, waarnaar verwezen wordt, deelde de Raad mee dat, naar zijn oordeel, het IBR de normen dient aan te passen of nader uit werken om de problemen op te vangen in verband met de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening en meer bepaald met het gebruik van informatie gecertificeerd door een buitenlandse collega.

(19) Met uitzondering van de ondernemingen als bedoeld in artikel 16 lid 1 van de wet van 17 juli 1975 betreffende de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen.

Bij het koninklijk besluit van 25 november 1991 tot wijziging van het koninklijk besluit van 1 september 1986 betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van de portefeuillemaatschappijen, werd de voormelde zevende richtlijn vervolgens omgezet in Belgisch recht door de bepaling dat het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen ook toepasselijk is op de portefeuillemaatschappijen, enige voorschriften uitgezonderd.

Recentelijker nog werden een groot aantal gemeenrechtelijke bepalingen, zoals die geregeld zijn bij het voormelde koninklijk besluit van 6 maart 1990, ook opgelegd aan de kredietinstellingen, zulks bij het koninklijk besluit van 23 september 1992 betreffende de geconsolideerde jaarrekening van de kredietinstellingen, een K.B. dat uitvoering geeft aan de richtlijn van 8 december 1986 van de Raad met betrekking tot de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van de banken en andere financiële instellingen (P.B. nr. L 372, blz. 1).

En, tot slot, zullen zeer binnenkort nog ander ondernemingen verplicht worden een geconsolideerde jaarrekening op te maken en die te laten certificeren. Dat zal bij voorbeeld het geval zijn met verzekeringsmaatschappijen, zodra naar Belgisch recht uitvoering zal zijn gegeven aan de richtlijn van de Raad van 19 december 1991 met betrekking tot de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van de verzekeringsmaatschappijen (P.B. nr. L 374, blz. 7).

In deze context, is het zonder meer belangrijk dat gestalte gegeven wordt aan een aanbeveling van algemene draagwijdte waarin de fundamentele problemen behandeld worden m.b.t. de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening, daar de artikelen 73 tot 75 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen - een K.B. dat ook van toepassing is op de geconsolideerde jaarrekening van de kredietinstellingen en van de portefeuillemaatschappijen - ontoereikend zijn om deze problemen op te lossen.

Algemene beschouwingen

A. Over het geheel genomen, is de Raad van oordeel dat de aanbeveling coherenter ingedeeld zou kunnen zijn en op meer nauwkeurigere en uitvoerige wijze zou kunnen ingaan op de diverse aspecten van de taak van een revisor die belast is met de certificering van een geconsolideerde jaarrekening.

De Raad meent in dit opzicht de volgende structuur te kunnen voorstellen:

- I Inleiding waarin onder meer gewezen wordt op het belang van de geconsolideerde jaarrekening als middel tot informatieverstrekking aan derden, aan de schuldeisers, de aandeelhouders en de ondernemingsraad m.b.t. een groep van ondernemingen.
- II Wets- en verordeningsbepalingen m.b.t. het opmaken en certificeren van een jaarrekening.
- III Internationale aanbevelingen.
- IV Werkingssfeer van de aanbeveling en haar plaats t.o.v. overige normen en aanbevelingen.
- V Fundamentele problemen i.v.m. de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening:
 - a) toegang tot de informatie over de ondernemingen die in de consolidatiekring zijn opgenomen.
 - . de taak van de consoliderende onderneming in dit opzicht(artikel 74 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 en draagwijdte van artikel 64 sexies van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen) en het probleem van de onbestaande controle in het geval van een consortium.
 - . samenwerking onder revisoren - gebruikmaking van het werk van een andere Belgische of buitenlandse revisor - rechten, plichten en verantwoordelijkheid die eruit voortvloeien(aanbeveling nr. 2 van de UEC en norm nr. 5 van het IFAC)
 - beroepsgeheim.
 - b) het weigeren van toegang tot informatie over de in de consolidatie opgenomen ondernemingen en de gevolgen ervan.
 - c) het bijzondere geval van de vrijstelling van de verplichting tot subconsolidatie als bedoeld in artikel 8 van het besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen, wanneer de bevrijdende

consolidatie opgemaakt is door een moedermaatschappij die niet ressorteert onder het recht van één der Lid-Staten van de Europese gemeenschappen.

- d) de taak van de revisor t.o.v. de ondernemingsraad en wijziging van het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden, (wijziging) door het koninklijk besluit van 6 maart 1990 (niet-tegenwerpelijkheid van de vrijstelling van subconsolidatie aan de ondernemingsraad).⁽²⁰⁾

VI Technische aspecten van de certificatie van de jaarrekening.

- a) kennismaking met de groep;
- b) organisatie van de werkzaamheden;
- c) onderzoek naar en beoordeling van de interne controle door de consoliderende onderneming;
- d) onderzoek naar en beoordeling van het werk verricht door Belgische en buitenlandse collega's;
- e) de controle over de consolidatiewerkzaamheden;
- f) de controle over de geconsolideerde jaarrekening;
- g) de werkdocumenten.

VII Het attest van de geconsolideerde jaarrekening en van het jaarverslag.

B. In menig opzicht is de aanbeveling in wezen de uitlegging van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen (cfr. de punten 1.1., 1.2., 3.6., 8. en 8.4.), hoewel zij tegelijk van toepassing heet te zijn op de certificering van de geconsolideerde jaarrekening van de portefeuillemaatschappijen⁽²¹⁾ en ook op het nazicht van de geconsolideerde jaarrekening bij toepassing van andere wets-, reglements- of contractbepalingen, zonder dat er evenwel op gewezen wordt dat het koninklijk besluit van 1 september 1986 betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van de portefeuillemaatschappijen (B.S. 19 september 1986, blz. 12663) diepgaand gewijzigd werd bij het koninklijk besluit van 25 november 1991⁽²²⁾ (B.S. 5 december 1991, blz. 27.378) en zonder dat de bepalingen van deze tekst worden aangeroerd. Indien de aanbeveling bovendien een meer algemene draagwijdte moet krijgen - ondanks het feit dat op dit ogenblik enkel de portefeuillemaatschappijen en de ondernemingen als bedoeld in artikel 7 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 verplicht zijn een geconsolideerde jaarrekening op te maken en te certificeren - zou hierin niet systematisch verwezen mogen worden naar de voorschriften van het koninklijk besluit van 6 maart 1990.

De Raad is dan ook van oordeel dat de aanbeveling op dit punt moet herzien worden.

C. In de aanbeveling worden beknopt de mogelijke vrijstellingen aangesneden bij subconsolidatie en voor kleine groepen (artikelen 8 en 9 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990). De Raad is van oordeel dat twee aspecten van de vrijstelling, die nauw samenhangen met de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening, aangesneden zouden moeten worden in de aanbeveling: de verplichting tot gelijkwaardigheid met de rekeningen en de verslagen opgesteld overeenkomstig de zevende richtlijn, wat betreft de bevrijdende consolidatie opgesteld door de moedermaatschappijen die bij subconsolidatie niet ressorteren onder het recht van één van de lid-staten van de Europese gemeenschappen (artikel 8 lid 2, 3°, b van het koninklijk besluit van 6 maart) en de terzake aangebrachte wijziging aan het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden (onmogelijkheid om de vrijstelling van subconsolidatie⁽²³⁾ tegen te werpen aan de ondernemingsraad).

Hoewel het duidelijk is dat de controle van de bevrijdende geconsolideerde jaarrekening niet moet worden overgedaan of gecertificeerd door bij voorbeeld de commissaris-revisor van de Belgische dochteronderneming die aan

(20) Artikel 17 van het koninklijk besluit van 27 november bepaalt dat „wanneer de onderneming gebruik maakt van artikel 8 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de onderneming, de vrijstelling van de verplichting om een jaarrekening, als bedoeld in dat artikel, op te maken van generlei effect is ten opzichte van de ondernemingsraad...”

(21) wat vermeld staat aan het eind van punt 1.1. en niet in punt 1. werkingsfeer

(22) krachtens artikel 6 van dit koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen, zijn de voorschriften ook van toepassing op de portefeuillemaatschappijen, met uitzondering van de artikelen 1, 7, 9, 77, 78, 79 en 80.

(23) cfr. voetnoot 2 blz. 7

het hoofd staat van een sub-groep welke gebruik wenst te maken van de vrijstelling, bepaalt het besluit toch (cfr. 8 lid 3,d) dat de toelichting van de (niet-geconsolideerde) jaarrekening van de Belgische dochteronderneming een bijzondere motivering dient te bevatten inzake de naleving van de vrijstellingsvoorwaarden.

Met andere woorden, behoort het toezicht op de juistheid van deze verantwoording tot de taak van de commissaris-revisor die belast is met het nazien van de niet-geconsolideerde jaarrekening van de Belgische dochteronderneming; wat de problematiek van de gelijkwaardigheid aangaat is zijn aansprakelijkheid dus in het gedrang.

Wat de wijziging van het koninklijk besluit van 27 november 1973 betreft, dient men hierin de aanbeveling melding van te maken opdat de revisoren ingelicht zouden zijn over de juiste draagwijdte van de vrijstellingen ten opzichte van de ondernemingsraad.

Bovendien werd in de aanbeveling weliswaar, met betrekking tot het consortium, lid 2 van artikel 73 van het K.B. van 6 maart 1990 verwerkt, maar er werd niets in opgenomen over de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening in een consortium en over de problemen voor de revisor(en) om te beschikken over de informatie over de ondernemingen van het consortium - problemen die verband houden met het ontbreken van controle in dit geval.

Er zij in dit opzicht op gewezen dat het voormelde artikel 74 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 niet van toepassing is op de verhoudingen binnen het consortium. Artikel 74 bepaalt: "De consoliderende onderneming moet haar controlebevoegdheid aanwenden om van de in de consolidatie opgenomen of op te nemen dochterondernemingen te verkrijgen dat zij de met de controle van de geconsolideerde jaarrekening belaste revisor toelaten ter plaatse de noodzakelijke controles te verrichten en dat zij hem op zijn verzoek alle noodzakelijke inlichtingen en bevestigingen verstrekken voor de naleving van de hem krachtens dit besluit opgelegde verplichtingen".

Commentaar bij de aanbeveling

Hierna volgt slechts een eerste reeks van opmerkingen.

1.1. Wetsbepalingen

In het koninklijk besluit van 6 maart 1990 zijn het de artikelen 73 tot 75 die betrekking hebben op de controle van de geconsolideerde jaarrekening : artikel 76 behandelt de openbaarmaking van de geconsolideerde jaarrekening en van de geconsolideerde verslagen.

1.2. Verklaring over de geconsolideerde jaarrekening en 1.3. uitspraak over het jaarverslag

Deze twee punten zouden in punt 8 behandeld moeten worden.

1.4. Verantwoordelijkheid van de revisor van de consoliderende onderneming

De raad verwijst naar zijn voorstel over de indeling en is van oordeel dat dit punt nader uitgewerkt zou dienen te worden bij het onderzoek naar de problemen, voor de revisor, om over de informatie te beschikken. Lid 5 van het ontwerp van aanbeveling zou in dit onderzoek verwerkt moeten worden, zoals de indeling suggereert.

2. Kennis van de groep

De punten 2.2. en 2.3. van het advies van de Raad zouden verwerkt moeten worden in punt 4. Controle van de geconsolideerde jaarrekening.

Bovendien schijnt lid 1 van punt 2.1. een ietwat nodeloze herhaling te zijn van punt 2. van de aanbeveling.

Punt 2.2. zou in menig opzicht geamendeerd behoren te worden:

de woorden "aan de toepasselijke wets- of verordeningsbepalingen" zouden moeten toegevoegd worden na de tekst van het tweede gedachtenstreepje (zie bij voorbeeld artikel 25 lid 2 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990).

de tekst van het tweede gedachtenstreepje zou wellicht als volgt herschreven kunnen worden: " - bij het opstellen van de bekomen financiële informatie, werden de door de groep vastgestelde waarderingsregels nageleefd of kan de verstrekte financiële informatie conform deze regels herwerkt worden;"

het woord "winsten" uit de tekst van het vierde gedachtenstreepje moet waarschijnlijk vervangen worden door het woord "resultaten".

3. Onderzoek van de administratieve organisatie

De Raad vraagt zich af of de laatste zin van punt 3.2. wel gepast is in een aanbeveling bestemd voor de bedrijfsrevisoren en ook wat de zin is van het begrip "validatie" in punt 3.5.

Tot slot, ziet het er naar uit dat punt 3.6 artikel 21 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 anders uitlegt dan het Verslag aan de Koning dat aan dit besluit voorafgaat.

Daar waar de aanbeveling onder "boekhoudkundige continuïteit" de bestendigheid van de beginselen en van hun concrete toepassing en een onderzoek naar de coherentie van de geconsolideerde jaarrekening t.o.v. het vorige boekjaar schijnt te verstaan, wat het voorwerp is van artikel 38 van het besluit, geeft het verslag aan de Koning de volgende toelichting: "Zoals artikel 5 van het jaarrekeningenbesluit eist artikel 21 dat de geconsolideerde balans en de geconsolideerde resultatenrekening uit een samenhangend en controleerbaar boekhoudsysteem voortvloeien zodanig dat de boekhoudkundige continuïteit van de geconsolideerde jaarrekening van het ene jaar op het andere is verzekerd. Dit boekhoudsysteem kan hetzij een geconsolideerde boekhouding zijn die rechtstreeks leidt tot de geconsolideerde jaarrekening, hetzij een consolidatieboekhouding op grond van de financiële staten van de in de consolidatie opgenomen ondernemingen. Waar het op aankomt is dat, ongeacht het toegepaste boekhoudsysteem, de verschillende posten van de geconsolideerde jaarrekening en hun wijzigingen van het ene jaar op het andere een boekhoudkundige basis hebben waarop de verantwoording en controle van deze posten kan worden gesteund".

4. Controle van de geconsolideerde jaarrekening

In punt 4.6 dient men de begrippen ("société-mère") "moedermaatschappij" en ("sociétés associées") "geassocieerde maatschappijen" te vervangen door de woorden ("entreprise-mère") "moederonderneming" en ("entreprises associées") "geassocieerde ondernemingen" omdat deze laatste woorden ook elders in de aanbeveling worden gebezigd.

5. Samenwerking met de revisoren van de dochterondernemingen

Behalve de opmerking die ten aanzien van punt 1.4 gemaakt werd, is de Raad van oordeel dat diverse begrippen uit dit gedeelte van de aanbeveling nader toegelicht zouden moeten worden, bij voorbeeld de term "impact" in de eerste alinea van blz. 7⁽²⁴⁾

Moet dit impact becijferd worden of betreft het enkel de individuele beoordeling van de revisor? Hoe moet de revisor het onderscheid maken tussen het secundaire belang, het betekenend belang en het doorslaggevend belang van een dochteronderneming, daar deze begrippen -voor zover de Raad weet - vanuit wettelijk oogpunt niets te betekenen hebben?

Ten slotte, zou men op diverse plaatsen "vennootschappen" moeten vervangen door "ondernemingen", daar hiervoor vanaf het begin van de aanbeveling terecht werd geopteerd en daar zulks overigens overeenstemt met het Koninklijk Besluit van 6 maart 1990.

6. Niet-gecontroleerde dochterondernemingen

Het tweede gedachtenstreepje van punt 6.1. zou als volgt herschreven moeten worden: "de ondernemingen die een externe controleur hebben aangewezen overeenkomstig de plaatselijke vigerende wetgeving, wanneer niet gegarandeerd kan worden dat de normen, vergelijkbaar met die van het IBR, nageleefd kunnen worden."

De vertaling van punt 6.2. is voor verbetering vatbaar. De volgende tekst zou misschien voorgesteld kunnen worden: "Le reviseur doit d'abord examiner si, en dépit de l'absence de cadre normatif de revision, il n'est pas possible néanmoins de s'appuyer sur les travaux du commissaire en fonction ou sur un autre contrôle externe. Si cela semble possible, il procédera conformément au point 5 de cette recommandation."

(24) De Raad begrijpt overigens niet precies waarom vòòr deze term "en/of" staat.

7. Werkdocumenten

Het woord “spoor” (“trace”) uit de eerste paragraaf zou vervangen moeten worden door het woord “bewijs” (“preuve”).

8. Verslag

De Raad verwijst vooreerst naar het commentaar sub B. en verbaast er zich bovendien over dat het aanbeveling verdient dat het verslag “gedateerd wordt op de datum van ondertekening” en dat “de datum niet mag vallen voor die waarop de geconsolideerde jaarrekening werd vastgelegd door het bestuursorgaan van de onderneming...”.

De Raad is van oordeel dat de laatste zin van punt 8.1. in opbouwende zin geformuleerd zou moeten worden: “hij zal voorbehoud moeten maken”; ook vraagt de Raad zich af of een eenvoudige verwijzing naar de normen van het Instituut steeds als afdoende beschouwd zal kunnen worden en of deze verklaring geen nuancering behoeft.

Wat het punt 8.4. betreft, verwijst de Raad naar het commentaar sub B.

De punten 8.3. en 8.4. van de aanbeveling zouden beter tot hun recht komen, wanneer de inhoud van de paragrafen 3.5 en 3.6. uit de algemene controlenormen verwerkt zouden worden in de aanbeveling.

Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat met betrekking tot ontwerp-controle aanbeveling van de Raad van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren inzake uitvoering van beperkt nazicht

Geconsulteerde werken.

1. Handelsvennootschappenwet, artt. 34bis, 60, 70bis, 77ter
2. K.B. van 18 september 1990 over de verplichtingen tot toelating van effecten tot de officiële notering aan een openbare fonds- en wisselbeurs van het Rijk
3. Algemene I.B.R. controlenormen (2 december 1983)
4. I.B.R.-norm inzake de controle van de toestand van een vennootschap ter gelegenheid van het aannemen van een andere rechtsvorm (11 januari 1980, gewijzigd 2 maart 1984)
5. I.B.R.-norm inzake de controle van inbrengen die niet in geld bestaan (3 februari 1978, gewijzigd 2 maart 1984)
6. Norme IFAC N°24 "Les rapports d'audit particuliers", **Guide comptable belge**, mars 1990/87, 992, 24-1
7. **Jaarverslag IBR**, 1984, p. 42; 1986, p. 152; 1987, 92; 1988, 70
8. Juridische commissie IBR, **CBCNR**, 1988/4, pp. 45-47
9. R. PHILIPS, "La loi du 6 janvier 1958 régissant la désignation et la modification de l'objet social", R.P.S., 1958, nr. 4743, p. 77
10. P. VAN OMMESLAGHE, "La transformation des sociétés commerciales", **Rev. Banque**, 1968, 571
11. M.A., "Transformation de sociétés. Nécessité de l'intervention d'un reviseur dans certains cas", **Ann.Not.enr.**, 1964, 219
12. M. FLAMEE, "Interimdividenden: frekwentie en tijdstip", **D.A.O.R.**, 1987, 52; **R.P.S.**, 1987, nr. 6429, p. 101.
13. Vraag Senator Luyten, **Parl. Vr. & Antw.**, 7 april 1987, p. 1701
14. **Mémento pratique Francis Lefèbvre Comptable** 1992, n° 5350ss.



De ontwerp-aanbeveling strekt ertoe de algemene controlenormen toe te lichten op het stuk van het beperkt nazicht bij bijzondere controle-opdrachten.

Blijkbaar werd voor de formule van een aanbeveling geopteerd omdat enkel beoogd wordt een reeds bestaande norm te expliciteren.

I. Toepassingsgebied.

De vraag is of dit 'uitvoerend' karakter van de aanbeveling ook de verklaring kan zijn voor haar beperkt toepassingsgebied. Zij heeft bij nauwkeurig toekijken enkel betrekking op de bijzondere revisorale opdrachten waarbij de revisor een verslag moet opstellen over een tussentijdse (i.t.t. een jaarlijkse) staat van activa en passiva⁽²⁵⁾.

De Handelsvennootschappenwet bevat twee dergelijke gevallen, met name het verslag bij een wijziging van het maatschappelijk doel in N.V. of B.V.B.A. (art. 70bis Venn.W.), en het verslag bij de uitkering van een interimdividend in de N.V. (art. 77ter Venn.W.). In beide gevallen werd door de wetgever enkel in een verplichte revisorale interventie voorzien voor het geval de vennootschap tot aanstelling van een commissaris is overgegaan, wat doorgaans slechts het geval zal zijn in een grote onderneming.

Daarnaast kent ons recht sedert K.B. 18 september 1990 de halfjaarlijkse verslaggevingsplicht voor beursgenoteerde ondernemingen. Hoewel beursgenoteerde ondernemingen uiteraard een commissaris hebben, wordt de revisorale controle van de tussentijdse staat in art. 3, §7 van dit K.B. niettemin voorgesteld als een faculteit voor de ondernemingsleiding.

Alle andere bijzondere wettelijke opdrachten van de revisor blijven buiten beschouwing in het ontwerp van aanbeveling. Uiteraard wordt geen aandacht besteed aan de controle-opdracht bij inbreng in natura, bij quasi-inbreng en bij omzetting, vermits daarvoor afzonderlijke controlenormen gelden.

Maar er wordt evenmin aandacht besteed aan de tussenkomst van de revisor bij de uitsluiting of beperking van het voorkeurrecht in de N.V. (art. 34bis, §4bis Venn.W.) en de verplichte tussenkomst van de revisor bij de melding van een belangenconflict in N.V. en B.V.B.A. (art. 60 Venn.W.). Deze bijzondere opdrachten moeten nochtans zowel uitgevoerd worden in grote als in kleine of middelgrote ondernemingen, d.w.z. ongeacht de verplichte benoeming van een commissaris.

Er moet uitgegaan worden van de algemene controlenormen, onder 1.4.:

“De bedrijfsrevisor bepaalt de omvang van de controle met inachtneming van de doeleinden vastgelegd in de wet of de reglementen. In principe zal de controle volkomen zijn, d.w.z. dat hij alle belangrijke aspecten van de jaarrekening zal belichten die van belang zijn voor het opstellen van de financiële staten. Wanneer het echter om een andere boekhoudtoestand gaat, die niet overeenkomstig de wet moet onderworpen worden aan een volkomen controle met het oog op een verklaring over het getrouwe beeld, kan een beperkt nazicht aanvaardbaar zijn op voorwaarde dat dit duidelijk in het verslag vermeld wordt”.

Nu wordt in het ontwerp van aanbeveling ten onrechte de indruk gewekt dat alleen tussentijdse staten voorwerp kunnen zijn van een beperkt nazicht.

Nochtans vergt art. 34bis Venn.W. bij een kapitaalverhoging buiten voorkeurrecht dat de revisor verklaart dat de in het verslag van de raad van bestuur opgenomen financiële en boekhoudkundige gegevens juist zijn en voldoende om de algemene vergadering voor te lichten. Hoewel de revisor zich hierbij mede zal laten leiden door een tussentijdse staat, zal hij in zijn beoordeling van het verslag van de raad van bestuur over de uitgifteprijs en over de financiële gevolgen van de uitgifte voor de aandeelhouders ook andere, zelfs prospectieve gegevens moeten betrekken.

Bovendien ligt in de ontwerp-aanbeveling besloten dat een beperkt nazicht enkel dan mogelijk is indien het boekhoudkundig stuk in kwestie geen aanleiding dient te geven tot een certificering, d.i. een uitspraak over het getrouwe beeld van het vermogen, de financiële positie of de resultaten (zie randnummers 2 en 9). Ook dit lijkt een te algemene uitspraak.

Blijkens de controlenorm van het IBR inzake omzetting, onder 3, kan de revisor eventueel volstaan met een beperkt nazicht indien de korte tijdspanne waarin de opdracht moet uitgevoerd worden hem daartoe dwingt, en dit ongeacht de vraag of de omgezette vennootschap een commissaris had. Nochtans is wat van de revisor gevraagd wordt bij

(25) Weliswaar wordt in de tweede alinea van randnummer 3 gesteld: “Meestal zal het beperkt nazicht betrekking hebben op een tussentijdse boekhoudstaat, die niet dezelfde betrouwbaarheidsgraad als de jaarrekening vertoont”. Uit de onder Afdelingen 2, 3 en 4 uitgewerkte voorbeelden blijkt echter dat de tussentijdse staat vrijwel de enige hypothese is die voor ogen stond.

omzetting wel degelijk een certificeringsopdracht, die er nl. in bestaat na te gaan of de staat van activa en passiva de vermogenssituatie van de vennootschap volledig, getrouw en juist weergeeft (art. 167 Venn.W.).

Zelfs in art. 3, §7 K.B. 18 september 1990 wordt gewag gemaakt van een certificering van de halfjaarlijkse staat van de jaarrekening. Niettemin wordt de halfjaarlijkse staat in de ontwerp-aanbeveling als een typisch geval van beperkt nazicht voorgesteld.

De Hoge Raad vraagt zich derhalve af of het ontwerp van aanbeveling niet te baat kan worden genomen om alle wettelijke bijzondere revisorale opdrachten uit de Handelsvennootschappenwet toe te lichten, met uitzondering van de inbreng in natura, en met inbegrip van de controletaak bij halfjaarlijkse verslaggeving (art. 3 K.B. 18 september 1990). Wellicht bestaat de mogelijkheid om de controlenorm inzake omzetting te integreren in dit ontwerp van aanbeveling. Minstens kan voor wat van de revisor gevergd wordt bij de uitgifte van aandelen buiten voorkeurrecht en bij belangenconflicten aansluiting gezocht worden bij deze ontwerp-aanbeveling.

In die optiek zou het toepassingscriterium van de aanbeveling minder gelegen zijn in het beperkt karakter van het nazicht, dan in het bijzonder karakter van de opdracht.

Dit criterium is overigens geheel in lijn met de algemene controlenorm, waar onder 1.4.3. gesteld wordt dat *het beperkt nazicht van een boekhoudkundige toestand moet beschouwd worden als een afzonderlijke opdracht die onderscheiden is van de controle van de jaarrekening en die dus uiteraard niet kan uitmonden in een verklaring over de jaarrekening*⁽²⁶⁾.

Dergelijke benadering ligt ook meer in de lijn van IFAC-norm 24 inzake 'Les rapports d'audit particuliers', waarvan de meer algemene draagwijdte opvalt, en die zelfs het optreden van de auditor in een zuiver contractueel kader omvat (bv. bij een leningsovereenkomst).

Misschien kan inspiratie gezocht worden in het Franse boekhoudrecht waar een verdere indeling wordt aangehangen van de bijzondere opdrachten die geen controle van de jaarrekening uitmaken: men onderscheidt, enerzijds, de recurrente '*vérifications spécifiques*' van tussentijdse staten en boekhoudkundige documenten en, anderzijds, de occasionele **certificering**staken die het gevolg zijn van '*opérations particulières décidées par la société*'.

In de logica van die opdeling horen de revisorale taken bij een wijziging van het maatschappelijk doel en bij de uitkering van het interimdividend echter thuis in de laatste categorie, en niet, zoals in het ontwerp van aanbeveling gebeurt, bij de eerste categorie.

In de bredere toepassingsbasis die de Hoge Raad voorstelt, kunnen de voordelen van een algemene benadering en die van een afzonderlijke benadering per bijzondere opdracht in elk geval verder gecombineerd worden. Niets belet inderdaad dat de structuur van de ontwerp-aanbeveling bewaard blijft: na een uiteenzetting over het beperkte nazicht in het algemeen, kan een afzonderlijk hoofdstukje voor elke bijzondere opdracht volgen.

II. De hypothese waarin er geen commissaris is

Zoals hoger werd aangegeven, betreffen de drie opdrachten die uitdrukkelijk geïndiceerd worden in het ontwerp van aanbeveling steeds vennootschappen waarin een commissaris werd aangesteld (artt. 70bis en 77 ter Venn.W. en K.B. 18/09/90). In de ondernemingen zonder commissaris moeten deze opdrachten niet uitgevoerd worden.

In die zin zouden de beschouwingen die in de ontwerp-aanbeveling gewijd worden aan de hypothese waarin er geen commissaris in functie is (nr. 6), alsook aan de hypothese waarin de revisor die met de opdracht gelast wordt niet terzelfdertijd commissaris is (nr. 4), aan relevantie winnen bij een uitbreiding van het toepassingsgebied in de zin bedoeld onder I.

Toch kunnen 'rebus sic stantibus' enkele bedenkingen geformuleerd worden bij deze beschouwingen.

(26) In die optiek zou overleg aangewezen zijn met het Instituut der Accountants omdat de externe accountants, ingevolge de Wetten van 18 en 20 juli 1991, evenzeer bevoegd zijn om de opdrachten bedoeld in art. 34bis, 60 en 167 Venn.W. waar te nemen, althans in die ondernemingen waar geen commissaris is.

Vooreerst blijkt uit geen enkele wettekst dat de drie opdrachten waarvan sprake in artt. 70bis en 77ter Venn.W. en in K.B. 18 september 1990 mogen vervuld worden door een andere revisor dan de commissaris²⁷. Het certificeringsmonopolie van de commissaris als wettelijke toezichthouder wordt zelfs uitdrukkelijk bevestigd in art. 3, par. 7 K.B. 18 september 1990, bij de certificering van de halfjaarlijkse staat.

Vervolgens wordt in de aanbeveling niet aangegeven dat de aangezochte revisor eerst dient na te gaan of de commissaris niet van rechtswege met deze opdracht moest gelast worden. Deze voorafgaande onderzoeksverplichting wordt wel opgelegd in de controlenormen inzake inbreng in natura, en inzake omzetting.

Bovendien vraagt de Hoge Raad zich af of de revisor die door een grote onderneming wordt aangezocht om één van de drie bedoelde opdrachten waar te nemen, en die zich ervan heeft overtuigd dat er geen commissaris in functie is die van rechtswege met de opdracht zou moeten gelast worden, niet voorafgaandelijk om zijn aanstelling tot commissaris dient te vragen. Gelet op de beperkende omstandigheden waarvan gewag wordt gemaakt in fine van randnummer 3 van de ontwerp-aanbeveling, moet het waarnemen van een interim-opdracht in een grote onderneming, zonder wettelijke basis, in elk geval ontraden worden, temeer daar het zelden 'gewone' redenen zullen zijn die een onderneming ertoe aanzetten om daarvoor beroep te doen op een derde-revisor, gedurende het 'interregnum' tussen twee commissarissen (bv. bij de uitkering van een interim-dividend).

Tenslotte zou in de hypothese waarin men een commissaris moet opvolgen, om o.a. deze bijzondere opdracht waar te nemen, een verwijzing op zijn plaats zijn naar de I.B.R.-aanbeveling over het gebruik van werkzaamheden van een andere revisor.

III. Onderzoek en verslag i.v.m. beperkt nazicht.

Ook wanneer bekend is dat het IBR een beperkend gebruik van het begrip 'certificering' voorstaat, verdient het aanbeveling deze opvatting in het kader van de verslaggeving bij een beperkt nazicht te expliciteren.

De wetgever zelf heeft zich immers de term 'certificering' laten ontvallen in art. 3, par. 7 K.B. 18 september 1990, zodat het op zijn minst verklaring behoeft wanneer in de ontwerp-aanbeveling wordt gesteld dat de revisor zijn verslag *'zal onderstrepen dat het geen certificeringsopdracht betreft en dat daarom niet alle werkzaamheden, die bij dergelijke opdracht komen kijken werden tenuitvoergelegd'* (randnummer 9).

De Hoge Raad kan zich overigens niet van de indruk ontdoen dat, naarmate de achtergrond waartegen de opdracht van de revisor zich afspeelt, belangrijker wordt, zijn verklaring de certificering naderbij komt. Indien de ondernemingsleiding er bijvoorbeeld aan zou houden dat de commissaris de getrouwheid bevestigt van de boekhoudkundige gegevens die in het halfjaarlijkse verslag vervat liggen, hoewel dat wettelijk niet vereist is, dan zal zij daarvoor wellicht een goede reden hebben⁽²⁸⁾. De publicatie van een halfjaarlijks verslag wanneer het aandeel van de betrokken onderneming in vrije beursval is, de uitkering van een interim-dividend op een ogenblik van grote sociale spanning in de onderneming of de wijziging van de vennootschapsactiviteit tegen de wil van een actieve groep minderheidsaandeelhouders in, maken het beperkt nazicht tot een erg delicate taak die uiterste oplettendheid vergt.

Van groot belang in werkmethode en verslag van de commissaris lijkt de Hoge Raad te zijn dat hij zijn beperkt nazicht aanpast aan de operatie die dat nazicht veroorzaakt heeft. Zulks zal uiteraard enkel noodzakelijk zijn indien het nazicht met een vennootschapsverrichting gepaard gaat. Veel meer dan om een beperkt, gaat het in zo'n geval om een *doelgericht* nazicht, dat het impact van de operatie op de boekhoudkundige situatie, en vice versa poogt te beoordelen.

Het is dan ook hoogst gewenst in de voorgestelde negatieve formulering van de verslagconclusie (randnummer 11), een zinsnede op te nemen die het beperkt nazicht relateert aan de operatie waarop het beperkt nazicht gericht was. De bijzondere opdrachten.

(27) In randnummers 13, 20 en 25 van de ontwerp-aanbeveling wordt die twijfel slechts gevoed.

(28) In die zin verdient het gestelde in randnummer 13 van de ontwerp-aanbeveling sterker benadrukt te worden.

IV. De bijzondere opdrachten

Gelet op de de ruimere draagwijdte die de Hoge Raad aan dit ontwerp van aanbeveling zou willen toedichten, moge **ten voorlopige titel** volstaan worden met volgende kritische bedenkingen t.a.v. de gedetailleerde benadering van de drie opdrachten.

Op het stuk van de controle van de halfjaarlijkse informatie kan wellicht onderscheid gemaakt worden tussen het halfjaarlijks verslag enerzijds en de daarin weergegeven boekhoudkundige gegevens anderzijds. Waar het verslag - zoals het jaarverslag - als zodanig enkel het voorwerp kan uitmaken van een verificatie, is wellicht een certificering mogelijk t.a.v. de in het verslag verwerkte boekhoudkundige gegevens.

Ook zou in randnummer 14 moeten verwezen worden naar de aanbeveling geconsolideerde jaarrekening.

Op het stuk van de uitkering van een interimdividend, dient opgemerkt te worden dat het in sommige van de ons omringende landen wel degelijk een certificeringsopdracht betreft die uitermate doelgericht is, en met name op de vraag of er wel voldoende winst is om dit dividend uit te keren.

Vooraf met het oog op de definitieve jaarrekening, moet de verantwoordelijkheid van de commissaris onderlijnd worden. Indien immers een te hoog interimdividend uitgekeerd werd, zal de situatie bij die gelegenheid moeten rechtgezet worden.

Daarnaast verdient het aanbeveling de commissaris een richtlijn te verschaffen indien een onderneming tot uitkering van een interim-dividend wil overgaan terwijl er geen statutaire machtiging aan de raad van bestuur de mogelijkheid geeft een interim-dividend uit te keren⁽²⁹⁾.

Ook zou een verwijzing naar het K.B. inzake halfjaarlijkse informatie op zijn plaats zijn; luidens art. 3, par. 3 daarvan moet in de kwantitieve gegevens rekening gehouden worden met de uitkering van het interimdividend.

Tenslotte kan men zich afvragen waarom in deze ontwerp-aanbeveling geen gewag gemaakt wordt van de vele interessante problemen inzake interimdividenden die worden aangeraakt in de Jaarverslagen van het IBR en in de adviezen van de Juridische Commissie IBR.

(29) Wellicht kan dit bij wijze van circulaire geschieden. Zoals men weet is er een ministeriële stellingname die voorhoudt dat de uitkering van interim-dividenden een voorbehouden bevoegdheid van de raad van bestuur is die, bij gebreke aan statutaire clause, niet zou kunnen waargenomen worden door de algemene vergadering (zie geconsulteerde referenties, onder 13).

Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat over het ontwerp van controle-aanbeveling i.v.m. het impact van interne controle op de controlewerkzaamheden

Geraadpleegde werken:

- Algemene controlenormen, aangenomen door de Raad van het IBR tijdens de zitting van 2 december 1983.
- Aanbeveling inzake de gebruikmaking van het werk van een interne afdeling (10 november)
- Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat over het ontwerp van aanbeveling inzake de gebruikmaking van het werk van een interne afdeling (9 juni 1989).
- Raffegaau, J., Dubois, F. et de Menonville, D., l'Audit opérationnel, Collection Que sais-je, Presses Universitaires de France, n° 2167
- I.B.R., Jaarverslag, 1987, p. 96
- Aanbeveling nr. 7 van de UEC, "Effet d'une fonction d'audit interne sur l'étendue de l'examen du réviseur externe".
- Aanbeveling nr. 14 van de UEC, "Aspects particuliers de la revision des comptes annuels d'une petite entreprise".
- Aanbeveling nr. 3 van het IFAC (IAG), "Basic Principles Governing on Audit".
- Aanbeveling nr. 6 van het IFAC (IAG), "Study and Evaluation of the Accounting System and Related Internal Controls in Connection with an Audit".
- Aanbeveling nr. 10 van het IFAC (IAG), "Using the work of an Internal Auditor".
- Ced. Samson, Comptabilité, gestion et contrôle, cl. n° 3, livre 5, partie 3, contrôle interne et contrôle externe.

Specifieke werken over audit in een geautomatiseerde omgeving:

- P. Hancké et P. Vermeeren, "Contrôle in een geïnformatiseerde omgeving", A & B 1990/4, pp. 18-22.
- J.J. Baudet, Syllabus : contrôle des comptabilités informatisées, ISCLC.
- J. Raffegaau et A. Ritz, Audit et informatique, collection Que sais-je, Presses Universitaires de France, n° 2299.
- CBNRC, Informatique et contrôle, 1/1986.
- Aanbevelingen nrs. 15-16-12 van het IFAC (IAG): (Auditing in an EDP Environment, Computer - Assisted Audit techniques, The Effects of an EDP Environment on the Study and Evaluation of the Accounting System and Related Internal Controls).
- R. Vermoesen, Syllabus : revision comptable, ISCLC.
- E. De Bondt, "Sécurité et audit informatique : un défi grandissant", Notes économiques Paribas, n° spécial 51 (1990, 3).
- H. Angot, C. Fischer & B. Theunissen, Audit comptable - Audit informatique, De Boeck Professional publishing, collection Expertise comptable et financière, Bruxelles, 1990 et les références citées.

Normen en aanbevelingen van het IBR met betrekking tot dit onderwerp:

Algemene controlenormen, aangenomen door de Raad van het IBR tijdens de zitting van 2 december 1983.

Aanbeveling inzake de gebruikmaking van het werk van een interne afdeling (10 november)

Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat met betrekking tot dit onderwerp:

Advies over het ontwerp van aanbeveling inzake de gebruikmaking van het werk van een interne controle-afdeling (9 juni 1989).

Inleiding

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft een ontwerp van aanbeveling uitgewerkt betreffende de gevolgen van de interne controle op de revisorale werkzaamheden.

Dit ontwerp van aanbeveling heeft tot doel paragraaf 2.4. van de algemene normen inzake controle toe te lichten en uit te werken door de noties van onderzoek en evaluatie van het boekhoudsysteem en van de interne controle te preciseren.



In het algemeen kan de Raad akkoord gaan met de vorm en de inhoud van het ontwerp van aanbeveling, mits rekening wordt gehouden met de volgende opmerkingen:

1. Het is onontbeerlijk om - in de tekst zelf van de aanbeveling - te verwijzen naar de aanbeveling "Gebruikmaking van een dienst van interne audit" waarmee het ontwerp van aanbeveling nauw verband houdt.

Een verwijzing naar die aanbeveling zou bovendien bijzonder nuttig zijn voor twee punten die weliswaar vermeld zijn in de aanbeveling "Gebruikmaking van het werk van een dienst van interne audit" maar die toch zouden moeten worden vermeld in het ontwerp van aanbeveling: de onverminderde handhaving van de verantwoordelijkheid van de revisor en de evaluatie van de functie van interne controle.

Het is inderdaad belangrijk er kort aan te herinneren dat, welke de kwaliteit van de interne controle ook moge zijn, de revisor steeds alleen aansprakelijk blijft voor de opinie die hij uitbrengt over de jaarrekeningen en over het geheel van de controle-opdracht die geleid heeft tot het uitbrengen van die opinie.

Het betreft een punt dat de Raad overigens reeds heeft aangesneden in zijn advies over het ontwerp van aanbeveling betreffende de gebruikmaking van het werk van een dienst van interne audit waarnaar hij verwijst.

Overigens zou de aanbeveling moeten preciseren -in voorkomend geval op beknopte wijze - dat, in het kader van het onderzoek en de evaluatie van het boekhoudsysteem en de interne controle, waarover de aanbeveling handelt, bepaalde aangelegenheden tot de taak van de revisor behoren. Zo moet worden gepreciseerd dat het de revisor is die de onafhankelijkheid van de interne auditor beoordeelt, zijn beroepsernst, de professionele deskundigheid van de interne auditor alsmede die van zijn personeel en tenslotte de draagwijdte van de functie van interne audit.

2. De Hoge Raad is tevens van oordeel dat het passend zou kunnen zijn te vermelden dat zelfs het beste systeem van interne controle beperkt is (misbruik van de bevoegdheden van een persoon die aansprakelijk is voor de

controles...) en dus niet absoluut betrouwbaar is. Hij verwijst in dit verband naar de ontwikkelingen van de aanbeveling nr. 6 van de IFAC.

3. De Raad is van oordeel dat, bij het opstellen van punt 6 van het ontwerp van aanbeveling, rekening zou moeten worden gehouden met de toelichtingen gewijd aan de positie van de commissaris-revisor in geval van het in gebreke blijven van de interne controle vermeld in het jaarverslag van het Instituut van de bedrijfsrevisoren voor het jaar 1987 (blz. 96-97) of op zijn minst ernaar verwezen.
4. Uit bezorgdheid om de rechtszekerheid is de Raad van mening dat, in de punten 6 en 7 van het ontwerp van aanbeveling, de gebruikte terminologie met meer zorgvuldigheid zouden moeten worden gekozen.

Het is inderdaad zo dat, wat punt 6 aangaat, nu eens de woorden "belangrijke zwakheden" en dan weer de woorden "zwakke punten" worden gebruikt, wat kan leiden tot interpretatieproblemen.

De Raad suggereert dan ook de woorden "zwakke punten" van het laatste lid (eerste regel) te vervangen door de woorden "belangrijke zwakheden" en het woord "belangrijke" toe te voegen tussen de woorden "vastgestelde" en "zwakheden" op de vierde regel van dat lid.

In verband met punt 7 heeft de Raad vragen over de rechtvaardiging van het gebruik van de woorden "kleine onderneming" op de tweede regel van dat punt, terwijl de woorden "kleine en middelgrote onderneming" worden gebruikt in de rest van de tekst. Dit kan leiden tot interpretatieproblemen.

Ten slotte, rekening houdend met het feit dat de bijzonderheden van de controle van de kleine en middelgrote ondernemingen worden bestudeerd in een afzonderlijke aanbeveling waarvan de referenties zouden moeten worden vermeld, vraagt de Raad zich af of de titel van het ontwerp van aanbeveling niet zou moeten worden gewijzigd, om aan te geven dat deze laatste enkel betrekking heeft op de gevolgen van de interne controle op de revisorale werkzaamheden in de bedrijven andere dan de KMO's.

5. De Raad vraagt zich af, inzonderheid bij het lezen van de aanbevelingen nrs. 15, 16 en 20 van de IFAC, of het uitwerken van een aanbeveling over de gevolgen van de interne controle op de revisorale werkzaamheden geen uitstekende gelegenheid is om enkele toelichtingen en ontwikkelingen te formuleren inzake de weerslag van de informatisering van de onderneming op de revisorale werkzaamheden of om de nakende uitwerking aan te kondigen van een aanbeveling in dit verband, in de mate dat de computerisering over het algemeen leidt tot een nieuwe definitie van de interne controle en aldus impliceert dat andere technieken - informaticatechnieken inzonderheid - door de revisor worden gebruikt voor het evalueren van de bovenvermelde interne controle.

Het ontwerp van aanbeveling negeert die weerslag zeker niet en het brengt hem - telkens zeer kort - ter sprake in fine van punt 2.3. en in de punten 4.1.2., 4.3.3. en 5.2.2., maar het behandelt die weerslag niet systematisch en specifiek, zoals wel gebeurt voor de interne controle in de KMO's in punt 7.

Om dit te doen zou men zich kunnen steunen inzonderheid op de technische nota betreffende de taak van de revisor ten aanzien van de automatische gegevensverwerking.

6. Varia

- In punt 4.1. (7de regel) zou het passend zijn de woorden "de min of meer ontwikkelde computertoepassingen" te vervangen door "het min of meer grote gebruik van de informatica".
- In punt 4.3.1, tweede lid, moet "zich onderhouden" worden vervangen door "zal een onderhoud hebben".
- In punt 5.1. moet het eerste woord van de tweede regel worden verbeterd.

Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat over onverenigbaarheden in deontologisch reglement IBR

In zijn advies op de laatste versie van het ontwerp deontologisch reglement wil de Hoge Raad zich beperken tot enkele bedenkingen die verband houden met de problematiek van de onverenigbaarheden. Aan de vorige adviezen van de Hoge Raad werd immers reeds ruimschoots gevolg gegeven.

1° Persoon waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat (art. 1, 5° ontwerp van deontologisch reglement).

De term "persoon waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat" wordt als volgt gedefinieerd in art. 1, 5° van het ontwerp van deontologisch reglement:

"Elke persoon waarmee de bedrijfsrevisor rechtstreeks of onrechtstreeks is overeengekomen om geheel of gedeeltelijk de inkomsten van de respectievelijke beroepen in gemeenschap te brengen, of om bepaalde kosten die met hun beroep verband houden, volgens een verdeelsleutel op basis van de omzet te verdelen, alsook elke persoon die zich in een al dan niet ondergeschikte afhankelijk verhouding bevindt."

Deze term werd overgenomen uit de Handelsvennootschappenwet (artt. 64bis-ter Venn.W.):

"Kunnen niet tot commissaris worden benoemd diegenen die zich in een positie bevinden die van aard is om een onafhankelijke taakuitoefening, overeenkomstig de regels geldend voor het beroep van bedrijfsrevisoren, in het gedrang te brengen. De commissarissen mogen niet aanvaarden na hun benoeming in een dergelijke positie te worden geplaatst."

Aldus mogen de commissarissen noch in de vennootschap die aan hun controle is onderworpen noch in een daarmee verbonden onderneming, een andere taak, mandaat of opdracht aanvaarden die zal worden vervuld tijdens de duur van hun mandaat of eraan, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van hun taak als commissaris in het gedrang te brengen.

Het tweede lid is eveneens van toepassing op de personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat" (art. 64bis Venn.W.).

(...)

De vervulling door de commissaris van uitzonderlijke werkzaamheden of van bijzondere opdrachten kan slechts op bijzondere wijze worden bezoldigd voor zover het jaarverslag verantwoording verstrekt over hun voorwerp en de eraan verbonden bezoldiging.

(...)

De vervulling door een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in een samenwerkingsverband staat, van een taak, mandaat of opdracht kan slechts door de vennootschap worden bezoldigd voor zover het jaarverslag verantwoording verstrekt over het voorwerp van deze taak, mandaat of opdracht en de eraan verbonden bezoldiging" (art. 64ter Venn.W.)



Het is begrijpelijk dat de wettelijke term gedefinieerd wordt in het deontologisch reglement omdat de wetgever zelf in deze richting gestuurd heeft: uiteindelijk verkoos hij immers uit te gaan van een algemeen en verder in te vullen beginsel, eerder dan van al te zeer uitgewerkte onverenigbaarheidsbepalingen (Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 552/20, p. 3; nr. 552/35, p. 41).

Uit de in het ontwerp deontologisch reglement gegeven definitie van de term 'personen die in een beroepsmatig samenwerkingsverband staan' blijkt weliswaar dat het feit dat de leden van het samenwerkingsverband een verschillend beroep (bv. revisor-accountant-fiscalist) uitoefenen geen bezwaar uitmaakt om niettemin van een **beroepsmatig** samenwerkingsverband te gewagen.

Nochtans kan gevreesd worden dat de definitie voor het overige van aard is om een aantal pluridisciplinaire kantoren ertoe uit te nodigen zich zo te structureren dat zij buiten het toepassingsgebied vallen.

Uit de interviews met een aantal pluridisciplinaire kantoren is inderdaad gebleken dat, tussen de verschillende departementen van eenzelfde kantoor, noch de winstdeling, noch de kostendeling **op basis van het omzetcijfer** gebruikelijk zijn. In de mate waarin deze laatste kostendeling toch zou voorkomen, is het gemakkelijk andere kostendelingssleutels dan het omzetcijfer naar voor te schuiven om de definitie te ontgaan.

In geen geval is het maatschappelijk verkeer gediend met een enge definitie die louter op intern-juridische of intern-financiële criteria voortbouwt. Het is zeer moeilijk om voor derden aannemelijk te maken dat drie departementen van een pluridisciplinair kantoor die dezelfde naam dragen niet zouden verbonden zijn door een beroepsmatig samenwerkingsverband.

De wetgever heeft er trouwens tijdens de parlementaire bespreking van het 'Wetsontwerp tot hervorming van het Bedrijfsrevisoraat' bij herhaling op gewezen dat de term beroepsmatig samenwerkingsverband niet restrictief mocht geïnterpreteerd worden:

"Bedoeld is elke vorm van vereniging of georganiseerde professionele samenwerking. Bedoeld zijn eveneens verplichtingen om voor het vervullen van bepaalde opdrachten beroep te doen op de diensten van deze persoon alsmede verplichtingen om elkaar wederzijds aan te bevelen" (Parl.St., **Kamer**, 1982-83, nr. 552/20, p. 3; nr. 552/35, p. 44.

Bovendien werd aan het Instituut opdracht gegeven de verenigbaarheid van door leden van eenzelfde professioneel samenwerkingsverband in eenzelfde onderneming verrichte taken na te gaan, en zulks in de laatste twee leden van art. 18ter W. 22 juli 1953, zoals gewijzigd bij W. 21 februari 1985:

"Elke revisor licht het Instituut in, binnen de termijn en op de wijze bepaald door het huishoudelijk reglement, over de door hem aanvaarde opdrachten waarvan de uitvoering aan de leden van het Instituut uitsluitend is toevertrouwd, over de eraan verbonden bezoldiging, alsmede over het beëindigen van deze opdrachten.

Hetzelfde geldt voor de de opdrachten waarvan de vervulling niet uitsluitend aan de leden van het Instituut is opgedragen, die worden vervuld hetzij door de bedrijfsrevisor, hetzij door een persoon met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten, of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, wanneer zij worden bezoldigd door een onderneming waarin de bedrijfsrevisor een opdracht vervult die uitsluitend aan de leden van het Instituut is toevertrouwd"

Op grond van deze bepaling moet de revisor die in een onderneming een revisorale controleopdracht vervult, daarvan vooreerst de aanvaarding en de beëindiging melden aan het Instituut.

Hij dient bovendien te melden dat iemand met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, met een andere niet-wettelijke opdracht in die onderneming belast is geworden. Daarbij is van geen belang, het tijdstip waarop deze andere opdracht werd toevertrouwd.

Het is kenschetsend dat de wetgever deze meldingsplicht bij amendement heeft uitgebreid op het ogenblik dat hij de onverenigbaarheidsregel in art. 64bis Venn.W. bij amendement tot zijn huidige versie herformuleerde:

"Gelet op de wijzigingen gebracht aan de artikelen 64bis en quater van de Vennootschapswet via de voorgestelde amendementen op artt. 9 en 11 van het ontwerp, is het aangewezen het Instituut in staat te stellen de bevoegdheid uit te oefenen hem toegekend door artikelen 18ter wat de goede uitvoering door zijn leden van de hun toevertrouwde opdrachten betreft. Dit gebeurt via een meldingsplicht die eveneens slaat op de opdrachten die niet uitsluitend aan de leden van het Instituut zijn toevertrouwd en die hetzij door een bedrijfsrevisor, hetzij door personen met wie hij een arbeidsovereenkomst of een professionele samenwerkingsovereenkomst heeft afgesloten worden vervuld, wanneer deze opdrachten worden bezoldigd door een onderneming waarin de bedrijfsrevisor een opdracht vervult waarvan de

uitoefening wel uitsluitend aan de leden van het Instituut is toevertrouwd.” (Parl. St., **Kamer**, 1982-83, nr. 552/20, p. 8).

Klaarblijkelijk is de transparantie de eerste remedie waarin de wetgever voorzien heeft tegen de cumulatie van binnen eenzelfde verband moeilijke verenigbare taken.

Deze transparantie brengt vooreerst een meldingsplicht aan het Instituut met zich (art. 18ter W. 22 juli 1953).

Vervolgens noopt zij tot het melden van de honoraria voor bijzondere opdrachten in het jaarverslag (art. 64ter Venn.W.).

Indien deze transparantie niet volstaat om de onafhankelijkheid te waarborgen, moet het Instituut verbod opleggen om de onverenigbare taken verder te cumuleren (art. 18 quater W. 22 juli 1953). Dergelijke ‘individuele maatregel’ strekt ertoe een concrete deontologische toestand te voorkomen of te beëindigen.



Besluitend kan gesteld worden dat, indien men de term ‘persoon met wie hij beroepshalve in een professioneel samenwerkingsverband staat’ wil definiëren, voldoende inspiratie kan gevonden worden in de reeds aangehaalde, en in de parlementaire voorbereiding tot tweemaal toe herhaalde alinea :

“Bedoeld is elke vorm van vereniging of georganiseerde professionele samenwerking. Bedoeld zijn eveneens verplichtingen om voor het vervullen van bepaalde opdrachten beroep te doen op de diensten van deze persoon alsmede verplichtingen om elkaar wederzijds aan te bevelen” (Parl.St., **Kamer**, 1982-83, nr. 552/20, p. 3; nr. 552/35, p. 44.

In geen geval mag een definitie gekozen worden die ertoe zou kunnen leiden dat de artikelen 64bis en 64ter Venn.W. dode letter blijven. Minstens zou de definitie toepassing moeten vinden op de interprofessionele groepering met eenzelfde maatschappelijke benaming -waarnaar verwezen wordt in art. 30, 4° van het ontwerp deontologisch reglement.

Het Instituut moet nauwlettend toezien op de toepassing van de artt. 64bis-ter Venn.W., en dit op grond van de wettelijke opdracht die het toegewezen kreeg op grond van art. 18ter W. 22 juli 1953. Deze toezichtsplicht klemt des te meer daar art. 64ter Venn.W. strafrechtelijk gesanctioneerd is : bij niet vermelding in het jaarverslag van de honoraria voor bijzondere opdrachten kan zowel de controlerende commissaris als de gecontroleerde bestuurder gestraft worden (art. 204, 5° Venn.W.).

2° Onverenigbaarheden in het kader van een beroepsmatig samenwerkingsverband (art. 12, §3 Venn.W.).

Art. 64bis Venn.W. luidt als volgt:

“Kunnen niet tot commissaris worden benoemd diegenen die zich in een positie bevinden die van aard is om een onafhankelijke taakuitoefening, overeenkomstig de regels geldend voor het beroep van bedrijfsrevisoren, in het gedrang te brengen. De commissarissen mogen niet aanvaarden na hun benoeming in een dergelijke positie te worden geplaatst.

Aldus mogen de commissarissen noch in de vennootschap die aan hun controle is onderworpen noch in een daarmee verbonden onderneming, een andere taak, mandaat of opdracht aanvaarden die zal worden vervuld tijdens de duur van hun mandaat of eren, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van hun taak als commissaris in het gedrang te brengen.

Het tweede lid is eveneens van toepassing op de personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat” (art. 64bis Venn.W.).

In geen geval kan deze bepaling ertoe leiden dat de commissaris in de onderneming zelf geen andere wettelijke controle-opdrachten zou mogen vervullen. De vervulling van deze opdrachten is van rechtswege toegelaten (Parl.St., **Kamer**, 1982-83, nr. 552/1, p. 16).

Bovendien is de in art. 64bis Venn.W. vervatte bepaling strikt genomen enkel toepasselijk op de revisoren die tevens commissaris zijn.

Revisoren die in een onderneming de boekhouding corrigeren of verifiëren in een andere hoedanigheid dan die van commissaris, worden niet getroffen door de regel van art. 64bis Venn.W.

Hetzelfde geldt voor de revisor die, zonder commissaris te zijn, in een onderneming een wettelijke opdracht vervult andere dan controle van de jaarrekening (bv. inbreng in natura): strikt genomen mag hij in die onderneming nog zonder beperking andere taken waarnemen.

Reeds in zijn advies aan de Kamercommissie voor Handels- en Economisch Recht d.d. 25 juni 1992 heeft de Hoge Raad deze wettelijk leemte doen opmerken (Parl.St., **Kamer**, 1991-92, nr. 491/5, p. 54, nrs. 13 e.v.).



Het huidige art. 12, §3 van het ontwerp deontologisch reglement is niet erg duidelijk:

“Wanneer personen waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat een functie, mandaat of een opdracht van welke aard dan ook uitoefenen waarvan het voorwerp gebeurlijk door de revisor moet worden gecontroleerd in het kader van zijn revisorale opdracht, dan mag hij die opdracht niet aanvaarden, en indien hij die reeds uitoefent, dient hij die onmiddellijk te beëindigen”.

Met name is deze bepaling erg pluri-interpretabel indien eenzelfde beroepsmatig samenwerkingsverband terzelfdertijd fiscale of consultancydiensten enerzijds, en auditdiensten anderzijds zou presteren in een bepaalde onderneming: staat het buiten kijf dat accountancydiensten niet door eenzelfde beroepsmatig samenwerkingsverband kunnen gecontroleerd worden, dan hangt ter zake van fiscale en consultancydiensten **alles ervan af of men eenduidig kan vaststellen wat gebeurlijk door de revisor moet gecontroleerd worden.**



Het ware daarom wenselijk de tekst in art. 12, par. 3 ontwerp deontologisch reglement te verduidelijken.

Ook zou de wettelijke onverenigbaarheid van art. 64bis Venn. W. in het deontologisch reglement van het Instituut moeten uitgebreid worden tot de gevallen waarin de revisor met de correctie en de verificatie van de jaarrekening van de onderneming belast is zonder commissaris te zijn (bv. art. 80, tweede lid, 1° Venn.W.).

Daarnaast zou de wettelijke onverenigbaarheid van art. 64bis Venn. W. in het deontologisch reglement van het Instituut kunnen uitgebreid worden tot de gevallen waarin de revisor in de onderneming, zonder commissaris te zijn, andere wettelijke controle-opdrachten (bv. inbreng in natura) vervult.

Gesuggereerd wordt derhalve het actuele art. 12, §3 van het ontwerp deontologisch reglement te vervangen door volgende bepaling:

“Het is de revisor verboden in een onderneming die aan zijn controle is onderworpen, of in een daarmee verbonden onderneming, een andere taak, mandaat of opdracht dan wettelijke controle-opdracht te aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van hun mandaat of erna, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn taak in het gedrang te brengen. Het is onverschillig of voormelde controle kadert in een commissarisopdracht.

Evenzeer is het de revisor verboden om in de onderneming waarin hij een bijzondere wettelijke opdracht vervult, of in een daarmee verbonden onderneming, een andere taak, mandaat of opdracht te aanvaarden, die zal worden

vervuld tijdens of na de duur van voormelde opdracht, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn taak in het gedrang te brengen”.

Het ligt in de bedoeling van de Hoge Raad dan geleidelijk, per wettelijke opdracht, amendering van de normen te suggereren om een daadwerkelijk en casuïstisch onverenigbaarheidsbeleid mogelijk te maken.

Advies met betrekking tot het ontwerp van controlenormen kredietinstellingen

I. Geraadpleegde teksten:

Wet van 22 maart 1993 met betrekking tot het statuut en het toezicht op de kredietinstellingen, inz. art 50 tot 55, 148 et 150 5B.S. van 19 april 1993)

Memorie van toelichting bij het wetsontwerp met betrekking tot het statuut en het toezicht op de kredietinstellingen (Parl. Doc., Senaat, zitting 1992-1993, nr. 616/1, 15 januari 1993, pp. 49 tot 54)

Erkenningsprocedure van revisoren met het oog op het uitoefenen van de functies van commissaris-revisor of van revisor bij kredietinstellingen (B.S. van 10 april 1993, blz. 8015 et erratum, B.S. van 4 mei 1993, blz. 10017)

Ministerieel Besluit van 4 juni 1993, houdende goedkeuring van het arrest van de Commissie voor Bank- en Financieuzen van 6 april 1993, houdende het reglement tot erkenning van revisoren en van revisorenvennootschappen bij kredietinstellingen (M.B. van 12 juni 1993)

Algemene controlenormen, aangenomen door de Raad van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren tijdens de zitting van 2 december 1983 (Vademecum t. II, blz. 157 tot 175)

Specifieke normen, bestemd voor commissarissen-revisoren bij financiële tussenpersonen, aangenomen door de Raad van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren tijdens de zitting van 3 december 1982 (Vademecum t. II, blz. 210 tot 219)

P. Dubois: "De controle op kredietinstellingen", bijdrage bij het seminarie van 11 mei 1993 over de hervorming van de kredietinstellingen.

D. Van Woensel: "Revisorale controle in kredietinstellingen en portefeuillemaatschappijen", in "De geld- en kapitaalmarkt. Nieuwe wetgeving en recente ontwikkelingen. Financieuzen nu en morgen", Deel 2, Brugge, Die Keure, 1993.

II. Advies

Het ontwerp van controlenormen is hoofdzakelijk een aanpassing van de specifieke controlenormen, bestemd voor commissarissen-revisoren bij financiële tussenpersonen, aan het nieuwe wettelijk kader waarin ze thuis horen evenals aan de algemene controlenormen die een jaar na de specifieke controlenormen werden aangenomen.

Hierbij roept het ontwerp van controlenormen amper commentaar op.

Enkel de vijfde paragraaf verdient enkele bemerkingen.

Inderdaad, het overmaken van verslagen door de erkende commissaris-revisor aan de Commissie voor Bank- en Financieuzen, en, meer in het bijzonder, de medewerking van de erkende commissaris-revisor aan het prudentieel toezicht komt weliswaar uitvoerig aan bod in het ontwerp van normen, maar het andere aspect van de opdracht van de commissaris-revisor bij kredietinstellingen (te weten de klassieke opdracht van de commissaris-revisor bij een handelsvennootschap) lijkt enigszins uit het oog te zijn verloren.

Ofschoon dit nochtans duidelijk wordt vermeld in punt 1.2 (eerste alinea) zegt het ontwerp van normen bijvoorbeeld niet dat, volgens artikel 55 van de wet van 22 maart 1993, de erkende commissarissen-revisoren verplicht zijn aan de leiding van de kredietinstellingen de periodieke of bijzondere verslagen over te maken die handelen over de

organisatie, de werkzaamheden en de financiële structuur van de instelling en die ze richten aan de Commissie voor Bank- en Financieuzen of dat ze, in het kader van deze klassieke opdracht, eveneens de geconsolideerde jaarrekening van de kredietinstellingen dienen te certificeren (art. 50 van de wet).

Wat betreft paragraaf 5.3, zou de aandacht dienen gevestigd te worden op artikel 55, eerste alinea, 4^o, a, dat stelt dat erkende commissarissen-revisoren verplicht zijn “op eigen initiatief verslag uit te brengen aan de Commissie voor Bank- en Financieuzen, zodra ze kennis krijgen van beslissingen, feiten of ontwikkelingen die de positie van de kredietinstelling financieel of op het vlak van haar administratieve en boekhoudkundige organisatie of van haar interne controle, op betekenisvolle wijze kunnen beïnvloeden”.

Het gaat immers duidelijk om een beschikking die aan de erkende commissaris-revisor een preventieve rol toekent. Dit moet derhalve duidelijk worden onderstreept.



Tenslotte gebruikt de wet van 22 maart 1993, en meer in het bijzonder artikel 55 met betrekking tot de opdracht van het beroep de term “erkende commissaris-revisor”. In het ontwerp van controlenormen worden evenwel enkel de woorden “commissaris-revisor” gebruikt. (cfr. nochtans de eerste alinea van het voorwoord). De reden van dit verschil is niet meteen duidelijk. Immers volgens art. 50 van de wet mag “de opdracht van commissaris-revisor, zoals bedoeld in de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, in de kredietinstellingen naar Belgisch recht enkel worden toevertrouwd aan één of meer revisoren of één of meer revisorenvennootschappen die daartoe zijn erkend door de Commissie voor het Bank- en Financieuzen overeenkomstig artikel 52”. Het zou wellicht nuttig zijn het taalgebruik op dit punt in overeenstemming te brengen.

Voorstel tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen met betrekking tot de tussenkomst van een externe accountant bij inbreng in natura of bij quasi-inbreng.

Mevr. T. MERCKX - VAN GOEY
Volksvertegenwoordiger
Voorzitter Bijzondere Kamercommissie
belast met de problemen inzake
handels- en economisch recht.

Mevrouw de Voorzitter,

Bij brief dd. 14 juli 1993 hebt U de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat om advies gevraagd nopens het amendement nr 11 van Volksvertegenwoordiger DE CLERCK op het wetsvoorstel 1005 tot wijziging van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935. De Hoge Raad is U daarvoor zeer erkentelijk en heeft haar vergaderingen van 6 en 16 september ten dele aan Uw vraag gewijd.

Het amendement van Volksvertegenwoordiger DE CLERCK strekt ertoe de verplichte controle-opdrachten bij inbreng in natura en quasi-inbreng, waarvoor tot nog toe enkel een beroep kon gedaan worden op een bedrijfsrevisor, mogelijk ook aan een accountant toe te vertrouwen.

In de verantwoording van zijn amendement verwijst Volksvertegenwoordiger DE CLERCK naar het advies dat de Hoge Raad op 25 juni 1992 aan Uw commissie verstrekte. Hoewel dat advies strikt genomen enkel betrekking had op de vraag of de verplichte controle-opdracht bij fusies en splitsingen ook aan de externe accountant kan worden toevertrouwd, heeft de Hoge Raad toen inderdaad doen opmerken wat volgt :

“Bovendien kan men zich afvragen waarom, nu een volgende stap overwogen wordt, het gedeeld monopolie slechts tot de fusie, en niet tot de inbreng in natura en de quasi-inbreng zou worden uitgebreid.

Dit is niet evident omdat in de huidige stand van onze wetgeving, d.i. voor de goedkeuring van het wetsontwerp inzake fusies, bij elke fusie noodzakelijkerwijze gebruik moet gemaakt worden van de inbreng in natura.”

De juridische fusie die door de Wet van 29 juni 1993 wordt ingevoerd maakt de tussenstap van de inbreng in natura weliswaar overbodig. Er is maar één controleverslag vereist, en dat kan in ondernemingen waar geen commissaris is, zowel door een bedrijfsrevisor als door een externe accountant worden opgesteld. Ook met de nieuwe Wet van 29 juni 1993 blijft echter steeds een afzonderlijk controleverslag m.b.t. de inbreng in natura vereist, indien het om een splitsing gaat. Het is derhalve mogelijk om in een onderneming waar geen commissaris is, het controleverslag bij splitsing op te dragen aan een externe accountant. Voor het controleverslag bij de inbreng in natura die net de splitsing gepaard gaat, zal evenwel steeds een bedrijfsrevisor moeten tussenkomen (vgl. art 174/47, § 3 Venn. W.)

Hoewel de Hoge Raad niet wenst terug te komen op zijn eertijds ingenomen standpunt, moet de vraag gesteld worden of het tijdstip en de plaats voor een nieuwe uitbreiding van de bevoegdheid van de externe accountant goed gekozen zijn.

Het is inderdaad zo dat de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat in voormeld aan U gericht advies van 25 juni 1992 vroeg om een uitbreiding van zijn bevoegdheid tot de Accountancy. Deze uitbreiding werd toegestaan in art. 18 van de Wet van 29 juni 1993. Een en ander heeft voor gevolg dat de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat op 30 dezer

ophoudt te bestaan, terwijl de Koning ten vroegste met ingang vanaf 1 oktober 1993 een nieuwe Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en Accountancy kan benoemen.

De Hoge Raad is er van overtuigd dat de taken- en bevoegdheidsverdeling tussen revisoren en accountants, en de ganse wetgeving terzake aan een globale "reappraisal" moeten onderworpen worden teneinde een grotere coherentie te bereiken. Dit zou best geschieden in een serene dialoog tussen het Parlement, het Ministerie van Economische Zaken, beide Instituten en de nieuwe Hoge Raad, na grondig voorbereidend studiewerk.

Om de nieuwe Hoge Raad onder zo'n gunstig mogelijk gesternte te kunnen laten starten, is het overigens aangewezen zijn toekomstige verstandhouding met beide beroepen niet te hypothekeren door een ingreep ter elfder ure. De kans dat een goedkeuring van het amendement DE CLERCK zo'n hypotheek zou vormen, is niet geheel onbestaande.

Wellicht is het door U ingediende wetsvoorstel niet de geschikte plaats om de bevoegdheidsuitbreiding van de accountants te realiseren. Het amendement DE CLERCK zou beter passen in een globaal voorstel dat het prioritair agendapunt moet uitmaken van de serene dialoog waarvan hoger gesproken werd.

Indien de hier verdedigde optiek de goedkeuring van uw commissie zou wegdragen kan de moeilijkheid bij splitsing waarnaar zonet verwezen werd, desgewenst worden opgeheven door een amendement dat ertoe zou strekken vrijstelling te verlenen van de afzonderlijke rapporteringsopdracht nopens de inbreng in natura bij splitsing, zoals dit bij fusie reeds het geval is (vgl. art. 174/3, § 2, in fine, art. 174/18, § 3 en art. 174/46, § 3 Venn. W.).

In de hoop U hiermee van dienst te zijn, verblijf ik, met de meeste hoogachting,

Koen GEENS
Voorzitter