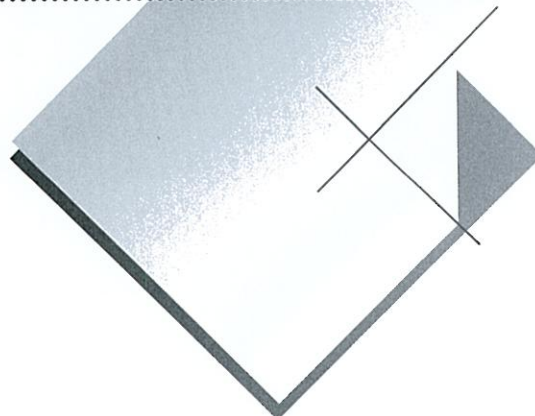


Hoge Raad voor
het Bedrijfsrevisoraat
en de Accountancy

J A A R V E R S L A G

1997



SECRETARIAAT: MINISTERIE VAN ECONOMISCHE ZAKEN

Bestuur Handelsbeleid

Afdeling Diensten van financiële aard

Bedrijfsorganisatie

North Gate III Emile Jacqmainlaan 154 B-1000 Brussel Tel: 02/ 206 48 71

INHOUD

.....

I. SAMENSTELLING VAN DE HOGE RAAD VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT EN VOOR DE ACCOUNTANCY	p. 5
II. VOORWOORD	p. 7
III. AANTAL VERGADERINGEN	p. 9
IV. ACTIVITEITEN VAN DE HOGE RAAD	p. 9
V. WERKINGKOSTEN EN DEKKING VAN DEZE KOSTEN	p. 16

BIJLAGEN

1. ADVIES OVER HET ONTWERP VAN CONTROLE-AANBEVELING INZAKE DE BEVESTIGINGEN DOOR DE LEIDING	p. 19
2. ADVIES OVER DE NORM INZAKE DE CONTROLE BIJ HET VOORSTEL TOT ONTBINDING VAN EEN VENNOOTSCHAP MET BEPERKTE AANSPRAKELIJKHEID (ART. 178BIS VENN.W.)	p. 21
3. ADVIES OVER HET ONTWERP VAN CONTROLE-AANBEVELING INZAKE CONTROLE IN EEN OMGEVING WAARIN GEBRUIK WORDT GEMAAKT VAN GEAUTOMATISEERDE INFORMATIESYSTEMEN	p. 25
4. ADVIES OVER HET VOORSTEL TOT WIJZIGING VAN HET HUISHOUDELIJK REGLEMENT VAN HET INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN	p. 27
5. ADVIES OVER HET ONTWERP VAN CONTROLE-AANBEVELING INZAKE KWALITEITSBEHEERSING VAN DE CONTROLEWERKZAAMHEDEN	p. 29
6. ADVIES OVER HET VOORSTEL TOT WIJZIGING VAN DE ALGEMENE CONTROLENORMEN INZAKE HET CONTROLEVERSLAG	p. 31
7. AANBEVELING MET BETREKKING TOT DE ROL VAN BEDRIJFSREVISOREN EN EXTERNE ACCOUNTANTS INZAKE VERGISSINGEN, FRAUDE EN ONREGELMATIGHEDEN	p. 35
8. ADVIES OVER HET ONTWERP VAN CONTROLE-AANBEVELING INZAKE FRAUDE EN ONWETTIGE HANDELINGEN	p. 47

⋮ **SAMENSTELLING VAN DE HOGE RAAD**
⋮ **VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT EN**
⋮ **VOOR DE ACCOUNTANCY¹**

Leden benoemd op voordracht van de Vice-Eerste Minister, Minister van Justitie en van Economische Zaken en van de Minister van Financiën :

⋮ **Koen GEENS, Voorzitter**
⋮
⋮ **Yvette MERCHIERS**
⋮
⋮ **Pierre MICHEL**

Leden benoemd op voordracht van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven :

⋮ **Guy KEUTGEN**
⋮
⋮ **Victor MEEUWS**
⋮
⋮ **Kris PEETERS**
⋮
⋮ **Jean-Luc STRUYF**

De heer Victor Meeuws, benoemd als lid van de Hoge Raad op voordracht van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven, is voor een nieuwe functie aangezocht en heeft verzocht om van zijn opdracht te worden ontheven. Zijn verzoek werd ingewilligd bij koninklijk besluit van 29 augustus 1997.

De Hoge Raad dankt de heer Meeuws voor zijn belangrijke bijdrage in de werkzaamheden van de Hoge Raad alsook voor de objectiviteit van zijn tussenkomsten die steeds waren ingegeven door de zorg om het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer.

Bij koninklijk besluit van 29 augustus 1997 is mevrouw Bergie Van Den Bossche benoemd als lid van de Hoge Raad, ter vervanging van de heer Meeuws²

¹ Koninklijk besluit van 23 november 1993 houdende aanwijzing van de leden van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en voor de Accountancy (B.S. 26 november 1993, p. 25.436).

² B.S. 4 oktober 1997, p. 26.227.

II. VOORWOORD

1997, het jaar dat dit vierde verslag bestrijkt, was hoofdzakelijk gewijd aan het opstellen van een aanbeveling die op eigen initiatief werd uitgebracht en betrekking heeft op de rol van bedrijfsrevisoren en externe accountants inzake vergissingen, fraude en onregelmatigheden. Bij de werkzaamheden van de Hoge Raad kwamen ook andere onderwerpen aan bod, die zowel voor de ondernemingen als voor hun werknemers en andere partners al even betekenisvol zijn.

Bij de belangrijkste horen het advies over het ontwerp tot wijziging van de algemene controlenormen inzake het controleverslag alsook het advies over de norm met betrekking tot de controle die moet worden verricht bij een voorstel tot ontbinding van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (art 178bis Venn. W.).

Voorts heeft de Hoge Raad zich ook gebogen over weliswaar meer technische maar essentiële thema's in verband met de beroepspraktijk en de relaties tussen revisoren en ondernemingen.

Zo bijvoorbeeld, het gebruik van verklaringen van de directie of de controle in een gecomputeriseerde omgeving.

Op het einde van het jaar besliste de Hoge Raad zich in 1998 te bezinnen over de onafhankelijkheid van bedrijfsrevisoren en accountants.

Om beide Instituten daarbij te betrekken, werd een vragenlijst opgesteld en de antwoorden hierop dienden als basis voor de gesprekken die de Hoge Raad met hen organiseerde in de loop van het eerste semester van het jaar 1998.

In 1998 moet in principe ook de voltooiing mogelijk zijn van de werk-

zaamheden in verband met de organisatie van het fiscaal beroep en de toenadering tussen de boekhoudkundige beroepen, waarvoor de Regering in december 1997 een voorontwerp van wet op de boekhoudkundige beroepen heeft goedgekeurd.

Krachtens de tekst die aan de Raad van State was voorgelegd op het ogenblik waarop dit voorwoord werd geschreven, zou de bevoegdheid van de Hoge Raad worden uitgebreid tot de boekhouders, erkende boekhouders-fiscalisten en belastingadviseurs.



III. AANTAL VERGADERINGEN

De Hoge Raad is in 1997 twaalf maal samgekomen.

IV. ACTIVITEITEN VAN DE HOGE RAAD

1. Adviezen en aanbevelingen:

Tijdens de verslagperiode werden zes adviezen en één aanbeveling uitgebracht.

De Hoge Raad acht het raadzaam in dit verslag een advies over te nemen dat in het prille begin van 1998 is uitgebracht. Dat advies slaat immers op het ontwerp van controle-aanbeveling inzake fraude en onwettige handelingen dat hem was voorgelegd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren en steunt grotendeels op de aanbeveling die de Hoge Raad ter zake op eigen initiatief in 1997 had geformuleerd.

A. Advies over het ontwerp van controle-aanbeveling inzake de bevestigingen door de leiding.

Punt 2.5.4. van de algemene controlenormen vermeldt onder de voornaamste technieken die de revisor doelmatig kan aanwenden, de bevestiging van informatie door de directie.

De ontwerp-aanbeveling die ter advies aan de Hoge Raad was voorgelegd, had tot doel meer duidelijkheid te verstrekken over het gebruik van verklaringen van leiders als bewijsmiddel, over de te volgen procedures om dergelijke verklaringen te evalueren en te documenteren en, ten slotte, over de houding van de revisor ingeval de directie de gevraagde verklaringen weigert.

De Hoge Raad heeft vastgesteld dat de ontwerp-tekst ruimschoots overeenstemde met de aanbevelingen ter zake van de Internationale Federatie van Accountants (IFAC, ISA 580 "Management Representations") alsook met de normen en aanbevelingen die in andere landen gelden en heeft die dan ook goedgekeurd, onder voorbehoud van een aantal correcties.

Zo bij voorbeeld werd erop aangedrongen duidelijker het accent te leggen op de grotere bewijskracht van een schriftelijke verklaring van leiders, in vergelijking met een mondelinge verklaring die de revisor optekent.

Voorts heeft de Hoge Raad er op aangedrongen een verklaring van leiders als een subsidiair bewijsmiddel te blijven beschouwen, in tegenstelling tot de neiging die soms bestaat om die te gebruiken in een poging om een gedeelte van de verantwoordelijkheden die normaal op de commissaris-revisor rusten, van zich af te schuiven.

B. Advies over de norm inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (art. 178bis Venn. W.).

De wet van 13 april 1995 heeft in de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen een bepaling ingevoegd (art. 178bis) die op 1 juli 1996 in werking is getreden en een betere informatieverstrekking beoogt aan de vennoten die zich over een ontbinding van de vennootschap moeten uitspreken.

Voortaan moet aan de vennoten een verantwoordingsverslag worden meegedeeld, samen met een synthese van de actief- en passiefstaat van de vennootschap, opgesteld door het

bestuursorgaan, alsook een controleverslag over die synthesestaat, opgesteld door de commissaris-revisor van de onderneming of, zo er geen is, door een revisor of een externe accountant.

De ontwerpnorm die aan de Hoge Raad was voorgelegd door de Raden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants en uitgewerkt was door een gemeenschappelijke commissie voor beide Instituten, had tot doel richtlijnen te verstrekken aan bedrijfsrevisoren en externe accountants voor de toepassing van artikel 178bis van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen.

Met zijn opmerkingen had de Hoge Raad een dubbel doel.

In de eerste plaats wenste hij beide Instituten te bewegen tot meer duidelijkheid in hun tekst.

In dit opzicht heeft hij er met name op aangedrongen een duidelijk onderscheid te maken tussen de in de ontwerpnorm bedoelde opdracht en de opdracht in geval van omvorming, waarmee bepaalde gelijkenissen bestaan, en een *passus* in te voegen waarin er wordt aan herinnerd dat een commissaris-revisor zich ervan moet vergewissen dat alle stukken die aan de vennoten zijn meegedeeld, ook aan de leden van de ondernemingsraad zijn overhandigd, binnen de termijnen die zijn opgelegd door de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen.

Ook het verzoek van de Hoge Raad om een begripsomschrijving voor, onder andere, "wettige reden van onthouding", "sociaal passief", "ecologisch passief", "geregelde opdrachten", "milieukosten", "elementen met betrekking tot de externe informatie", moet in die context worden gezien.

De Hoge Raad heeft vervolgens de aandacht van beide Instituten willen vestigen op het feit dat voor bepaalde stellingen geen onbetwistbare grondslag kon gevonden worden in de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen

noch in de rechtsleer en dat het dan ook raadzaam was de betrokken stellingen te nuanceren dan wel te verantwoorden, in voorkomend geval door te wijzen op de controverse.

Dat was het geval voor de vermelding dat, in het kader van artikel 103 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen³, de procedure van artikel 178bis moet worden toegepast ingeval de ontbinding van de vennootschap wordt voorgesteld.

Hetzelfde gold voor de vraag welk vertrekpunt voor de termijn van drie maanden in aanmerking dient te worden genomen om uit te maken op welke datum de boekhoudstaat moet worden afgesloten.

Het ontwerp stelde dat de boekhoudstaat moest worden afgesloten op een datum die niet meer dan drie maanden terugging voor de datum van de algemene vergadering die zich moest uitspreken over de beslissing tot ontbinding van de vennootschap, daar waar sommige auteurs uitgaan ofwel van de datum waarop het verslag door de bedrijfsrevisor of externe accountant wordt opgesteld, ofwel van de datum waarop de algemene vergadering wordt samengeroepen.

³Het eerste lid van die bepaling zegt: "Wanneer tengevolge van geleden verlies het netto-actief gedaald is tot minder dan de helft van het maatschappelijk kapitaal, moet de algemene vergadering, behoudens strengere bepalingen in de statuten, bijeenkomen binnen een termijn van ten hoogste twee maanden nadat het verlies is vastgesteld of krachtens wettelijke of statutaire bepalingen had moeten worden vastgesteld om, in voorkomend geval, volgens de regels die voor een statutenwijziging zijn gesteld, te beraadslagen en te besluiten over de ontbinding van de vennootschap en eventueel over andere in de agenda aangekondigde maatregelen".

C. Advies over het ontwerp van controle-aanbeveling inzake controle in een omgeving waarin gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde informatiesystemen

Doel van de ontwerp-aanbeveling was de bedrijfsrevisoren een aantal richtlijnen te geven om te kunnen controleren in een gecomputeriseerde omgeving.

De Hoge Raad had vastgesteld dat de voorgelegde tekst op verschillende punten en zonder aanwijsbare reden verschilde van de aanbevelingen van de Internationale Federatie van Accountants (IFAC, ISA "Auditing in a Computer Information Systems Environment" en ISA 1008 "Risk Assessment Control - EDP Characteristics and Considerations"), hoewel die als inspratiebron werden vermeld.

Gelet onder meer op de beslissing die het Instituut der Bedrijfsrevisoren een aantal jaren geleden reeds heeft genomen, om een reeks aanbevelingen goed te keuren voor de interpretatie van de algemene controlenormen en waarbij de voorbereiding een bijzondere aandacht zou worden besteed aan de IFAC werkzaamheden, heeft de Hoge Raad erop aangedrongen uit te leggen waarom zo tewerk was gegaan.

Overigens werden een aantal meer specifieke opmerkingen geformuleerd, onder andere in het licht van de voornoemde internationale aanbevelingen.

Zo bij voorbeeld vond de Hoge Raad het nuttig dat de aanbeveling de aandacht van de revisoren uitdrukkelijk zou vestigen op de eigen risico's van een gecomputeriseerde omgeving.

Voorts vroeg hij zich af of het, buiten de gevallen waarin de commissaris-revisor belangrijke disfuncties in het computersysteem heeft vastgesteld, wel degelijk verantwoord was dat de revisor zich uitspreekt over het informaticabudget, de wijze waarop de directie informaticaprojec-

ten volgt en vooral over de kwaliteit van het personeelsbeleid in de informatica-afdeling.

D. Advies over het voorstel tot wijziging van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

In de loop van deze verslagperiode richtte de Vice-Eerste Minister, Minister van Economie en Telecommunicatie zich tot de Hoge Raad met een verzoek om advies over een ontwerp tot wijziging van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, zoals vastgesteld bij koninklijk besluit van 20 april 1989.

De voorgestelde wijzigingen hadden verschillende doelstellingen, namelijk de tekst van het besluit bijwerken, het Instituut toestaan zijn organisatie en de werking van zijn organen te wijzigen, de leden toestaan een tijdelijke weglating uit de ledenlijst te vragen, of ook nog, bijzondere regels vaststellen voor revisorenverenootschappen in vereffening.

Naar het oordeel van de Hoge Raad riepen deze wijzigingen geen opmerkingen op.

Er werd een suggestie geformuleerd voor een louter formele aanpassing alsook voor een verbetering van de Nederlandse tekst.

E. Advies over het ontwerp van controle-aanbeveling inzake kwaliteitsbeheersing van de controlewerkzaamheden.

De ontwerp-controleaanbeveling kaderde in het programma van het Instituut der

Bedrijfsrevisoren, opgezet om aanbevelingen te formuleren voor de interpretatie van de algemene controlenormen, uitgaande van de werkzaamheden van de Internationale Federatie van Accountants (IFAC).

In casu had de tekst die ter advies aan de Hoge Raad was voorgelegd, tot doel punt 1.1.4. van de algemene controlenormen te verduidelijken, waarin onder meer staat dat een nauwgezette uitvoering van de controle vergt dat de revisor die verantwoordelijk is voor het dossier, hieraan persoonlijk voldoende aandacht besteedt.

Buiten een paar aanpassingen aan de Belgische context of om de vereisten strikter af te lijnen, was die tekst een getrouwe weergave van de internationale auditnorm 220 "Quality Control for Audit Work" van de IFAC.

De tekst werd door de Hoge Raad goedgekeurd, op een paar wijzigingen na, onder andere om de tekst duidelijker te maken in verband met, enerzijds, de controleprocedure voor de assistent, naargelang die al dan niet de hoedanigheid van expert heeft en, anderzijds, wat onder "hoedanigheid van expert" dient te worden verstaan.

F. Advies over het voorstel tot wijziging van de algemene controlenormen inzake het controleverslag.

Doel van het voorstel tot wijziging van de algemene controlenormen dat aan de Hoge Raad was voorgelegd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren was, via een wijziging van de vereisten naar inhoud en vorm van het controleverslag, de kwaliteit en leesbaarheid daarvan te verbeteren, de attestering te normaliseren en rekening te houden met de internationale evolutie en alle wetsbepalingen die zijn uitgevaardigd

na de goedkeuring van de algemene controlenormen in december 1983.

Na onderzoek van de tekst is de Hoge Raad tot de bevinding gekomen dat de opzet kon worden verwezenlijkt met de voorgenomen wijzigingen.

Overigens heeft hij vastgesteld dat met een genormaliseerde attestering ook een vermelding kon worden opgenomen op de CD-ROM's van de Nationale Bank van België, wat een gevoelige verbetering zou betekenen van de informatie die de jaarrekening verstrekt en een beter toezicht zou mogelijk maken op de naleving van de verplichtingen inzake de aanstelling van een commissaris-revisor.

Gelet op het feit dat die wijzigingen een belangrijke innovatie betekenden voor zowel de revisoren als de ondernemingen, werknemers en, in het algemeen, alle lezers van het controleverslag, heeft de Hoge Raad er op aangedrongen informatiesessies voor elk belanghebbend publiek te organiseren.

Voorts heeft hij ook gesuggereerd dat de commissaris-revisor de ondernemingsraad zou inlichten over de wijzigingen aan het controleverslag ingevolge de nieuwe normen, op het ogenblik waarop hij zijn eerste verslag zal voorstellen dat is opgesteld overeenkomstig die nieuwe controlenormen.

Bovendien ging hij er van uit dat het Instituut der Bedrijfsrevisoren de controleverslagen, opgesteld na de goedkeuring van de nieuwe normen, zorgvuldig zou toetsen op hun overeenstemming met die normen.

Ten slotte waren er nog een aantal meer specifieke opmerkingen, onder andere met de bedoeling de voorgestelde wijzigingen nader te verduidelijken of intern dan wel ten opzichte van voorheen bestaande teksten coherenter te maken.

G. Aanbeveling met betrekking tot de rol van bedrijfsrevisoren en externe accountants inzake vergissingen, fraude en onregelmatigheden.

Zoals aangekondigd in zijn vorig verslag en meer bepaald na een oproep aan het adres van het Instituut der Bedrijfsrevisoren om over die materie een norm te formuleren en zo de kloof te dichten tussen de verwachtingen van het publiek en wat de inbreng van een commissaris-revisor kan zijn, heeft de Hoge Raad op eigen initiatief een aanbeveling uitgebracht en in brochurevorm gepubliceerd.

Zoals hij dat reeds had gedaan in verband met ondernemingen in moeilijkheden, heeft de Hoge Raad er voor gezorgd zowel *de lege lata* als *de lege ferenda* de rol te omschrijven van bedrijfsrevisoren en externe accountants.

Uitgaande van de begrippen vergissing, fraude en onregelmatigheid zoals die zijn omschreven door de internationale rechtsleer, alsook van de gangbare praktijken in Frankrijk, Nederland, het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten, behandelt de aanbeveling achtereenvolgens de rol van de commissaris-revisor, de rol van de externe accountant en die van de bedrijfsrevisor alsmede de strijd tegen het witwassen van geld.

Meer bepaald in verband met de rol van de commissaris-revisor worden drie aspecten belicht : voorkoming, detectie en interne en externe melding.

Ondanks het feit dat voorkoming van vergissingen, fraude en onregelmatigheden in de eerste plaats een taak is voor de directie van de onderneming, is de Hoge Raad van oordeel dat ook de commissaris-revisor daartoe moet bijdragen, op basis van zijn kennis van de onderneming en zijn bevoegdheden.

Zo ook is het, op het vlak van de detectie, niet de taak van de commissaris-revisor om te garan-

deren dat er geen enkele vergissing noch fraude is begaan en dat alle wettelijke of reglementaire voorschriften zijn nageleefd. Niettemin moet de controle zodanig worden georganiseerd, dat de redelijke zekerheid bestaat dat gegevens die de financiële staten op betekenisvolle wijze kunnen vertekenen, aan het licht zullen worden gebracht.

Dit impliceert, onder andere, dat de commissaris-revisor bewust is van het risico van fraude, vergissingen en onregelmatigheden en dat hij voor zijn opdracht over de nodige bekwaamheid, medewerkers en tijd beschikt.

Bovendien moet hij een gedegen kennis hebben van de wettelijke en reglementaire voorschriften die op de onderneming van toepassing zijn.

Zodra er een aanwijzing of vermoeden van fraude of onregelmatigheden opduikt of een kennelijke fraude of onregelmatigheid wordt vastgesteld, moet een zo gedetailleerd mogelijk verslag worden gericht aan de raad van bestuur via zijn voorzitter.

Aan de hand van deze mededeling kan de raad van bestuur, naar gelang van het geval, passende uitleg verstrekken aan de commissaris-revisor die hem ervan kan overtuigen dat zijn vermoeden ongegrond is, dan wel aan de kennelijke fraude en onregelmatigheden een einde maken met behulp van de maatregelen die de commissaris-revisor voorstelt.

In verband met de externe melding is de Hoge Raad van oordeel dat de commissaris-revisor, wanneer hij aanwijzingen of vermoedens heeft dat een fraude of onregelmatigheden met een betekenisvolle invloed op de financiële staten, zijn begaan of worden gedekt door leden van de hoogste leiding die deel uitmaken van de raad van bestuur van de onderneming of wanneer hij geen vrede neemt met de uitleg van de raad van bestuur, *de lege ferenda* zijn vermoedens of aanwijzingen op vertrouwelijke basis kenbaar zou moeten kunnen maken aan de Voorzitter van de rechtbank van koophandel,

zonder zich bloot te stellen aan burgerrechtelijke, strafrechtelijke of tuchtrechtelijke sancties, althans wanneer hij niet lichtzinnig handelt en niet de bedoeling heeft de vennootschap schade toe te brengen.

Hetzelfde zou moeten gelden bij elke kennelijke fraude of onregelmatigheid met een betekenisvolle weerslag op de financiële staten, tenzij de raad van bestuur een einde heeft gemaakt aan de fraude of onregelmatigheid, wat dan een bewijs zou zijn van het onopzettelijke karakter van de overtreding.

De houding van de raad van bestuur tegenover een kennelijke fraude of onregelmatigheid met een betekenisvolle weerslag op de financiële staten zou tevens bepalend moeten zijn voor de inhoud van het verslag van de commissaris-revisor en het verloop van zijn opdracht.

Als aan de fraude of onregelmatigheid een einde wordt gemaakt en de boekhoudkundige weerslag van de fraude of onregelmatigheid op passende wijze werd verwerkt, dan zou geen voorbehoud dienen te worden geformuleerd.

Als de raad van bestuur daarentegen weigert een einde te maken aan een kennelijke fraude of onregelmatigheid, dan is de Hoge Raad van oordeel dat de commissaris-revisor zijn opdracht zou moeten stopzetten en de algemene vergadering, de ondernemingsraad en de confrater die hem opvolgt moet informeren over de beweegredenen voor zijn opslag.

Naar het oordeel van de Hoge Raad zou ook de Voorzitter van de rechtbank van koophandel van dit ontslag op de hoogte moeten worden gebracht.

Wanneer een bedrijfsrevisor of een externe accountant twijfels heeft omtrent de regelmatigheid van verrichtingen waarmee hij te maken krijgt, dan zou hij de nodige onderzoeken moeten verrichten en vanwege de leiders van de onderneming alle nuttige verduidelijkingen moeten zien te verkrijgen.

Als de vermoedens van die revisor of accountant worden bewaarheid, dan zou hij moeten weigeren de opdracht uit te voeren en de confrater die hem opvolgt, zeggen waarom hij ontslag meedelen.

De lege ferenda zou de bedrijfsrevisor of de externe accountant in dergelijk geval alle aanwijzingen en vermoedens van fraude of onregelmatigheid met een betekenisvolle weerslag op de financiële staten, ter kennis moeten kunnen brengen van de Voorzitter van de rechtbank van koophandel, zonder zich bloot te stellen aan burgerrechtelijke, strafrechtelijke of tuchtrechtelijke sancties, althans wanneer hij te goeder trouw is en niet lichtzinnig handelt.

Ten slotte geeft de aanbeveling een bondige toelichting bij de komende uitbreiding van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld, tot de bedrijfsrevisoren en externe accountants. Als gevolg daarvan zullen die alle feiten die zij bij de uitoefening van hun beroep vaststellen en die kunnen wijzen op het witwassen van geld van onwettige oorsprong, ter kennis moeten brengen van de Cel voor Financiële-Informatieverwerking.

H. Advies over het ontwerp van controle-aanbeveling inzake fraude en onwettige handelingen.

Enkele weken voor de Hoge Raad op eigen initiatief een aanbeveling uitbracht inzake vergissingen, fraude en onregelmatigheden, heeft het Instituut der Bedrijfsrevisoren hem om advies verzocht over een ontwerp van controle-aanbeveling inzake fraude en onwettige handelingen. Het ontwerp dat aan de Hoge Raad was voorgelegd, had tot doel vast te leggen welke normale

maatregelen een bedrijfsrevisor moet nemen als hij te maken heeft met fraude, vergissingen en onwettige handelingen bij de gecontroleerde onderneming.

Bij wijze van algemene opmerking heeft de Hoge Raad betreurd dat de tekst beperkt bleef tot de permanente wettelijke controle-opdrachten.

Voorts heeft hij ook de wens te kennen gegeven dat beide Instituten samen een gemeenschappelijke en algemene aanbeveling inzake fraude, vergissingen en onregelmatigheden zouden uitwerken.

De Hoge Raad heeft deze tekst onderzocht vanuit het oogpunt van de uitgebrachte aanbeveling en verwacht dat het Instituut der Bedrijfsrevisoren zijn ontwerp hiermee in overeenstemming brengt.

In die context heeft hij er onder meer op gewezen dat de revisor aan de hand van de procedures die hij moet volgen, niet steeds bij machte zal zijn alle twijfel weg te nemen dan wel een fraude of onwettige handelingen te bewijzen, zodat ook de hypothese dat een revisor enkel beschikt over vermoedens en aanwijzingen zou moeten worden onderzocht.

Op verschillende punten heeft hij gesteld dat de preventieve rol van de revisor niet al te restrictief mocht worden opgevat.

Er werd aangestipt dat de complexiteit van het wettelijke en reglementaire kader waarin de gecontroleerde onderneming evolueert, niet mag worden voorgesteld als een factor die detectie kan bemoeilijken.

Vooraleer een opdracht te aanvaarden, dient een revisor immers te beschikken over de bekwaamheid, medewerking en tijd vereist om deze opdracht goed uit te voeren (Wet van 22 juli 1953, art. 18ter, 2°).

De Hoge Raad heeft overigens doen opmerken dat de revisor, wanneer hij zijn vaststellingen binnen de onderneming kenbaar maakt, boven-

dien zou moeten aanbevelen alle betekenisvolle vergissingen recht te zetten en een einde te maken aan fraude, aan schendingen van voorschriften waarop hij specifiek moet toezien of aan enige andere onwettige handelingen en daartoe de nodige maatregelen suggereren.

Ten slotte werden nog een aantal opmerkingen geformuleerd met als doel de tekst duidelijker te maken, onder andere wat de gehanteerde terminologie betreft.

| 2. Varia :

Zoals aangekondigd in zijn vorig verslag heeft de Hoge Raad begin 1997 een gedachtewisseling opgezet met elk van beide Instituten in verband met zijn conclusies uit het onderzoek van de gegevens die hem sinds 1994 worden verstrekt met betrekking tot het toezicht op de uitoefening van professionele werkzaamheden.



De Hoge Raad heeft met de grootste belangstelling kennis genomen van de deontologische aanbeveling die beide Instituten hebben goedgekeurd en betrekking heeft op de relaties tussen de leden van het IBR en het IDAC in het kader van hun beroepsuitoefening.

Hij heeft er in het bijzonder nota van genomen dat die aanbeveling, aan de hand van deontologische collegialiteitsregels, de uitdrukking vormde van de wens tot toenadering tussen beide Instituten.



Ten slotte heeft de Financiële Afdeling van het Ministerie van Economische Zaken de rekeningen van het jaar 1997 van de Hoge Raad onderzocht.

De conclusies in het rapport van deze Afdeling leidden tot de goedkeuring door de Minister van Economie van het goed voeren van de boekhouding.

V. WERKINGKOSTEN EN DEKKING VAN DEZE KOSTEN

periode van 3 januari 1997 tot 2 januari 1998

WERKINGSKOSTEN

Leden	170.000
Voorzitter en wetenschappelijk personeel	
-Emolumenten, lonen en sociale bijdragen	3.997.298
-Varia (sociaal secretariaat, verzekeringen, kosten, ...)	41.431
Representatiekosten	75.428
Publicatiekosten	465.606
Bureelonkosten	70.917
Meubels en bureautica	28.846
Diverse werkingskosten	
Abonnementen op tijdschriften en boekbinderij	309.900
Aankoop boeken	31.736
Wetenschappelijke activiteiten	124.920
Bancaire werkingskosten	2.681
TOTAAL WERKINGSKOSTEN	5.318.763

DEKKING

Bijdrage IBR	2.877.305
Bijdrage IDAC	2.877.306
Saldo 1996	1.745.389
Intresten	61.857

TOTALE INKOMSTEN VOOR DEKKING **7.561.857**

AAN TE WENDEN SALDO **2.243.094**

BESLISSING TOT AANWENDING: dekking van de werkingskosten van het jaar 1998.

BIJLAGEN

D. 20/03/97

Inleiding

Uit hoofde van het punt 2.5.4. van de algemene controlenormen, goedgekeurd door de Raad van het IBR tijdens zijn vergadering van 2 december 1983, kan de bedrijfsrevisor met name gebruik maken van de bevestiging van informatie door de directie als bewijsmiddel ter rechtvaardiging van zijn mening over de jaarrekening.

Het doel van het aanbevelingsontwerp dat aan de Hoge Raad wordt voorgelegd, bestaat erin meer duidelijkheid te verstrekken over het gebruik van de verklaringen van de leiding als bewijsmiddel en als werkdocument en over het gevolg van de weigering van de leiding om een geschreven verklaring te geven. Het bevat bovendien als bijlage een lijst van de verklaringen die mogelijk kunnen opgenomen worden in een bevestigingsbrief.

Commentaar

Tijdens het onderzoek van dit ontwerp heeft de Hoge Raad vastgesteld dat de hem voorgelegde tekst in ruime mate overeenstemt met de aanbevelingen terzake van de Internationale Federatie van Accountants (IFAC, ISA 580 "Management Representations") en met de normen en aanbevelingen die in andere landen worden toegepast, onder voorbehoud van de aanpassing ervan aan de Belgische juridische context (b.v. punten 1.2., 4.1. en 4.2.).

Voor zover kan de Hoge Raad, onder voorbehoud van de hierna geformuleerde commentaar en de aanbevolen correcties, het aanbevelingsontwerp goedkeuren.

De Hoge Raad wil evenwel zijn bekommernis uiten over het toenemend gebruik van verzoeken om bevestigingen van de leiding waarvan de juridische draagwijdte niet altijd ondubbelzinnig is.

Het is dan ook met voldoening dat hij heeft vastgesteld dat het aanbevelingsontwerp, op basis van de inhoud van de punten 2.1., 2.3., 2.6. en van het eerste lid van de bijlage, een einde zal stellen aan het gebruik van de standaardbrief van duidelijke Angelsaksische oorsprong waarvan hij kennis heeft kunnen nemen en waarvan sommige passages kunnen worden gezien als pogingen om zich te onttrekken aan een gedeelte van de aansprakelijkheid die normaal aan de commissaris-revisor toekomt.

De Hoge Raad is immers van mening dat het gebruik van de bevestiging van de leiding moet passen in het precieze kader van de algemene controlenormen en de aanbeveling, eenmaal ze effectief is en dat ze, met name door het volume van de gewenste verklaringen, van dit subsidiair instrument niet het voornaamste doorslaggevend instrument kan maken, omdat dit verwarrend zou stichten wat de respectieve functies van de leiding en van de commissaris-revisor betreft.

Verschillende correcties

punt 1.2. : aan het einde van dit punt dient het woord "daar" in de Nederlandse tekst te worden vervangen door het woord "door".

punt 1.3. : in dit punt gebruikt men in de Franse versie de woorden "haute direction" en elders in de tekst nu eens "dirigeants" en dan "direction" en in de Nederlandse versie "leiding". De Hoge Raad is van mening dat er overeenstemming moet zijn wat betreft de gebruikte terminologie en dat ze duidelijker moet zijn.

punten 1.3. en 1.3.1. : de Hoge Raad is van mening dat wanneer het ongetwijfeld belangrijk is de mondelinge verklaringen te vermelden, die de revisor kan krijgen en die hij uiteraard in zijn werkdocumenten op schrift stelt, de aanbeveling de nadruk zou moeten leggen op de grotere bewijskracht van een geschreven bevestiging en dit op duidelijker wijze dan dit nu gebeurt in punt 2.2. De Hoge Raad houdt er speciaal rekening mee dat de bevestiging van bepaalde feiten (b.v. het ontbreken van een beslissing tot overdracht van een participatie) soms het enig bewijs zal vormen van die feiten en is dus de mening toegedaan dat de geschreven bevestiging zoals bedoeld in het punt 1.3.2. de regel terzake zou moeten zijn.

In de reeds vermelde tekst spreekt het IFAC zich uit in dezelfde zin (punt 4)

punt 2.1. : rekening houdend met het vervolg van de tekst, zou het woord "bijkomend" in de eerste zin moeten worden vervangen door het woord "subsidiar".

punt 2.2. : in de Franse versie dienen de woorden "éléments probants de valeur supérieure" te worden vervangen door de woorden "éléments d'une valeur probante supérieure".

punt 2.3. : dit punt is in de beide taalversies van het ontwerp niet op identieke wijze voorgesteld. Er moet overeenstemming worden bereikt.

punt 2.6. : de woorden "na een onderhoud met de directie over dit onderwerp" moeten volgen op "indien nodig".

punt 3.3. : de Hoge Raad stelt voor de woorden "In voorkomend geval" te schrappen, voor zover ze ten onrechte de indruk wekken dat een brief enkel door de directieleden moet worden ondertekend, wanneer hij tijdens de opdracht wordt ontvangen. In hetzelfde punt daarentegen zou het woord "overtuiging" moeten worden vervangen door het woord "gezag", dat beter past en dat blijkt overeen te stemmen met het woord "belief" van de tekst van het IFAC. De komma tussen "réunions" en "du conseil" zou trouwens kunnen worden weggelaten in de Franse versie.

punt 4.1. : de Hoge Raad is van mening dat de revisor, in de veronderstelling vermeld in die passage van het ontwerp, de voorzitter van de raad van bestuur zou moeten verwittigen.

punt 4.3. : het zou beter passen in de Franse versie te schrijven "Dans de telles circonstances, le reviseur devra aussi reconsidérer la foi ajoutée aux ...".

bijlagen : in de derde zin van de Franse versie dient het woord "doit" te worden vervangen door het woord "peut" en in het punt C.3. dienen de woorden "op dit ogenblik" te worden ingelast tussen de woorden "hebben" en "geen", om de tekst te nuanceren. Wat betreft het punt A.3. is de Hoge Raad trouwens van mening dat de bevestiging van de leiding terzake de commissaris-revisor er niet van ontslaat kennis te nemen van onder meer de exploitatievergunning.

ADVIES OVER DE NORM INZAKE DE CONTROLE BIJ HET VOORSTEL TOT ONTBINDING VAN EEN VENNOOTSCHAP MET BEPERKTE AANSPRAKELIJKHEID (ART. 178BIS VENN.W.)

D. 01/07/97

Inleiding

De wet van 13 april 1995 heeft, in de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, een bepaling ingevoegd (artikel 178bis) die op 1 juli 1996 in werking is getreden en een betere informatieverstrekking beoogt aan de vennoten die zich over de ontbinding van de vennootschap moeten uitspreken.

Voortaan moeten aan de vennoten een verantwoordingsverlag worden meegedeeld samen met een synthese van de actief-en passief staat van de vennootschap, opgesteld door het bestuursorgaan alsook, een controleverslag over die synthesesstaat, opgesteld door de commissaris-revisor van de onderneming of, zo er geen is, door een revisor of een extern accountant.

De ontwerpnorm die aan de Hoge Raad wordt voorgelegd door de Raden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants en uitgewerkt was door een gemeenschappelijke commissie voor beide Instituten heeft als doel richtlijnen te verstrekken aan bedrijfsrevisoren en externe accountants voor de toepassing van artikel 178bis van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen.

Algemene opmerking

Rekening houdend met de gelijkenissen die onderhavige opdracht vertoont met de opdracht waarin is voorzien in artikel 167 van de wetten op de handelsvennootschappen (omvorming van vennootschappen), ware het nuttig, uit een pedagogische bezorgdheid, in het begin van de norm (bv. punt 1.3.) een duidelijk onderscheid te maken tussen beide opdrachten.

Dat kan bijvoorbeeld door de aandacht te vestigen op hun verschillen (bescherming van derden in één geval, bescherming van de vennoten in het andere...).

Commentaar

punt 1.1.: dit punt zou een passage moeten bevatten waarin vermeld wordt dat de commissaris-revisor ervoor moet zorgen dat alle documenten die aan de vennoten werden meegegeeld ook werden overhandigd aan de leden van de ondernemingsraad, binnen de tijd waarin is voorzien in de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen (artikel 2 van het koninklijk besluit van 27 november 1973).



punt 1.1.1.: in de eerste regel van de tweede alinea van de Franse versie dient het woord "sur" te worden vervangen door het woord "à".



punt 1.1.2.: in de tweede alinea van de Franse versie dient het woord "appliqué" een vrouwelijke uitgang te hebben.

In dat punt wordt (alinea's 2 en 3) op een beknopte wijze de verbinding benaderd tussen artikel 103 (140 en 158bis) en artikel 178bis van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen. De gelijktijdige naleving van de eisen die door die twee bepalingen zijn geformuleerd - inzonderheid op het vlak van de termijnen - wordt behandeld in punt 1.4.3.

De tekst vermeldt inzonderheid dat, in het kader van artikel 103, de procedure van artikel 178bis moet worden toegepast zo de ontbinding van de vennootschap wordt voorgesteld.

De Hoge Raad vindt dat - op een ideale wijze - een procedure, aanverwant aan die welke is voorzien in artikel 178bis, van toepassing moet zijn in de hypothesen waarin is voorzien in artikel 103.

Desalniettemin vindt de Raad dat de interactie tussen artikel 178bis en artikel 103 grondiger moet worden ontleed.

Artikel 178bis vormt voortaan het gemeen recht inzake de vrijwillige ontbinding van een naamloze vennootschap, van een commanditaire vennootschap op aandelen, van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid of van een coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.

Artikel 103 schrijft een bijzonder stelsel voor dat enkel van toepassing is zo de ontbinding wordt voorgesteld omdat de netto activa van de vennootschap beperkt zijn tot een bedrag dat kleiner is dan de helft of een vierde van het maatschappelijk kapitaal.

Inderdaad, naar de mening van de Hoge Raad en

ondanks het feit dat de Hoge Raad - in zijn aanbeveling over de preventieve rol van de bedrijfsrevisoren en de accountants inzake ondernemingen in moeilijkheden - reeds de verplichte interventie had aanbevolen van een beroepsbeoefenaar inzake boekhouding om, in geval van toepassing van artikel 103, zijn mening te geven over het bijzonder verslag van de bestuurders, prima facie, lijkt het niet evident te bevestigen dat - in de hypothese waarin de ontbinding wordt voorgesteld naar aanleiding van de toepassing van artikel 103 - de commissaris-revisor, een revisor of een extern accountant voortaan verplicht zal moeten tussenkomen bij toepassing van artikel 178bis.



punt 1.2.1.: naar de mening van de Hoge Raad en in het bijzonder omdat de voorbereidende werkzaamheden hierover niet handelen, zou het opportuun kunnen zijn in dit punt enkele voorbeelden te geven van gevallen waarin de afwijking op de toepassing van artikel 40 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen* verantwoord zou kunnen zijn of reeds te verwijzen naar punt 2.5.1. dat enkele voorbeelden vermeldt.



punt 1.2.2.: het ontwerp steunt op de idee van twee actieve en passieve situaties (zie ook punten 2.1.3.). Alhoewel de wet het opstellen van een actieve en passieve situatie in continuïteit bovenop die in discontinuïteit niet eist, vindt de Hoge Raad dat de vergelijking, die door die twee staten mogelijk wordt, en de verklarende bijlage, van die aard zijn dat zij een betere informatie van de vennoten mogelijk maken en dan ook volledig in de lijn liggen van datgene wat de wetgever met het inlassen van deze bepaling heeft nagestreefd.



* Per vergissing werd verwezen naar artikel 40 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen in het advies meegedeeld aan de Instituten.

punt 1.3.1.: er moet worden gepreciseerd wat men verstaat onder "wettige reden ... om van de opdracht af te zien".



punt 1.3.4.: de begrippen "sociaal passief" en "ecologisch passief" moeten worden gepreciseerd in de mate dat zij juridisch niet zijn bepaald.



punt 1.4.: uit voorzichtigheid dient de aandacht erop te worden gevestigd dat het vertrekpunt van de termijn van drie maanden het voorwerp is van bepaalde discussies vooraleer een beslissing te nemen in deze of gene zin. Bepaalde auteurs vinden dat die termijn moet worden berekend vanaf de datum waarop het verslag is opgesteld. Anderen zijn dan weer van mening dat, zoals in het ontwerp, de datum van de algemene vergadering als maatstaf dient¹. De datum van de uitnodiging voor de algemene vergadering wordt soms ook vermeld.



punt 1.4.2.: zonder de termijn van een maand opnieuw in de zaak te betrekken - die termijn is in dit punt vermeld en hij kan worden verklaard enerzijds door de termijn van vijftien dagen bedoeld in artikel 178bis, §2, lid 3 en anderzijds, naar analogie van artikel 77, voorlaatste lid - meent de Hoge Raad dat die termijn in het kort in de tekst moet worden verantwoord, omdat hij uit geen enkele bepaling uitdrukkelijk voortvloeit.



punten 1.3.2. en 2.1.1.: uit die punten lijkt voort te vloeien dat, zo de beroepsbeoefenaar zijn controlewerkzaamheden moet aanpassen aan het specifiek oogmerk van de opdracht - wat hem een bepaalde manoeuvreerruimte laat - de controle aanbevolen door het normontwerp toch volledig is en dus niet bestaat uit een beperkt onderzoek. Het ware nuttig dat het ontwerp hier duidelijker is.

punt 1.5.2.: het ware nuttig, aan de hand van voorbeelden, te preciseren wat men verstaat onder "geregelde opdrachten".



punt 1.5.3.: de woorden "tenzij hij om een wettige reden verhinderd zou zijn" moeten weggelaten worden in de maatregelen waar de vermelde verwijzingen dat voorbehoud niet voorzien.



punt 2.1.3.: bij het vijfde streepje van de Franse versie moet worden geschreven "article 40 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976".



punt 2.3.1.: wanneer de commissaris-revisor een wettige reden heeft om van de opdracht af te zien (punt 1.3.1) moet dan niet worden voorzien dat de professional - die moet tussenkomen - met hem contact kan opnemen om de herhaling van een reeks werkzaamheden te vermijden?



punt 2.4.2.: de laatste zin moet als volgt worden geschreven: "Deze elementen zullen hem in staat stellen om zijn beslissingen te motiveren."



punt 2.5.2.: de inhoud van het begrip "milieukosten" moet worden gepreciseerd. Dat begrip is juridisch niet omschreven.



punt 2.6.1.: de woorden "elementen met betrekking tot de externe informatie" moeten worden gepreciseerd.



punt 2.6.2.: er moet ervoor worden gezorgd dat het normontwerp op dit punt perfect in overeenstemming is met het ontwerp van aanbeveling over de fraude en de onwettelijke handelingen.



¹ Zie in dat verband inzonderheid E. De Bie en J. De Leenheer, *Vereffening van vennootschappen na de wet van 13 april 1995*, Ced. Samson, 1996, blz. 30; J.-M. Gollier en Ph. Malherbe, *Les sociétés commerciales*, Larcier, 1996, blz. 197.

punt 3.5.3.: het bijwoord "normalement" moet worden weggelaten in de Franse versie.



punt 3.7.1.: op bepaalde plaatsen van het ontwerp lijkt er verwarring te zijn tussen het gebruik van het begrip "beroepsbeoefenaar" en van het begrip "commissaris-revisor" of "revisor" (bijvoorbeeld punt 3.5.3.).

In dat punt rijst dan ook de vraag of - in de beschreven hypothese - het slechts aan de commissaris-revisor is om een verslag van niet-bevinding af te leveren en, zo ja, de reden daarvan.

ADVIES OVER HET ONTWERP VAN CONTROLE-AANBEVELING INZAKE CONTROLE IN EEN OMGEVING WAARIN GEBRUIK WORDT GEMAAKT VAN GEAUTOMATISEERDE INFORMATIE-SYSTEMEN.

D.01/07/97

Inleiding

Het voorontwerp van aanbeveling dat aan de Hoge Raad is voorgelegd, heeft tot doel aan de bedrijfsrevisoren richtlijnen te geven voor de revisorale controle in een omgeving waarin gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde informatiesystemen.

Algemene opmerking

De Hoge Raad heeft het ontwerp onderzocht. Hierbij heeft hij vastgesteld dat het ontwerp - alhoewel het de aanbevelingen van de IFAC (International Federation of Accountants) als bron van inspiratie vermeldt (referenties respectievelijk 401 en 1008) - zich toch van die teksten onderscheidt, hetzij door zijn veel gedetailleerder karakter, hetzij door het feit dat het bepaalde aspecten - die in die internationale aanbevelingen worden behandeld - niet aansnijdt.

De Hoge Raad begrijpt niet zeer goed welke de redenen zijn die het Instituut ertoe hebben aangezet de internationale aanbevelingen niet getrouwer om te zetten in een gebied waar geen rekening moet worden gehouden met bijzondere specifieke kenmerken. Dat geldt in het bijzonder ten aanzien van de beslissing van het Instituut om een geheel aan te nemen van interpretatieve aanbevelingen inzake revisienormen waarvoor - bij het uitwerken - een bijzondere aandacht zou zijn geschonken aan de IFAC-werkzaamheden (Instituut der Bedrijfsrevisoren, jaarverslag, 1992, blz. 89 en 1993, blz. 91).

Naar de mening van de Hoge Raad zou het nuttig kunnen zijn in het kort uit te leggen waarom zo werd gehandeld.

Bijzondere opmerkingen

Inleiding: In navolging van de aanbevelingen van de ISA 401 en 1008 zou het nuttig zijn dat de aanbeveling zeer uitdrukkelijk de aandacht van de revisoren vestigt op de specifieke risico's van de geautomatiseerde omgeving (afwezigheid van scheiding van functies, fouten en onregelmatigheden...).

Punt 4: de eerste alinea behandelt de aansprakelijkheid van de revisor wanneer die een beroep doet op assistenten of andere revisoren of deskundigen. In die zin heeft die alinea niets te maken met alinea 2, die de hypothese overweegt waarin de onderneming de geautomatiseerde verwerking van haar gegevens toevertrouwt aan een andere entiteit van de groep of aan een derde. Logischerwijze zou zij moeten worden geïntegreerd in punt 3, dat op nuttige wijze zou verwijzen naar de controle-aanbeveling inzake het gebruik maken van de werkzaamheden van deskundigen.

Tabel van blz. 4: vervang het woord "sufficients" door "suffisants" in de Franse versie.

Punt 5.1: blz. 5, in verband met fase 3, in de Franse versie vervang de tweede alinea als volgt: "Lorsque le système informatique est géré par une autre entité du groupe ou par un tiers, et que le réviseur n'est pas en mesure d'effectuer les travaux de contrôle nécessaires dans cette entité, il..."



Punt 5.4 (blz. 6): vervang de woorden "a traitées" door "à traiter" in de Franse versie.



Punt 5.4 (blz. 7): punt b) zou moeten worden herschreven om het duidelijker te maken.



Punt 5.7.: de eerste twee alinea's van de Franse versie bepalen elk het begrip "contrôles applicatifs". De tweede definitie zou moeten worden geschrapt omdat zij niet identiek is aan de definitie vermeld op blz. 20 van het ontwerp.



Bijlage A, punt 1: inzonderheid op dit punt is het ontwerp van aanbeveling veel gedetailleerder dan de IFAC-aanbevelingen waarnaar verwezen wordt in de inleiding van het ontwerp.

De Hoge Raad is geenszins gekant tegen het meer precieze karakter van het ontwerp van aanbeveling, maar vraagt zich toch af of bepaal-

de punten waarvoor de evaluatie wordt aanbevolen niet buiten de opdracht van de commissaris-revisor vallen.

De Hoge Raad vraagt zich vooral af in welke mate - rekening houdend met het feit dat het geautomatiseerd karakter van de omgeving het globaal oogmerk niet wijzigt, evenmin als de omvang van de controle - het voor de revisor nuttig is het informaticabudget te evalueren, de wijze waarop de directie de informaticaprojecten volgt en vooral de inhoud en de kwaliteit van de personeelspolitiek voor de informatica-afdeling (aanwerving, ontslag, evaluatie, promotie en opleiding) om te bepalen of de globale oogmerken inzake interne controle bereikt zijn.

Een dergelijk onderzoek zou daarentegen verantwoord zijn wanneer de commissaris-revisor kennis moet nemen van aanwijzingen van belangrijke disfuncties van het informaticasysteem.

Op blz. 11 van de Franse versie het woord "relative" in het mannelijk meervoud te worden geschreven.



Bijlage A, punt 2.1.: bij het derde streepje van blz. 12 zou het woord "bien" geschrapt kunnen worden in de Franse versie.



ADVIES OVER HET VOORSTEL TOT WIJZIGING
VAN HET HUISHOUDELIJK REGLEMENT VAN
HET INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN

De Voorzitter

Brussel, 17 november 1997

Mijnheer de Minister,

Betreft : wijzigingen aan het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren

Uw kenmerk : FL/it/9710201.989

Ik heb uw brief van 22 oktober goed ontvangen, waarin u de Hoge Raad ter advies de wijzigingen voorlegt die het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan hun huishoudelijk reglement wil brengen.

De Hoge Raad heeft hierover beraadslaagd tijdens zijn vergadering van 6 november laatstleden en heeft het volgende eensluidende advies uitgebracht.

Uit zijn onderzoek blijkt dat met de wijzigingen aan het koninklijk besluit van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, verschillende doeleinden worden nagestreefd.

In sommige gevallen gaat het om een actualisering van de tekst van het besluit zoals bij voorbeeld in artikel 1 en 19.

In andere gevallen is het de bedoeling het Instituut in staat te stellen haar organisatie en de werking van haar organen te wijzigen. Zo bij voorbeeld, in artikel 2, 3, 4 en 16, in verband met de gegevens over de revisoren, enerzijds, in artikel 8, 11, 12 en 13, in verband met de algemene vergadering, en in artikel 10 (vernieuwing van de Raadsleden per derde) alsook in artikel 14 en 15 (uitvoerend en bestuurscomité), anderzijds.

Ten slotte worden ook nieuwe bepalingen voorgesteld.

Zij slaan op de mogelijkheid voor een lid van het Instituut om een tijdelijke weglating uit de ledenlijst te vragen (art. 5), wijzigingen in de bijdrageregeling (art. 6), revisorenvennootschappen in vereffening (art. 7) en de relaties met beroepsorganisaties met een vergelijk-

baar statuut en vergelijkbare functies in andere landen (art. 17).

De voorgestelde wijzigingen roepen geen opmerkingen ten gronde op.

Niettemin is de Hoge Raad van oordeel dat naar aanleiding van de wijziging van het voornoemde besluit, in de Franse versie ook artikel 18, 1° en 15° zou moeten worden aangepast, want hierin staat nog steeds "Conseil Supérieur du Revisorat", terwijl dat "Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable" zou moeten zijn.

Bijgevolg zouden, gelet op de wijziging in artikel 1 en om wetgevingstechnische redenen, in artikel 18 van de Franse versie de woorden "Conseil Supérieur du Revisorat" tweemaal vervangen moeten worden door de woorden "Conseil Supérieur".

Wat de vorm betreft, wordt erop gewezen dat met de voorgestelde wijziging aan artikel 12, twee alinea's worden toegevoegd in de plaats van één.

De Nederlandse versie van de voorgelegde tekst zou trouwens op verschillende plaatsen moeten worden verbeterd.

Zo wordt in artikel 6 nu eens het woord "schatbewaarder" en dan weer "penningmeester" gebruikt als vertaling van "trésorier". In diezelfde bepaling moet het woord "bedrage" worden vervangen door "bedragen".

In het ontwerp van artikel 7, § 3, zou het woord "bijdrage" als "bijdragen" moeten worden geschreven, terwijl in het ontwerp van artikel 36bis, § 2, de woorden "of verliest" ontbreken tussen "verwerft" en "van".

Voor eventuele vragen omtrent dit advies sta ik uiteraard te uwer beschikking.

Met de meeste hoogachting,

K. GEENS

De heer E. DI RUPO
Vice-Eerste Minister, Minister van Economie en Telecommunicatie
de Meeûssquare 23
1030 Brussel

ADVIES OVER HET ONTWERP VAN CONTROLE- AANBEVELING INZAKE KWALITEITSBEHEERSING VAN DE CONTROLEWERKZAAMHEDEN

D. 27/11/97

Inleiding

De ontwerp-aanbeveling die ter advies aan de Hoge Raad wordt voorgelegd, heeft tot doel punt 1.1.4. van de algemene controlenormen te verduidelijken, waarin onder meer staat dat "een nauwgezette uitvoering van de controle vergt dat de revisor die verantwoordelijk is voor het dossier, hieraan persoonlijk voldoende aandacht besteedt", waarbij de fundamentele beginselen worden vastgelegd en aanwijzingen worden gegeven omtrent de maatregelen inzake kwaliteitsbeheersing, die zowel voor het kabinet in zijn geheel als voor elke individuele controle-opdracht passend moeten zijn.

Algemene opmerking

Bij zijn onderzoek heeft de Hoge Raad vastgesteld dat, op een paar aanpassingen na, ingegeven door de Belgische context (bv. punt 1.2., 2.3.b), 3.2., 3.3.2. en 3.6.3.) dan wel om striktere vereisten op te leggen (bv. punt 3.6.), de ontwerp-tekst integraal overeenstemt met de International Standard on Auditing "Quality control for Audit Work" van de International Federation of Accountants (sub nr 220 in de uitgave 1997 van het IFAC handboek, p. 65).

De ontwerp-aanbeveling kadert in het programma van het Instituut der Bedrijfsrevisoren opgezet om aanbevelingen te formuleren voor de interpretatie van de algemene controlenormen, uitgaande van de werkzaamheden van de IFAC (IBR, jaarverslag 1992, p. 89 en 1993, p. 91).

Specifieke opmerkingen

Inleiding : de voorstelling van de eerste alinea van punt 1.1. zou moeten worden aangepast, want zij geeft de indruk dat paragraaf 1.1.4. van de algemene controlenormen integraal wordt weergegeven, terwijl het enkel om een uittreksel gaat. Bovendien zou duidelijk moeten worden aangegeven dat het gaat om algemene controlenormen.



Punt 2.3. : de verwoording van punt b) zou in het Frans moeten worden afgestemd op het Nederlands, dat punt 6.b) van het document van de IFAC correct weergeeft. Voorts zou in de Franse tekst, in punt e), het woord "avec" op de derde regel, moeten worden vervangen door "à".



Punt 3.3.1. en 3.3.2. : de inhoud van punt 3.3.1. in het Frans stemt overeen met punt 3.3.2. in het Nederlands, en omgekeerd. Beide versies zouden op elkaar moeten worden afgestemd.

Punt 3.5. : bij onderzoek van de tekst kan niet duidelijk worden uitgemaakt of de controleprocedure voor de assistent dezelfde is naargelang die al of niet de hoedanigheid van expert heeft. Het geval waarin een assistent de hoedanigheid van expert heeft, wordt inderdaad enkel in punt 3.6.3. behandeld, en dan nog op marginale wijze. Als er geen gelijkheid is, dan moeten beide situaties ook duidelijk worden onderscheiden.



Punt 3.6.2. : de Nederlandse en Franse tekst zouden beter bij elkaar moeten aansluiten. Zo is, bij voorbeeld, de inhoud van de uitdrukking "op gepaste tijdstippen" , niet terug te vinden in de Franse tekst (a) en wordt noch in de Nederlandse tekst noch in de IFAC norm (punt 16) de risicowaardering beperkt tot de interne controlerisico's, wat wel het geval is in de Franse tekst (b).

Punt 3.6.3. : enerzijds zou bondig moeten worden aangegeven wat men verstaat onder "hoedanigheid van expert" en anderzijds zou de aanbeveling inzake het gebruik maken van de werkzaamheden van deskundigen, uitdrukkelijk moeten worden vermeld en zouden de woorden "dezelfde aanbeveling" in de Nederlandse en "cette même recommandation" in de Franse tekst moeten worden geschrapt.

Indien, ten slotte, de bijlage bij de tekst van de IFAC bij de aanbeveling wordt gevoegd, dan moet in de aanbeveling daarnaar worden verwezen.



ADVIES OVER HET VOORSTEL TOT WIJZIGING VAN DE ALGEMENE CONTROLENORMEN INZAKE HET CONTROLEVERSLAG

D. 27 / 11 / 1997

Inleiding

Doel van het voorstel tot wijziging van de algemene controlenormen dat ter advies aan de Hoge Raad wordt voorgelegd, is de vereisten omtrent de inhoud en de vorm van het controleverslag ingrijpend te wijzigen.

Die hervorming heeft de volgende doelstellingen :

- a) de kwaliteit en leesbaarheid van het verslag verbeteren en derhalve ook de "expectation gap " verkleinen door de structuur van het verslag dermate te wijzigen, dat hierin, naast de inleiding, nog slechts twee gedeelten voorkomen (een eerste over de eigenlijke attestering van de jaarrekening en een tweede met bijkomende informatie over de naleving van het boekhoudrecht, schendingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen,...) en niet langer drie, zoals momenteel mogelijk is (een eerste over de jaarrekening, een tweede met, bij voorbeeld, commentaar over eventuele belangenconflicten, overeenstemming met het boekhoudrecht, ... en een derde met de attestering van de jaarrekening).
- b) de attestering normaliseren in de vorm van een keuze voor de revisor tussen een aantal verslagvoorbeelden opgesteld door het Instituut. De leesbaarheid wordt ook beter doordat bovenaan de attestering een titel komt die aangeeft of de attestering, naar gelang van het geval, met of zonder voorbehoud is afgegeven.

Met dergelijke normalisering zou uiteindelijk ook een vermelding kunnen worden opgenomen op de CD-ROM's van de Nationale Bank van België, wat naar het oordeel van de Hoge Raad een gevoelige verbetering zou betekenen van de informatie die de jaarrekening reeds verstrekt, want momenteel bevat die geen enkele aanwijzing over de inhoud van het verslag van de revisor, wat dus verschillende interpretaties openlaat.

De Hoge Raad vraagt zich overigens af of er ook geen mogelijkheid zou bestaan om beter toe te zien op de strikte naleving van artikel 64 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, zoals reeds gesuggereerd in zijn aanbeveling over de preventieve rol van bedrijfsrevisoren en accountants bij ondernemingen in moeilijkheden (jaarverslag 1996, p. 42).

- c) rekening houden met de internationale evolutie door zich te baseren op de International Standard on Auditing "The Auditor's Report on Financial Statements" (sub nr 700 in het handboek van de IFAC, p. 220) .

- d) rekening houden met een aantal wetsbepalingen die na 2 december 1983 zijn uitgevaardigd, de datum waarop de controlenormen zijn goedgekeurd (bv. certificering van de geconsolideerde jaarrekening, belangenconflicten, ...).

Algemene opmerkingen

Ingevolge zijn onderzoek en zijn onderhoud ter zake met de vertegenwoordigers van het Instituut der Bedrijfsrevisoren is de Hoge Raad van oordeel dat, onder voorbehoud van zijn hieronder vermelde specifieke opmerkingen, de opzet met de voorgenomen wijzigingen kan worden verwezenlijkt, waardoor een commissaris-revisor zijn opdracht van algemeen belang dan ook beter zal kunnen vervullen doordat zijn verslag gemakkelijker te begrijpen zal zijn.

In dit verband vormt, naar het oordeel van de Hoge Raad, de mogelijkheid die de revisor voortaan krijgt om zijn visie beter te nuanceren in geval van betekenisvolle onzekerheid, door invoeging van een toelichtende paragraaf in de plaats van een voorbehoud, onbetwistbaar een verbetering van de algemene controlenormen, waarop de Hoge Raad in het verleden overigens al heeft gealludeerd in zijn eerder vermelde aanbeveling over ondernemingen in moeilijkheden (verslag 1996, p. 39).

Gelet op het belang van de hervorming voor de revisoren alsook voor alle lezers van een controleverslag, suggereert de Hoge Raad dat, naast de vormingen bestemd voor beroepsbeoefenaars, informatiesessies zouden worden georganiseerd voor elk belangstellend publiek (bedrijfsverantwoordelijken, werknemers, ...). Bovendien zou het nuttig zijn dat de commissaris-revisor de ondernemingsraad zou inlichten over de wijzigingen aan het controleverslag ingevolge de nieuwe normen, op het ogenblik waarop hij zijn eerste verslag gaat voorstellen dat is opgesteld overeenkomstig die nieuwe normen.

De Hoge Raad gaat er overigens van uit dat het Instituut de controleverslagen, opgesteld na de goedkeuring door zijn Raad van de voorschriften waarover dit advies handelt, zal toetsen op hun overeenstemming met die normen.

Ten slotte zou het voorstel op een aantal punten

coherenter moeten worden geformuleerd, want het zou de indruk kunnen wekken dat de toepassing verschilt naargelang het gaat om de vennootschappelijke dan wel om de geconsolideerde jaarrekening.

Zo bij voorbeeld lijkt punt 3.5. enkel op de jaarrekening te slaan, terwijl de toelichting daarbij in punt 3.5.2., betrekking heeft op zowel de vennootschappelijke als de geconsolideerde jaarrekening.

Hetzelfde geldt voor punt 3.4., waar sprake is van zowel de jaarrekening als de geconsolideerde jaarrekening, maar tegelijkertijd enkel bedoeld wordt op de onderneming en niet op het geconsolideerde geheel.

Ten slotte slaan, bij wijze van voorbeeld, de punten 3.6. en 3.10., die ook van toepassing zouden moeten zijn op de geconsolideerde jaarrekening, enkel op de vennootschappelijke jaarrekening.

Parallel met die aanpassingen zou moeten worden onderzocht of de handhaving opportuun is van punt 3. "Verslag over de geconsolideerde jaarrekening" van de normen inzake de certificering van de geconsolideerde jaarrekening, goedgekeurd op 2 september 1994.

Specifieke opmerkingen

Punt 3.1.3. : vergeleken bij punt 3.1.4. van de huidige algemene controlenormen werden hier de woorden "voor elk gegeven dat geen deel uitmaakt van zijn wettelijke opdracht" toegevoegd. A contrario betekent dit dat het beroepsgeheim niet geldt voor gegevens die wel verband houden met zijn beroepsopdracht, wat vermoedelijk niet de bedoeling is. Dit punt zou dus moeten worden herwerkt.



Punt 3.3.7. : er zou een verband moeten worden gelegd met de aanbeveling omtrent de impact van de interne controle op de controlewerkzaamheden, waaruit blijkt dat er een permanente dialoog moet bestaan tussen de commissaris-revisor en de bedrijfsleiding, zodanig dat de bedrijfsleiding relevante zwakke punten in de interne controle in elk geval eerst meldt vooraleer daarover in het verslag wordt bericht.



Punt 3.4.2. : de zin "De verklaring van de revisor houdt in dat hij rekening heeft gehouden met alle elementen die van belang zijn voor het getrouw beeld van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening." vormt een belangrijke toevoeging aan de huidige tekst van punt 3.3.1. van de algemene controlenormen.

Dit is inderdaad een duidelijke afbakening van de inhoud en draagwijdte van de attestering, die hierdoor gekoppeld wordt aan het relatieve belang van het aansprakelijkheidsbereik voor de commissaris-revisor.

Wanneer hij zijn verklaring afgeeft, mag een revisor enkel rekening houden met gegevens die belangrijk zijn voor het getrouwe beeld van de vennootschappelijke of geconsolideerde jaarrekening.

Een schending van het boekhoudrecht betekent dus niet noodzakelijk dat het getrouwe beeld wordt aangetast.

Gelet op het belang van die tekst en zonder die als zodanig te willen betwisten, vraagt de Hoge Raad zich af of die inhoudelijk niet explicieter zou moeten worden geformuleerd.



Punt 3.6.1. en 3.6.2. : de inhoud van die punten zou moeten worden verduidelijkt aan de hand van voorbeelden.



Punt 3.8.2. : in de Franse tekst begint de tweede alinea met de woorden "Si cela est possible", wat niet zo is in het Nederlands. Dat heeft weliswaar geen belang voor de algemene betekenis van de tekst, maar harmonisatie lijkt wenselijk.



Punt 3.10. : met de nieuwe structuur van het controleverslag krijgt de revisor de gelegenheid om in het tweede gedeelte van zijn verslag een of meer paragrafen met commentaar in te lassen, om zo de lezer wegwijs te maken in bepaalde aspecten van de jaarrekening of het jaarverslag die hij voor een goed begrip van deze stukken belangrijk acht. Aldus zou de informatie voor de lezer van het controleverslag op pertinente wijze kunnen worden aangevuld.

Ondanks de ingebouwde voorzorgen (punt 3.10.1. en 3.10.4.) sluit de Hoge Raad echter het gevaar niet uit dat die mogelijkheid lichtzinnig zou worden benut. Hij zou dan ook willen dat het Instituut er nauwgezet zou op toezien dat de beperkingen opgelegd door de normen, worden nageleefd.

Om redenen van duidelijkheid suggereert hij bovendien punt 3.10.4 te vervangen door de volgende zin : "De bijkomende inlichtingen moeten uitsluitend een beter begrip van de jaarrekening of het jaarverslag tot doel te hebben."



Punt 3.11. : de formulering van dit punt zou moeten worden herzien, zodat dit ook slaat op het vereiste van artikel 75, 2° van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen, namelijk de vermelding of de geconsolideerde jaarrekening is opgesteld overeenkomstig de geldende wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen.



Punt 3.11.1. : het tweede gedeelte van dit punt is een innovatie ten opzichte van punt 3.4.1. van de huidige algemene controlenormen. Voor een

beter begrip zou dit ofwel anders moeten worden verwoord, ofwel met een voorbeeld toegelicht.



Punt 3.15. : wil de tekst overeenstemmen met de ISA 700 (§ 25), dan zou in het verslag ook de plaats moeten worden vermeld waar het verslag

is ondertekend, in casu de stad waar het kabinet is gevestigd dat de opdracht heeft uitgevoerd.

Punt 3.15.2. : bij het tweede streepje zou ook de geconsolideerde jaarrekening moeten worden vermeld.



AANBEVELING MET BETREKKING TOT DE ROL VAN BEDRIJFSREVISOREN EN EXTERNE ACCOUNTANTS INZAKE VERGISSINGEN, FRAUDE EN ONREGELMATIGHEDEN

D. 29 /09/1997

Inhoud

- I. Inleiding
 - II. Definities
 - III. Rol van de commissaris-revisor
 - A. Voorkoming
 - B. Detectie
 - C. Melding
 - IV. Rol van de externe accountant en van de bedrijfsrevisor
 - V. Bestrijding van het witwassen van geld
 - VI. Bijlage
- Beschrijving van de externe meldingsmechanismen in enkele landen

Aangezien vergissingen, fraudes en onregelmatigheden allemaal schendingen zijn van deze beginselen, heeft de Hoge Raad beslist om een nauwgezet onderzoek te wijden aan de rol die de beroepsbeoefenaars, en in de eerste plaats de commissarissen - revisoren, in dit domein moeten vervullen.

Bovendien heeft de Hoge Raad, meer dan eens, in het bijzonder het Instituut der Bedrijfsrevisoren aangespoord om over deze materie normen op te stellen met de bedoeling te pogen de kloof te dichten tussen enerzijds de verwachtingen van het publiek zoals deze in de media tot uiting komen, en anderzijds, datgene wat kan bereikt worden door de tussenkomst van de beroepsbeoefenaar in deze materie ("expectation gap").

Onderhavige aanbeveling die op eigen initiatief werd uitgebracht, ligt in het verlengde van deze overwegingen. Zij heeft tot doel te bepalen zowel wat *de lege lata* van de bedrijfsrevisoren en accountants ter zake mag worden verwacht, als voorstellen te formuleren *de lege ferenda*.

I. Inleiding

Het is de taak van de Hoge Raad via het verspreken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen gericht tot de Regering, het Instituut der Bedrijfsrevisoren of het Instituut der Accountants, ertoe bij te dragen dat de opdrachten die bij wet aan de bedrijfsrevisoren en accountants zijn toevertrouwd, worden uitgeoefend met inachtneming van het algemeen belang en van de vereisten van het maatschappelijk verkeer.

II. Definities

A. Het begrip vergissing

Volgens de internationale doctrine¹, moet de vergissing worden gedefinieerd als een onopzettelijke fout die begaan werd in de financiële staten. Het kan bijvoorbeeld gaan om een rekenfout, een boekingsfout of een verkeerde interpretatie van de feiten of nog om een verkeerde toepassing van de waarderingsregels.

B. Het begrip fraude

Wat volgens de normen en aanbevelingen ter zake² de fraude onderscheidt van de vergissing is de omstandigheid dat fraude opzettelijk wordt gepleegd.

Het gaat om een opzettelijke handeling gesteld door één of meer personen die lid zijn van het personeel of van de directie of door derden, waarvan het resultaat de foutieve voorstelling is van de financiële informatie.

De fraude kan bijvoorbeeld bestaan uit de verkeerde toepassing van de waarderingsregels, de registratie van fictieve verrichtingen, de verduistering van activa of de manipulatie, de vervalsing van de boeken en stukken of nog het aanbrengen van veranderingen in deze documenten. De Hoge Raad is van oordeel dat het achterhouden van informatie, in bepaalde gevallen, ook als fraude kan worden aangemerkt.

De fraude heeft een rechtstreekse band met de boekhouding en de enkelvoudige of geconsolideerde jaarrekening.

Op voorwaarde dat de verschillende bestanddelen van het misdrijf verenigd zijn, zouden dergelijke handelingen in voorkomend geval strafrechtelijk kunnen worden betoedeld als valsheid, gebruik van valsheid, valse balans, bedrieglijk bankroet of wegens schending van artikel 17 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen.

C. Het begrip onregelmatigheid

Deze term slaat op de schendingen van wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen andere dan deze die rechtstreeks gebonden zijn aan de boekhouding en de enkelvoudige of geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen.

Zijn onder meer bedoeld de schendingen van fiscale en sociaalrechtelijke bepalingen of van bepalingen uit het milieurecht, die de betrouwbaarheid van de financiële staten op betekenisvolle wijze kunnen aantasten.

Gelet op de diversiteit van de rechtsbronnen in België, wordt deze term verkozen boven de term "onwettigheid" die onder meer internationaal gangbaar is.

¹ IFAC, ISA 240 "Fraud and Error" en ISA 250 "Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements", IFAC Handbook, 1996, resp. pp. 85 en 93.

² In Nederland, bepaalt artikel 1 van de verordening op de fraudemelding die op 21 juni 1994 werd vastgesteld in de bijeenkomst van de ledenvergadering van de Nederlands Instituut van Registeraccountants en afgekondigd werd in de Staatscourant van 15 september 1994, nr 177, dat voor de toepassing van de verordening onder "fraude" moet worden verstaan: "het opzettelijk door één of meer personen vervalsen, weglaten, toevoegen of verwijderen van gegevens teneinde waarden aan een huishouding op onrechtmatige wijze te onttrekken of te doen toevloeien"; in het Verenigd Koninkrijk definieert de Statement of Auditing Standards 110 "Fraud and Error" de fraude als volgt: "fraud comprises both the use of deception to obtain an unjust or illegal financial advantage and intentional misrepresentations affecting the financial statements by one or more individuals among management, employees or third parties". In de Verenigde Staten bepaalde de Statement on Auditing Standards n° 53 met als titel "The auditor's responsibility to detect and report errors and irregularities" dat de term "irregularities" doelt op "intentional misstatements or omissions of amounts or disclosures in financial statements. Irregularities include fraudulent financial reporting undertaken to render financial statements misleading, sometimes called management fraud, and misappropriation of assets, sometimes called defalcations.", terwijl de nieuwe SAS n° 82 "Consideration of fraud in a financial statement audit" de fraude onderscheidt van de vergissing als gegeven "that cause a material misstatement of financial statements" door erop te wijzen dat fraude opzettelijk wordt gepleegd; de International Standard on Auditing 240 "Fraud and Error" van de International Federation of Accountants omschrijft fraude als "an intentional act by one or more individuals among management, employees, or third parties, which results in a misrepresentation of financial statements".

III. Rol van de commissaris-revisor

A. Voorkoming

De Hoge Raad is van oordeel dat de voorkoming van vergissingen, fraude en onregelmatigheden in de eerste plaats de taak is van de leiding van de onderneming die via de opstelling van adequate procedures er moet op toezien dat het risico dat dergelijke feiten zich zouden voordoen wordt beperkt.

Naar het oordeel van de Hoge Raad, moet de commissaris-revisor als gevolg van zijn competentie en kennis van de onderneming, nochtans een rol kunnen spelen in het voorkomingsbeleid in dit domein, met name via de commentaar die hij moet geven omtrent het intern-controlesysteem van de onderneming en over de aanpassingen daarvan gelet op de organisatie, de werking, de omvang en het bedrijf van de onderneming³.

Mocht het intern-controlesysteem betekenisvolle leemten vertonen, dan moet de revisor bovendien in zijn verslag vermelden in welke sector van de organisatie deze leemten werden vastgesteld en welke posten uit de jaarrekening als gevolg van deze leemten werden of zouden kunnen worden beïnvloed. In voorkomend geval zal als gevolg daarvan een voorbehoud worden geformuleerd of een onthoudende verklaring worden afgeleverd⁴.

B. Detectie

De commissaris-revisor heeft tot taak een oordeel uit te spreken over de jaarrekening na passende controlewerkzaamheden die nauwgezet werden verricht.

Dat oordeel wordt verantwoord door een passend aantal gegevens die bewijskracht hebben.

De commissaris-revisor moet dus een professioneel scepticisme aan de dag leggen en, op het ogenblik dat hij zijn opdracht organiseert, reke-

ning houden met het risico dat fraude, vergissingen of onregelmatigheden de betrouwbaarheid van de financiële staten op betekenisvolle wijze zouden kunnen hebben aangetast.

De aanbeveling van het Instituut der Bedrijfsrevisoren met betrekking tot het controlerisico van 3 december 1993 bepaalt dat een onjuistheid betekenisvol wordt voor het oordeel dat de revisor moet uitspreken over de jaarrekening, zodra is voldaan aan de criteria van het relatief belang. Deze aanbeveling bepaalt verder dat het relatief belang voortvloeit uit de aard en de omvang van de onjuistheid (als gevolg van een vergissing, een weglating of een fraude), voor zover gelet op de omstandigheden, het oordeelsvermogen van een redelijk persoon die op de betrokken financiële informatie steunt, vermoedelijk zou worden beïnvloed door die onjuistheid.

De commissaris-revisor moet derhalve zijn controlewerkzaamheden conceptueel zodanig inrichten dat hij redelijke zekerheid verkrijgt over de detectie van gegevens waardoor de betrouwbaarheid van de financiële staten op betekenisvolle wijze kan worden aangetast⁵.

Bovendien moet hij zijn opdracht organiseren zodat hij in staat is conform artikel 65 van de vennootschappenwet, te certificeren dat de boekhoudwetgeving, evenals de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen en de statuten van de onderneming wel degelijk werden nageleefd. Hetzelfde geldt voor de bepalingen met betrekking tot de economische en financiële inlichtingen die aan de ondernemingsraad moeten worden verstrekt, als in de onderneming een dergelijke raad werd opgericht, met

³ Algemene controlenormen, punt 2.4.5.

⁴ Algemene controlenormen, punten 3.2.4., 3.5.4. en 3.5.7. Zie bovendien de punten 3.2. en 3.4.1. van de normen inzake de certificering van de geconsolideerde jaarrekening.

⁵ Algemene controlenormen, punt 1.3.4.

uitzondering van de gesubsidieerde onderwijsinstellingen. Bovendien kunnen sommige wetgevingen in specifieke sectoren, de commissaris-revisor ertoe verplichten andere verificaties te verrichten omtrent de naleving van diverse wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen.

Wat niet wegneemt dat de commissaris-revisor geenszins tot taak heeft te garanderen dat door het toepassen van specifieke en systematische procedures geen enkele vergissing zou zijn begaan of fraude zou zijn gepleegd en dat alle wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen die van toepassing zijn op de onderneming ook daadwerkelijk werden nageleefd. Ook dat is de verantwoordelijkheid van de leiding van de onderneming.

Wat meer in het bijzonder de onregelmatigheden betreft, moet evenwel de aandacht worden gevestigd op de omstandigheid dat het niet-naleven van bepaalde wetgevingen belangrijke gevolgen kan hebben voor de financiële toestand van de onderneming en derhalve voor het beeld dat de jaarrekening ervan moet geven.

Bovendien moet worden gewezen op artikel 18ter van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren krachtens hetwelk een revisor vooraleer een opdracht te aanvaarden, moet beschikken over de bekwaamheid, medewerking en tijd vereist om deze opdracht goed uit te voeren.

Het spreekt vanzelf dat hij derhalve een algemene kennis zal moeten hebben van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen die gelden voor de betrokken onderneming en voor de sector waartoe ze behoort of zal moeten beschikken over de vereiste medewerking.

Ten slotte, van zodra hij aanwijzingen van fraude, van een vergissing of onregelmatigheid mocht hebben vastgesteld, zal de commissaris, in voorkomend geval bijgestaan door een deskundige, er de aard van moeten analyseren en de mogelijke gevolgen ervan moeten bepalen wat

de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening betreft.

Mocht hij tot de bevinding komen dat deze gegevens de financiële staten op betekenisvolle wijze kunnen beïnvloeden, dan zal de commissaris-revisor zijn werkprogramma aanpassen om procedures toe te passen die meer in het bijzonder aangepast zijn aan het type van vergissing of van fraude dat werd vastgesteld.

C. Melding

1. VOORAF

Uit de situatie in enkele landen blijkt dat verschillende alternatieven voorhanden zijn om een passende oplossing te vinden voor wat ongetwijfeld het meest delicate aspect van deze problematiek is ⁶.

In Frankrijk bijvoorbeeld moeten de "commissaires aux comptes" krachtens artikel 233 van de wet van 24 juli 1966 op de handelsvennootschappen, na grondig onderzoek van de feiten, wat onder meer een onderhoud met de leiders van de onderneming impliceert, aan de Procureur van de Republiek de strafbare feiten melden waarvan ze kennis hebben, zonder dat als gevolg daarvan hun aansprakelijkheid zou kunnen worden ingeroepen.

In Nederland moet de auditor zijn opdracht teruggeven en daarvan een overheidsinstelling in kennis stellen, als de onderneming na de melding van de fraude géén toereikende maatregelen heeft genomen om de gevolgen van de fraude voor zover mogelijk ongedaan te maken en herhaling daarvan te voorkomen ⁷. Deze regeling vloeit voort uit de "verordening op de fraudemelding" van 21 juni 1994 van het Koninklijk

⁶ Een meer gedetailleerde beschrijving van de mechanismen die in die verschillende landen werd uitgewerkt is opgenomen als bijlage.

⁷ De melding van fraude wordt gedaan aan de leiding van de onderneming of aan het toezichthoudend orgaan als de fraude toe te schrijven is aan de leiding zelf.

Nederlands Instituut van Registeraccountants.

In het Verenigd Koninkrijk bepalen twee controlenormen (S.A.S. nrs 110 en 120) dat na de vereiste juridische adviezen te hebben ingewonnen, bepaalde fraudesituaties of onwettigheden wegens het algemeen belang door de auditor moeten worden gemeld aan de passende autoriteit (Serious Fraud Office, Bank of England, Securities and Investment Board ...).

In de Verenigde Staten verplichten recente normen van de SEC en een nieuwe beroepsnorm (S.A.S. nr 82) de auditors ertoe in bepaalde gevallen externe ruchtbaarheid te geven aan mogelijke fraude die werd vastgesteld.

Naar het oordeel van de Hoge Raad moet een onderscheid worden gemaakt tussen de interne en externe melding van aanwijzingen en vermoedens van fraude of onregelmatigheden en de interne en externe melding van kennelijke fraudes en onregelmatigheden.

2. MELDING VAN AANWIJZINGEN EN VERMOEDENS VAN FRAUDE OF ONREGELMATIGHEID.

a) Interne melding.

De aanwijzingen of vermoedens van fraude of van onregelmatigheid die bevestigd werden door bijkomende procedures, moeten zonder uitstel, schriftelijk en naar gelang van de mogelijkheden op de meest gedetailleerde wijze worden gemeld aan de raad van bestuur via zijn voorzitter, wat ook de weerslag zou kunnen zijn van de vastgestelde feiten op de enkelvoudige of geconsolideerde jaarrekening.

Als de omstandigheden het vereisen, onder meer wanneer de commissaris-revisor er moet van uitgaan dat de leden van de hoge leiding die deel uitmaken van de raad van bestuur van de onderneming aan de oorsprong liggen van de fraude of onregelmatigheid of deze toedekken, zal deze melding enkel aan de andere bestuurders worden gedaan.

Dezelfde regel geldt als een betekenisvolle vergissing wordt ontdekt.

Als gevolg van deze onmiddellijke melding zal de raad van bestuur in staat worden gesteld om onverwijld te reageren en aan de commissaris-revisor eventueel alle nuttige uitleg te verschaffen die hem er kan van overtuigen dat zijn vermoedens omtrent het bestaan van fraude of van onregelmatigheid ongegrond zijn.

b) Externe melding

Deze vorm van melding slaat op de aanwijzingen of vermoedens van fraude of onregelmatigheid met een betekenisvolle weerslag op de financiële staten.

De Hoge Raad is van oordeel dat indien de commissaris-revisor aanwijzingen of vermoedens heeft dat een fraude of een onregelmatigheid met een betekenisvolle weerslag op de financiële staten werd begaan of toegedekt door leden van de hoge leiding die deel uitmaken van de raad van bestuur van de onderneming of indien hij niet overtuigd wordt door de uitleg die hem werd verstrekt door de raad van bestuur, hij zonder risico's te lopen op burgerrechtelijk, strafrechtelijk en tuchtrechtelijk gebied, zijn vermoedens en de opgespoorde aanwijzingen zou moeten kunnen melden, voor zover hij niet de bedoeling heeft de vennootschap schade te berokkenen en evenmin lichtzinnig handelt.

Inderdaad thans kan de commissaris-revisor noch zijn ontslag indienen, noch melding maken van de aanwijzingen of vermoedens in zijn verslag.

Een wetsbepaling zou in dergelijke omstandigheden de commissaris-revisor die aanwijzingen of vermoedens van fraude of onregelmatigheid als gevolg van het gevoerde onderzoek heeft ontdekt, in staat kunnen stellen daarvan de Voorzitter van de bevoegde rechtbank van koop-handel vertrouwelijk in kennis te stellen.

De Hoge Raad verwijst overigens bij wijze van voorbeeld ⁸ naar artikel 55 van de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen dat de erkende commissarissen-revisoren reeds ertoe verplicht op eigen initiatief bij de Commissie voor het Bank- en Financiewezen verslag uit te brengen over a) 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 beïnvloeden of kunnen beïnvloeden, en over b) beslissingen of feiten die kunnen wijzen op een overtreding van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, de statuten, de wet van 22 maart 1993 en de ter uitvoering ervan genomen reglementen.

Deze bepaling zou eerlang moeten worden vervolledigd naar aanleiding van de omzetting van de richtlijn 95/26/EG⁹, de zogeheten "BCCI" richtlijn, van 29 juni 1995 ¹⁰. Daarbij moet worden opgemerkt dat artikel 5, § 2 van deze richtlijn bepaalt "Melding te goeder trouw aan de bevoegde autoriteiten door de personen die zijn toegelaten in de zin van Richtlijn 84/253/EEG van in lid 1 bedoelde feiten of besluiten vormt geen inbreuk op ongeacht welke op grond van een contract of van een wettelijke of bestuursrechtelijke bepaling opgelegde beperking inzake de openbaarmaking van informatie, en leidt voor de betrokken personen tot geen enkel vorm van aansprakelijkheid".

⁸ Zie ook artikel 40 van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen en artikel 101 van de wet van 6 april 1995 inzake de secundaire markten, het statuut van en het toezicht op de beleggingsondernemingen, de bemiddelaars en beleggingsadviseurs.

⁹ Pb nr L 168/7 van 18 juli 1995.

¹⁰ Deze richtlijn strekt tot wijziging van de richtlijnen op het gebied van kredietinstellingen, van het schadeverzekeringsbedrijf, van het levensverzekeringsbedrijf, van beleggingsondernemingen en van instellingen voor collectieve belegging in effecten, teneinde het prudentieel toezicht te versterken.

Bovendien moet worden opgemerkt dat de wet op het gerechtelijk akkoord artikel 64sexies van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen heeft gewijzigd, zodat de commissaris-revisor die vaststelt dat de raad van bestuur niet reageert op zijn bemerkingen of dat de genomen of voorgenomen maatregelen de continuïteit van de vennootschap niet kunnen vrijwaren, zijn vaststellingen aan de Voorzitter van de rechtbank van koophandel kan mededelen, zonder zich bloot te stellen aan de sanctie bepaald bij artikel 458 van het Strafwetboek.

De Hoge Raad is van oordeel dat het opportuun ware om in het geval van fraude of onregelmatigheid een gelijkaardige procedure van informatieverstrekking aan de Voorzitter van de rechtbank van koophandel te organiseren.

3. MELDING VAN KENNELIJKE FRAUDES EN ONREGELMATIGHEDEN

a) Interne melding

Over elke kennelijke fraude of onregelmatigheid moet, zodra zij wordt vastgesteld, ten behoeve van de raad van bestuur een zo gedetailleerd mogelijk, schriftelijk verslag worden opgesteld door de commissaris-revisor, dat via de Voorzitter van de raad wordt bezorgd. Deze verplichting geldt wat ook de weerslag zou kunnen zijn van de vastgestelde feiten op de enkelvoudige of geconsolideerde jaarrekening.

Als de omstandigheden het vereisen, onder meer als de commissaris-revisor er moet van uitgaan dat de leden van de hoge leiding die deel uitmaken van de raad van bestuur van de onderneming, aan de oorsprong liggen van de fraude of onregelmatigheid of deze toedekken, dan zal deze melding enkel aan de andere bestuurders worden gedaan.

De commissaris-revisor zal bovendien aanbevelen een einde te maken aan de onregelmatigheid of de fraude en daartoe maatregelen suggereren.

Als de fraude of de onregelmatigheid slaat op economische en financiële inlichtingen die moeten worden verstrekt aan de ondernemingsraad en als de commissaris-revisor van oordeel is dat hij de getrouwheid en volledigheid van de economische en financiële inlichtingen die het ondernemingshoofd mededeelt aan de ondernemingsraad niet kan certificeren of dat hij leemten vaststelt in deze inlichtingen, dan moet hij daarvan het ondernemingshoofd op de hoogte stellen en als deze laatste daaraan geen gevolg geeft binnen de maand die volgt op zijn tussenkomst, op eigen initiatief de ondernemingsraad daarvan in kennis stellen (Wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, artikel 15bis, eerste lid, 4°).

b) Externe melding

Elke kennelijke fraude of onregelmatigheid met betekenisvolle weerslag op de financiële staten zou, vertrouwelijk, moeten kunnen worden gemeld door de commissaris-revisor aan de Voorzitter van de bevoegde rechtbank van koop-handel, zonder dat de commissaris-revisor die te goeder trouw handelt uit hoofde daarvan enige sanctie van welke aard ook zou kunnen oplopen (cfr. supra).

Een dergelijke melding zou niet moeten worden gedaan als de raad van bestuur een einde heeft gesteld aan de fraude of onregelmatigheid, aangezien een dergelijke regularisatie duidt op de goede trouw van de raad van bestuur en derhalve op het gebrek aan opzet bij het begaan van de overtreding.

Wat de inhoud van het controleverslag betreft is de Hoge Raad van oordeel dat een onderscheid moet worden gemaakt naar gelang van de houding van de raad van bestuur ten aanzien van de kennelijke fraude of onregelmatigheid met betekenisvolle weerslag op de financiële staten.

Maakt de raad van bestuur een einde aan de fraude of onregelmatigheid, dan zal de commis-

saris-revisor natrekken of de boekhoudkundige gevolgen van de fraude of onregelmatigheid passend werden verwerkt.

Mocht dat effectief het geval zijn en voor zover, gelet op de verschillende betrokken belangen, rekening werd gehouden met de gevolgen van de voorbije situatie voor de toekomst, zal de commissaris-revisor géén voorbehoud hoeven te formuleren.

De Hoge Raad heeft daarbij in het bijzonder artikel 19 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 op de jaarrekening van de ondernemingen op het oog, krachtens hetwelk naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten die op balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat, moeten aanleiding geven tot het aanleggen van voorzieningen.

In het geval waarin de waardering van de verliezen en risico's onvermijdelijk aleatoir is, heeft de Commissie voor Boekhoudkundige Normen geadviseerd dat er geen verplichting is om een voorziening aan te leggen, maar dat in die hypothese het betrokken risico moet worden vermeld in de toelichting.¹¹

Wordt bvb. fiscale fraude ontdekt, dan zal de commissaris-revisor zich ervan moeten vergewissen dat voorzieningen voor een toereikend bedrag effectief werden gevormd.

Bij gebreke daarvan, zal de commissaris-revisor een voorbehoud moeten formuleren en conform de algemene controlenormen (punt 3.5.3.) vermelden : de aard van het feit dat hem tot dit voorbehoud noopt, de motivering van het voorbehoud en de becijferde weerslag op de toestand en de resultaten van de onderneming, voor zover dit kan worden becijferd.

In het kader van de jaarinformatie die aan de ondernemingsraad moet worden medegedeeld, moet deze laatste krachtens de artikelen 16, 18,

¹¹ Bulletin nr 21 van 1988.

19 en 20 van het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraad, het ondernemingshoofd kunnen ondervragen over de vorming van de voorzieningen, hun verantwoording en de weerslag ervan op de resultaten van de onderneming.

Als de raad van bestuur weigert een einde te maken aan de kennelijke fraude of onregelmatigheid met betekenisvolle weerslag op de financiële staten, is de Hoge Raad van oordeel dat de commissaris-revisor niet langer in staat is zijn opdracht normaal uit te voeren en dat hij zijn ontslag zou moeten indienen.

Conform artikel 64 quinquies van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, zal dit ontslag slechts ter algemene vergadering kunnen gegeven worden en nadat de algemene vergadering schriftelijk werd ingelicht over de beweegredenen van het ontslag.

De commissaris zal ook de ondernemingsraad schriftelijk informeren over de beweegredenen van zijn ontslag (Wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, artikel 15ter, § 4).

Bovendien ware het opportuun dat de ontslagnemende commissaris-revisor dezelfde inlichtingen schriftelijk zou mededelen aan de confrater die hem opvolgt.

De Voorzitter van de rechtbank van koophandel zou door de commissaris-revisor moeten worden geïnformeerd over zijn ontslag en het verslag ontvangen waarin de beweegredenen ervan zijn uitgedrukt.

Ten slotte moet erop gewezen worden dat krachtens artikel 65, 6° van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, het schriftelijk verslag van de commissarissen in het bijzonder moet vermelden of zij kennis hebben gekregen van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten

of van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen. Deze vermelding kan echter worden weggelaten wanneer de openbaarmaking van de overtreding aan de vennootschap onverantwoorde schade kan berokkenen, met name omdat de raad van bestuur gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane onwettige toestand te herstellen.

IV. Rol van de externe accountant en van de bedrijfsrevisor

Ook de externe accountant en de bedrijfsrevisor kunnen, onder meer naar aanleiding van de uitvoering van occasionele opdrachten als bedoeld in de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, vermoedens beginnen ontwikkelen omtrent het bestaan van fraude of onregelmatigheden of nog kennis krijgen van kennelijk abnormale toestanden of feiten die op fraude wijzen.

De Hoge Raad is van oordeel dat deze beroepsbeoefenaars, zodra zij de regelmatigheid van de verrichtingen waarmee ze te maken hebben zouden betwijfelen, de noodzakelijke onderzoeken moeten verrichten (gegevens en doelstellingen van de verrichting, context ...) en de noodzakelijke ophelderingen moeten verkrijgen van de leiding van de onderneming.

Als de analyse van de feiten of van de verrichting de vermoedens van de beroepsbeoefenaar bevestigt, moet hij weigeren de opdracht uit te voeren en de confrater die hem zou opvolgen, op passende wijze informeren. Dat gebeurt op het ogenblik dat deze confrater hem zal contacteren conform hetgeen de deontologische regels daaromtrent voor- schrijven.

Ten slotte is de Hoge Raad van oordeel, zoals hij dat ook voorschrijft wat de commissaris-revisor betreft, dat de externe accountant of de bedrijfsrevisor zijn aanwijzingen en vermoedens van fraude of onregelmatigheid met betekenis-

volle weerslag op de financiële staten zou moeten kunnen melden aan de Voorzitter van de rechtbank van koophandel, zonder het risico te lopen enige sanctie van welke aard ook te ondergaan, als hij te goeder trouw is en niet lichtzinnig handelt.

V. Bestrijding van het witwassen van geld

Op het ogenblik van het formuleren van onderhavige aanbeveling, wordt overwogen het toepassingsgebied van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld uit te breiden tot de bedrijfsrevisoren en accountants.

Mocht het wetsontwerp worden goedgekeurd, dan zouden deze beroepsbeoefenaars ertoe verplicht worden de cel voor financiële-informatieverwerking te informeren over feiten vastgesteld bij de uitoefening van hun beroep die het bewijs kunnen leveren van witwassen van geld van onwettige oorsprong, zoals gedefinieerd in artikel 3 van de wet, wat ook de hoegrootheid van de betrokken sommen zou zijn.

De bedrijfsrevisor of accountant zou in geen geval de betrokken cliënt of derden mogen melden dat met toepassing van de wet informatie werd medegedeeld aan de cel voor financiële-informatieverwerking, of dat een opsporingsonderzoek loopt wegens witwassen van geld (Wet van 11 januari 1993, artikel 19).

Ten slotte moet worden aangestipt dat geen enkele burgerrechtelijke, strafrechtelijke of tuchtrechtelijke vordering zou kunnen worden ingesteld en ook geen professionele sanctie zou kunnen worden uitgesproken, tegen bedrijfsrevisoren en accountants die te goeder trouw de cel zouden hebben geïnformeerd.

Het niet naleven van deze bepalingen zou aanleiding kunnen geven tot administratieve sancties.

VI. Bijlage

Beschrijving van de externe meldingsmechanismen in enkele landen.

a) het Franse systeem

Krachtens artikel 233 van de wet van 24 juli 1966 op de handelsvennootschappen moeten de "commissaires aux comptes" schriftelijk en zo vlug mogelijk aan de Procureur van de Republiek de strafbare feiten melden waarvan ze kennis hebben, zonder dat ze als gevolg van deze melding enige aansprakelijkheid kunnen oplopen. Krachtens artikel 457 van dezelfde wet kan de commissaris die deze verplichting niet zou naleven worden gestraft met gevangenisstraf van één jaar tot vijf jaar en/of een geldboete van 2000 tot 120.000 FRF.

De doctrine en in het bijzonder de Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes heeft gepreciseerd dat alle categorieën van bewuste¹² overtredingen met betekenisvolle weerslag op de jaarrekening, die de commissaris tijdens de uitvoering van zijn opdracht vaststelt, moeten worden gemeld¹³

Onder betekenisvolle weerslag moet worden verstaan, elk feit dat de netto toestand gevoelig wijzigt, dat de interpretatie van de tendens van de resultaten vervalst of de onderneming of een derde schaadt, dan wel van aard is om de onderneming of een derde te schaden.

Zodra de commissaris kennis heeft van een overtreding moet hij er zich van vergewissen dat de feiten onder het strafrecht vallen, de gevolgen van de inbreuk bepalen, de leiding erover aanspreken en alvorens een melding te doen het betrokken parket om advies vragen mocht hij

¹²De verantwoordelijke moet op het ogenblik van de feiten er zich van bewust geweest zijn dat hij de toepasselijke reglementering niet naleeft.

¹³ *Mémento comptable Francis Lefebvre 1997, Paris, 1996, p. 1356. Zie bovendien de brochure van het I.B.R., opinies en beschouwingen, nr 4/1996, pp. 23 en 24.*

twijfelen aan de opportuniteit ervan.

Volgens de Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes zal de regularisatie van de begane overtreding doorgaans tot gevolg hebben dat de commissarissen ze niet hoeven te melden voor zover de regularisatie wijst op goede trouw en derhalve op het onopzettelijk karakter van de overtreding.

De melding van de strafbare feiten moet niet worden vermeld in het verslag van de commissaris.

b) het Nederlandse systeem ¹⁴

Krachtens de verordening van het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) op de fraudemelding van 21 juni 1994, moet de openbaar accountant (auditor) die bij de uitvoering van zijn controle-opdracht aanwijzingen van fraude heeft gekregen (bvb. fiscale fraude of milieufraude), een schriftelijk verslag richten tot de leiding van de onderneming tenzij hij vermoedt dat het directiefraude betreft. In dat geval stelt hij het toezichthoudend orgaan schriftelijk op de hoogte.

De openbaar accountant moet vervolgens zijn onderzoek voortzetten, daarin eventueel bijgestaan door deskundigen, om de gegevens in te zamelen die zijn vermoedens zouden kunnen bevestigen of ontkrachten.

De openbaar accountant die na bijkomend onderzoek, een redelijk vermoeden van fraude heeft, stelt de leiding van de onderneming hiervan schriftelijk op de hoogte. Het toezichthoudend orgaan ¹⁵ wordt door hem schriftelijk ingelicht indien het directiefraude betreft, of indien de leiding van de onderneming geen toereikende maatregelen treft om de gevolgen van fraude voor zover mogelijk ongedaan te maken en om herhaling daarvan te voorkomen, of nog indien de fraude van materieel belang is voor de financiële verantwoording.

De auditor bepaalt in overleg met de onderneming de nodige regularisaties en de termijn

waarbinnen ze moeten worden uitgevoerd.

Als de leiding van de onderneming en het toezichthoudend orgaan de aanbevelingen van de auditor niet volgen, geeft hij zijn opdracht terug en stelt hij daarvan een overheidsinstelling, met name de afdeling Centrale Recherche Informatiedienst (CRI) van het Landelijk Korps Politiediensten, schriftelijk in kennis.

Een dergelijke melding moet ook worden gedaan indien de onderneming de opdracht van de auditor beëindigt, nadat noch de leiding, noch het toezichthoudend orgaan regularisatiemaatregelen zouden hebben genomen.

De melding zal onder meer de aard van de fraude vermelden en er een beschrijving van geven.

Wanneer hij een einde maakt aan zijn opdracht en de fraude aan de CRI meldt is de auditor niet ingedekt tegen elk verhaal. Hij moet er bijgevolg op toezien te goeder trouw en voorzichtig te handelen.

Tot slot zal de auditor aan zijn opvolger de aard van de fraude mededelen en of ze aan de CRI werd gemeld.

c) het Britse systeem

Als gevolg van het Cadbury rapport werden twee controlenormen goedgekeurd in 1995 (S.A.S. 110 "Fraud and Error" en S.A.S. 120 "Consideration of Law and Regulations") die de auditor ertoe verplichten een evenwicht te zoeken tussen zijn geheimhoudingsplicht en het algemeen belang.

Krachtens deze teksten moeten de auditors, ook al vermoeden ze slechts het bestaan van een fraude of van een onwettige handeling, onder-

¹⁴Zie NIVRA, *Handleiding voor accountants bij de Verordening op de fraudemelding*; C.J. Regoort, A. Schilder en E. Boom, *Fraude : voorkomen is beter dan genezen*, Nivra geschriften 64, 1995.

¹⁵De melding van de fraude wordt aan de leiders van de onderneming gedaan of aan het toezichthoudend orgaan als de fraude het werk is van de leiding zélf van de onderneming.

zoeken of hun vermoedens wegens het algemeen belang niet moeten worden gemeld aan de bevoegde autoriteit (Serious Fraud Office, Securities and Investment Board, Bank of England, Inland Revenue ...). Deze vraag moet in beginsel worden besproken met de raad van bestuur, met inbegrip van het eventuele auditcomité.

Als op grond van deze gesprekken en na de nodige juridische adviezen te hebben ingewonnen, de auditor van oordeel is dat het probleem uit hoofde van het algemeen belang moet worden gemeld aan een autoriteit, moet hij zijn oordeel mededelen aan de bestuurders die zelf de autoriteit moeten informeren. Als de onderneming deze verplichting niet naleeft, moet de auditor zelf de bevoegde autoriteit informeren.

Als de auditor vermoedt dat de fraude of onwettigheid is begaan op het hoogste niveau van de leiding en dat hij bijgevolg geen vertrouwen meer kan hebben in de integriteit van de leiding van de onderneming, moet hij de passende autoriteit zo vlug mogelijk informeren zonder vooraf de leiding van de onderneming op de hoogte te brengen.

De verantwoordelijkheid van de auditor kan niet worden ingeroepen als de melding te goeder trouw, wegens het algemeen belang en aan de bevoegde autoriteit werd gedaan.

Ten slotte zal de auditor in extreme gevallen moeten overwegen zijn ontslag in te dienen.

d) het Amerikaanse systeem ¹⁶

Twee teksten moeten worden vermeld.

De eerste is sectie 10 A van de Securities Exchange Act van 1934 waarvan de oorsprong ligt in de Private Securities Litigation Reform Act van 1995 en die onder meer bepaalt dat de auditor van de financiële staten van een emittent de onwettige daden van deze emittent die hij zou hebben vastgesteld, moet melden aan de leiding van de onderneming en er zich van moet vergewissen dat de raad van bestuur van de emittent

passend werd geïnformeerd door de leiding, of anderszins, omtrent de vastgestelde onwettige daden.

Als de onwettige daad van materieel belang is ("material effect") voor de financiële verantwoording van de emittent, geen enkele maatregel werd genomen om er een einde aan te stellen en de auditor er bijgevolg zou kunnen toe gebracht worden een ander verslag dan het standaardverslag te publiceren dan wel zijn ontslag in te dienen, moet de auditor de raad van bestuur daarvan informeren. De raad beschikt over een dag om de Securities and Exchange Commission (SEC) te melden dat hij daaromtrent een verslag van de auditor heeft ontvangen.

Als de raad van bestuur deze verplichting niet naleeft, moet de auditor de dag daarop een copie van zijn verslag doorsturen naar de SEC.

De tweede tekst is de S.A.S. nr 82 "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit" uitgebracht door de AICPA en waarvan paragraaf 40 bepaalt dat ook al mag de auditor in de regel, gelet op de wettelijke of deontologische geheimhoudingsplicht waaraan hij gebonden is, slechts de leiding van de onderneming informeren en /of zijn auditcomité van de mogelijke fraude die hij zou hebben ontdekt, het nochtans kan voorkomen dat hij deze feiten in bepaalde omstandigheden naar buiten moet brengen.

De omstandigheden die in de norm worden bedoeld zijn de volgende: wettelijke of bestuursrechtelijke verplichtingen, melding aan de auditor die hem opvolgt conform S.A.S. nr 7 "Communication Between Predecessor and Successor Auditors", om te voldoen aan bestuursrechtelijke eisen waaraan entiteiten gebonden zijn die overheidshulp verkrijgen of indien de auditor in rechte moet verschijnen.

¹⁶J. Mancino, "The Auditor and Fraud", *Journal of Accountancy*, april 1997, p. 32; Q. F. Seamons, "Audit Standards and Detection of Fraud Under the Private Securities Litigation Reform Act of 1995", *Securities Regulation Law Journal*, vol. 24, n° 3, Fall 1996, p. 259.

D. 03/02/1998

Inleiding

Het ontwerp dat aan de Hoge Raad wordt voorgelegd, heeft tot doel vast te leggen welke normale maatregelen een bedrijfsrevisor moet nemen als hij te maken heeft met fraude, vergissingen en onwettige handelingen in de gecontroleerde onderneming.

Op 29 september 1997 heeft de Hoge Raad op eigen initiatief een aanbeveling uitgebracht in verband met de rol van bedrijfsrevisoren en externe accountants inzake vergissingen, fraude en onregelmatigheden, met een aantal beschouwingen over de rol de lege lata en de lege ferenda van deze beroepsbeoefenaars in die materie.

Het onderhavige advies is het resultaat van een toetsing aan die aanbeveling en de Hoge Raad verwacht dan ook dat het Instituut zijn ontwerp hierop afstemt.

Algemene opmerkingen

De Hoge Raad is van oordeel dat het nuttig zou zijn om, eventueel in een afzonderlijk gedeelte van de aanbeveling, ook de rol te behandelen van de revisor bij gelegenhedsopdrachten, zodat het toepassingsbereik van de aanbeveling niet beperkt zou blijven tot de permanente wettelijke controle-opdrachten alleen (cf. punt 1.4.).

Daartoe suggereert de Hoge Raad dat het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants samen een gemeenschappelijke en algemene aanbeveling of norm zouden uitwerken, in verband met de rol van een bedrijfsrevisor en een accountant inzake fraude, vergissingen en onregelmatigheden.

Ten slotte verwijst de ontwerp-aanbeveling in verschillende punten naar de rol van een revisor inzake vergissingen. Dat gebeurt evenwel niet systematisch, wat tot dubbelzinnigheden kan leiden. De tekst zou dus moeten worden herwerkt, zodat die telkens als nodig aangeeft dat de te volgen gedragslijn ook geldt inzake vergissingen.

Specifieke opmerkingen

Titel : de titel zou moeten vermelden dat de tekst - terecht, overigens - ook over vergissingen handelt.



Punt 1.1. : naar het oordeel van de Hoge Raad is de opvatting van de rol van een revisor zoals beschreven in dit punt, te beperkt. Zoals bij voorbeeld uit punt 4.1.2. blijkt, kan en moet een revisor immers een preventieve rol spelen bij de opsporing van fraude, vergissingen en onregelmatigheden.



Punt 2.2. : de tekst van de eerste alinea zou begrijpelijker moeten worden geformuleerd. Sub b) zou moeten worden aangegeven dat het gaat om de economische en financiële informatie die aan de ondernemingsraad moet worden verstrekt.



Punt 2.3.: om een herhaling van de definitie van boekhoudkundige fraude te vermijden, wordt voorgesteld de eerste zin van de eerste alinea van dit punt te vervangen door de volgende zin : "In deze aanbeveling wordt boekhoudkundige fraude zoals eerder gedefinieerd, "fraude" genoemd.". In de derde alinea zou het nuttig zijn met een paar voorbeelden de draagwijdte te verduidelijken van de zin "... een aantal specifieke wetten die vormvereisten voorschrijven voor het verwerken in de boekhouding van bepaalde verrichtingen".



Punt 2.3.1. : die passus zou anders moeten worden geformuleerd om oorzaak en remedie niet door elkaar te halen.



Punt 2.3.2. : de stelling in de eerste zin van dit punt lijkt overdreven. De tekst zou ten minste wat genuanceerder moeten klinken.



Punt 2.4. : de woorden "procedures in verband met de aan de ondernemingsraad te verstrekken inlichtingen" zou moeten worden vervangen door "de reglementering op de opdracht van de

bedrijfsrevisor inzake de aan de ondernemingsraad te verstrekken economische en financiële informatie".



Punt 2.5. : na de woorden "los van enige band met het bedrijf van de onderneming" zouden de woorden "en zonder gevolgen voor de onderneming" moeten worden toegevoegd.



Punt 3.1. : bij het laatste streepje zouden na de woorden "onwettige handelingen" de woorden "fraude of vergissingen" moeten worden toegevoegd.



Punt 3.2. : naar het oordeel van de Hoge Raad zou het woord "kan" in de tweede zin moeten worden vervangen door het woord "'moet", overeenkomstig het voorschrift van punt 2.4.5. van de algemene controlenormen.



Afdeling 4 : ook hier zouden de vergissingen in de titel moeten worden opgenomen. Het onderzoek van deze afdeling lijkt er bovendien op te wijzen dat de procedures die een revisor moet volgen zodra er aanwijzingen van fraude of onwettige handelingen opduiken, er in beginsel zullen toe leiden hetzij zijn twijfels weg te nemen, hetzij de fraude of onwettige handeling te bewijzen, zodanig dat de revisor nooit blijft vastzitten in het stadium van de twijfel.

Zoals hij reeds in zijn aanbeveling heeft aangestipt, is de Hoge Raad integendeel van oordeel dat de beroepsbeoefenaar er ondanks al zijn inspanningen in bepaalde gevallen enkel zal in slagen zijn twijfels of aanwijzingen bevestigd te zien, zonder een onweerlegbaar bewijs te kunnen leveren van fraude of onwettige handeling.

Hij vraagt zich daarom af of ook die hypothese geen plaats moet krijgen.



Punt 4.1. : hier zou duidelijk moeten vermeld worden dat het gaat om preventie van fraude, vergissingen en onwettige handelingen.



Punt 4.1.1. : hier zou moeten worden aangegeven of in de eerste zin, de woorden "andere onwettige handelingen" moeten worden begrepen onder verwijzing naar het begrip sub punt 2.5. dan wel, zoals de Hoge Raad veronderstelt, of die woorden slaan op zowel de andere onwettige handelingen van punt 2.5. als de schending van voorschriften waarop de revisor specifiek moet toezien.

De Hoge Raad is bovendien van oordeel dat de tekst van de tweede alinea de preventieve rol van de revisor minimaliseert en daarom ten minste dient te worden genuanceerd. Weliswaar hoort een revisor geen oordeel te formuleren over "de gepastheid of effectiviteit van de organisatie", maar dat neemt niet weg dat zijn - in zijn verslag beschreven - controlewerkzaamheden ook moeten bestaan uit een onderzoek van de administratieve en boekhoudkundige organisatie alsook de procedures van interne controle die de opstelling van de financiële staten ondersteunen (aangepaste algemene controlenormen, punt 3.3.3.).

De aanbeveling over de impact van de interne controle op de controlewerkzaamheden van 5 januari 1993 vermeldt in een *passus* over de mededeling aan de bedrijfsleiding van de besluiten van het onderzoek van de interne controle trouwens expliciet : "Daarenboven kan de revisor tijdens zijn onderzoek van de administratieve procedures tot de bevinding komen dat de wijziging van sommige procedures de doeltreffendheid en veiligheid van de administratie zouden kunnen verbeteren. Hij kan zijn opmerkingen en suggesties aan de bedrijfsleiding melden."



Punt 4.2. : hier zou duidelijk moeten worden vermeld dat het gaat om opsporing van fraude en vergissingen.



Punt 4.2.2. : de tekst bij het tweede streepje zou explicieter moeten zijn. Bij het derde streepje zou men de term "onregelmatigheid" beter vermijden. Enerzijds, omdat dit niet is gedefinieerd, anderzijds, omdat dit begrip zou kunnen worden verward met het totaal andere begrip overtreding. Voorts zou de tweede zin bij het derde streepje moeten worden weggelaten, want het al of niet kunnen inschatten van de gevolgen heeft geen belang voor de opsporing.

Het vijfde streepje lijkt strijdig met punt 4.4.1. en artikel 18ter, 2° van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, krachtens hetwelk een revisor, vooraleer een opdracht te aanvaarden, moet beschikken over de bekwaamheid, medewerking en tijd vereist om deze opdracht goed uit te voeren

Naar het oordeel van de Hoge Raad kan men zich moeilijk voorstellen dat een revisor zich naar behoren kan kwijten van zijn permanente wettelijke controle-opdracht, met naleving van alle door het Instituut uitgebrachte aanbevelingen en normen, als hij de voornaamste aspecten niet beheerst van de voor de verrichtingen van een onderneming geldende wetten en reglementen - hoe specifiek die ook zijn voor de economische sector.

Bijgevolg wordt voorgesteld die tekst te schrappen.



Punt 4.4.2. : voor het derde streepje zou een verwijzing in voetnoot (cf. p. 10) naar de controle-aanbeveling inzake de bevestigingen door de leiding, op haar plaats zijn.



Punt 4.5. : ook hier zouden de vergissingen moeten worden vermeld (cf. punt 4.5.1.).



Punt 4.5.2. : hier zou moeten worden gezegd dat de revisor zich eerst tot de interne juridisch adviseur moet richten en - als er geen is of als de uitleg ontoereikend is - dan pas tot de advocaat van de vennootschap en ten slotte tot zijn eigen raadsleden.



Punt 4.5.5. : wat de boodschap is van de woorden "noch vermeld werden in de verklaringen van de ondernemingsleiding", waar die verwijzen naar "fraude en onwettige handelingen", is niet duidelijk.



Afdeling 5. : naar het oordeel van de Hoge Raad zou een revisor, wanneer hij zijn vaststellingen intern in de onderneming meldt, bovendien de aanbeveling moeten geven betekenisvolle vergissingen recht te zetten en een einde te maken aan fraude, schendingen van voorschriften waarop hij specifiek moet toezien, of andere onwettige handelingen, en daartoe maatregelen suggereren.



Punt 5.1.1. : het woord "feitelijke" zou moeten worden weggelaten om een restrictieve interpretatie te vermijden van de interne meldingsplicht van een revisor.



Punt 5.1.2. : hier zou moeten worden aangegeven of deze passus ook geldt voor schendingen van voorschriften waarop een revisor specifiek moet toezien. Voorts heeft de tekst bij het eerste streepje een al te moraliserende teneur die misplaatst is in een aanbeveling.

Punt 5.1.3. : de Hoge Raad neemt aan dat "onwettige handeling" ook de voorschriften waarop een revisor specifiek moet toezien en andere onwettige handelingen dekt (idem punt 5.1.4.).

Voor een grotere duidelijkheid zouden voorts de woorden "elke vorm van hierboven vermelde onregelmatigheid" moeten vervangen worden door de begrippen die de aanbeveling hanteert (fraude, schending van voorschriften waarop een revisor specifiek moet toezien en andere onwettige handelingen) en die uiteindelijk worden bedoeld.

De vermelding dat het bestuursorgaan de raad van bestuur of de zaakvoerders zijn, zou in punt 5.1.3 moeten geschieden en niet in punt 5.1.4. De verwoording van de tweede alinea van punt 5.1.3., in fine, zou trouwens duidelijker moeten. Als die passus wil zeggen dat er in ieder geval een kennisgeving vereist is, dan zou dat explicie-ter moeten.



Punt 5.1.5. : in de Franse tekst moet "significatieve" in de mannelijke vorm staan.



Punt 5.1.6 : de woorden "de informatieprocedure betreffende" zouden moeten worden weggelaten.



Punt 5.2.4. : het woord "onregelmatigheid" zou moeten worden vervangen door "fraude". Er zou trouwens een uniforme terminologie moeten worden vastgelegd om fraude te kwalificeren naar belangrijkheid. In punt 5.2.2. is er immers sprake van fraude die "een belangrijke invloed heeft op de jaarrekening", in punt 5.2.4. van "belangrijke" fraude en in punt 5.2.5., van fraude "met een betekenisvolle invloed op de jaarrekening".



Punt 5.3.1. : in de derde alinea wordt uit artikel 65, 6° van de vennootschapswet - aangehaald in het tweede lid - afgeleid dat cumulatief aan twee voorwaarden moet zijn voldaan, wil dit voorschrift van toepassing zijn.

Naar het oordeel van de Hoge Raad betekenen de woorden "met name" in artikel 65, 6° dat een vrijstelling ingegeven door het vennootschapsbelang ook in andere gevallen mogelijk is dan in het voorbeeld¹ vermeld in de betrokken bepaling. De tekst behoeft bijgevolg nuance-ring.



Punt 5.4.1. : gelet op de verwoording van punt 3.1.3. van de algemene controlenormen nieuwe versie, zouden de woorden ivoor elk gegeven dat geen deel uitmaakt van zijn wettelijke opdrachtⁱ in het overgenomen uittreksel moeten worden weggelaten.



Bijlage 2 : in het negende bolletje, zou "alternatives" moeten worden geschreven in plaats van "atlernatives".

RECHTER
DE HOGHE RAAD
IN 'T
HET NEDERLANDSE
KONINKRIJK

¹ In dezelfde zin, zie X. Dieux, "Devoirs et responsabilités des commissaires-reviseurs en cas de fraude", in *Sources de responsabilités du réviseur d'entreprises*, IRE, Droit 2196, p. 53, sp. p. 64.

Verantwoordelijk
uitgever
K. GEENS
Blandenstraat 68
Haasrode