

**DE ROL, HET STATUUT
EN DE AANSPRAKELIJKHEID
VAN DE WETTELIJKE REKENINGCONTROLEUR
IN DE EUROPESE UNIE**

INHOUD

Ten geleide van de Voorzitter van het Instituut.....	5
Enkele bemerkingen bij het Groenboek van de Europese Commissie inzake de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle van de jaarrekening belaste accountant in de Europese Unie door Professor Karel Van Hulle.....	7
Groenboek van de Europese Commissie met betrekking tot de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie	11
Conference on the role, the position and the liability of the statutory auditor in the EU - Tentative Conclusions	45
Document van de FEE met betrekking tot de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de wettelijke controleur in de Europese Unie	49
Uittreksel uit het Jaarverslag 1996 van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.....	101

TEN GELEIDE

Sinds de Vierde Richtlijn bekleedt de financiële informatie een belangrijke plaats in de Europese strategie die de harmonisatie van het vennootschapsrecht beoogt. De wettelijke controle op de rekeningen is een gegeven dat inherent aan de kwaliteit van die informatie is verbonden. De Europese Commissie heeft zich al gebogen over de auditfunctie en de Ministerraad voorgesteld de Achtste Richtlijn goed te keuren betreffende de kwalificatie van de wettelijke controleur van de jaarrekening. Vandaag bezint de Europese Commissie zich over de noodzaak om de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de wettelijke jaarrekeningcontroleur te harmoniseren.

Het *Groenboek* betreffende de harmonisatie van de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de wettelijke jaarrekeningcontroleur is een syntheseverslag dat door de Europese Commissie werd opgesteld. In het voorwoord geeft de heer VAN HULLE, afdelingshoofd bij de Commissie en verantwoordelijk voor deze materie, een voorstelling van het *Groenboek* en duidt hij aan hoe de Commissie vermoedelijk verder in haar benadering zal evolueren na de afloop van de internationale conferentie, die in december 1996 werd belegd om de geformuleerde voorstellen in detail te bespreken.

Van zijn kant is het Europese beroep, verenigd in de schoot van de *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE), zeer actief opgetreden, zodra bekend werd dat de Europese Commissie een studie aan de auditfunctie zou wijden. De FEE heeft haar eigen voorstellen bekendgemaakt in een studie, die in het jaar van de publicatie van het *Groenboek* verscheen. Eén van de belangrijke punten die ter bespreking liggen, is de vraag of het de Europese of de nationale wetgever dan wel het beroep zelf toekomt om de inhoud van de auditfunctie en van het controleverslag te omschrijven. Meteen heeft het Europese beroep willen aantonen dat dergelijke definitie even goed kan aangereikt worden in de controlenormen als in wetgevende teksten die onvermijdelijk strakker zijn.

Het was de bedoeling om in eenzelfde brochure de standpunten van het beroep en de samenvatting van de Europese Commissie voor te stellen, teneinde een vergelijkende analyse mogelijk te maken, maar vooral om de convergenties uit te lichten die ongetwijfeld de toekomst voor het beroep uittekenen.

In de voorlopige conclusies van de conferentie, die door de Europese Commissie in december 1996 werd georganiseerd, lezen we welk belang wordt gehecht aan de ontwikkeling van de controlenormen en aan een programma van "peer review". Het beleid dat door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren tijdens de jongste jaren werd gevolgd, is volkomen gelijklopend met de doelstellingen die op Europees niveau naar voren worden gebracht. Sinds 1976 heeft de Raad besloten een intensief normeringsbeleid ten uitvoer te leggen en sinds 1983 wordt systematisch de voorkeur gegeven aan een coördinatie tussen de initiatieven van de Raad en die van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Zo ook heeft de Raad, op het vlak van de "peer review" in 1984 een norm aangenomen betreffende de confraternele controle en heeft hij veel energie gestoken in dit programma dat op kwaliteitsverbetering is gericht. In die twee domeinen bekleedt ons land dan ook een bevoorrechte positie om de ontwikkeling aan te kunnen die in het *Groenboek* wordt voorgesteld.

Sinds geruime tijd al is het beroep zich bewust geworden van het belang van de Europese werkzaamheden en van hun rechtstreekse invloed op de Belgische wetgeving inzake het beroep. De hervorming van het bedrijfsrevisoraat in 1985 liet zich op directe wijze leiden door de nood om de Belgische wetgeving op de Europese richtlijnen af te stemmen. Vandaar de noodzaak om met veel aandacht kennis te nemen van het *Groenboek* van de Europese Commissie over de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de wettelijke jaarrekeningcontroleur, alsook van de reacties die dit document heeft teweeggebracht. De vraag belangt niet alleen de vertegenwoordigende instanties van het beroep aan, maar verdient ook de aandacht van elke beroepsbeoefenaar die geïnformeerd wil blijven over de vermoedelijke evolutie op middellange termijn van de functie die in zijn activiteit centraal staat. Het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft het dan ook nuttig geacht om die documenten ter beschikking te stellen van elkeen.

Paul P. BEHETS
Voorzitter

ENKELE BEMERKINGEN BIJ HET GROENBOEK VAN DE EUROPESE COMMISSIE INZAKE DE ROL, DE POSITIE EN DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE MET DE WETTELIJKE CONTROLE VAN DE JAARREKENING BELASTE ACCOUNTANT IN DE EUROPESE UNIE

*Prof. Karel VAN HULLE
Afdelingshoofd, Europese Commissie*

1. Waarom een initiatief van de Europese Commissie inzake de wettelijke controle van de jaarrekening ?

Verscheidene redenen kunnen worden aangehaald waarom de Commissie het nodig geacht heeft de wettelijke jaarrekeningcontrole in Europa ter discussie te stellen.

Vooreerst is er de reeds herhaalde malen vanwege het accountantsberoep geuite kritiek inzake de gebrekkige regeling van de vrijheid van vestiging en van dienstverlening op het gebied van de wettelijke jaarrekeningcontrole. Verschillende studies hebben inderdaad aangetoond dat er nog steeds geen Europese markt bestaat voor de jaarrekeningcontrole en dat de wettelijke jaarrekeningcontrole in de diverse Lid-Staten aan zeer onderscheiden wettelijke regelingen onderworpen is. Deze regelingen betreffen o.m. de omschrijving van de wettelijke jaarrekeningcontrole, de onverenigbaarheden, de onafhankelijkheid, de bezoldiging, de benoeming en het ontslag en het controleverslag.

Bovendien werd er door het Europese accountantsberoep bij de Commissie op aangedrongen een initiatief te nemen ten einde op Europees vlak een regeling uit te werken inzake de beroepsaansprakelijkheid van de wettelijke jaarrekeningcontroleur. Ook al is dit probleem niet even dringend in alle Lid-Staten, toch is er een duidelijke toename van de gevallen waarin de aansprakelijkheid van de wettelijke jaarrekeningcontroleur wordt ingeroepen.

Een initiatief van de Commissie in de beide hiervoor aangehaalde gevallen is evenwel ondenkbaar zonder een voorafgaande verduidelijking van de rol en de positie van de wettelijke jaarrekeningcontroleur. Op dit ogenblik bestaat er evenwel in Europa geen gemeenschappelijke omschrijving van de taak van de wettelijke jaarrekeningcontroleur. Ook al werd door verschillende jaarrekeningrichtlijnen een wettelijke controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening ingevoerd, toch bevatten deze richtlijnen geen omschrijving van de wettelijke jaarrekeningcontrole. Evenmin bepalen zij de inhoud van het controleverslag of leggen zij bepaalde verplichtingen op inzake de bij de controle na te leven voorschriften.

Deze onvolmaakte en onbevredigende regeling van de wettelijke jaarrekeningcontrole op Europees vlak is niet onproblematisch. Met name bestaat het gevaar dat de internationale onderhandelingen die op dit ogenblik plaatsvinden, met name tussen het International Accounting Standards Committee (IASC) en de International Organisation of Securities

Commissions, schipbreuk leiden door een gebrek aan duidelijkheid wat betreft de controlenormen die in Europa worden toegepast. Er kan geen twijfel over bestaan dat het ondenkbaar is dat Europese jaarrekeningen internationaal zullen worden erkend indien deze niet werden gecontroleerd door een onafhankelijke deskundige overeenkomstig internationaal erkende controlenormen.

Alvorens op dit terrein een initiatief te nemen heeft de Commissie een onderzoeksinstituut belast met een analyse van de bestaande toestand in de Europese Unie. Deze studie werd in opdracht van de Commissie uitgevoerd door het Maastricht Accounting en Auditing Research Center (MARC), verbonden aan de Universiteit van Maastricht. Zij draagt als titel "The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor within the European Union" en is als afzonderlijke publicatie te verkrijgen bij het Bureau voor Officiële Publikaties der Europese Gemeenschappen in Luxemburg of bij het Belgisch Staatsblad in Brussel (ISBN 92-827-7236-5).

Een belangrijke conclusie van het MARC-Rapport is dat een echte vrijmaking van de Europese markt op het gebied van de wettelijke jaarrekeningcontrole slechts mogelijk is indien er meer gelijkwaardigheid is inzake de kwaliteit van de controle.

2. Waarom een Groenboek ?

Het Groenboek is één van de instrumenten die de Commissie hanteert ten einde tegemoet te komen aan de door het publiek in het algemeen uitgedrukte wens naar meer transparantie in de Europese besluitvorming. Door de publicatie van een Groenboek kan de Commissie de Lid-Staten en alle belanghebbenden om hun mening vragen over een door haar als belangrijk aangevoelde problematiek.

Een Groenboek is derhalve geen beleidsdocument. Het is een document dat moet aanleiding geven tot discussie. Daarom bevat het ook geen concrete beleidsvoorstellen. Wel geeft de Commissie via een Groenboek te kennen welke problemen zij in het bijzonder belangrijk acht en welke mogelijkheden er bestaan om aan die problemen een oplossing te geven.

3. Wat wil de Commissie met dit Groenboek bereiken ?

De Commissie beoogt op basis van de opmerkingen die zij met betrekking tot het Groenboek zal ontvangen een beleidsprogramma uit te stippelen, dat ertoe strekt de kwaliteit van de wettelijke jaarrekeningcontrole in heel Europa te verbeteren. Zoals aangeduid in het MARC-Rapport is een kwaliteitsverbetering de voorwaarde voor een reële vrijmaking van de Europese markt.

Ten einde dit beleidsprogramma voor te bereiden heeft de Commissie op 5 en 6 december 1996 in Brussel een conferentie georganiseerd over de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de wettelijke jaarrekeningcontroleur in de E.U. Meer dan 200 personen, waaronder vertegenwoordigers van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, hebben aan deze conferentie deelgenomen. Het was de eerste maal dat zowel de overheden die toezicht houden op de wettelijke jaarrekeningcontrole in het algemeen of in bepaalde sectoren (banken, verzekeringen, beursgenoteerde ondernemingen) als

vertegenwoordigers van de diverse instituten waarvan de wettelijke jaarrekeningcontroleurs in alle Lid-Staten van de E.U. deel uitmaken en vertegenwoordigers van een aantal Europese organisaties die de opstellers en gebruikers van de jaarrekening vertegenwoordigen samen de problematiek van de wettelijke jaarrekeningcontrole onder de loep hebben genomen.

De conferentie gaf aanleiding tot een aantal belangrijke beslissingen, die de Commissie in aanmerking zal nemen bij de opstelling van een Mededeling die zij in de loop van de maand mei zal bekendmaken met een concreet beleidsprogramma inzake de wettelijke jaarrekeningcontrole. Centraal in het beleid zullen staan een geïnstitutionaliseerde dialoog tussen de toezichthouders en het accountantsberoep inzake de controlenormen voorbereid of goedgekeurd door het International Auditing Practices Committee van de International Federation of Accountants alsmede een verbetering van het toezicht op de behoorlijke taakuitoefening.

De goedkeuring op Europees vlak van een referentiekader inzake de wettelijke jaarrekeningcontrole moet het mogelijk maken dat ook in deze Lid-Staten waar de controle nog in haar kinderschoenen staat een duidelijke kwaliteitsverbetering mogelijk wordt. Het laat zich aanzien dat Europa het eerste kontinent zal zijn in de wereld waar officieel goedkeuring zal worden gegeven aan de door het accountantsberoep opgestelde internationale controlenormen.

Zeer belangrijk in het beleidsprogramma is ook de bespreking van het thema der onafhankelijkheid. Het accountantsberoep in Europa, verenigd in de *Fédération des Experts Comptables Européens*, heeft toegezegd een aantal beginselen te formuleren die de basis kunnen vormen van een Europese benadering van dit toch moeilijke en erg emotioneel gekleurde thema.

De lijst van voorlopige besluiten genomen op basis van de besprekingen tijdens de conferentie en op basis van de commentaren die werden verkregen op het Groenboek is opgenomen in bijlage bij deze publicatie. De verschillende verslagen die tijdens de conferentie werden uitgebracht, zullen worden opgenomen in een boekwerk dat de Commissie nog dit jaar zal publiceren. De commentaren op het Groenboek zullen worden beschikbaar gemaakt voor een ruimer publiek via de web-site van de Commissie op Internet.

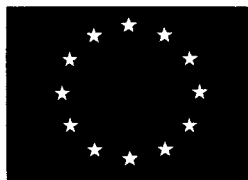
4. Besluit

De voorstelling van een beleidsprogramma door de Commissie betekent niet dat de bedoeling voorligt om een en ander via een reeks richtlijnen te regelen. In overeenstemming met de nieuwe strategie inzake jaarverslaggeving is ook hier de fundamentele optie om slechts met richtlijnvoorstellen te komen indien de materie niet op een andere wijze kan worden geregeld.

In verband met de onafhankelijkheid van de wettelijke jaarrekeningcontroleur werd in het bijzonder naar voor gebracht dat vooruitgang op dit vlak moeilijk of onmogelijk is omdat een en ander reeds op nationaal vlak wettelijk geregeld is. Naar het oordeel van de Commissie is het bestaan van nationale regelingen op zichzelf niet voldoende om die regelingen, die vaak onverantwoorde belemmeringen inhouden, ook in stand te houden. Indien dergelijke

regelingen enkel via Europese wetgeving in Europese zin kunnen worden omgebogen dan zal daartoe desgevallend een wetgevend initiatief worden genomen.

Met de besprekingen rond het Groenboek wordt het accountantsberoep in Europa opgeroepen om voorstellen te formuleren die een behoorlijke regeling van de taakuitoefening kunnen verzekeren zonder hierbij noodzakelijk een tussenkomst van de wetgever te organiseren.



EUROPESE COMMISSIE

GROENBOEK

**DE ROL, DE POSITIE EN DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE MET
DE WETTELIJKE CONTROLE BELASTE ACCOUNTANT
IN DE EUROPESE UNIE**

(Publ. E.G., nr. C321 van 28 oktober 1996)

INHOUD

Alinea nummer

1. INLEIDING	1.1-1.5
2. REGLEMENTERING VAN DE WETTELIJKE CONTROLE OP HET NIVEAU VAN DE EU EN NOODZAAK VAN EEN COMMUNAUTAIR OPTREDEN	2.1-2.10
3. DE ROL VAN DE EXTERNE ACCOUNTANT	
Definitie van de wettelijke controle	3.1-3.7
<i>De nauwkeurigheid van de jaarrekening</i>	3.8-3.13
<i>Continuïteit/solvabiliteit van de vennootschap</i>	3.14-3.21
<i>Het bestaan van fraude</i>	3.22-3.29
<i>De eerbiediging van de wettelijke verplichtingen door de vennootschap</i>	3.30-3.32
<i>Verantwoordelijk gedrag van de vennootschap met betrekking tot milieu- en sociale aangelegenheden</i>	3.33-3.35
<i>Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden</i>	3.36-3.38
 Het accountantsverslag	
<i>Inhoud van het accountantsverslag</i>	3.39-3.44
<i>Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden</i>	3.45-3.47
 4. DE POSITIE VAN DE EXTERNE ACCOUNTANT	
De vakbekwaamheid van de externe accountant	
<i>Vakbekwaamheid in de achtste richtlijn</i>	4.1-4.4
<i>Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden</i>	4.5-4.6
 De onafhankelijkheid van de externe accountant	
<i>Definitie van onafhankelijkheid</i>	4.7-4.15
<i>Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden</i>	4.16-4.17
 De positie van de externe accountant in de vennootschap	
<i>De verplichte accountantscontrole en het vennootschapsbestuur</i>	4.18-4.26
<i>Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden</i>	4.27-4.28
 De taak van overheids- en beroepsorganisaties	
<i>Kwaliteitscontrole</i>	4.29-4.33
<i>Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden</i>	4.34-4.36

5. DE WETTELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE ACCOUNTANT

<i>Op weg naar de beperkte aansprakelijkheid ?</i>	5.1-5.5
<i>Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden</i>	5.6-5.7

6. DE VERPLICHTE ACCOUNTANTSCONTROLE IN KLEINE VENNOOTSCHAPPEN

<i>De accountantscontrole in kleine vennootschappen</i>	6.1-6.6
<i>Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden</i>	6.7

7. ACCOUNTANTSVOORSCHRIFTEN VOOR CONCERNS

<i>De verplichte accountantscontrole bij concerns</i>	7.1-7.3
<i>Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden</i>	7.4

8. DE VRIJHEID VAN VESTIGING EN HET VRIJ VERRICHTEN VAN DIENSTEN

<i>De vrijheid van vestiging en het vrij verrichten van diensten voor individuele personen</i>	8.3-8.5
<i>De vrijheid van vestiging en het vrij verrichten van diensten voor accountantsfirma's</i>	8.6-8.9
<i>Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden</i>	8.10-8.13

9. CONCLUSIE

9.1-9.5

Bibliografie

1. INLEIDING

1.1. De bij de jaarrekeningrichtlijnen voor de gehele Gemeenschap opgelegde verplichting om de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van bepaalde vennootschappen door een gekwalificeerd beroepsbeoefenaar te laten controleren heeft ten doel het algemeen belang te beschermen. Gecontroleerde rekeningen bieden een zekerheid die het vertrouwen zou moeten versterken van alle partijen die bij de activiteiten van vennootschappen zijn betrokken. Men meende dat de grotere doorzichtigheid als gevolg van de harmonisatie van de door de vennootschappen gepubliceerde financiële gegevens, alsook de grotere betrouwbaarheid van deze gegevens dankzij de controle door een onafhankelijk en gekwalificeerd beroepsbeoefenaar een belangrijke bijdrage konden leveren tot de voltooiing van de interne markt.

1.2. Over de rol van de met de wettelijke controle belaste accountant (externe accountant) zijn de laatste tijd wereldwijd vele discussies gevoerd. Vooral wegens een aantal belangrijke financiële mislukkingen zijn vragen gerezen over de functie van de wettelijke controle en de onafhankelijkheid van de accountant. Het bleek moeilijk deze vragen op het niveau van de EU te beantwoorden, omdat het regelgevend kader op dit niveau onvolledig is. Op EU-niveau bestaat immers geen gemeenschappelijk standpunt over de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de externe accountant, wat een ongunstig effect heeft op de kwaliteit van de accountantscontrole en op de vrijheid van vestiging en het vrij verrichten van accountantsdiensten.

1.3. Tegen deze achtergrond en in antwoord op verzoeken uit het accountantsberoep acht de Commissie het wenselijk een diepgaande discussie te organiseren over de noodzaak en de omvang van aanvullende communautaire maatregelen op dit gebied. Sinds de Europese Raad van Birmingham is het groenboek een van de instrumenten bij uitstek geworden voor overleg met de Lid-Staten en belanghebbenden. Dit groenboek heeft ten doel de aandacht van alle belanghebbenden te vestigen op de betrokken problemen en hen te verzoeken hun opmerkingen kenbaar te maken.

1.4. Bij het opstellen van dit document heeft de Commissie rekening gehouden met verschillende nationale en internationale studies die op dit gebied werden gerealiseerd.¹ De Commissie heeft zelf over de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de externe accountant een studie opgezet, die werd uitgevoerd door het Maastricht Accounting and Auditing Research Center (MARC), om zich een duidelijker beeld te vormen van de manier waarop de wettelijke controle in de wetgeving van de Lid-Staten wordt geregeld. De bedoeling is overleg te plegen over een aantal in dit document naar voren gebrachte vraagstukken, alsook over de opmerkingen die zullen worden ontvangen op de door de Commissie op 5 en 6 december 1996 georganiseerde conferentie betreffende de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de externe accountant.

1.5. Na een korte beschrijving van de bestaande regelgeving inzake de wettelijke controle op het niveau van de EU en van de redenen die nieuwe communautaire maatregelen kunnen rechtvaardigen, worden in dit document de belangrijkste problemen besproken betreffende de rol en de positie van de externe accountant, zijn aansprakelijkheid, de accountantscontrole in kleine vennootschappen, regelingen inzake de controle van de

¹ Zie bijgaande bibliografie.

concernjaarrekeningen, en de vrije vestiging en het vrij verrichten van accountantsdiensten. Ieder hoofdstuk wordt afgesloten met een kort onderdeel waarin mogelijke prioriteiten worden voorgesteld voor acties en methoden om de problemen op het niveau van de EU aan te pakken. Vooral inzake deze punten zijn opmerkingen van belanghebbenden welkom.

2. REGLEMENTERING VAN DE WETTELIJKE CONTROLE OP HET NIVEAU VAN DE EU EN NOODZAAK VAN EEN COMMUNAUTAIR OPTREDEN

2.1. Overeenkomstig de Vierde Richtlijn van de Raad (78/660/EEG) van 25 juli 1978 betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, moeten alle onder de richtlijn vallende vennootschappen hun jaarrekening laten controleren door een gekwalificeerd beroepsbeoefenaar. De externe accountant dient er ook op toe te zien dat het jaarverslag in overeenstemming is met de jaarrekening van het zelfde boekjaar. De Lid-Staten kunnen kleine vennootschappen in de zin van de richtlijn ontheffen van de verplichting hun rekeningen te laten controleren.

2.2. Bij de Zevende Richtlijn van de Raad (83/349/EEG) van 13 juni 1983 betreffende de geconsolideerde jaarrekening werd de controleplicht uitgebreid tot alle entiteiten die een geconsolideerde jaarrekening opstellen in de zin van de richtlijn. Tevens werden, bij Richtlijn 86/635/EEG van de Raad van 8 december 1986 betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van banken en andere financiële instellingen en Richtlijn 91/674/EEG van 19 december 1991 betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van verzekeringsondernemingen, alle onder deze richtlijnen vallende entiteiten verplicht hun jaarrekening en geconsolideerde jaarrekening door een gekwalificeerd beroepsbeoefenaar te laten controleren.

2.3. De Lid-Staten mogen slechts personen toelaten als externe accountant indien zij voldoen aan de voorwaarden van de Achtste Richtlijn van de Raad (84/253/EEG) van 10 april 1984 inzake de toelating van personen, belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden. De voorwaarden voor toelating houden enerzijds verband met de vakbekwaamheid en anderzijds met de beroepsethiek en de onafhankelijkheid.

2.4. Hoewel de achtste richtlijn voorziet in minimumkwalificaties voor de externe accountant, bevat zij geen specifieke richtsnoeren inzake de vereiste van onafhankelijkheid. Op het moment dat de richtlijn werd vastgesteld, gaf de Commissie te kennen dat deze situatie onbevredigend was en dat zij zich het recht voorbehield later op dit onderwerp terug te komen. Dit is nog niet gebeurd. Zo blijft ook het voorstel voor de Vijfde Richtlijn betreffende de structuur van naamloze vennootschappen en de bevoegdheden en verplichtingen van hun organen, waarin bepalingen zijn opgenomen inzake de benoeming en het ontslag van de externe accountant, zijn vergoeding, zijn verslag en zijn aansprakelijkheid, ter tafel bij de Raad liggen. Een aantal van de betrokken problemen werd op nationaal niveau of door de beroepsorganisaties zelf geregeld. Het is echter onvermijdelijk dat deze op uiteenlopende manieren aangepakt worden en bovendien ontbreekt vaak een rechtsgrondslag.

2.5. De belangstelling en het beleid van de EU op dit gebied hebben te maken met de interne markt. De gecontroleerde financiële gegevens van een in een bepaalde Lid-Staat

gevestigde vennootschap worden gebruikt door derden in andere Lid-Staten, zoals investeerders, crediteuren en werknemers, die redelijkerwijze verwachten dat de accountantscontrole een bepaalde zekerheid geeft en een bepaalde omvang heeft. Net zoals er druk werd uitgeoefend om deze aspecten op nationaal niveau te standaardiseren, gedeeltelijk in antwoord op de marktkrachten zelf, bestaat er ook vraag naar enige standaardisatie van deze aspecten op Europees niveau. Er zal vanzelfsprekend ook voor moeten worden gezorgd dat alle vastgestelde normen kunnen worden aangepast aan de veranderingen als gevolg van de ontwikkeling van de informatiemaatschappij.

2.6. Er bestaan ook argumenten in verband met het vrij verrichten van diensten en de vrijheid van vestiging. Verschillende door de Commissie opgezette studies, onder meer de in 1992 voltooide studie "Competition in European Accounting" en de in 1996 voltooide studie over de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de externe accountant, hebben duidelijk gemaakt dat er nog geen sprake is van een Europese markt voor accountantsdiensten en dat er nog aanzienlijke verschillen blijven bestaan tussen de nationale wetten en voorschriften van de Lid-Staten op het gebied van de verplichte accountantscontrole.

2.7. Volgens de studie van 1992 wordt, door het feit dat de dienstverlener en de cliënt verplicht op dezelfde plaats moeten zijn gevestigd, gecombineerd met verschillende wettelijke en beroepsmatige obstakels, een echt grensoverschrijdend handelsverkeer onmogelijk gemaakt. De maatregelen voor harmonisatie en wederzijdse erkenning moeten nog flink worden bijgewerkt om deze situatie beduidend te wijzigen. In de studie van 1996 wordt geconcludeerd dat om een Europese markt voor accountantsdiensten tot stand te brengen, op twee gebieden EU-initiatieven noodzakelijk zijn, namelijk de vrijheid van vestiging voor, onder andere, accountantskantoren en het vrij verrichten van accountantsdiensten enerzijds en de kwaliteit van de accountantscontrole anderzijds. Voorts wordt gesteld dat de uiteenlopende aansprakelijkheidsregelingen van de Lid-Staten mogelijk negatieve consequenties zullen hebben voor het verkeer van accountantsdiensten binnen de Unie.

2.8. Soortgelijke problemen zijn ter sprake gebracht in een door de Federatie van Europese registeraccountants (FEE) in februari 1996 voorgesteld witboek. In dit document verzoekt het accountantsberoep de Commissie een aantal vraagstukken te bezien die bijzonder relevant zijn voor hen en waarvoor zij menen dat een optreden op het niveau van de EU noodzakelijk is. Deze vraagstukken betreffen in het bijzonder de vrijheid van vestiging voor externe accountants en het vrij verrichten van grensoverschrijdende accountantsdiensten, alsook de beroepsaansprakelijkheid.

2.9. Tenslotte kan het ontbreken van een geharmoniseerd standpunt op EU-niveau betreffende de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de externe accountant een ernstige handicap vormen voor de onderhandelingen die op internationaal niveau worden gevoerd met het oog op een betere toegang van de Europese vennootschappen tot de internationale kapitaalmarkt. Vorig jaar heeft de Commissie een mededeling ingediend bij de Raad en het Europees Parlement met als titel "Harmonisatie van de jaarrekeningen: een nieuwe strategie ten aanzien van internationale harmonisatie" (COM(95) 508). In deze mededeling stelde de Commissie een nieuwe strategie voor om Europese marktdeelnemers die wereldwijd opereren in staat te stellen kapitaal op de internationale kapitaalmarkt te verkrijgen zonder te moeten voldoen aan uiteenlopende voorschriften

inzake de financiële verslaglegging. De Commissie kondigde aan dat zij het internationale harmonisatieproces zal steunen, onder de leiding van de Internationale Commissie voor standaarden van administratieve verslaglegging (IASC) en de Internationale Organisatie van Effectentoezichthouders (IOSCO), met het oog op de totstandbrenging van een beperkt aantal standaarden voor verslaglegging die wereldwijd op de kapitaalmarkten zullen worden aanvaard. Voorts worden stappen ondernomen om de invloed van de EU op dit internationale harmonisatieproces te vergroten.

2.10. Er bestaat echter een aanzienlijk risico dat de door de Europese vennootschappen opgestelde jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen niet op de internationale kapitaalmarkten zullen worden aanvaard indien zij niet door een onafhankelijk en gekwalificeerd beroepsbeoefenaar zijn gecontroleerd overeenkomstig de algemene, wereldwijd aanvaarde controlegrondslagen. Het Internationale Comité voor accountantspraktijken van de Internationale Federatie van accountants (IFAC) heeft een aantal internationale standaarden voor accountantscontrole ontwikkeld. De EU zal moeten beslissen of zij deze standaarden onderschrijft en, zo ja, hoe en op welke basis de invloed van Europa op de ontwikkeling van internationale standaarden voor accountantscontrole kan worden vergroot.

3. DE ROL VAN DE EXTERNE ACCOUNTANT

Definitie van de wettelijke controle

3.1. Hoewel in de Vierde en de Zevende Richtlijn is bepaald dat de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening verplicht door een gekwalificeerd beroepsbeoefenaar moeten worden gecontroleerd, bevatten deze richtlijnen geen definitie van de wettelijke controle. Zo stellen ook de jaarrekeningrichtlijn voor banken en die voor verzekeringsondernemingen een wettelijke controle verplicht zonder te specificeren wat dit inhoudt.

3.2. Volgens de definitie van de Internationale Federatie van accountants (IFAC) heeft de accountantscontrole ten doel de accountant in de gelegenheid te stellen zich een oordeel te vormen over het feit of de jaarrekening, op alle wezenlijke punten, overeenkomstig een vastgesteld kader voor de financiële verslaglegging werd opgesteld.

3.3. Talrijke studies hebben aangetoond dat er opvallende verschillen zijn tussen wat het publiek verwacht van een accountantscontrole en wat de beroepsbeoefenaren menen te moeten doen. Deze uiteenlopende verwachtingen vormen een groot probleem voor de accountants, want hoe groter de kloof tussen de verwachtingen, hoe kleiner de geloofwaardigheid en het prestige van hun werk. Dit vraagstuk treft het grote publiek, aangezien de goede werking van een markteconomie sterk afhangt van het vertrouwen in gecontroleerde jaarrekeningen.

3.4. Bij iedere definitie van de wettelijke controle dient rekening te worden gehouden met de noden en verwachtingen van de gebruikers, voor zover deze redelijk zijn, en met het vermogen van de externe accountant om aan deze behoeften en verwachtingen te voldoen.

3.5. De behoeften en verwachtingen van de gebruikers kunnen als redelijk worden beschouwd indien:

- de taken bij de wet zijn voorgeschreven;

- er aandeelhouders zijn die bereid zijn voor de dienst te betalen (als er dus een effectieve vraag is);
- er een externe accountant is die bereid is de dienst te verlenen (voor een prijs die onder meer in verhouding staat tot zijn vakkennis, de moeilijkheidsgraad van de taak, het aantal uren en het mogelijke risico) en bekwaam is dit te doen.

3.6. Wat de externe accountant kan verrichten zal niet alleen afhangen van wat de cliënten willen betalen, maar ook van zijn technische vaardigheden en zijn houding ten opzichte van het risico. Sommige taken die van de accountant worden verlangd, kunnen onredelijk zijn in die zin dat men niet van hem kan verwachten dat hij over de nodige deskundigheid beschikt om deze uit te voeren.

3.7. Het publiek verwacht van de externe accountant dat hij bijdraagt tot de bescherming van de belangen van de aandeelhouders, crediteuren (b.v. leveranciers, banken en kredietinstellingen), gepensioneerden, werknemers en het algemene publiek door hen garanties te verschaffen inzake:

- de nauwkeurigheid van de jaarrekening;
- de continuïteit/solvabiliteit van de vennootschap;
- het bestaan van fraude;
- de eerbiediging van de wettelijke verplichtingen door de vennootschap;
- een verantwoordelijk gedrag van de vennootschap met betrekking tot milieu- en sociale aangelegenheden.

Het is nuttig de redelijkheid van deze verwachtingen beknopt te onderzoeken.

De nauwkeurigheid van de jaarrekening

3.8. Bij gebruikers van jaarrekeningen lijkt het een gangbare opvatting te zijn dat een goedkeurende accountantsverklaring de feitelijke nauwkeurigheid van de jaarrekening garandeert.

3.9. Deze verwachting is gebaseerd op twee misvattingen: ten eerste dat het mogelijk is een jaarrekening op te stellen die "exact" is en ten tweede dat de jaarrekening tot de verantwoordelijkheid behoort van de accountant.

3.10. Met betrekking tot de eerste misvatting wordt algemeen aanvaard door diegenen die een goede kennis hebben van financiële administratie dat een jaarrekening niet "exact" kan zijn in die zin dat er slechts één reeks cijfers zou bestaan die de resultaten van de vennootschap en haar financiële positie juist weergeven. Gezien de verschillende mogelijkheden voor de administratieve behandeling van complexe bedrijfsactiviteiten en de onzekerheden die inherent zijn aan de besluitvorming van de bedrijfsleiding, is het uitgesloten een jaarrekening op te stellen die alle kundige waarnemers als "exact" zouden bestempelen.

3.11. In de EU wordt het feit dat er geen unieke jaarrekening bestaat die "exact" is, wettelijk erkend in de jaarrekeningrichtlijnen; daarin is immers bepaald dat de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld moeten geven. De sterkte van dit concept van het getrouwe beeld, dat een doorslaggevend beginsel vormt in de jaarrekeningrichtlijnen, ligt hierin dat op deze wijze rekening wordt gehouden met het onvermijdelijk subjectieve karakter van vele financiële gegevens.

3.12. Er is aanzienlijke kritiek geleverd op accountants die zich niet voldoende strikt hebben getoond bij de controle van jaarrekeningen waarin “creatief” werd omgesprongen met de regels. Wanneer de jaarrekening volgens de accountant misleidend is als gevolg van de keuzen die de bedrijfsleiding heeft gemaakt op het vlak van de boekhouding en de openbaarmaking van gegevens, is hij volgens de accountantsvoorschriften verplicht een verklaring met voorbehoud te geven met duidelijke vermelding van alle factoren die leiden tot afwijkende gegevens, een beschrijving van de gevolgen voor de jaarrekening en, zo mogelijk, een kwantificatie van de implicaties voor de jaarrekening. Wanneer de accountant bovendien meent dat de afwijkende gegevens zo omvangrijk of belangrijk zijn dat de gehele jaarrekening daardoor een misleidend beeld geeft, moet hij volgens de voorschriften een afkeurende verklaring geven.

3.13. De tweede misvatting is dat de externe accountant de jaarrekening opstelt en er de verantwoordelijkheid voor draagt. In dit verband staat het buiten kijf dat het bestuur, en niet de externe accountant ervoor moet zorgen dat een jaarrekening (opgesteld door de bedrijfsleiding) wordt opgesteld die een getrouw beeld geeft. Niet de externe accountant maar de bedrijfsleiding bepaalt welke administratieve behandeling wordt gehanteerd en welke informatie wordt vermeld in de jaarrekening. De bedrijfsleiding verkeert in de beste positie om te weten wat er in het bedrijf omgaat, de administratie bij te houden en de jaarrekening op te stellen. De controlerende accountants moeten onafhankelijk zijn en mogen niet betrokken zijn in de directie en de raad van commissarissen van hun cliënten. Hun taken zijn bijgevolg totaal verschillend. Zij moeten oordelen of de jaarrekening volgens hen overeenkomstig de wettelijke bepalingen is opgesteld en een getrouw beeld geeft.

Continuïteit/solvabiliteit van de vennootschap

3.14. Verschillende onderzoeken hebben aangetoond dat een aanzienlijk deel van het grote publiek verwacht dat het accountantsrapport de financiële gezondheid van een vennootschap garandeert.

3.15. Jaarrekeningen worden opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling. De bedrijfsleiding kan hier slechts van uitgaan indien zij ervan overtuigd is dat dit werkelijk het geval is (indien dit niet zo is, gelden andere regels). Bepaalde landen overwegen om van de bedrijfsleiding te eisen dat zij zich expliciet uitspreekt over het vermogen van de vennootschap om de bedrijfsactiviteit in continuïteit uit te oefenen (als going-concern) en dat zij haar commentaar degelijk onderbouwt.

3.16. De controlerende accountants moeten oog hebben voor de factoren die de financiële draagkracht van de vennootschap kunnen vergroten of haar middelen kunnen doen slinken, zodat zij kunnen oordelen of uitgegaan mag worden van het continuïteitsvermoeden. Zij dienen de bedrijfsleiding of de raad van commissarissen te waarschuwen wanneer zij elementen constateren die de continuïteit kunnen bedreigen. Het toekennen van de going-concern status houdt in dat de solvabiliteit is gewaarborgd, dat wil zeggen dat de vennootschap op de balansdatum in staat was om aan al haar verplichtingen te voldoen indien deze zouden vervallen. Indien de going-concern status wordt aanvaard, verwachten de gebruikers dat het accountantsrapport een accountantsverklaring over de solvabiliteit bevat.

3.17. Het opleggen van deze verplichting aan de controlerend accountant ontheft de bedrijfsleiding niet van haar verantwoordelijkheid, krachtens het vennootschapsrecht, om vast te stellen of een vennootschap solvabel is; noch maakt het haar overtreding minder ernstig indien zij de activiteiten verder zou zetten terwijl de vennootschap niet solvabel is. De verantwoordelijkheid van de bedrijfsleiding is van doorlopende aard, terwijl de accountantsverklaring gebaseerd is op de situatie op een bepaalde datum.

3.18. De accountants moeten voorzichtig zijn in de manier waarop zij hun eventuele opmerkingen openbaar maken. De continuïteit van een vennootschap kan afhangen van het feit dat de rest van de wereld niet weet dat er twijfel bestaat omtrent de continuïteit van het bedrijf. Indien de accountants bij voorbeeld bekend maken dat een vennootschap slechts kan blijven bestaan als de bank haar leningen blijft verlengen en de leveranciers normale krediettermijnen blijven toekennen, kan dat ertoe leiden dat banken onmiddellijke aflossing gaan eisen en de leveranciers slechts onder rembours willen leveren.

3.19. Anderzijds hadden sommige vennootschappen misschien nog kunnen bestaan en had het geld van aandeelhouders en crediteuren kunnen worden gered indien de problemen eerder waren ontdekt. Er zijn trouwens ook voorbeelden van vennootschappen die wel in staat zijn hun activiteiten verder te zetten, zelfs indien algemeen bekend is dat zij met liquiditeitsproblemen kampen en dat er sprake is van financiële herstructurering. Uit bepaalde studies is gebleken dat de overlevingskansen van een groep bedrijven met een accountantsverklaring met continuïteitsvoorbehoud gelijk waren aan die van een groep bedrijven met een goedkeurende accountantsverklaring.

3.20. Bepaalde Lid-Staten hebben specifieke procedures vastgelegd die de bedrijfsleiding en de accountants moeten volgen wanneer het continuïteitsvermoeden in twijfel wordt getrokken¹. Verschillende rapporten over het vennootschapsbestuur behandelen dit vraagstuk en in sommige wordt voorgesteld de bedrijfsleiding de verplichting op te leggen aan de accountants een schriftelijke verklaring over te leggen waarin zij bevestigt dat de vennootschap volgens haar zal blijven bestaan gedurende twaalf maanden vanaf de datum waarop de bedrijfsleiding de jaarrekening goedkeurt. Zij dient deze verklaring met bewijzen te staven. De accountants zullen dan procedures moeten volgen die er speciaal zijn op gericht de beoordeling van de bedrijfsleiding te verifiëren. In het Cadbury-verslag en het Vienot-verslag² wordt voorgesteld de bedrijfsleiding te verplichten om zelf te controleren of het continuïteitsvermoeden redelijk is en daarvan verslag uit te brengen aan de aandeelhouders. De accountants zouden dan tot taak hebben deze beoordeling van de bedrijfsleiding te onderzoeken en hun eigen oordeel ter zake te geven.

3.21. Hoewel de bedrijfsleiding, noch de externe accountants de permanente financiële gezondheid van een vennootschap kunnen garanderen, lijkt het redelijk van de bedrijfsleiding te verwachten dat zij openlijk verklaart of zij meent dat, in het huidige bedrijfsklimaat waarin de vennootschap werkzaam is en voornemens is te blijven, adequate financiële middelen beschikbaar zijn om de continuïteit van de vennootschap te

1 Deze procedures gaan verder dan wat tot dusver is vereist krachtens artikel 17, lid 1, van de Tweede Richtlijn van de Raad (77/91/EEG) van 13 december 1976, waarin is bepaald dat indien een belangrijk deel van het geplaatste kapitaal verloren is gegaan, de algemene vergadering van aandeelhouders bijeen wordt geroepen teneinde na te gaan of het noodzakelijk is de vennootschap te ontbinden of andere maatregelen te nemen.

2 Zie bijgaande bibliografie.

waarborgen gedurende ten minste twaalf maanden vanaf de dag dat de bedrijfsleiding de jaarrekening goedkeurt. Het lijkt evenzeer redelijk van de accountants te verwachten dat zij bepaalde procedures uitvoeren om het oordeel van de bedrijfsleiding te controleren en de resultaten van deze onderzoeken bekend te maken.

Het bestaan van fraude

3.22. Accountantscontroles worden traditioneel geassocieerd met het constateren van fraude. Uit een in het Verenigd Koninkrijk in 1989 gehouden enquête bleek dat 75% van het grote publiek, met inbegrip van de meerderheid van mensen met financiële kennis, meent dat het de taak van de externe accountant is om alle soorten fraude aan het licht te brengen. Volgens dezelfde enquête denkt 61% van het grote publiek dat de accountant actief naar het eventuele bestaan van fraude moet zoeken.

3.23. Tot voor kort luidde het onveranderlijke antwoord van het accountantsberoep dat de hoofdrol van de accountants niet het voorkomen of het constateren van fraude is, en dat dit in ieder geval onmogelijk zou zijn. Slechts vanaf de jaren 1980 werd in de wetgeving van sommige Lid-Staten expliciet melding gemaakt van de rapportering/ontdekking van fraude als een doelstelling van de accountantscontrole. Sindsdien hebben regeringen zich bijzonder bezorgd getoond over vraagstukken van "orde en recht", witteboordencriminaliteit en de bescherming van beleggers, nadat enkele ophefmakende zaken in verschillende Lid-Staten de krantenkoppen hadden gehaald.

3.24. In een aantal Lid-Staten hebben de regelgevende instanties accountantsrichtlijnen uitgevaardigd met betrekking tot de verantwoordelijkheid van de externe accountant in geval van fraude, andere onregelmatigheden en fouten. In deze richtlijnen zijn de respectievelijke verantwoordelijkheden van de bedrijfsleiding en de accountant gepreciseerd. De bedrijfsleiding draagt de hoofdverantwoordelijkheid voor het constateren van fraude, andere onregelmatigheden en fouten. Deze verantwoordelijkheid wordt gezien als een onderdeel van haar leidinggevende rol. De accountant heeft tot taak zijn controlewerkzaamheden zodanig te plannen, uit te voeren en te evalueren, dat er een redelijke kans is om belangrijke onjuiste mededelingen in de rekeningen te ontdekken, of deze nu door fraude, onregelmatigheden of fouten werden veroorzaakt.

3.25. Volgens deze richtlijnen is de externe accountant ertoe gehouden, indien hij tijdens het accountantsonderzoek het bestaan van frauduleuze activiteiten vermoedt, dit nader te onderzoeken tot zijn vermoedens hetzij bevestigd, hetzij ontkracht worden. In sommige Lid-Staten wordt aanbevolen dat de accountants alle ontdekte fraude onmiddellijk aan het hoger kader zouden rapporteren, zelfs indien de fraude geen wezenlijke invloed heeft op de jaarrekening van de vennootschap. Alleen wanneer de accountants vermoeden dat het hoger kader betrokken is bij de fraude dienen zij dit niet te melden. In dat geval moet de zaak bij een bevoegde instantie worden gerapporteerd. In bepaalde Lid-Staten zijn externe accountants verplicht het Ministerie van Justitie op de hoogte te stellen.

3.26. In de accountantsrichtlijnen wordt gesuggereerd dat accountants eventueel rechtsbijstand nodig hebben alvorens te beslissen of de zaak in het algemeen belang bij een bevoegde autoriteit moet worden aangemeld. Het probleem is dat zij normaal een beslissing moeten nemen op basis van vermoedens in plaats van bewezen feiten. Indien zij

hun vermoedens bekend maken aan een derde partij, maar vervolgens geen harde bewijzen van fraude kunnen aanvoeren, kunnen zij gerechtelijk worden vervolgd.

3.27. Om de verantwoordelijkheden van de accountants op dit gebied in de financiële sector te verduidelijken werden in de meeste Lid-Staten wettelijke bepalingen vastgesteld volgens welke zij ontheven worden van het beroepsgeheim ten opzichte van hun cliënten en het recht, maar niet de plicht hebben melding te doen bij een regelgevende instantie.

Deze kwestie is nu specifiek geregeld bij Richtlijn 95/26/EG van de Raad van 29 juni 1995, waarin in artikel 5, lid 1, is bepaald dat de externe accountant van een financiële onderneming "de verplichting heeft aan de bevoegde autoriteiten snel melding te doen van elk feit of besluit met betrekking tot deze onderneming, waarvan hij bij de uitvoering van die taken kennis heeft gekregen en dat van dien aard is:

- dat het een inbreuk ten gronde inhoudt op de wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen tot vaststellingen van de voorwaarden voor vergunning of van specifieke voorschriften betreffende de uitvoering van de werkzaamheden van financiële ondernemingen, of
- dat het de bedrijfscontinuïteit van de financiële onderneming aantast, of
- dat het leidt tot weigering van de goedkeuring van de jaarrekening of tot het uiten van voorbehouden; (...)"

Voorts is in artikel 5, lid 2, van deze richtlijn bepaald dat: "Melding te goeder trouw aan de bevoegde autoriteiten door de personen die zijn toegelaten in de zin van Richtlijn 84/253/EEG (de externe accountant) 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 enkele vorm van aansprakelijkheid."

Deze richtlijn moet tegen juli 1996 door alle Lid-Staten omgezet zijn in wetgeving.

3.28. Indien de fraude materieel is, moeten de externe accountants zich ervan vergewissen dat deze in de jaarrekening wordt weerspiegeld en dat alle noodzakelijke bijzonderheden openbaar worden gemaakt. Indien zij er vervolgens van overtuigd zijn dat de jaarrekeningen een getrouw beeld geven is het niet nodig een voorbehoud te maken in de accountantsverklaring. Indien de fraude niet materieel is voor de jaarrekening, is het aan de bedrijfsleiding om te beslissen of openbaarmaking noodzakelijk is. Omdat niet geconstateerde materiële fraude leidt tot jaarrekeningen die geen getrouw beeld geven van de vennootschapsactiviteiten, zouden accountants, om een geldige verklaring af te leggen, ertoe moeten gehouden zijn alle noodzakelijke middelen aan te wenden om deze fraude te ontdekken.

3.29. Het publiek verwacht dat het risico op fraude tot een minimum wordt beperkt. Het lijkt redelijk van de bestuursraad te verwachten dat hij systemen voor interne controle opzet en in stand houdt om, onder andere, de fraudemogelijkheden te minimaliseren en de kans dat dergelijke fraude snel wordt ontdekt, te vergroten. Het lijkt eveneens redelijk te verwachten dat de externe accountants in hun verslag het bestaan van deze interne-controlesystemen bevestigen en aangeven of deze al dan niet geschikt zijn voor dit doel. Zo kan ook redelijkerwijze van de accountants worden verwacht dat zij de bedrijfsleiding bijstaan om fraude te constateren en te voorkomen door alle zwakke punten die zij eventueel in de interne controle hebben geconstateerd en alle vermoedens van fraude aan haar te rapporteren.

De eerbiediging van de wettelijke verplichtingen door de vennootschap

3.30. Het lijkt een gangbare opvatting te zijn dat de accountant tot taak heeft inbreuken op het vennootschapsrecht of op wettelijke bepalingen die specifiek in verband staan met het vennootschapsrecht vast te stellen. Men kan van hem echter niet redelijkerwijze verwachten dat hij verslag uitbrengt over zaken waarin hij niet bekwaam is of waarin hij geen ervaring heeft, vooral in het huidige complexe juridisch kader.

3.31. De bedrijfsleiding dient de taak op zich te nemen systemen voor interne controle op te zetten en in stand te houden om, onder andere, de kans dat onwettige daden in naam van de vennootschap worden gepleegd, te minimaliseren en dat dergelijke daden snel worden ontdekt, te vergroten. Het lijkt eveneens redelijk te verwachten dat de externe accountants in hun verslag het bestaan van deze interne controles bevestigen en vermelden of deze al dan niet geschikt zijn voor dit doel.

3.32. Daarenboven dient de bedrijfsleiding ervoor te zorgen, als onderdeel van haar verantwoordelijkheid om jaarrekeningen voor te bereiden die een getrouw beeld geven, dat de financiële implicaties van de geconstateerde onwettige handelingen in de jaarrekeningen worden weerspiegeld indien deze implicaties van materieel belang worden geacht. De externe accountant moet als onderdeel van zijn verantwoordelijkheid om te beoordelen of de jaarrekening al dan niet een getrouw beeld geeft, bevestigen dat de financiële implicaties van alle eventuele onwettige handelingen in de jaarrekening tot uiting komen.

Verantwoordelijk gedrag van de vennootschap met betrekking tot milieu- en sociale aangelegenheden

3.33. De afgelopen jaren zijn er stemmen opgegaan om de vennootschappen te onderwerpen aan een controle van hun sociaal gedrag, vooral met betrekking tot de materiële omstandigheden, maar ook in termen van werkomstandigheden, veiligheid van de activiteiten, handelssancties, produktontwikkelingsbeleid en andere aangelegenheden die het grote publiek en bepaalde belangengroepen aangaan.

3.34. Zonder in te gaan op de eventuele voordelen van dergelijke controles kan men zich afvragen of de externe accountant voldoende vakkennis en ervaring heeft om deze taken uit te voeren, en of het niet veeleer gaat om afzonderlijke taken die geen deel uitmaken van de accountantscontrole en bijgevolg moeten worden uitgevoerd door bevoegde deskundigen op deze gebieden.

3.35. Hoewel het niet redelijk is van de externe accountant te verwachten dat hij zich uitspreekt over aangelegenheden die buiten zijn bekwaamheid en ervaring vallen, kan worden aangevoerd dat hij zal moeten aanvaarden dat, als gevolg van de stijgende verwachtingen van het publiek, zijn verantwoordelijkheid zal verruimen. De accountant kan evenwel, als hij voldoende tijd krijgt en er een duidelijke consensus bestaat over wat van hem wordt verwacht, de nodige vakkennis opdoen op gebieden die niet tot de financiële controle in strikte zin behoren.

Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden

3.36. Door het ontbreken van een gemeenschappelijke definitie van de accountantscontrole in de EU wordt een schadelijke verwachtingskloof gecreëerd. Een

gemeenschappelijke benadering van de accountantscontrole, waarbij rekening wordt gehouden met de laatste ontwikkelingen op internationaal niveau, lijkt wenselijk. Omdat de accountantscontrole de geloofwaardigheid van de gepubliceerde jaarrekeningen zou vergroten, moeten de gebruikers exact weten welke garantie de accountantsverklaring biedt. Daarom dient bijzondere aandacht te worden geschonken aan de rol van de accountant met betrekking tot de continuïteit van het bedrijf en de stappen die hij dient te ondernemen in geval van fraude of andere onwettige handelingen.

3.37. Het verdient aanbeveling na te gaan in hoeverre de bestaande internationale standaarden voor accountantscontrole als uitgangspunt voor een gemeenschappelijke definitie van de accountantscontrole zouden kunnen dienen. Er moet echter ook ten volle rekening worden gehouden met alle eventuele verschillen tussen het Europese en het internationale klimaat.

3.38. Om efficiënt te zijn, zal de gemeenschappelijke definitie moeten worden geïntegreerd in de wet- en regelgeving van alle Lid-Staten. De vraag is of daarvoor een richtlijn van de EU nodig is, of een aanbeveling voldoende is. In ieder geval moet voldoende aandacht worden besteed aan flexibiliteit, zodat alle wettelijke voorschriften gemakkelijk kunnen worden aangepast aan de snel veranderende omgeving waarin de accountant werkzaam is.

Het accountantsverslag

Inhoud van het accountantsverslag

3.39. Het accountantsverslag is het communicatiemiddel tussen accountants en aandeelhouders, crediteuren, werknemers en het publiek in het algemeen. Het is het resultaat van de accountantscontrole. Normaal wordt een onderscheid gemaakt tussen een "lange" en "korte" vorm van het verslag. Het verslag in de "lange vorm" is bedoeld voor de bedrijfsleiding en wordt normaal niet vrijgegeven voor het publiek.

3.40. Hoewel de jaarrekeningrichtlijnen geen bepalingen bevatten over de inhoud van het accountantsverslag, is in de meeste Lid-Staten in het vennootschapsrecht gepreciseerd welke punten moeten worden opgenomen. In alle Lid-Staten hebben beroepsorganisaties standaardmodellen voor accountantsverslagen opgesteld, maar slechts drie Lid-Staten stellen het gebruik daarvan verplicht.

3.41. Over het algemeen dient het accountantsverslag over de jaarrekening de volgende informatie te bevatten:

- heeft de accountant al dan niet alle informatie en verklaringen gekregen die, naar zijn beste weten, nodig zijn voor de uitvoering van zijn controle?
- heeft de vennootschap, naar de mening van de accountant, de administratie op passende wijze gevoerd?
- is het jaarverslag in overeenstemming met de jaarrekening?
- geeft de jaarrekening een getrouw beeld van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap?
- voldoet de jaarrekening aan de vereisten van het vennootschapsrecht?
- werd de accountantscontrole conform de standaarden voor accountantscontrole uitgevoerd?

3.42. Een blik op de accountantsverslagen van de grootste ter beurze genoteerde vennootschappen in de Lid-Staten leert ons dat de gebruiker uit deze verslagen, in hun huidige vorm, alleen kan afleiden of al dan niet voorbehoud wordt gemaakt betreffende de jaarrekening. De verslagen verschaffen de gebruiker geen informatie over wat de accountants, die worden benoemd door de aandeelhouders en aan hen rapporteren, concreet uitvoeren voor het honorarium dat zij ontvangen. Zonder deze informatie kunnen investeerders en andere gebruikers zich bezwaarlijk een idee vormen over de betrouwbaarheid van de accountantsverklaring.

3.43. Er lijkt een algemene consensus te bestaan over het feit dat meer informatie moet worden verstrekt over de omvang en de aard van de werkzaamheden waarop het accountantsverslag is gebaseerd. De gebruikers zien het accountantsverslag zeer vaak als een garantie of een certificaat voor hun besluitvorming. Het is noodzakelijk dat de verantwoordelijkheden van de accountant inzake de jaarrekening duidelijk worden gepreciseerd in het accountantsverslag.

3.44. Uit recente studies blijkt dat de harmonisatie van de vorm en de formulering van het accountantsverslag de laatste tien jaren is verbeterd in de EU. Dit is grotendeels het gevolg van een meer verspreide en consistente toepassing van de betrokken internationale standaarden voor accountantscontrole. Er blijven echter verschillen bestaan tussen Lid-Staten op het gebied van de formulering en de inhoud van het genormaliseerde "korte" accountantsverslag. Deze verschillen hebben een negatief effect op de interne markt in de mate dat zij de bruikbaarheid verminderen van de in andere Lid-Staten gepubliceerde verslagen. Wanneer soortgelijke accountantscontroles worden uitgevoerd, zou dit in beginsel duidelijk moeten blijken uit een soortgelijke formulering van het accountantsverslag.

Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden

3.45. Zodra overeenstemming wordt bereikt over de definitie van de accountantscontrole, zal het waarschijnlijk gemakkelijker zijn om over de minimuminhoud van het accountantsverslag tot een akkoord te komen. Omdat het accountantsverslag het communicatiemiddel is tussen de accountant en de aandeelhouders, crediteuren, werknemers en het publiek in het algemeen, lijkt het wenselijk dat een soortgelijke formulering wordt gebruikt in de gehele EU.

3.46. In verscheidene Lid-Staten werd de formulering van het accountantsverslag aangepast aan die welke werd ontwikkeld door de Internationale Federatie van accountants. Nu moet worden overwogen in hoeverre deze ook de basis kan vormen voor een gemeenschappelijke definitie op EU-niveau. Er zal echter ook voldoende aandacht moeten worden besteed aan de specifieke kenmerken die het verschil vormen tussen de Europese en de internationale context. Om de verwachtingskloof te dichten, dient het accountantsverslag meer informatie te bevatten over het werk dat de accountant werkelijk heeft uitgevoerd, de beroepsnormen die hij heeft toegepast, en het feit of de door de vennootschap verstrekte financiële gegevens overeenkomen met de wettelijke en andere voorschriften. Voorts is het van belang dat de accountant een eventueel voorbehoud duidelijk vermeldt in zijn verslag.

3.47. Wat de definitie van de accountantscontrole betreft, lijkt het noodzakelijk dat de gemeenschappelijke definitie wordt geïntegreerd in de wet- en regelgeving van de Lid-Staten.

De vraag is of daarvoor een bindend besluit (d.w.z. een richtlijn) op EU-niveau nodig is, of een aanbeveling van de Commissie voldoende is. In ieder geval moet voldoende aandacht worden besteed aan flexibiliteit, zodat alle wettelijke voorschriften gemakkelijk kunnen worden aangepast aan de snel veranderende omgeving waarin de accountant werkzaam is, in het bijzonder de ontwikkelingen in verband met de invoering van nieuwe informatietechnologieën.

4. DE POSITIE VAN DE EXTERNE ACCOUNTANT

De vakbekwaamheid van de externe accountant

Vakbekwaamheid in de Achtste Richtlijn

4.1. Gezien de hoge eisen die aan de externe accountant worden gesteld, moet deze ongetwijfeld een zeer competente beroepsbeoefenaar zijn. Daarom wordt in de Achtste Richtlijn van 10 april 1984 inzake de toelating van personen, belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden, een uitzonderlijk hoog niveau van vakbekwaamheid van de externe accountant vereist.

4.2. Nochtans kunnen verschillen in de onderwijssystemen van de Lid-Staten niet over het hoofd worden gezien. Deze maakten het bij de omzetting van de richtlijn moeilijk om de onderwijsniveaus in de verschillende Lid-Staten te vergelijken. Daarom heeft het Europese accountantsberoep erop aangedrongen dat beroepsbeoefenaren die grensoverschrijdende diensten willen verrichten, de beroepstitel van het ontvangende land moeten verwerven.

4.3. Hoewel de Achtste Richtlijn voor enige harmonisatie heeft gezorgd op dit gebied, zijn er nog steeds belangrijke verschillen. Er bestaat momenteel geen consensus over de inhoud van de verschillende, in artikel 6 van deze richtlijn opgesomde vakgebieden die deel uitmaken van de toetsing van de theoretische kennis. Dit gebrek aan overeenstemming was duidelijk te merken toen nieuwe Lid-Staten tot de EU toetraden en toen de Midden- en Oosteuropese landen om technische bijstand verzochten teneinde opleidingsprogramma's voor accountants op te zetten.

4.4. De ontwikkeling van de informatietechnologie zal wellicht belangrijke gevolgen hebben voor het beroep van accountant. Dit wordt soms als een bedreiging voor de accountants gezien omdat de publikatie van de jaarrekening daardoor minder belangrijk wordt voor de investeerders, die hun financiële informatie op permanente basis via andere middelen kunnen verkrijgen. Het kan echter ook nieuwe mogelijkheden scheppen, met name nieuwe attestfuncties die verbonden zijn met de nieuwe informatiestromen, systemen en soorten gegevens die de rapporterende eenheden aan de gebruikers zullen verstrekken in het kader van de voortschrijdende informatiemaatschappij. Deze ontwikkelingen zullen ongetwijfeld van invloed zijn op de momenteel in de Achtste Richtlijn opgenomen opleidingsvereisten, die werden vastgesteld op basis van de accountantsactiviteiten in een andere technologische omgeving. Om deze en andere redenen zou het dus noodzakelijk kunnen zijn artikel 6 van de Achtste Richtlijn aan te passen of te verduidelijken.

Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden

4.5. Het valt te betreuren dat het accountantsberoep, noch de academische wereld enige concrete stappen hebben ondernomen om de in de Achtste Richtlijn opgenomen vakbekwaamheidseisen te verduidelijken. Het vaststellen van een curriculum voor de accountantsopleiding zou nochtans hoofdzakelijk een taak moeten zijn voor diegenen die rechtstreeks betrokken zijn bij het opleidingsprogramma. Meer harmonisatie op dit gebied zou de toepassing van de richtlijnen inzake de wederzijdse erkenning (zie deel 8) vergemakkelijken. In dit verband spreekt het vanzelf dat het opleidingsprogramma de accountants moet voorbereiden op het uitoefenen van hun taken in een interne markt. Een dergelijk initiatief zou bij voorbeeld kunnen worden genomen in het kader van het nieuwe communautaire programma SOCRATES, meer in het bijzonder van hoofdstuk I - ERASMUS, actie 1.D. - universitaire samenwerkingsprojecten betreffende onderwerpen van wederzijds belang ("Thematische netwerken"). Deze vormen een forum voor reflectie voor de vertegenwoordigers van de sociaal-economische en beroepskringen die zich met specifieke onderzoeksgebieden bezighouden, met inbegrip van de vertegenwoordigers van andere landen die aan deze programma's deelnemen.

4.6. Om de in artikel 6 van de Achtste Richtlijn opgenomen lijst van vakgebieden te actualiseren, moet de richtlijn worden aangepast. Indien dit wenselijk wordt geacht, zou moeten worden gedacht aan de invoering van een procedure waardoor amendementen in de toekomst mogelijk worden zonder de volledige wettelijke procedure te moeten doorlopen.

De onafhankelijkheid van de externe accountant

Definitie van onafhankelijkheid

4.7. Overeenkomstig de Achtste Richtlijn moet de externe accountant onafhankelijk zijn. Toen de richtlijn werd vastgesteld, kon geen akkoord worden bereikt over een gemeenschappelijke definitie van onafhankelijkheid. Daardoor werd dit onderwerp niet in alle Lid-Staten op dezelfde wijze aangepakt.

4.8. Zoals de FEE¹ heeft onderstreept, is de onafhankelijkheid het voornaamste middel van de accountant om aan te tonen dat hij zijn taak objectief kan uitvoeren. Bij onafhankelijkheid moet zowel gedacht worden aan de onafhankelijkheid van geest, d.w.z. zijn instelling in verband met alle aspecten van de taken die hij moet uitvoeren, en de uiterlijke onafhankelijkheid, d.w.z. het vermijden van feiten en omstandigheden die ertoe kunnen leiden dat een derde partij die op de hoogte werd gesteld de objectiviteit van de accountant in vraag zou stellen.

4.9. De laatste jaren werd bezorgdheid geuit over het feit dat de onafhankelijkheid van de accountant steeds meer wordt bedreigd. In verschillende onderzoeken werd erop gewezen dat vennootschappen in toenemende mate bereid zijn accountants te betwisten, het oordeel van andere accountants te vragen, juridisch advies in te winnen over de

¹ Zie bibliografie.

accountantsverklaring en te veranderen van accountant. In bepaalde rapporten werd gesteld dat het, gezien de concurrentiedruk, idealistisch zou zijn ervan uit te gaan dat alle accountants op elk moment ongevoelig zijn voor het risico om opdrachten te verliezen. Kritische stemmen beweren dat de vakkundigheid van het accountantsberoep vermindert ten voordele van een meer "commerciële" houding.

4.10. Bovendien wordt het steeds meer de gewoonte om voor de accountantscontrole een aanbesteding te organiseren, om de diensten van de accountant zo goedkoop mogelijk te houden. Soms wordt gesuggereerd dat de bedrijfsleiding de aanbesteding gebruikt om druk uit te oefenen op de zittende accountants, vooral wanneer meningsverschillen zijn ontstaan.

4.11. De groeiende concurrentie in het accountantsberoep, vooral met betrekking tot de accountantscontrole van grote "prestigieuze" ondernemingen, geeft ook aanleiding tot bezorgdheid. Deze concurrentie leidt ongetwijfeld soms tot offertes waarbij lage prijzen worden aangeboden die zelfs onder de kostprijs liggen. De aanbestedingsprocedures, die doorzichtigheid en concurrentie garanderen, mogen er niet toe leiden dat accountants honoraria opgeven die hen niet in staat stellen hun werk volgens de beroepsnormen uit te voeren¹. Sommige waarnemers leiden daaruit af dat de succesvolle inschrijvers erop rekenen het tekort aan inkomsten te kunnen compenseren door andere adviesdiensten te verstrekken dan accountantscontrole. Dit brengt ons op een ander probleem: het verlenen van andere dan controlediensten.

4.12. De vraag of de accountant andere diensten aan zijn cliënt kan verstrekken, is reeds het onderwerp van vele discussies geweest. Sommigen beweren dat de accountant door het verstrekken van andere diensten een beter begrip krijgt van het bedrijf en de activiteiten van de cliënt, wat de accountantscontrole ten goede komt. Anderen werpen op dat niets erop wijst dat het niveau van de honoraria voor de andere diensten in vergelijking met die voor accountantsdiensten een bedreiging voor de objectiviteit vormt. Anderzijds leeft er een even sterke overtuiging dat het verstrekken van talrijke andere niet-controlediensten aan een bestaande cliënt waarvoor accountantsdiensten worden uitgevoerd, de objectiviteit kan aantasten. Voorzorgsmaatregelen moeten worden getroffen als antwoord op deze bezorgdheid.

4.13. Deze voorzorgsmaatregelen zouden kunnen inhouden dat het verstrekken van andere diensten beperkt wordt tot die waarvan de aard en de hoedanigheid verenigbaar zijn met het beroepsimago van de accountant en welke zijn objectiviteit niet kunnen beïnvloeden, of dat de honoraria voor zowel de accountants- als de andere diensten openbaar wordt gemaakt. De oplossing waarbij het de accountant wordt verboden andere diensten aan zijn cliënt te verstrekken zou het probleem van de uiterlijke onafhankelijkheid duidelijk oplossen. De praktijk heeft echter uitgewezen dat dit geen nuttig alternatief is, aangezien de situatie gemakkelijk te omzeilen is door de dienst door een gelieerde vennootschap te laten uitvoeren.

¹ In het geval van overheidsopdrachten heeft de Raad een reeks voorschriften aangenomen om doorzichtigheid te garanderen bij de procedures voor het plaatsen van overheidsopdrachten. Deze voorschriften gelden ook voor accountantsdiensten. Zie de Richtlijnen 92/50/EEG en 93/38/EEG - Bijlage 1A - categorie 9.

4.14. In ieder geval dient de accountant ervoor te zorgen dat hij en zijn firma niet betrokken zijn bij het bestuur of de besluitvorming van zijn cliënt. De accountant mag niet meewerken aan de opstelling van de jaarrekening, noch betrokken zijn bij de waardebepaling van de activa en passiva ter opnemings ervan in de jaarrekening, noch optreden voor de cliënt in een gerechtelijke procedure die materiële implicaties kan hebben voor de jaarrekening, noch diensten verlenen die een rechtstreekse invloed op het hogere kader kunnen hebben, zoals hun aanwerving.

4.15. Bepaalde commentatoren vinden het bedenkelijk dat een vennootschap voor langere tijd dezelfde accountants behoudt. Dit kan volgens hen leiden tot een te nauwe en vertrouwde relatie met de bedrijfsleiding, zodat de accountants zich teveel schikken naar hun wensen. De vraag of het veranderen van accountants verplicht moet worden gesteld, was reeds het onderwerp van levendige discussies. De argumenten voor een dergelijke regeling zijn niet sluitend. Er zij op gewezen dat één van de Lid-Staten die een systeem van verplichte roulatie had voorgeschreven, dit onlangs heeft afgeschaft. Een oplossing die de indruk van objectiviteit kan verbeteren, en waarbij de nadelen met betrekking tot de efficiëntie en de kwaliteit als gevolg van het veranderen van accountantsfirma kunnen worden vermeden, kan erin bestaan binnen dezelfde firma een toerbeurt voor accountants op te zetten.

Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden

4.16. Onafhankelijkheid is een belangrijke aangelegenheid. Naargelang van de eigen traditie en ervaring wordt dit in de Lid-Staten op verschillende wijze aangepakt. Op korte termijn lijkt het onwaarschijnlijk dat op EU-niveau een gemeenschappelijke definitie kan worden geformuleerd die alle kwesties in verband met de onafhankelijkheid omvat. Het invoeren van een aantal regels voor de onafhankelijkheid is op zich niet voldoende om deze in de praktijk te realiseren. Overeenstemming over een aantal gemeenschappelijke, wezenlijke beginselen voor alle Lid-Staten zou echter een belangrijke stap betekenen in de richting van een interne markt voor accountantsdiensten. Deze beginselen zouden kunnen worden uitgewerkt door de beroepskringen op EU-niveau.

4.17. Voorts dient te worden uitgemaakt welke het meest geschikte instrument is om ervoor te zorgen dat deze beginselen op EU-niveau in de praktijk werkelijk worden toegepast.

De positie van de externe accountant in de vennootschap

De verplichte accountantscontrole en het vennootschapsbestuur

4.18. De verplichte accountantscontrole vormt een essentieel element van het systeem van vennootschapsbestuur. Teneinde deze controle in het juiste perspectief te plaatsen, moet een duidelijk onderscheid worden gemaakt tussen de taken van de verschillende vennootschapsorganen op het gebied van de financiële verslaglegging. Terwijl de bedrijfsleiding verantwoordelijk is voor het opstellen van de jaarrekening, is het de taak van de externe accountant om aan de aandeelhouders verslag uit te brengen over de door de bedrijfsleiding aan hem voorgelegde jaarrekening. Zo handelt de accountant in het belang

van de aandeelhouders, die financieel betrokken zijn bij de vennootschap. Bovendien verleent dit verslag geloofwaardigheid aan de door derden gebruikte financiële gegevens.

4.19. Omdat de aandeelhouders het meest directe belang hebben bij het resultaat van de accountantscontrole, hebben zij in alle Lid-Statens het recht de accountant te benoemen en te ontslaan op de algemene vergadering. In de meeste ter beurse genoteerde vennootschappen is het aantal aandeelhouders echter zeer groot en veranderlijk, waardoor er geen efficiënt mechanisme bestaat om deze bevoegdheid uit te oefenen. Meestal is het feitelijk de bedrijfsleiding die de externe accountant benoemt en ontslaat, en wordt deze beslissing slechts door de aandeelhouders bekrachtigd op de jaarlijkse algemene vergadering. Dit geeft aanleiding tot de kritiek dat de externe accountant niet onafhankelijk is van de bedrijfsleiding. Bij meningsverschillen tussen de bedrijfsleiding en de externe accountant over kwesties zoals keuzes in het beleid ten aanzien van de financiële administratie zou deze laatste immers geneigd zijn toe te geven aan de wensen van de bedrijfsleiding. Bij dergelijke meningsverschillen kan de externe accountant in een bijzonder moeilijke situatie terecht komen wanneer de bedrijfsleiding het advies van concurrerende accountantsfirma's heeft ingewonnen.

4.20. Voorts wordt aangevoerd dat, aangezien de accountants in werkelijkheid door de bedrijfsleiding worden benoemd, beide partijen om de kosten te drukken de taak van de accountant hebben beperkt tot wat minimaal is vereist krachtens het vennootschapsrecht zoals dit wordt geïnterpreteerd door de accountantsfirma's zelf. Daardoor zouden de accountants minder aandacht hebben voor de beoordeling van de werking en de efficiëntie van de interne controle in de vennootschap, wat zou kunnen leiden tot meer gevallen van fraude en andere onwettige handelingen.

4.21. Het feit dat de externe accountant zijn vergoeding met de bedrijfsleiding afspreekt, vormt een bijkomend probleem. Het accountants'honorarium wordt normaal van tevoren vastgesteld en is gebaseerd op de gewoonlijk bevestigde hypothese dat de accountants geen bewijs van onregelmatigheden zullen vinden. Indien de accountants tijdens hun werkzaamheden echter frauduleuze activiteiten vermoeden en zij het gevoel hebben dat deze nader moeten worden onderzocht, zullen zij met de bedrijfsleiding moeten onderhandelen over een vergoeding voor dit bijkomende werk. Indien de bedrijfsleiding bij de onregelmatigheden betrokken is, bevindt de accountant zich in een zeer delicate situatie.

4.22. Voor het behoud van de onafhankelijkheid en de objectiviteit van de externe accountant werden in bepaalde Lid-Statens procedures ontwikkeld (of worden deze momenteel bestudeerd) die meer zekerheid bieden dat de aandeelhouders werkelijk hun zeg kunnen hebben, bijvoorbeeld door meer gebruik te maken van controlecommissies (audit committees) en/of een hervorming van de procedures van de raad van bestuur, of door andere partijen, zoals de werknemersraad, te betrekken bij de benoeming en het ontslag van de accountant.

4.23. Zowel in het Cadbury-verslag in het Verenigd Koninkrijk als in het Vienot-verslag in Frankrijk wordt aanbevolen dat de raad van bestuur van ter beurse genoteerde vennootschappen een controlecommissie zou oprichten, bestaande uit ten minste drie niet aan de uitvoerende leiding deelnemende bestuurders, en voorgezeten door een van hun leden. Sinds 1978 wordt van alle op de beurs van New-York genoteerde vennootschappen

geëist dat zij controlecommissies hebben die uitsluitend uit onafhankelijke bestuurders bestaan, en in het verslag van 1987 van de American Treadway Commission¹ wordt geconcludeerd dat controlecommissies van essentieel belang zijn om de integriteit van de door de Amerikaanse bedrijven opgestelde financiële verslagen te garanderen. De ervaring in de Verenigde Staten heeft geleerd dat zelfs indien controlecommissies hoofdzakelijk zouden zijn opgericht om te voldoen aan de eisen voor beursnotering, zij hun waarde hebben bewezen en essentiële organen zijn geworden voor de raad van bestuur.

4.24. Er bestaat echter veel kans dat vennootschappen die geen goed functionerende interne controle hebben, niet in staat zullen zijn om de controlecommissie voldoende informatie te verstrekken voor de uitvoering van haar taak. De omvang van het werk van de externe accountant en het tijdstip van de accountantscontrole lenen zich daar niet toe. Bovendien is de accountantscontrole slechts een momentopname, terwijl de efficiëntie van de beheersinformatie- en interne-controlesystemen van een vennootschap op doorlopende basis moet worden geëvalueerd. Daarom wordt grote vennootschappen aanbevolen een hoofd interne controle aan te stellen die de leiding krijgt over een sterke interne accountantsdienst die de controlecommissie voldoende informatie kan verschaffen, zodat deze laatste haar taken namens de raad van bestuur kan uitvoeren. Zoals de European Confederation of Institutes of Internal Auditing in haar witboek over de interne accountantscontrole in Europa² heeft onderstreept, zou de objectieve en regelmatige beoordeling van de kwaliteit van de interne controle en van de systemen voor het bedrijfsrisicobeheer aanzienlijk bijdragen tot een betere controle van de operaties door de bedrijfsleiding, wat een gezond vennootschapsbestuur bevordert. Voorts meent zij dat de EU een bindende wetgeving moet invoeren teneinde belangrijke ondernemingen en sectoren te verplichten een professionele interne controle op te zetten, de vereiste kwalificaties en ervaring voor deze functie vast te leggen, alsook de verantwoordelijkheden van de raad van bestuur en de directeur-generaal in verband met de conclusies en aanbevelingen van de interne controle te regelen.

4.25. De periode waarvoor de externe accountant wordt benoemd, varieert in de verschillende Lid-Staten van een vaste periode van 1 tot 6 jaar tot een periode van onbepaalde duur. In het gewijzigde voorstel voor een Vijfde Richtlijn van de Raad wordt voorgesteld de externe accountant voor een vaste periode van minimum drie en maximum zes boekjaren te benoemen.

4.26. Uit de voor de Commissie verrichte studie van 1996 blijkt dat de positie van de externe accountant in de vennootschap niet hetzelfde is in alle Lid-Staten. Het varieert van een externe adviseur tot een vennootschapsorgaan. In sommige gevallen is zelfs een dubbele controle vereist, waarbij naast de door de jaarrekeningrichtlijnen voorgeschreven verplichte controle een andere controle wordt vereist door de toezichthouders van de effectenbeurs. Het is niet duidelijk of dit systeem een betere controle oplevert. Voorts kan het tot verwarring leiden over de positie van de verschillende accountants, vooral wanneer zij tot verschillende conclusies komen betreffende dezelfde vennootschap.

1 Zie bibliografie.

2 Zie bibliografie.

Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden

4.27. In recente debatten over het vennootschapsbestuur werd onderstreept dat de taak van de raad van bestuur bij het opstellen van de jaarrekening duidelijker moet worden vastgesteld. De kwestie is echter veel ingewikkelder en houdt ook in dat de taken van alle bij de financiële verslaglegging betrokken partijen (raad van bestuur, raad van commissarissen, algemene vergadering van aandeelhouders, accountant) moeten worden gedefinieerd. Teneinde het controlesysteem binnen de vennootschap te verbeteren, dient meer aandacht te worden besteed aan zaken zoals het oprichten van een controlecommissie en het instellen van een goed functionerend interne-controlesysteem.

4.28. Het is moeilijk op EU-niveau kwesties in verband met het vennootschapsbestuur te behandelen; vroegere pogingen om de wetgeving inzake de vennootschapsstructuur te harmoniseren, zijn mislukt. Teneinde het debat op nationaal niveau op gang te trekken, kan het nuttig zijn op EU-niveau een aanbeveling te doen over mogelijke manieren om het huidige systeem van vennootschapsbestuur te verbeteren, voornamelijk op het gebied van de financiële verslaglegging. Het zou dan aan de Lid-Staten zijn om de nodige wettelijke maatregelen op nationaal niveau te nemen.

De taak van overheids- en beroepsorganisaties

Kwaliteitscontrole

4.29. Krachtens de Achtste Richtlijn moeten accountants worden toegelaten door een door de Lid-Staten aan te wijzen instelling. Deze instelling moet erop toezien dat de personen die toegelaten zijn als externe accountant voldoen aan alle door de richtlijn voorgeschreven eisen en dat zij de accountantscontroles uitoefenen overeenkomstig de beginselen inzake beroepsethiek en onafhankelijkheid.

4.30. De meeste Lid-Staten hebben de bevoegdheid om de externe accountant toe te laten overgedragen aan een of meer beroepsorganisaties. In dat geval is het van belang dat deze verenigingen ook toezicht houden op de manier waarop hun leden de controle uitvoeren. De meeste van deze verenigingen hebben beroepsregels opgesteld die moeten worden gevolgd bij het uitvoeren van de controle. Deze standaarden voor accountantscontrole zijn vaak geïnspireerd op de door de IFAC ontwikkelde standaarden. Dit is echter niet het geval in alle Lid-Staten en deze standaarden, voor zover zij worden toegepast, hebben meestal slechts de vorm van aanbevelingen en zijn niet wettelijk verplicht. Op dit moment bestaat er dus geen garantie dat de verplichte controles, uitgevoerd door beroepsbeoefenaren overeenkomstig de Achtste Richtlijn, alle van gelijkwaardige kwaliteit zijn.

4.31. Ook de manier waarop de beroepsorganisaties toezichthouden op hun leden is niet overal gelijk. Sommige organisaties hebben systemen van praktijkonderzoek georganiseerd, waarbij het werk van een accountant regelmatig wordt beoordeeld door een andere accountant; andere hebben een speciale eenheid opgericht om toezicht te houden op de manier waarop de leden de verplichte accountantscontroles uitvoeren. Ook hier is er geen garantie dat de kwaliteitsbeoordelingssystemen in de verschillende Lid-Staten gelijkwaardig, of zelfs maar doeltreffend zijn.

4.32. Sommige Lid-Staten hebben besloten de bevoegdheid om accountants toe te laten niet aan een beroepsorganisatie te delegeren, maar deze taak over te laten aan een ministerie of een ander orgaan, zoals een kamer van koophandel. Ook in dit geval moeten passende maatregelen worden genomen om ervoor te zorgen dat de kwaliteit wordt gecontroleerd en dat stappen worden ondernomen wanneer accountants hun taak niet overeenkomstig de beginselen van de beroepsethiek en de onafhankelijkheid uitvoeren.

4.33. In de meeste Lid-Staten gelden specifieke controlevereisten voor vennootschappen in de financiële sector die onderworpen zijn aan bedrijfseconomisch toezicht door een bevoegde autoriteit. Deze bijkomende vereisten werden gesteld ter bescherming van investeerders en polishouders. Voorts kunnen de Lid-Staten volgens artikel 4, leden 1 en 2, van Richtlijn 95/26/EG toestaan dat onder strikte voorwaarden uitwisseling van informatie plaatsvindt tussen de bevoegde autoriteiten van de financiële sector en de beroepsorganisatie van de personen die belast zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening.

Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden

4.34. Het gebrek aan een wettelijke bepaling op EU-niveau die voorschrijft dat alle volgens het Gemeenschapsrecht verrichte verplichte accountantscontroles uitgevoerd dienen te worden op basis van een aantal gemeenschappelijke standaarden voor accountantscontrole vormt zowel voor de interne als de internationale markt een handicap. Nu moet worden onderzocht of de door het International Auditing Practices Committee van de IFAC ontwikkelde standaarden voor accountantscontrole, die in de meeste Lid-Staten reeds tot op zekere hoogte worden toegepast, een mogelijke basis vormen voor gemeenschappelijke standaarden op EU-niveau. Zoals voor de internationale standaarden voor accountantscontrole, lijkt het noodzakelijk een mechanisme te ontwikkelen om na te gaan of de bestaande IFAC-standaarden voldoen aan de Europese vereisten en te zorgen voor een grotere Europese invloed op de ontwikkeling van internationale standaarden voor accountantscontrole.

4.35. Via een dergelijk mechanisme op EU-niveau zouden alle partijen die op nationaal niveau betrokken zijn bij de ontwikkeling van standaarden voor accountantscontrole kunnen worden samengebracht om de relevante accountantskwesties te bespreken. Het is belangrijk dat daarbij wordt verzekerd dat de op EU-niveau overeengekomen standaarden voor accountantscontrole ook op nationaal niveau werkelijk worden toegepast. Dit zal misschien moeilijk te realiseren zijn zonder deze standaarden een rechtsgrondslag te geven.

4.36. Zelfs indien overeenstemming wordt bereikt over een code van beginselen betreffende de onafhankelijkheid van de accountant, zal het systeem slechts efficiënt zijn indien de standaarden worden toegepast en voldoende kwaliteitscontrole wordt uitgeoefend. Indien het bovengenoemde mechanisme op EU-niveau tot stand komt, zou een van de taken ervan kunnen bestaan in het beoordelen van de kwaliteitscontrole op accountantsgebied in de verschillende Lid-Staten. In het licht van de interne markt is het ook belangrijk dat de regelgevende instanties van de Lid-Staten contact houden met elkaar. De regels inzake het beroepsgeheim zouden hierbij niet in de weg mogen staan.

5. DE WETTELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE ACCOUNTANT

Op weg naar de beperkte aansprakelijkheid?

5.1. De beroepsaansprakelijkheid is een belangrijke kwestie voor accountants. In bepaalde Lid-Staten werden accountantsfirma's soms aansprakelijk gesteld voor bedragen die niet in verhouding stonden tot de accountants honoraria en tot de rechtstreekse verantwoordelijkheid die de accountant droeg voor het financiële falen. De accountants sluiten gewoonlijk een beroepsaansprakelijkheidsverzekering af en meestal wordt die partij vervolgd die zich tegen de beroepsaansprakelijkheid heeft ingedekt.

5.2. Binnen de EU bestaan er duidelijke verschillen tussen de aansprakelijkheidsregelingen voor externe accountants. Sommige Lid-Staten kennen een wettelijk plafond ter beperking van de door de accountant verschuldigde schadevergoeding in het geval van rechtsvervolging. In andere Lid-Staten kunnen accountants hun aansprakelijkheid contractueel beperken. Ook de mogelijkheid van de rechtbanken om het schadebedrag te beperken in geval van rechtsvervolging is verschillend geregeld.

5.3. Er werden reeds verschillende suggesties gedaan om een regeling uit te werken die billijker zou zijn voor de accountant. Deze betroffen onder meer de algemene invoering van een plafond voor de wettelijke aansprakelijkheid, de mogelijkheid voor de accountant om zijn aansprakelijkheid contractueel te beperken, het oprichten van een accountantsfirma met beperkte aansprakelijkheid, het invoeren van de proportionele aansprakelijkheid en van een verplichte beroepsverzekering voor de accountants en de bedrijfsleiding.

5.4. Het oorspronkelijke voorstel voor een Vijfde Richtlijn betreffende het vennootschapsrecht voorzag in een onbeperkte aansprakelijkheid van de externe accountant tegenover derden. Krachtens het gewijzigde voorstel is de externe accountant niet rechtstreeks aansprakelijk tegenover derden, maar alleen tegenover de gecontroleerde vennootschap, wat echter geen afbreuk doet aan de aansprakelijkheid van de accountant tegenover aandeelhouders en derden overeenkomstig het algemene privaatrecht van de Lid-Staten. Bij de behandeling van dit voorstel in de werkgroep van de Raad van Ministers werd de tekst verder verduidelijkt met de toevoeging dat de Lid-Staten de wettelijke aansprakelijkheid van de voor de wettelijke controle verantwoordelijke personen moeten regelen, zodat alle door de vennootschap, de aandeelhouders of een derde opgelopen schade als gevolg van onrechtmatige handelingen bij de uitvoering van hun taken wordt vergoed. De Lid-Staten konden, door wettelijke of contractuele bepalingen, de wettelijke aansprakelijkheid tegenover de gecontroleerde vennootschap echter beperken tot de aansprakelijkheid wegens nalatigheid. De besprekingen over de Vijfde Richtlijn werden in 1991 afgebroken.

5.5. Intussen kan niet worden ontkend dat de verschillen tussen de aansprakelijkheidsregelingen van de Lid-Staten een negatief effect hebben op de werking van de interne markt. Daar waar een ruime aansprakelijkheidsregeling bestaat, zullen accountantsfirma's misschien cliënten die veel risico opleveren, of zelfs gehele bedrijfstakken vermijden, waardoor het principe zelf van een verplichte accountantscontrole in het gedrang komt. In Lid-Staten waar men tot snel procederen geneigd is, kunnen voor de accountantscontrole veel hogere kosten worden aangerekend dan elders. De verzekeringspremies in de gehele EU kunnen duurder worden als gevolg van gerechtelijke

procedures in bepaalde Lid-Staten. Daardoor kan de accountantsmarkt nog meer worden geconcentreerd in de handen van een beperkt aantal accountantsfirma's. Aangezien er slechts in bepaalde Lid-Staten een wettelijk of contractueel plafond bestaat voor de aansprakelijkheid, kan men geneigd zijn de accountant voornamelijk te vervolgen in die Lid-Staten waar geen dergelijk plafond wordt toegepast.

Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden

5.6. Er bestaat geen twijfel over dat een verduidelijking van de rol en de positie van de externe accountant kan bijdragen tot een betere beoordeling van zijn aansprakelijkheid wanneer hij fouten maakt bij de accountantscontrole. Hoewel er geen redenen lijken te zijn om de aansprakelijkheid van de accountant tot de gecontroleerde vennootschap te beperken - aangezien de controle vereist is in het algemeen belang - lijkt het redelijk om zijn aansprakelijkheid te beperken tot een bedrag dat evenredig is aan zijn nalatigheid.

5.7. Een communautaire actie op dit gebied zal waarschijnlijk niet gemakkelijk zijn. Het beroep van accountant is niet het enige dat te kampen heeft met aansprakelijkheidsproblemen. Bovendien zijn de rechtstradities in de Lid-Staten op het gebied van de wettelijke aansprakelijkheid zeer verschillend. Het is zaak te overwegen of het voortbestaan van de verschillen tussen de aansprakelijkheidsregelingen zulke zwaarwegende gevolgen heeft dat maatregelen op EU-niveau gerechtvaardigd zijn, rekening houdend met de moeilijkheden die daarbij komen kijken en het mogelijke discriminerende effect van specifieke maatregelen voor accountants ten opzichte van andere beroepen.

6. DE VERPLICHTE ACCOUNTANTSCONTROLE IN KLEINE VENNOOTSCHAPPEN

De accountantscontrole in kleine vennootschappen

6.1. Krachtens artikel 51, lid 2, van de Vierde Richtlijn kunnen de Lid-Staten kleine vennootschappen als bedoeld in artikel 11¹ ontheffen van de verplichting om hun jaarrekening te laten controleren door een gekwalificeerd beroepsbeoefenaar. Belangrijke redenen voor deze ontheffing waren de wens om geen bijkomende lasten te creëren voor kleine vennootschappen, maar ook om geen risico's te lopen met de accountantscontrole van kleine vennootschappen, aangezien de accountant meestal niet kan steunen op de interne controle. Indien ontheffing werd verleend, moeten de Lid-Staten passende maatregelen nemen om ervoor te zorgen dat de jaarrekening en het jaarverslag overeenkomstig de richtlijn worden opgesteld.

6.2. Op grond van artikel 51, lid 2, hebben de meeste Lid-Staten de kleine vennootschappen ontheven van de verplichting om een accountantscontrole uit te voeren, hoewel de criteria voor de definitie van een kleine vennootschap niet noodzakelijk

¹ Krachtens artikel 53, lid 2, van de Vierde Richtlijn gaat de Raad om de vijf jaar op voorstel van de Commissie over tot herziening van de in artikel 11 vermelde bedragen. De volgende herziening zal plaatsvinden in 1999, rekening houdend met Aanbeveling 96/280/EG van de Commissie van 3 april 1996 betreffende de definitie van kleine en middelgrote ondernemingen.

overeenkomen met de in de richtlijn aangegeven plafonds. In 1989 stelde de Commissie voor om in alle Lid-Staten de verplichte accountantscontrole voor kleine vennootschappen af te schaffen. Enkele Lid-Staten hebben zich hiertegen hevig verzet en voerden aan dat de publikatie van jaarrekeningen die niet door een gekwalificeerd beroepsbeoefenaar werden gecontroleerd, misleidend kon zijn. Voorts meenden zij dat de controle tevens in het belang was van de vennootschap zelf, omdat deze op die manier kan profiteren van de ervaring van een deskundige.

6.3. In kleine vennootschappen is het probleem van de onafhankelijkheid minder aan de orde, omdat de accountant zowel de rol speelt van adviseur als van externe controleur. Het is niet ongebruikelijk dat de accountant in een kleine vennootschap de boekhouding voert en tevens de jaarrekeningen controleert. Dit roept natuurlijk vragen op in verband met de onafhankelijkheid van deze beroepsbeoefenaar en het nut van een dergelijke accountantscontrole. Daarom verbieden sommige Lid-Staten dat de accountant betrokken is bij het opstellen van de jaarrekening van de vennootschap waarvoor hij de accountantscontrole verricht. In de praktijk betekent dit dat de vennootschap voor de diensten van twee verschillende deskundigen moet betalen: één die verantwoordelijk is voor de boekhouding en de jaarrekening, en één die de verplichte accountantscontrole uitvoert.

6.4. Bepaalde Lid-Staten hebben het specifieke karakter van de kleine vennootschap erkend en onderscheid gemaakt tussen twee verschillende beroepen: één dat voornamelijk is gespecialiseerd in adviesverlening aan en accountantscontrole van kleine vennootschappen en één dat is gericht op grote vennootschappen. Andere Lid-Staten hebben een onderscheid gemaakt tussen microvennootschappen en kleine vennootschappen, waarbij microvennootschappen ontheven worden van de verplichte accountantscontrole, terwijl kleine vennootschappen een zogenaamd compilatieverslag moeten opstellen, dat weliswaar niet dezelfde garantie biedt als een volledige accountantscontrole, maar waaruit de gebruikers toch een zekere geruststelling kunnen putten dat de boekhouding goed is bijgehouden.

6.5. Middelgrote vennootschappen vallen ergens tussen beide categorieën in. Algemeen lijkt het gevoel te overheersen dat deze vennootschappen tevens verplicht moeten worden hun jaarrekeningen door een gekwalificeerd beroepsbeoefenaar te laten controleren. In dat geval dienen met betrekking tot de onafhankelijkheid en controlekwaliteit dezelfde criteria te worden toegepast als voor grote vennootschappen.

6.6. Bij de bestudering van de vraag of een verplichte accountantscontrole nuttig is voor kleine en middelgrote vennootschappen mag niet uit het oog worden verloren dat de juridische vorm van de vennootschap met beperkte aansprakelijkheid - die niet onderhevig is aan een verplichte accountantscontrole - steeds vaker wordt gebruikt voor het witwassen van geld. Het al dan niet opheffen van de verplichte accountantscontrole voor bepaalde vennootschappen mag dus niet uitsluitend worden gezien in termen van deregulering. Er moet ook rekening worden gehouden met argumenten in verband met het algemeen belang.

Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden

6.7. Het is de vraag of het wenselijk of noodzakelijk is de regelgeving betreffende de verplichte accountantscontrole in kleine en middelgrote vennootschappen op EU-niveau te wijzigen. De Commissie is van mening dat totnogtoe geen overtuigende argumenten naar voor werden gebracht om de in de Vierde Richtlijn vervatte benadering te wijzigen, met name dat de Lid-Staten kleine vennootschappen kunnen ontheffen van de verplichting een accountantscontrole uit te laten voeren. Bovendien is het onwaarschijnlijk dat Lid-Staten die deze controle verplicht stellen, bereid zijn daarvan af te stappen. Voorts werd nog niet echt uitgemaakt of middelgrote vennootschappen al dan niet kunnen ontheven worden van deze verplichting.

7. ACCOUNTANTSVOORSCHRIFTEN VOOR CONCERNS

De verplichte accountantscontrole bij concerns

7.1. De geconsolideerde jaarrekening geeft een beeld van de financiële positie en resultaten van een concern alsof het een enkele eenheid is. Bij de accountantscontrole van een geconsolideerde jaarrekening zouden niet meer hindernissen of moeilijkheden mogen worden ondervonden dan bij die van een enkele juridische eenheid. Gezien de groeiende complexiteit van het internationale bedrijfsleven en de probleemloze geldtransfers tussen landen, is het voor de concernaccountant steeds meer van belang dat hij een totaalbeeld heeft van de belangrijkste activiteiten van het concern. Dit kan problemen opleveren wanneer het concern in meer dan één rechtsgebied actief is.

7.2. In de praktijk ontstaan moeilijkheden omdat er geen specifieke regels bestaan voor de accountantscontrole van concerns. Het is soms moeilijk voor de concernaccountant om informatie te verkrijgen van de bedrijfsleiding en van de accountants van de dochterondernemingen waarvoor hij de controle niet uitvoert. Hij zal eventueel kunnen beschikken over de gecontroleerde jaarrekeningen van de individuele dochterondernemingen, maar hij is niet in staat de beginselen die aan de administratieve behandeling van de in de jaarrekening voorkomende transacties ten grondslag liggen te toetsen. Daardoor zal hij zich geen totaalbeeld kunnen vormen van de wezenlijke activiteiten van het concern. Voorts kunnen ook de regels van het beroepsgeheim problemen opleveren.

7.3. Er werden verscheidene mogelijke oplossingen voor deze problemen naar voor gebracht: gezamenlijke benoeming van de accountant, de ontwikkeling van een algemene en geïntegreerde standaard voor de accountantscontrole van concerns, het garanderen van de onbeperkte toegang tot alle informatie die de concernaccountant nodig heeft voor het uitvoeren van zijn taak, en de benoeming van een enkele externe accountant voor alle dochterondernemingen.

Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden

7.4. De procedures voor de accountantscontrole van de geconsolideerde jaarrekening dienen nader te worden onderzocht, teneinde na te gaan in hoeverre de vraagstukken

zonder wettelijke maatregelen kunnen worden aangepakt. Het eventuele op EU-niveau ontwikkelde mechanisme ter bestudering van de kwestie van de standaarden voor accountantscontrole (zie punt 4.35.) kan hieraan een nuttige bijdrage leveren. Bij gebrek aan duidelijke richtlijnen op internationaal niveau, zou op EU-niveau kunnen worden geprobeerd een aantal beginselen te ontwikkelen die een leidraad vormen voor de concernaccountant bij de uitvoering van zijn taak.

8. DE VRIJHEID VAN VESTIGING EN HET VRIJ VERRICHTEN VAN DIENSTEN

8.1. Uit de voornoemde voor de Commissie uitgevoerde studies blijkt dat er momenteel geen Europese markt voor accountantsdiensten bestaat. De nationale markten binnen de EU blijven grotendeels afzonderlijke markten, ondanks het feit dat bepaalde vormen van intracommunautaire handel in accountantsdiensten bestaan. Zelfs indien de verschillende wetten en voorschriften geen onoverkomelijke hinderpaal vormen voor de intracommunautaire handel in accountantsdiensten, maken zij de vestiging in een andere Lid-Staat of de grensoverschrijdende dienstverlening duurder en/of minder efficiënt, en bijgevolg minder waarschijnlijk.

8.2. Het zou mogelijk moeten zijn vooruitgang te boeken in de richting van een interne markt voor accountantsdiensten indien een gelijk niveau van accountantscontrolekwaliteit in alle Lid-Staten kan worden verzekerd en regelingen kunnen worden getroffen om ervoor te zorgen dat een in een bepaalde Lid-Staat door een buitenlandse persoon of onderneming uitgevoerde accountantscontrole ten minste dezelfde garanties biedt als een door een lokale beroepsbeoefenaar uitgevoerde controle.

De vrijheid van vestiging en het vrij verrichten van diensten voor individuele personen

8.3. De vrijheid voor een individuele externe accountant om zich in een andere Lid-Staat te vestigen is tot op zekere hoogte geregeld bij Richtlijn 89/48/EEG betreffende de wederzijdse erkenning van beroepskwalificaties. Accountants die de beroepskwalificaties van een andere Lid-Staat wensen te verwerven, zijn niet verplicht het volledige onderwijsprogramma te volgen en kunnen deze kwalificatie verwerven mits zij een proeve van bekwaamheid afleggen. In de meeste Lid-Staten bestaat een mogelijk alternatief voor de vestiging erin de accountantswerkzaamheden in een andere Lid-Staat over te dragen aan een in deze Lid-Staat gevestigde accountant. Omdat de desbetreffende accountant aansprakelijk blijft voor de controle, wordt deze oplossing in de praktijk niet vaak gebruikt. De richtlijn betreffende de wederzijdse erkenning heeft voor de externe accountants slechts een beperkt effect gehad, aangezien slechts een klein aantal accountants op grond van dit stelsel werd erkend.

8.4. De vrijheid van vestiging wordt in zekere mate belemmerd door de regelgevende instanties van bepaalde Lid-Staten, die bepalen dat hun accountantsvoorschriften ook van toepassing zijn op hun in een andere Lid-Staat werkende beroepsbeoefenaren, zelfs indien deze personen krachtens de wetgeving van het ontvangende land erkend werden. Om tegelijkertijd in de twee landen te kunnen werken, moeten deze personen de regels van

beide regelgevende instanties in acht nemen, hetgeen soms onmogelijk blijkt. Een mogelijke oplossing bestaat erin dat de beroepsorganisaties en de autoriteiten een gedragscode zouden opstellen met voorstellen om conflicten tussen de Lid-Staat van herkomst en de ontvangende Lid-Staat te regelen.

8.5. Wat het vrij verrichten van grensoverschrijdende accountantsdiensten betreft, eisen de meeste Lid-Staten van de individuele beroepsbeoefenaren dat zij op hun grondgebied zijn gevestigd. Deze eis komt voort uit de noodzaak om de betrokken personen actief te controleren, teneinde de kwaliteit van de door hen geleverde diensten te waarborgen. Daartegen werd ingebracht dat de vestigingsverplichting een onnodige belasting vormt voor een accountant die de beroepstitel van de ontvangende Lid-Staat bezit en bij de uitvoering van zijn werkzaamheden de daar geldende wetgeving respecteert. In dat verband werd in het arrest van het Europese Hof van Justitie betreffende de Ramrath-zaak de stelling verdedigd dat een Lid-Staat een eenvoudige infrastructuur en een zekere effectieve aanwezigheid van de accountant kan eisen. In de voor de Commissie uitgevoerde studie van 1996 wordt er echter op gewezen dat de buitenlandse accountant, in de Lid-Staten waar geen beperking staat op het delegeren van accountantstaken, kan werken onder de verantwoordelijkheid van een nationale accountant.

De vrijheid van vestiging en het vrij verrichten van diensten voor accountantsfirma's

8.6. De vrijheid van vestiging kan eerst en vooral worden uitgeoefend door de oprichting van een dochteronderneming in een andere Lid-Staat. De oprichting van een dochteronderneming door een buitenlandse accountantsfirma, of zelfs de oprichting van een accountantsfirma door buitenlandse beroepsbeoefenaren wordt echter bemoeilijkt doordat de mogelijkheden voor buitenlandse accountants om een bedrijf op te richten rechtstreeks beknot worden door de nationale wetten en voorschriften. Uit de voor de Commissie uitgevoerde studie van 1996 blijkt dat bijna alle Lid-Staten eisen dat meer dan de helft van het kapitaal en/of meer dan de helft van de bestuursposten in de handen van nationale accountants is. Bovendien zijn in sommige Lid-Staten als rechtsvorm alleen maatschappen/firma's of éénmanszaken toegestaan, wat de mogelijkheden beperkt om eigendom en bestuur van accountantsfirma's te scheiden.

8.7. In vergelijking met de bepalingen van de Achtste Richtlijn hebben de meeste Lid-Staten striktere wetten en voorschriften inzake eigendom, bestuur en controle van accountantsfirma's ingevoerd. Ten eerste kunnen volgens de Achtste Richtlijn accountantscontroles worden uitgevoerd door zowel natuurlijke personen als controlerende vennootschappen die rechtspersonen of andere vennootschappen of verenigingen kunnen zijn. Ten tweede is, in verband met eigendom en bestuur, volgens de Achtste Richtlijn alleen vereist dat een meerderheid in handen van de externe accountants is. In het geval van het bestuur dient de meerderheid uit nationale accountants te bestaan of uit accountants die hebben bewezen dat zij voldoende juridische kennis hebben om de wettelijke controle uit te voeren (artikel 2, lid 1, sub b), onder iii)). In het geval van de eigendom kan de meerderheid in het bezit zijn van externe accountants uit andere Lid-Staten (artikel 2, lid 1, sub b), onder ii)). Bepaalde Lid-Staten eisen echter dat het kapitaal van een accountantsfirma volledig in handen moet zijn van natuurlijke of rechtspersonen

(individuele personen of firma's) die de nationale beroepstitel van externe accountant bezitten. Zo hebben ook vele Lid-Staten artikel 2, lid 1, sub b), onder iii) van de Achtste Richtlijn zo geïnterpreteerd dat de meerderheid van de stemrechten in een accountantsfirma in het bezit moet zijn van natuurlijke personen of accountantsfirma's die toegelaten werden overeenkomstig de wetgeving van het ontvangende land.

8.8. Soortgelijke problemen ontstaan wanneer een accountantsfirma een dochteronderneming wil oprichten in een andere Lid-Staat. Een bijkomende moeilijkheid in dit verband is het feit dat bepaalde Lid-Staten beperkingen stellen aan de rechtsvormen die een accountantsfirma kan aannemen. Dit kan ertoe leiden dat een buitenlandse accountantsfirma waarvan de rechtsvorm wettelijk niet is toegelaten in het ontvangende land, geen dochteronderneming kan oprichten in dat land.

8.9. Wat het vrij verrichten van grensoverschrijdende accountantsdiensten betreft, kunnen dezelfde al genoemde problemen ontstaan wanneer een buitenlandse accountantsfirma een controle wil uitvoeren in een ander land waar zij geen vestiging heeft.

Prioriteiten voor acties en mogelijke methoden

8.10. Niettegenstaande bij de accountantscontrole rekening moet worden gehouden met het algemeen belang, bestaat er geen doorslaggevende reden om de Verdragsbepalingen betreffende de vrijheid van vestiging en het vrij verrichten van diensten niet ten volle toe te passen op accountantsdiensten.

8.11. De vrijheid van vestiging (en het vrij verrichten van diensten) voor individuele accountants wordt reeds geregeld bij Richtlijn 89/48/EEG. Er blijven echter problemen bestaan, onder meer wanneer een accountant zijn beroepstitel van het land van herkomst wil behouden nadat hij die van het ontvangende land heeft verworven, of wanneer er verschillen zijn tussen de Lid-Staat van herkomst en die van ontvangst inzake de omvang van de activiteiten. Deze problemen dienen verder onderzocht te worden binnen de bij Richtlijn 89/48/EEG ingestelde coördinatiegroep, eventueel tezamen met het contactcomité voor de jaarrekeningrichtlijnen, dat verantwoordelijk is voor de toepassing van de Achtste Richtlijn, en in nauwe samenwerking met de nationale beroepsorganisaties van accountants.

8.12. De vrijheid van vestiging voor accountantsfirma's, door de oprichting van een dochteronderneming, blijft problematisch omdat vele Lid-Staten wetten en voorschriften hebben ingevoerd die meer beperkingen opleggen dan de Achtste Richtlijn. De Lid-Staten zou moeten worden verzocht hun nationale bepalingen die strikter zijn dan die van de Achtste Richtlijn in te trekken. In dit verband dienen de bepalingen van artikel 2 van de Achtste Richtlijn te worden verduidelijkt om te vermijden dat deze te eng worden uitgelegd. Dit zou moeten gebeuren in overleg met het contactcomité voor de jaarrekeningrichtlijnen. Indien Lid-Staten nationale bepalingen hebben aangenomen die een discriminatie op grond van nationaliteit of onrechtmatige beperkingen op het recht van vestiging inhouden, dienen onmiddellijk maatregelen te worden genomen om de eerbiediging van de Verdragsbepalingen af te dwingen.

8.13. Onverminderd de rechtstreekse toepassing van de betrokken Verdragsbepalingen zullen verdere initiatieven nodig zijn om de vrijheid van vestiging te garanderen voor

accountantsfirma's die een dochteronderneming willen oprichten of grensoverschrijdende diensten willen verlenen. Deze zouden de vorm kunnen aannemen van een specifieke richtlijn ter aanvulling van Richtlijn 89/48/EEG, wat momenteel het onderwerp is van discussie tussen de Commissie en het accountantsberoep.

9. CONCLUSIE

9.1. In dit groenboek kunnen de talrijke en soms uiterst ingewikkelde kwesties met betrekking tot de accountantstaken onmogelijk allemaal aan bod komen. Daarom werden de vraagstukken behandeld die in de context van de interne markt als bijzonder belangrijk werden beschouwd.

9.2. Daar waar mogelijke prioriteiten voor toekomstige acties werden voorgesteld, werd bijzondere aandacht geschonken aan de in het Verdrag van Maastricht verankerde beginselen inzake subsidiariteit en evenredigheid. In de lijn van de mededeling: "Harmonisatie van de jaarrekeningen: een nieuwe strategie ten aanzien van internationale harmonisatie" werd de voorkeur gegeven aan een benadering die het mogelijk maakt een meer samenhangend Europees standpunt naar voren te brengen in het internationale debat.

9.3. Het onderliggende doel van dit initiatief is bij te dragen tot een algemene verhoging van het niveau van de accountantscontrole in de EU, wat uiteindelijk ten goede komt aan alle partijen die bij het bedrijfsleven betrokken zijn.

9.4. Belanghebbenden wordt verzocht vóór 20 december 1996 hun opmerkingen kenbaar te maken bij de Europese Commissie - DG XV - D/3 - Financiële informatie en comptabiliteitsnormen - Wetstraat 200 - B-1049 Brussel - (Internet-adres: d3@dg15.cec.be).

9.5. De opmerkingen die vóór 18 oktober 1996 worden ontvangen, zullen in aanmerking worden genomen bij de voorbereiding van de conferentie over dit onderwerp die op 5/6 december 1996 in Brussel zal plaatsvinden.

BIBLIOGRAFIE

Beijing, W., Maijoor, St., Meuwissen, R. and Van Witteloostuijn, A.: *The role, position and liability of the statutory auditor within the European Union*, eindverslag van de studie, MARC, maart 1996, Maastricht.

Fédération des Experts Comptables Européens: *The role, position and liability of the statutory auditor in the European Union / Rôle, statut et responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne*, Fédération des Experts Comptables européens, januari 1996, Brussel.

Fédération des Experts Comptables Européens, *The role, position and liability of the statutory auditor in the European Union. Appendices / Rôle, statut et responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne, Annexes*, Fédération des Experts Comptables Européens, januari 1996, Brussel.

European Confederation of Institutes of Internal Auditing: *Position paper on internal auditing in Europe*, april 1996.

Common Law Team of the Law Commission: *Feasibility investigation of joint and several liability* (gepubliceerd voor overleg), 1996, Londen: HMSO.

CNPF AFEP: *Le conseil d'administration des sociétés cotées (Rapport Vienot)*, juli 1995, Parijs.

Centre for European Policy Studies: *Corporate Governance in Europe*, rapport van een CEPS-werkgroep, Centre for European Policy Studies, juni 1995, Brussel.

International Federation of Accountants: *IFAC Handbook 1995, Technical pronouncements*, International Federation of Accountants, 1995, New York.

Llewellyn-Smith, E. (voorzitter), *Report to the Council of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales of the working group on competitive pricing*, 1995.

Elke, W.F. en Struckmeier, D.: *The civil liability of corporate auditors: An international perspective*, discussienota, International Bar Association, november 1994, Londen.

The Institute of Chartered Accountants of Scotland: *Auditor's liability*, aanbevelingen van een werkgroep opgericht door The Institute of Chartered Accountants of Scotland, november 1994, Edinburgh.

McInnes, W.M. (ed.): *Auditing into the 21st century*, discussiedocument van het Research Committee of the Institute of Chartered Accountants of Scotland, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1993, Edinburgh.

Rapport van het comité over *The financial aspects of corporate governance*, a Code of Best Practice (Cadbury report), Burgess Science Press, december 1992, Londen.

Derek Ridyard, Jean de Bolle: *Competition in European accounting*, National Economic Research Associates (NERA), Lafferty Publications, 1992.

The Financial Reporting Commission: *Report of the Commission of Inquiry into the expectations of users of published financial statements*, The Institute of Chartered Accountants in Ireland, januari 1992, Dublin.

Archer, S., McLeay, St. en Dufour, J.B.: *Audit reports on the financial statements of European multinational companies: a Comparative Study*, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, juni 1989, Londen.



CONFERENCE ON THE ROLE, THE POSITION AND THE LIABILITY OF THE STATUTORY AUDITOR IN THE EU

Tentative Conclusions

• General

Although not all matters raised in the Green Paper have been specifically addressed during the Conference, the main questions surrounding the audit function in the EU have been debated.

The various panel discussions have allowed a clearer insight to be gained into some of the comments that were already made in the numerous reactions received to the Green Paper.

In his intervention, Commissioner Monti put the emphasis on the importance of the audit function in the context of the Single Market. He suggested that an approach in some ways similar to that which was adopted by the Commission in the New Accounting Strategy should also be followed in the field of auditing. He cautioned that we cannot simply give "carte blanche" to the international standards setters, notably the International Federation of Accountants. The EU must organise itself in such a way that it can ensure that International Standards on Auditing correspond to what we want to apply in the Single Market.

The Commissioner also emphasised particularly independence and freedom of establishment. He welcomed the response of the profession on independence and said that he would be looking for a clear programme of action from FEE to follow-up their commitment to formulate a core set of principles. On freedom of establishment, the Commissioner could see no convincing reason why the Treaty rules should not apply fully to trade in audit services. He also pointed out that too much emphasis on national particularities not only endangers the creation of a Single Market but that it also prevents the EU from making felt its full weight in negotiations with our trading partners, notably in the context of the WTO.

In his opening address, Mr Mogg, Director-General for the Internal Market and Financial Services suggested the creation of a mechanism possibly within the framework of the Contact Committee on the Accounting Directives. This mechanism would deal particularly with auditing issues. Mr Mogg stressed the need for compliance with the rules which have been agreed upon. It is not enough to agree on rules or standards, there has to be a means of ensuring that the agreed rules are actually enforced in practice.

• Auditing standards and the audit report

The suggestion to create a mechanism for discussing auditing standards at EU level received wide support. It is proposed that this mechanism should take the form of a technical subcommittee of the Contact Committee on the Accounting Directives.

This technical subcommittee would have the following mandate :

- to review the existing International Standards on Auditing and to examine their potential application in an EU context on the basis of preparatory work delivered by the accounting profession and to consider whether the application of these International Standards would meet the full need for auditing standards in the EU or whether there are gaps to be filled ;
- to coordinate views on exposure drafts and other material proposed by the International Auditing Practices Committee of IFAC ;
- to examine reports from the profession on compliance with agreed standards and to make any necessary proposals for improvement ;
- to examine the core set of principles on independence which FEE have undertaken to develop.

Through the subcommittee the profession would be continuously challenged to live up to its commitment to deal with auditing matters on the basis of self-regulation.

The technical subcommittee would be composed of representatives from Member States. It would be recommended that those Member States which have a standard-setting body in the auditing field should include a representative from that body in their delegation. The European accounting profession would have to play a key role and it would therefore be essential for it to be represented in the subcommittee. It is a question for debate which other interested parties would also be invited to participate in the subcommittee.

FEE has undertaken the task of reviewing compliance with International Standards on Auditing in Member States. It is proposed that FEE report to the technical subcommittee on the results of their finding.

• Role of governmental and professional bodies

There was general agreement that the supervision of the audit function should be carried out by the profession itself, but under governmental supervision. This follows from the Eighth Directive which requires Member States to ensure that auditors carry out their tasks with due care and in full independence.

FEE proposed to examine the system of quality control in the auditing field in Member States. It was agreed that FEE would report back on their findings to the technical subcommittee which would in turn report to the Contact Committee. The latter would consider whether any further initiative at EU level is required in this area.

• **The position of the Statutory Auditor within the Company and the Role of Internal Audit**

It was agreed that the role of the auditor should be seen in the wider context of corporate governance. The view was expressed that it would not be desirable for the EU to adopt binding legislation in this field.

It was proposed to examine whether the various suggestions made in the reactions to the Green Paper and at the Conference in areas such as internal audit and the audit committee might be incorporated in a Recommendation of the Commission on Corporate Governance. Whether or not there is a call for such a Recommendation is the subject of a separate consultation exercise.

• **Professional Liability**

There was general agreement that the issue of professional liability was of a great complexity and warrants further examination, without prejudice to the question of whether action at EU level is required or not.

The issue will be examined in more detail within the framework of a study which the Commission will launch next year. This study will examine the systems of civil liability in Member States in order to help the Commission determine whether there is a need for an EU initiative in this area.

• **Other Matters**

A number of issues addressed in the Green Paper were not specifically discussed at the Conference. On the basis of the comments received on the Green Paper and during the discussions over the last two days, we propose that the following actions be undertaken:

Professional competence

It is generally agreed that the statutory auditor must avail himself of a high degree of professional competence. The Eighth Directive was considered flexible enough to allow for an addition at Member State level of new areas which should be included in the examination of professional competence.

It was proposed to examine the possibility of a closer coordination of the curricula for the training of auditors. The creation of a Standing Committee on Education at EU level might be a good response and could contribute to a general raising of educational levels in all Member States. The Commission will examine the practicalities of setting up such a committee and report to the Contact Committee. It is clear that both academia and the accounting profession would have to play a leading role in such a committee.

Freedom of establishment and freedom to provide services in the audit field

The Contact Committee will be asked to look into some questions of interpretation concerning Article 2 of the Eighth Directive where the impression exists that the text of the Directive has been implemented by Member States in a too restrictive manner.

In order to improve the implementation in practice of the general Directive on Mutual Recognition, it is proposed to devote a special meeting next year of the coordinators of Member States and the Contact Committee on the Accounting Directives for the discussion of the practical difficulties which have arisen in the context of freedom of establishment and freedom to provide services in the auditing field. The accounting profession will be invited to attend this meeting and to report on their experience.

The Commission welcomes the proposal by FEE to examine the problems involved in the use of the host country title by a foreign auditor.

The Commission also repeats its offer to propose a sectoral Directive, subject to three conditions :

- an agreed position from the profession on a draft proposal;
- an agreement of at least a majority of the Member States on this draft ;
- an improvement of the general system for both audit firms and individual professionals.

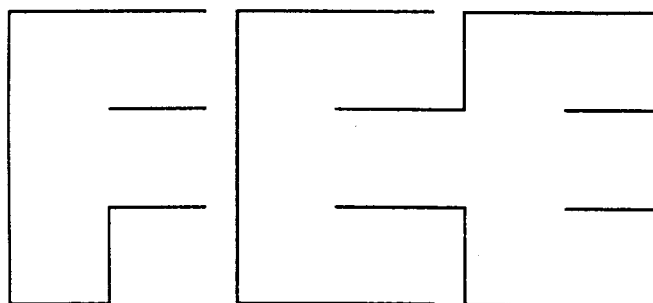
In this context the Commission invites FEE to come forward with new proposals which might make less onerous the aptitude test for migrant professionals using their title of their country of origin and working in cooperation with a professional in the host country.

Small company audit

There is general agreement that the same auditing standards should equally apply for large and for small and medium-sized companies. There is also a general feeling that small companies should not be made subject to a mandatory audit requirement and that medium-sized companies should not be relieved from the statutory audit.

The same independence requirements applying to statutory audits in general should also apply to small company audits.

The role of the accounting profession in SME's should be seen in a broader context than just the statutory audit. In this context it might be useful to examine to what extent the accounting profession could play a more active role in assisting SME's.



**FÉDÉRATION DES
EXPERTS COMPTABLES
EUROPÉENS**

Wetstraat 83 - 1040 Brussel

Tel 32(2)231 05 55 - Fax 32(2)231 11 12

**DE ROL, DE POSITIE EN DE AANSPRAKELIJKHEID
VAN DE WETTELIJKE CONTROLEUR
IN DE EUROPESE UNIE**

Januari 1996

De "Fédération des Experts Comptables Européens" (FEE) is de organisatie die het accountancy-beroep vertegenwoordigt op Europees vlak. De 34 belangrijkste beroepsorganisaties uit 22 landen, die ongeveer 350.000 leden vertegenwoordigen, maken er deel van uit.

De FEE is zijn werkzaamheden in 1986 gestart door de samenbundeling van de activiteiten die voorheen afzonderlijk werden gevoerd in de schoot van de "Union Européenne des Experts Comptables, Économiques et Financiers" (UEC) en de "Groupe d'Études des Experts Comptables de la CEE" (Groupe d'Études), twee organisaties die zich respectievelijk inzetten ten dienste van het Europees beroep sinds 1951 en 1961.

De voornaamste doelstellingen van de FEE zijn:

- De belangen van het Europees accountancy-beroep voorstaan.
- Het enige overlegorgaan van het Europees accountancy-beroep tegenover de overheden van de Europese Unie vormen.
- Zijn ledenorganisaties op regelmatige wijze informeren over de huidige en toekomstige evoluties die een weerslag hebben op het beroep op Europees vlak en deze evoluties beïnvloeden.
- Het Europees accountancy-beroep op internationaal niveau vertegenwoordigen.
- De samenwerking aanmoedigen tussen de verschillende professionele accountancy-organisaties in Europa op het vlak van aangelegenheden van gemeenschappelijk belang.
- Toezien op de verbetering, de harmonisatie en de liberalisering van de boekhoudpraktijk en -reglementering in Europa, rekening houdend met de internationale ontwikkelingen en, indien nodig, de specifiek Europese belangen verdedigen.

Voor meer informatie, gelieve contact op te nemen met:

De heer Johan Hegarty - Secretaris-Generaal

FEE

Wetstraat 83

B - 1040 Brussel

Tel: + 32 (2) 285 40 85

+ 32 (2) 231 05 55

Fax: + 32 (2) 231 11 12

De ledenorganisaties van de FEE zijn:

België:	Instituut der Accountants Instituut der Bedrijfsrevisoren
Cyprus:	Institute of Certified Public Accountants of Cyprus
Denemarken:	Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
Duitsland:	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland
Finland:	KHT - Yhdistys Foreningen CGR
Frankrijk:	Ordre des Experts Comptables Institut Français des Experts Comptables Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
Griekenland:	Institute of Certified Auditors in Greece Association of Certified Accountants and Auditors of Greece
Groot-Brittannië:	Chartered Association of Certified Accountants Chartered Institute of Management Accountants Chartered Institute of Public Finance and Accountancy Institute of Chartered Accountants in England and Wales Institute of Chartered Accountants of Scotland
Ierland:	Institute of Chartered Accountants in Ireland Institute of Certified Public Accountants in Ireland
IJsland:	Félag Löggiltra Endurskodenda
Israël:	Institute of Certified Public Accountants in Israel
Italië:	Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti Consiglio Nazionale dei Ragionieri e Periti Commerciali
Luxemburg :	Ordre des Experts Comptables Luxembourgeois Institut des Réviseurs d'Entreprises
Malta:	The Institute of Accountants
Monaco:	Conseil de l'Ordre des Experts Comptables de Monaco
Nederland:	Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants
Noorwegen:	Norges Statsautoriserete Revisorer Forening
Oostenrijk:	Kammer der Wirtschaftstreuhänder Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer
Portugal:	Câmara dos Revisores Oficiais de Contas
Spanje:	Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España
Zweden:	Foreningen Auktoriserade Revisorer
Zwitserland:	Treuhand-Kammer

INHOUD

Samenvatting van de aanbevelingen	55
Inleiding	63
1. UITOEFENINGSSFEER VAN HET BEROEP	68
2. TOEPASSINGSGEBIED EN KENMERKEN VAN DE WETTELIJKE CONTROLEOPDRACHT	69
2.1. Algemene doelstellingen, principes en toepassingsgebied van de wettelijke controle	69
2.2. Verslaglegging over de naleving van de wetten	70
2.3. Verslaglegging over onregelmatigheden	71
2.4. Verslaglegging over het voortgezette bedrijf	73
3. BENOEMING VAN DE WETTELIJKE CONTROLEUR	75
3.1. Procedures in verband met de benoeming en de bezoldiging van de wettelijke controleur	75
3.2. Verplichte rotatie van de wettelijke controleur	76
4. ONAFHANKELIJKHEID EN OBJECTIVITEIT VAN DE WETTELIJKE CONTROLEUR	78
4.1. Algemene principes	78
4.2. Bijzondere onderwerpen	80
4.3. Gelijktijdige verstrekking van andere dan controlediensten aan de cliënten van de wettelijke controleur	82
5. TENUITVOERLEGGING VAN DE WETTELIJKE CONTROLE	84
5.1. Verplichtingen inzake verslaglegging door de wettelijke controleur aan de diverse organen van de vennootschap	84
5.2. Bewoordingen van het korte controleverslag	84
6. CONTROLE VAN GROEPEN	86
6.1. Uitwisseling van informatie tussen de wettelijke controleurs binnen een groep	86
6.2. Benoeming van één enkele wettelijke controleur voor alle vennootschappen van de groep die in de consolidatie zijn opgenomen	87
6.3. Erkenning van de regels inzake onafhankelijkheid die toepasselijk zijn op de wettelijke controleurs van vreemde dochters in de context van een groepscontrole	88
7. KWALITEITSCONTROLE	90
7.1. Totstandkoming van beroepsnormen	90
7.2. Controle op de normen door beroepsorganisaties	90

8. DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE WETTELIJKE CONTROLEUR EN DE VERZEKERING INZAKE BEROEPSAANSPRAKELIJKHEID	91
8.1. Verschillen in de aansprakelijkheidsregelingen voor de wettelijke controleurs binnen de Europese Unie.....	91
8.2. Verzekering beroepsaansprakelijkheid	92
9. STRUCTUREN VOOR DE BEROEPSUITOEFENING EN INTERNATIONALE BEROEPSUITOEFENING.....	94
9.1. Vrije vestiging van personen	94
9.2. Vrije vestiging voor professionele kantoren.....	94
9.3. Grensoverschrijdende dienstenverstrekking door individuele personen die de titel van het land van onthaal voeren	97
9.4. Grensoverschrijdende dienstenverstrekking door professionele vennootschappen	98
9.5. Vrije keuze van de rechtsvorm voor de uitoefening van de wettelijke controle	99
9.6. Extraterritoriale toepassing van nationale regels die toepasselijk zijn op beroepstitels	99

BIJLAGEN (afzonderlijk gepubliceerd en beschikbaar op aanvraag).

Bijlage 1: Survey on the involvement of the auditor in the prudential control of banks by the supervisory authorities.

Bijlage 2: Discussion paper on responsibilities for financial reporting by companies.

Bijlage 3: Etude sur les activités des professionnels comptables en Europe.

Bijlage 4: Audit independence and objectivity.

Bijlage 5: Results of the survey on the role, position and liability of the statutory auditor in the EU.

SAMENVATTING VAN DE AANBEVELINGEN

De FEE gaat ervan uit dat de wettelijke controle het algemeen belang doorheen heel Europa beschermt op de wijze zoals door de nationale wetgevers bedoeld, wanneer ze verplicht stelden dat erkende controleurs hun oordeel zouden geven over de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening die bepaalde vennootschappen overleggen. Daarnaast is het ook zo dat de zekerheid die een gecontroleerde jaarrekening biedt, het vertrouwen versterkt tussen de personen die betrokken zijn bij het bedrijf van een onderneming, zowel in het thuisland als in de andere lidstaten van de EU en aldus een krachtige stimulans aanreikt voor de voltooiing van de Europese eenheidsmarkt.

De FEE oordeelt eveneens dat de rol van de wettelijke controleur in wezen gelijkwaardig is in de diverse lidstaten binnen de Europese Unie. Gelijkwaardigheid wil niet zeggen dat die rol identiek zou zijn. Het duidt er evenwel op dat er inzake de wettelijke controle een voldoende gemeenschappelijke basis is die er moet voor zorgen dat een vergelijkbare zekerheidsgraad wordt geboden. Het betekent eveneens dat de controleverslagen voor de lezers een vergelijkbare betekenis hebben.

Een loutere gelijkwaardigheid kan in de ogen van de FEE niet volstaan. De wettelijke controleurs en de regelgevende instanties zorgen er constant voor dat de kwaliteit van het werk verbetert. De zekerheid die controleverslagen kunnen bieden en de manier waarop die verslagen worden begrepen, zullen erop vooruitgaan naarmate de verschillen tussen de onderscheiden landen worden weggewerkt. Er zal een opener en effectiever markt komen voor de vragers van diensten van wettelijke controle, voor de gebruikers van de controleverslagen en voor het accountantsberoep zelf.

De regelgevende instanties, zowel de externe als de zelfregelende, hebben in elke lidstaat de aansprakelijkheid van de wettelijke controleur en het door hem opgestelde verslag bepaald. Deze regelgeving is de weerspiegeling van de unieke traditie inzake "corporate governance" en handelswetgeving in elk land, die in de jongste jaren werd aangemoedigd door de Europese richtlijnen inzake vennootschapsrecht, inzonderheid via de Vierde, de Zevende en de Achtste Richtlijn. De methodes, die de wettelijke controleurs aanwenden en waarmee zij aan hun verantwoordelijkheid tegemoet komen, worden in ruime mate door het accountantsberoep zelf bepaald, dat dan ook borg moet staan voor de degelijkheid ervan.

De FEE stelt de regelgevende instanties een aantal wijzigingen voor, die beogen de verantwoordelijkheden en de verslaglegging te verduidelijken en de controleurs in staat te stellen om hun werk beter uit te voeren. Zij stelt eveneens voor een grotere steun te verlenen aan initiatieven tot zelfregulering die hetzelfde doel nastreven. Indien deze wijzigingen worden doorgevoerd op het hele Europese grondgebied, dan zal dit de verschillen laten afnemen en bijdragen tot de voltooiing en de tenuitvoerlegging van de eenheidsmarkt.

Een bijzondere nadruk wordt gelegd op stappen die op het Europese niveau moeten worden gezet, teneinde de belemmeringen weg te werken op het vlak van vrije vestiging en het vrij verstrekken van grensoverschrijdende diensten, zowel door natuurlijke personen als door firma's. Er wordt eveneens gepleit voor een grotere keuze van rechtsvormen en structuren voor de uitoefening van het beroep.

De voorstellen van de FEE houden er rekening mee dat de wettelijke controle slechts een onderdeel is van een behoorlijke "corporate governance". Er bestaat een verband met de verantwoordelijkheid van elk onderdeel in de algemene leidingsstructuur. De aandeelhouders, het management en de leiding moeten elk hun rol spelen. Dit geldt ook voor degenen die de regels opstellen en afdwingen. De afzonderlijke aanbevelingen van de FEE mogen nooit los van hun context of geïsoleerd worden gezien. Gezamenlijk vormen ze een samenhangend geheel. Alle aspecten van "corporate governance" zijn onderling met elkaar verbonden.

De voorstellen van de FEE stelen op vier belangrijke projecten die in de loop van de jongste drie jaar werden uitgewerkt, alsook op een studie van de regelgeving in verband met de wettelijke controle in 17 Europese landen. Die projecten hebben geleid tot diverse publicaties, met name "Survey on the Involvement of the Auditor in the Prudential Control of Banks by the Supervisory Authorities" (1993), "Discussion Paper on Responsibilities for Financial Reporting by Companies" (1994), "Survey of the Activities of Professional Accountants in Europe" (1995) en "Audit Independence and Objectivity - Position Paper" (1995). De vier publicaties, alsook een samenvatting van de resultaten van de studie, worden in bijlage tot dit verslag toegevoegd.

DE VOORSTELLEN VAN DE FEE HEBBEN OP VOLGENDE DOMEINEN BETREKKING :

1. UITOEFENINGSSFEER VAN HET BEROEP

De versterking van de bevoegdheden en mogelijkheden van de wettelijke controleurs

De kwaliteit en de diversiteit van de professionele dienstverlening, die voor de Europese ondernemingen beschikbaar is, opdrijven, waarbij tegelijkertijd ook het concurrentievermogen wordt opgevoerd, dankzij het wegwerken van beperkingen op het recht voor de accountants om beroepsmatig op te treden in die materies waarvoor zij over de vereiste bekwaamheden beschikken. Alleen die beperkingen overeind laten die nodig zijn voor het veilig stellen van de bekwaamheid, de integriteit, de onafhankelijkheid en de objectiviteit, inzonderheid met betrekking tot de wettelijke controle, waarbij het algemeen belang primordiaal is. Aldus zullen beloftevolle krachten, die beschikken over de volledige waaier aan bekwaamheden vereist voor de alsmaar complexere taak van wettelijke controle, kunnen worden aangetrokken.

2. TOEPASSINGSGEBIED EN KENMERKEN VAN DE WETTELIJKE CONTROLEOPDRACHT

Meer duidelijkheid in verband met de wetten waarvan de wettelijke controleurs de naleving attesteren

Verduidelijken welke wetten zijn bedoeld wanneer de wettelijke controleur verslag uitbrengt - impliciet of expliciet - over de naleving van de wet. In de meeste landen is dergelijk verslag verplicht, maar ingevolge het toenemend aantal wetten die op vennootschappen toepasselijk zijn, is de reikwijdte van het verslag voor de lezer niet langer duidelijk en ook niet vergelijkbaar tussen de lidstaten onderling.

Een duidelijker omschreven verantwoordelijkheid inzake verslaglegging over onregelmatigheden

De regels in verband met verslaglegging over onregelmatigheden meer samenhang en duidelijkheid verlenen. Die regels verschillen van de ene lidstaat tot de andere; het ontbreekt veel van die regels aan duidelijkheid. Daarnaast is er ook een toenemende trend naar een doorbreken van de regels inzake vertrouwelijkheid. Een gepaste begeleiding moet helpen bepalen welke graad van zekerheid nopens een wetsovertreding is vereist, alvorens daarvan in het verslag melding wordt gemaakt. Bevestigen dat alleen belangrijke overtredingen moeten worden gemeld. Een redelijke timing voor de verslaglegging uitwerken en een onderzoek, een rechtzetting en een degelijke toelichting vanwege de cliënt voorschrijven. Ook zou moeten worden verduidelijkt aan wie verslag moet worden uitgebracht, en welke graad van vertrouwelijkheid aan dit verslag moet worden gehecht. Deze verslaglegging te goeder trouw mag geen schending inhouden van enige beperking op openbaarmaking van informatie die bij overeenkomst of bij wettelijke, regelende of bestuursrechtelijke beschikking wordt opgelegd en mag de aansprakelijkheid van de wettelijke controleur op generlei wijze in het gedrang brengen.

De wettelijke controleurs bijstaan wanneer er twijfels rijzen nopens het voortgezette bedrijf van de onderneming van de cliënt

De verschillen tussen de landen verminderen wat betreft de verantwoordelijkheden van de wettelijke controleur en, indien nodig, van de ondernemingsleiding wanneer er aanwijzingen zijn dat het niet zeker is of de onderneming in een continuïteitsperspectief kan werken. De controlenormen omschrijven procedures voor de identificatie van continuïteitsproblemen en hoe daarover in het verslag moet worden gerapporteerd. Bijkomende verantwoordelijkheden in verband met de verslaglegging over vastgestelde problemen en het zetten van verdere stappen zijn van de ene lidstaat tot de andere verschillend. Het maatschappelijk verkeer zou gebaat zijn met een grotere gelijkwaardigheid.

3. BENOEMING VAN DE WETTELIJKE CONTROLEUR

Een minder sterke invloed van het management

De invloed van het management op de benoeming en de bezoldiging van de wettelijke controleur afzwakken. De betrokkenheid van personen, die niet afhankelijk zijn van het management, geeft meer zekerheid dat de aandeelhouders een vrije keuze kunnen maken en dit is het beste middel om het algemeen belang te beschermen. Procedures van interne documentatie, die het bewijs moeten leveren dat de keuze van de wettelijke controleur volgens objectieve criteria is verlopen, verdienen aangemoedigd te worden.

Voorschrijven dat de vervanging van de wettelijke controleur een beslissing is van de aandeelhouders

De herbenoeming van de wettelijke controleur moet een beslissing blijven in handen van de aandeelhouders van de vennootschap. Een verplichte beurtrol van de wettelijke controleur brengt "de facto" meer gevaren dan eventuele voordelen teweeg.

4. ONAFHANKELIJKHEID EN OBJECTIVITEIT VAN DE WETTELIJKE CONTROLEUR

De mogelijkheden voor de wettelijke controleurs versterken om blijf te geven van objectiviteit

De posities en argumenten, die door de FEE in haar bijdrage "*Audit Independence and Objectivity - Position Paper*" naar voren werden geschoven, bevestigen, middels het in de hand werken van een gemeenschappelijke kern van fundamentele beginselen die in alle lidstaten zouden gelden en die worden ontwikkeld en toegepast via zelfregulering, uitgaande van de nationale beroepsorganisaties. Met name zouden de bepalingen gehandhaafd worden die verbieden dat de wettelijke controleurs financiële belangen aanhouden in hun cliënten. Inzonderheid erkennen dat onaanvaardbaar hoge risico's zouden bestaan wanneer wettelijke controleurs belangen aanhouden of leningen ontvangen van hun cliënten, wanneer zij uitermate afhankelijk zijn van de bezoldigingen die zij van één cliënt ontvangen, of wanneer zij een honorarium ontvangen dat afhankelijk is van het resultaat van de controle.

Ervoor zorgen dat andere dan controlediensten de objectiviteit niet in het gedrang brengen

Aanvaarden dat het advies van de wettelijke controleur voor de cliënt voordelen kan bieden, maar geschikte beschermingen inbouwen tegen gevaren voor zijn objectiviteit omwille van de aard van de verstrekte dienst, onder meer door de instandhouding van het verbod voor de wettelijke controleurs om in de vennootschap van de cliënt een leidinggevende rol te spelen of hun eigen werk te controleren.

5. TENUITVOERLEGGING VAN DE WETTELIJKE CONTROLE

De gelijkwaardigheid aantonen van de wettelijke controleverantwoordelijkheden over het hele Europese grondgebied

Een nauwkeuriger omschrijving van de verantwoordelijkheden van elk van de partijen die bij "corporate governance" betrokken zijn, derwijze dat de plichten van de leiding, het management, de andere organen, alsook van de wettelijke controleur, worden verduidelijkt. Een bekendmaking van die verantwoordelijkheden zou de doorzichtigheid ten goede komen en de gebruiker helpen een beter inzicht te krijgen in het controleverslag.

Omschrijving van de vennootschapsorganen aan dewelke de wettelijke controleur verslag uitbrengt

Voor het hele Europese grondgebied, zoeken naar een gemeenschappelijke omschrijving van de organen aan dewelke de wettelijke controleur verslag moet uitbrengen, met de bedoeling te komen tot één enkel systeem van verslaglegging ten behoeve van de betrokken bestemmingen. Dit moet bijdragen tot het vertrouwen dat aan gecontroleerde rekeningen in de diverse lidstaten wordt geschonken.

Komen tot een volkomen vormelijke gelijkwaardigheid van de verslagen van de wettelijke controleurs

Via zelfregulering ervoor zorgen dat de genormaliseerde vorm van het controleverslag, zoals uitgewerkt door de *International Federation of Accountants* (IFAC), met de volle medewerking van het accountantsberoep in Europa verder wordt aangenomen. Indien over de resultaten van vergelijkbare controlewerkzaamheden op een vergelijkbare manier verslag wordt uitgebracht, zal er meer vertrouwen worden geschonken aan de in andere lidstaten opgestelde verslagen.

6. CONTROLE VAN GROEPEN

De toegang van de controleur van de groep tot de vereiste informatie veilig stellen

Het concept van een groep, als zijnde een entiteit, als dusdanig meer erkennen, in tegenstelling tot de enkelvoudige samentelling van de individuele juridische entiteiten die de

groep vormen. De nodige wettelijke wijzigingen doorvoeren om veilig te stellen dat de wettelijke controleur van de geconsolideerde jaarrekening volledige toegang krijgt tot de informatie die hij opvraagt bij elke juridische entiteit binnen de groep, en, voor zover nodig, van elk van de controleurs van de entiteiten, wat ook het rechtsgebied van de entiteit moge zijn. Hierdoor worden de bevoegdheden van de controleur van de groep bevestigd die nodig zijn, zonder dat de werking van de markt wordt verstoord, door te vragen dat groepen één enkel kantoor of netwerk van kantoren als controleur zouden aanstellen voor alle entiteiten van de groep.

De controleur van de groep beter in staat stellen te steunen op de controleur van een dochteronderneming

De ontwikkeling aanmoedigen van een harde kern van elementaire beginselen in verband met onafhankelijkheid en objectiviteit van de controle, zoals gesteld in 4. hierboven, om te verzekeren dat de deontologische bepalingen, die op de wettelijke controleurs van alle entiteiten van de groep in de verschillende landen toepasselijk zijn, gelijkwaardig zijn. De controleur van de groep zal moeten bepalen of hij wil steunen op de werkzaamheden van de wettelijke controleur van een dochteronderneming. Zijn beslissing nopens een andere controleur, die niet die titel voert, mag niet beïnvloed worden door structurele overwegingen, zoals het feit dat de deontologische bepalingen in een ander land regels inzake onafhankelijkheid voorschrijven die verschillen van de regels die op hem in zijn eigen land toepasselijk zijn.

7. KWALITEITSCONTROLE

Een gecoördineerde ontwikkeling binnen het accountantsberoep van verbeterde controlemethodes aanmoedigen

De inspanningen van het beroep in alle Europese landen ondersteunen om te komen tot een onderlinge afstemming van de controlemethodiek, op basis van geharmoniseerde en hoogwaardige controlenormen. Elk bij de FEE aangesloten lid is ook lid van de *International Federation of Accountants*, draagt bij tot de werking ervan, en gaat de verbintenis aan diens internationale controlenormen (*International Standards on Auditing*) en deontologische code (*Ethical code*) op nationaal niveau ten uitvoer te leggen. Een ondersteuning van deze zelfregelende initiatieven draagt bij tot het afzwakken van de verschillen tussen de landen, tot een verbeterde kwaliteit en voorkomt dat er een afwijking zou ontstaan tussen Europa en de rest van de wereld.

Een daadwerkelijke kwaliteitscontrole door de beroepsorganisaties versterken

De vernieuwing aanmoedigen die geleid heeft tot verplichte systemen van kwaliteitscontrole. Inzonderheid aanpassingen aan de wetgeving op het beroepsgeheim overwegen, teneinde de uitwisseling van informatie tussen de beroepsautoriteiten in de verschillende lidstaten mogelijk te maken.

8. AANSPRAKELIJKHEID VAN DE WETTELIJKE CONTROLEUR EN VERZEKERING VAN DIENS BURGERRECHTELIJKE BEROEPSAANSPRAKELIJKHEID

Aanmoedigen van een proportionele, liever dan een hoofdelijke en gezamenlijke aansprakelijkheid

In de hand werken van wijzigingen aan de wetgeving en gerechtelijke procedures om ervoor te zorgen dat de aansprakelijkheid van de wettelijke controleur alleen in verhouding tot zijn fout zou gelden, en ongegronde schadeclaims af te raden. Dergelijke wijzigingen zijn van wezenlijk belang om het de verzekeraars mogelijk te maken de verzekerbare risico's af te wegen en dus in vertrouwen aan de verzekerde een verzekering te bieden van alle vereiste dekkningsgraden tegen de betaling van een redelijke verzekeringspremie. De wet en de tenuitvoerlegging ervan verschillen sterk naargelang van de lidstaat, hetgeen leidt tot verschillende benaderingen in de vraag naar de aansprakelijkheid van de wettelijke controleur voor een middelen- of een resultaatsverbintenis, tot verschillende houdingen vanwege de rechtbanken en tot verschillende restricties nopens het bedrag van de eventueel toe te kennen schadevergoeding. Wat op zijn beurt dan weer aanleiding is tot een verschillende analyse bij de rechtbanken wanneer zij de aansprakelijkheid van de wettelijke controleur weerhouden, niet in functie van de ernst van de begane fout, maar omdat zij verzekerd zijn en als enige solvabelen overblijven (*"deep pocket law-suits"*). De wettelijke controleurs zouden beter in staat zijn tegemoet te komen aan de verwachtingen van het publiek en, aangezien de gerechtskosten middels verhoogde honoraria worden gecompenseerd, zouden de kosten voor de bedrijven beter onder controle kunnen worden gehouden, indien de nationale wetgevers ervoor zouden zorgen om vergoedingen beter af te stemmen op de door de verweerder veroorzaakte schade.

Het publiek beschermen middels een aangepaste verzekering

In een volgend stadium, als en wanneer de wijzigingen in de reikwijdte van de aansprakelijkheid van de wettelijke controleur - zoals hierboven beschreven - zullen zijn doorgevoerd, verplicht stellen dat de wettelijke controleurs een verzekering voor beroepsaansprakelijkheid tegen schadeclaims onderschrijven. Hieruit volgt een minimum aan bescherming voor het publiek, maar dergelijke regeling heeft nog geen ingang gevonden in vijf lidstaten. Ondanks de wenselijkheid van dergelijke verandering, kan deze niet redelijkerwijze worden afgedwongen, zolang de veranderingen op het vlak van de aansprakelijkheid van de wettelijke controleur niet zijn doorgevoerd.

9. STRUCTUREN VOOR DE UITOEFENING VAN HET BEROEP EN INTERNATIONALE BEROEPSUITOEFENING

De vrije vestiging voor de individuele wettelijke controleurs vergemakkelijken

De mogelijkheden verbeteren die vervat liggen in de Richtlijn 89/48/EEG betreffende de wederzijdse erkenning van de beroepstitels, via het wegwerken van de nationale

beperkingen die verhinderen dat de individuele wettelijke controleurs gelijktijdig gevestigd zouden zijn in meer dan één lidstaat. De bescherming van het algemeen belang vereist dat de wettelijke controleurs de beroepstitel bezitten van het land van onthaal, en de bekwaamheidsproef -voorgeschreven in de richtlijn - moet worden behouden.

Vennootschappen van wettelijke controleurs toelating geven om zich in een andere lidstaat te vestigen

De artikelen 52 en 58 van het Verdrag van Rome ten uitvoer leggen en de vennootschappen van wettelijke controleurs toelaten bijkantoren en dochters te openen in andere lidstaten. Blijven eisen dat de wettelijke controleurs die de titel voeren van het land van onthaal, plaatselijk verantwoordelijk zijn voor het toezicht op het werk en voor de vertegenwoordiging van het bijkantoor of de dochter. De mogelijkheid bieden aan de wettelijke controleurs, die de titel voeren in om het even welke lidstaat, om de meerderheid te kunnen verkrijgen van het aantal stemrechten.

Zowel individuele wettelijke controleurs als vennootschappen de mogelijkheid bieden om grensoverschrijdende diensten te verstrekken

De nationale vereisten voor vestiging wegwerken, zodat een persoon of een vennootschap, die de titel voert in het land van onthaal, wettelijke controlediensten kan verstrekken in een lidstaat zonder daar te moeten zijn gevestigd. Met het oog op de bescherming van het algemeen belang, kan aanvaard worden dat een lidstaat een infrastructuur ter plaatse en een zekere daadwerkelijke aanwezigheid van het individu of van het kantoor voorschrijft, alsook een lokale inschrijving, dat er uitwisseling is van informatie tussen de bevoegde instanties, een toezicht op de activiteiten en een aangepaste verzekering.

De beperkingen inzake de keuze van de uitoefeningsvorm wegwerken

De wettelijke controleurs de keuze laten van de rechtsvorm van de juridische entiteit waarbinnen zij het beroep wensen uit te oefenen, op voorwaarde dat een meerderheid van de aandelen, het management en de controle in handen zijn van wettelijke controleurs. Dit zou de belemmeringen wegwerken voor de wederzijdse erkenning van vennootschappen en zou tegelijk de vrije vestiging en het verstrekken van grensoverschrijdende controlediensten in de hand werken.

De concurrentievervalsing, die voortvloeit uit de regels van een andere lidstaat, wegwerken

Ervoor zorgen dat de toepassing van de deontologische regels uitsluitend territoriaal is en de band met het bezit van een specifieke beroepstitel laten verdwijnen. De extraterritoriale werking van sommige deontologische regels kan een concurrentienadeel tot gevolg hebben voor de houders van bepaalde titels, wanneer die hun beroep uitoefenen in andere lidstaten. Om de gelijke behandeling te vrijwaren, moeten alle wettelijke controleurs in een bepaald land, ongeacht de andere titels die zij voeren, onderworpen zijn aan dezelfde deontologische regels, namelijk de regels die toepasselijk zijn op de titel in het land van onthaal.

Context

Deze bijdrage zet de aanbevelingen uiteen die door de FEE werden ontwikkeld, aansluitend op haar onderzoek naar de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de wettelijke controleur in de Europese Unie. Ze is gegrond op substantiële werkzaamheden, gevoerd gedurende geruime tijd binnen de FEE en de instellingen die voor haar bestonden. Wij vermelden in dit verband onder andere als meest recente activiteiten de verwezenlijkingen in de schoot van de FEE-werkgroepen *Banks*¹, *Responsibilities*², *Independence*³ en *Liberalisation/Qualification*⁴. Zij stoelt eveneens op de antwoorden op een uitvoerige vragenlijst over de regels die momenteel toepasselijk zijn in de 15 lidstaten van de Europese Unie, alsook in Noorwegen en in Zwitserland. Onderhavige bijdrage identificeert de nationale voorschriften, die aanleiding geven tot belemmeringen voor een Europese eenheidsmarkt inzake diensten van wettelijke controle. Ze bevat eveneens voorstellen die strekken tot een verbeterde tenuitvoerlegging van de wettelijke controle in Europa, ook daar waar een rechtstreekse scheeftrekking van de eenheidsmarkt niet evident is, en dit omwille van het wezenlijk belang dat betrouwbare financiële informatie vertoont voor de werking van elke markteconomie, dus ook de Europese. Als representatieve organisatie van het accountantsberoep in Europa, meent de FEE te kunnen beschikken over een uniek inzicht in de uitdagingen, die moeten worden opgenomen om te komen tot een liberalisering van de markt van de Europese Unie in wettelijke controlediensten en ook in de wijze waarop de kwaliteit van die diensten kan worden veilig gesteld en verbeterd. Rekening houdend met het grote belang dat het accountantsberoep hecht aan een verdere en vérstreckende vooruitgang in deze materie, verheugt de FEE zich over het initiatief van de Europese Commissie een *Green Paper* uit te geven over de voltooiing van de eenheidsmarkt op het vlak van de diensten van wettelijke controle. Onderhavige bijdrage, die het resultaat is van jarenlang onderzoek en discussies binnen het Europese accountantsberoep, wordt voorgelegd als een eerste bouwsteen waarmee de FEE wil bijdragen tot de voorbereiding en de bespreking van het Groenboek, en het is de bedoeling dat de FEE verder zou bijdragen naarmate dit ontwerp vordert.

Doelstellingen en troeven van de audit

Volgens de definitie die door de *International Federation of Accountants* (IFAC) werd aangenomen, bestaat het doel van een audit erin de controleur in staat te stellen een oordeel uit te spreken over de vraag of de financiële staten al dan niet werden opgesteld, in al hun belangrijke aspecten, overeenkomstig een geïdentificeerd kader voor de financiële verslaglegging. Binnen de Europese Unie zijn de meeste ondernemingen onderworpen aan nationale wetgeving inzake financiële verslaglegging die zich richt naar de Europese richtlijnen inzake de jaarrekening, die tot doel hebben de zekerheid te bieden dat de

1 "Survey on the Involvement of the Auditor in the Prudential Control of Banks by the Supervisory Authorities" (1993)

2 "Discussion Paper on Responsibilities for Financial Reporting by Companies" (1994)

3 "Audit Independence and Objectivity - Position Paper" (1995)

4 "Survey of the Activities of Professional Accountants in Europe" (1995).

jaarrekening een getrouw beeld geeft. Het oordeel van de controleur versterkt de geloofwaardigheid van de jaarrekening. Hoe groter het vertrouwen dat in de jaarrekening kan worden gesteld ingevolge het feit dat zij werd gecontroleerd, hoe beter ook de beslissingen die op basis van die jaarrekening worden genomen. Deze beslissingen kunnen betrekking hebben op het beschikbaar stellen van financiële middelen (activa of passiva), het uitbreiden van het krediet door de leveranciers, het aanvaarden van een job door de werknemers, het heffen van belastingen door de overheid, enzovoort. Om die reden is de audit een belangrijk gegeven voor de werking van elke markteconomie, zoals ook die van de Europese Unie er één is.

De rol van de audit in “corporate governance”

Een audit leidt tot een oordeelsvorming, verwoord door een onafhankelijk en objectief deskundige, over de financiële informatie die door een partij (de ondernemingsleiding) aan een andere (de aandeelhouders) wordt verstrekt. Een gecontroleerde jaarrekening heeft dus te maken met een afweging van de rechten en verplichtingen van verschillende groepen die onderscheiden belangen hebben en die allen betrokken zijn bij het ondernemingsgebeuren. Een dergelijke afweging van rechten en verplichtingen speelt zich af in de context van de “corporate governance”-regeling die op de onderneming toepasselijk is. Zo’n regeling voorziet in andere controles en evenwichten, die gericht zijn op een vooraf bepaald geheel van aanmoedigingen en dwangmatige voorschriften die werden ontworpen om zo goed mogelijk de belangen te dienen van de onderneming in haar geheel en van de diverse categorieën aandeelhouders, waarvan wordt erkend dat zij een wettig belang hebben in de activiteiten van de onderneming en de resultaten daarvan. Als één van de onderdelen van de “corporate governance” kan de auditfunctie niet los gezien worden van dat systeem en er dient steeds naar behoren rekening te worden gehouden met de andere gegevens die de effectiviteit van de audit kunnen versterken en omgekeerd.

Vanwege de toegevoegde waarde die de audit kan brengen, werden veelal de taken die aan de controleur werden toebedeeld en de onderwerpen die in het auditverslag of in het oordeel aan bod moeten komen, uitgebreid om de daadwerkelijkheid van de andere aspecten van “corporate governance” te versterken. De controleur kan daarom geroepen zijn een oordeel uit te spreken over onderwerpen, zoals de naleving van wetten en reglementen, de daadwerkelijkheid van de interne controles, de aanwezigheid (of afwezigheid) van fraude (al dan niet relatief belangrijk), de gelijke behandeling van de aandeelhouders en dergelijke meer. Dergelijke bijkomende verantwoordelijkheden illustreren het belang en het vertrouwen dat wordt gehecht aan het controleproces door de personen die daar gebruik van maken.

Het vereiste van de wettelijke controle in de EU

In de economische literatuur zou uit de “agency theory” moeten blijken dat de marktkrachten alleen voldoende aanmoedigingen aanreiken voor het uitvoeren van audits met de vereiste bekwaamheid, integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid; historisch is het inderdaad op deze wijze dat de auditfunctie voor het eerst in Europa is opgedoken. Maar conform de traditie van regelgeving en wetgeving, worden zowel de voorbereiding als de audit van de jaarrekening van de ondernemingen middels wettelijke voorschriften geregeld. In alle Europese lidstaten bestaat er een algemeen kader dat een statutaire of verplichte controleplicht (Richtlijnen betreffende de jaarrekening) en een regeling voor de erkenning van de wettelijke controleurs (Achtste Richtlijn op het vennootschapsrecht) oplegt.

Het bestaan van dit gemeenschappelijk kader op het niveau van de EU is het gevolg van de erkenning dat de belangen, die op het spel staan bij de financiële verslaggeving door de ondernemingen, een Europese dimensie vertonen. De opstellers en de gebruikers van de jaarrekening bevinden zich niet noodzakelijk in dezelfde lidstaat, en de voltooiing van de eenheidsmarkt veronderstelt de mogelijkheid om handel te drijven en te investeren over het hele grondgebied van de gemeenschap, wars van alle onnodige belemmeringen en grenzen. In de mate dat dergelijke handels- en investeringsbeslissingen op basis van een gecontroleerde jaarrekening worden genomen, is het duidelijk dat er een gemeenschappelijk belang is om het vertrouwen, dat dergelijke jaarrekening kan bieden, te verbeteren, wat ook de lidstaat moge zijn van de opsteller, de gebruiker of de controleur.

Verschillen tussen de lidstaten

De Europese reglementering heeft gezorgd voor een zekere harmonisatie tussen de wettelijke regelingen van de lidstaten die toepasselijk zijn op de financiële verslaglegging en op de wettelijke controle, en heeft in een aantal gevallen tot belangrijke hervormingen geleid; er is evenwel geen sprake van een eenvormige uitoefening ervan. Benaderingen van de regels, die werden ontwikkeld als reactie op louter nationale overwegingen, bleven in de eerste plaats en uitdrukkelijk nationaal van aard. Dit was in ruime mate te wijten aan de wens om geen breuk te veroorzaken in naar behoren werkende nationale systemen, die verankerd waren in specifieke nationale tradities van "corporate governance" en andere domeinen waarmee de financiële verslaglegging en de wettelijke controle onlosmakelijk zijn verbonden (bijvoorbeeld belastingen). Risico's en kosten van veranderingen dienden in rekening te worden gebracht evenzeer als de voordelen ervan. De rol, de positie en de aansprakelijkheid van de wettelijke controleur blijven dan ook in bepaalde opzichten wezenlijk van de ene lidstaat tot de andere verschillen. Die verschillen hebben niet zozeer te maken met de controletechnieken, die het voorwerp hebben uitgemaakt van een geslaagde zelfregulering en harmonisatie, maar veeleer met materies inzake "corporate governance", vennootschappenwet en boekhoudnormen, waar de eenmaking veel minder sterk is gevorderd.

Dergelijke verschillen kunnen een invloed uitoefenen op de eenheidsmarkt. Maar begrippen als subsidiariteit en proportionaliteit dienen evenwel te worden geëerbiedigd. Eenvormigheid kan geen doelstelling zijn en er moet terdege rekening worden gehouden met positieve gegevens van de bestaande systemen inzake "corporate governance" en inzake audit van de verschillende lidstaten. Telkens waar mogelijk en onder refereentie aan het door de Europese Commissie uitgestippelde beleid, moet vooruitgang worden geboekt op basis van de wederzijdse erkenning (met inbegrip van de bekwaamheidsproef in het geval van beroepsbekwaamheid), en een verder doorgedreven harmonisatie alleen waar die nodig is. Interventies op het niveau van de EU moeten tot het vereiste minimum worden herleid, met respect voor de zelfregulerende aard van het accountantsberoep. Het globaliseren van de controletechnieken moet worden erkend en de ontwikkelingen in Europa moeten - in de mate van het mogelijke - aansluiten op de wereldwijde ontwikkelingen. Veranderingen moeten de verplichtingen van de EU en van de lidstaten, aangegaan in het kader van het *General Agreement on Trade in Services* naleven en stroken met de verplichtingen ontwikkeld binnen de "Working Party on Professional Services" van de Wereldhandelsorganisatie.

Impact van de belemmering voor de eenheidsmarkt

Bij ontstentenis van een eenheidsmarkt voor de wettelijke controlediensten, wordt de efficiënte aanwending van de mogelijkheden op een pan-Europese basis afgeremd, omwille van het ongelijke vertrouwen dat kan worden geschonken (nogmaals op een pan-Europese basis) aan de gecontroleerde jaarrekening, hetgeen ongewenste gevolgen meebrengt voor de welvaart en het concurrentievermogen van de EU. Hier ook hebben de voornaamste problemen van vertrouwen te maken met de verschillen op het vlak van "corporate governance", vennootschapswetgeving en boekhoudnormen, eerder dan met controletechnieken.

De negatieve gevolgen van de afwezigheid van een eenheidsmarkt worden niet alleen gevoeld door de gebruikers van de wettelijke controlediensten, maar ook bij de verstrekkers ervan. De wettelijke controle is één dienst die door een auditor, die een vrij beroep uitoefent, wordt verstrekt. De globale accountancy-diensten in het geheel van de 12 EU-lidstaten worden geraamd op 950.000 tewerkgestelden in 1991 (zowel professionelen als niet-professionelen), en een globale omzet, in 1993, van 42-43 miljard ECU¹. De sector van de accountancy-diensten heeft het recht, zoals alle andere sectoren, de voordelen van de eenheidsmarkt tegemoet te zien en de vier vrijheden te genieten waarin het Verdrag van Rome voorziet. De voordelen zullen niet alleen de sector zelf maar ook de gebruikers van de diensten ten goede komen, via een verhoogde efficiëntie die het gevolg is van een eenheidsmarkt in de plaats van de 15 nationale afzonderlijke markten.

Vereiste actie

De FEE is de mening toegedaan dat de liberalisering van het accountantsberoep moet worden voortgezet, om te komen tot de concrete verwezenlijking van de principes vervat in de artikelen 52 en 59 van het Verdrag van Rome, en zo moet leiden tot een eenheidsmarkt voor de accountancy-diensten, met inbegrip van de diensten van wettelijke controle, in de schoot van de Europese Unie. Hierbij moet het noodzakelijke evenwicht gevrijwaard blijven tussen de liberalisering die voor een eenheidsmarkt vereist is en de bescherming van het algemeen belang, hetgeen een globale doelstelling is die bij de meeste activiteiten van het accountantsberoep wordt nagestreefd, maar inzonderheid bij de wettelijke controle.

De belemmeringen voor een eenheidsmarkt hebben te maken met de manier waarop het beroep en de reglementering ervan op onafhankelijke wijze in de diverse lidstaten werden ontwikkeld, en zijn niet het gevolg van bewust uitgewerkte beschermingsmaatregelen. Elke regeling kan binnen de eigen nationale context worden verklaard, maar dit wil nog niet zeggen dat de geldende regels aan de noden van een eenheidsmarkt zijn aangepast. Er bestaat een behoefte om verder te gaan en de bestaande regelgevingen te herzien, teneinde na te gaan of ze aangepast zijn voor en in verhouding staan tot een Europa zonder grenzen. Bij een dergelijke herziening moeten alle regelgevende instanties, zowel nationaal als Europees, zowel regerings- als zelfregulerende of beroepsinstanties, worden betrokken. Het voltooiën van de eenheidsmarkt impliceert geen deregulering en omdat de wettelijke controlefunctie zo'n gevoelige materie is, moeten er aangepaste beschermingen ingebouwd worden die er moeten voor zorgen dat het algemeen belang beter wordt beschermd en niet afneemt.

¹ Thierry Noyelle "International Trade in Professional Business Services in OECD Countries : The Economic Dimension", augustus 1995 (Report prepared for the 1995 OECD Workshop on Professional Services).

De algemene regelingen voor de wederzijdse erkenning van de beroepstitels, zoals uitgewerkt in de Richtlijnen 89/48/EEG en 92/51/EEG en toegepast op het accountantsberoep, illustreren op welke wijze liberalisering en bescherming van het algemeen belang op harmonieuze wijze kunnen samengaan. De richtlijnen zijn pas recent in werking getreden, maar wel moet nu al worden toegegeven dat ze slechts door een zeer beperkt aantal personen werden ingeroepen en dus slechts beschouwd kunnen worden als een eerste stap in de richting van een meer doortastende liberalisering.

Het is daarom dat de FEE, een aantal jaren geleden, pleitte voor de goedkeuring van een richtlijn over sectorale liberalisering voor het accountantsberoep, die rekening zou houden met de specifieke kenmerken van het beroep en daarom een grotere vooruitgang zou mogelijk maken. Twee voornamelijk doelstellingen onderbouwen dit voorstel :

- het bevorderen van grensoverschrijdende dienstenverstrekking, zowel door de accountants zelf als door de accountancyvennootschappen, waarbij naar behoren rekening zou worden gehouden met de specifieke kenmerken van de auditfunctie;
- de wederzijdse erkenning van professionele vennootschappen mogelijk maken.

Om veilig te stellen dat een verdere liberalisering gepaard zou gaan met een onafgebroken bescherming van het algemeen belang, werden voor de ontwikkeling van de FEE-voorstellen een aantal wezenlijke principes gehanteerd :

- De vereiste om de beroepstitel in het land van onthaal te bekomen.

De keuze voor artikel 54(3)(g) van het Verdrag van Rome als wettelijke basis voor de richtlijnen inzake de jaarrekening en voor de Achtste Richtlijn, weerspiegelt het feit dat de vereiste van een wettelijke controle werd ingevoerd met het oog op de bescherming van de belangen, niet alleen van de aandeelhouders, maar ook van de andere betrokkenen bij het ondernemingsgebeuren. Vandaar dat de wettelijke controle geen dienst is waarvan de kenmerken en clausules vrij kunnen worden onderhandeld tussen de verstrekker van de diensten en de koper ervan. Veiligheidsvoorzieningen moeten worden ingebouwd om de bescherming van de rechten van de andere gebruikers van het controleverslag te vrijwaren. En daarbij staat de vereiste centraal dat de wettelijke controleur beschikt over de bekwaamheid, de integriteit, de onafhankelijkheid en de objectiviteit die nodig zijn voor het uitoefenen van zijn opdracht. Bij ontstentenis van harmonisatie, verschilt de bekwaamheid nog steeds in belangrijke opzichten van de ene lidstaat tot de andere, inzonderheid wat de voorschriften van de nationale wet betreft. Alleen de titel van het land van onthaal kan een voldoende zekerheid bieden wat betreft het niveau van de vereiste specifieke bekwaamheid.

- De naleving van de regels die gelden in het land van onthaal in de gevallen waarin een beroepsbeoefenaar optreedt in een lidstaat die niet het land is waar hij zijn beroepstitel heeft bekomen.

Om de redenen hoger uiteengezet, is de naleving van de regels in het land van onthaal vereist om zeker te stellen dat alle gebruikers van het controleverslag een duidelijk en samenhangend inzicht verkrijgen in de voorwaarden waaronder een wettelijke controle in deze of gene lidstaat werd uitgeoefend.

In deze bijdrage worden de voorstellen van de FEE voor een dergelijke sectorale liberaliseringsbenadering in detail uiteengezet en worden ook suggesties gedaan in verband met begeleidingsmaatregelen, die gericht zijn op het vrijwaren en verbeteren van zowel de kwaliteit van de wettelijke controlediensten, als van het vertrouwen dat in die diensten op een pan-Europese basis kan worden gesteld.

1. UITOEFENINGSSFEER VAN HET BEROEP

De recentelijk door de FEE uitgevoerde studie over de uitoefeningssfeer van het accountantsberoep in Europa, brengt een aantal verschillen tussen de diverse landen aan het licht qua activiteiten die door de leden van het beroep mogen worden gevoerd. Een groot aantal van die beperkingen (bijvoorbeeld op het domein van belastingen) kunnen niet in verband gebracht worden met enig aanwijsbaar gebrek aan bekwaamheid in hoofde van de accountants of hun vennootschappen, maar zijn het gevolg van bescherming en monopolies die aan anderen werden toegekend. Dergelijke verschillen hebben een rechtstreekse impact op de eenheidsmarkt, aangezien zij accountants in een aantal landen van onthaal de mogelijkheid ontfengen op te treden in domeinen, die onbeperkt voor hen toegankelijk zijn in hun land van herkomst. Een indirecte impact op de eenheidsmarkt in diensten van wettelijke controle kan eveneens worden vastgesteld : een persoon of een vennootschap die anders zou overwegen diensten van wettelijke controle te verstrekken in een andere lidstaat, als onderdeel van een brede waaier van accountancy-diensten, verzaakt aan dit voornemen omwille van de beperkte aantrekkingskracht van een veel engere markt.

De wettelijke controle is een dienst, die wordt verstrekt door deskundige leden van een vrij beroep, dat optreedt voor het algemeen belang. Maar de toepassingssfeer voor de beroepsactiviteiten van de accountants is veel ruimer. Met het oog op de vrijwaring van een hoogwaardig en uiteenlopend dienstenaanbod, is het belangrijk ervoor te zorgen dat de beroepsstructuren bij machte zouden blijven om een zo ruim mogelijke waaier van bekwaamheden te ontwikkelen en om de meest talentvolle personen aan te trekken en in hun rangen te behouden voor de bediening van hun clientèle. Een dergelijke flexibiliteit, veeleer dan dwangmatige protectionistische en anticoncurrentie-voorschriften, dient de belangen van zowel de clientèle, als van het maatschappelijk verkeer in het algemeen. Er ontstaat aldus een ruimere keuze aan beroepsadviseurs; innovatie en competitie worden aangemoedigd, en zo wordt ervoor gezorgd dat de bekwaamheden en de ervaring van het accountantsberoep maximaal worden benut voor de bijstand aan de Europese bedrijven en inzonderheid aan de KMO's.

Het is dan ook met het oog op de vrijwaring van een hoogwaardig dienstenaanbod door het beroep ten behoeve van de bedrijven van de EU, en om ervoor te zorgen dat het accountantsberoep in Europa internationaal competitief en invloedrijk kan blijven in het perspectief van een verdere liberalisering van een wereldwijde handel in diensten, dat de FEE aanbeveelt dat elke beperking aan de uitoefeningssfeer van de accountants, die niet verantwoord is vanuit de zorg om bekwaamheid, integriteit, onafhankelijkheid en objectiviteit, zou worden weggewerkt.

2. TOEPASSINGSGEBIED EN KENMERKEN VAN DE WETTELIJKE CONTROLEOPDRACHT

2.1. Algemene doelstellingen, principes en toepassingsgebied van de wettelijke controle

Hoger hebben we al uiteengezet dat de uitoefeningssfeer van het accountantsberoep doorheen Europa erg ruim is, en ook zo ruim mogelijk moet blijven om optimaal de belangen van de cliënten, van de ondernemingen en van het maatschappelijk verkeer te kunnen dienen. Deze studie is evenwel toegespitst op de wettelijke controle, de activiteit van de beroepsaccountant waarbij het algemeen belang het meest betrokken is.

De resultaten van de studie leveren het bewijs op dat er een grote convergentie bestaat binnen de EU wat de algemene doelstellingen, de principes en het toepassingsgebied van de wettelijke controle betreft. De verschillen tussen de landen zijn gering en, als die dan al bestaan, blijkt dit in de meeste gevallen te gaan om interpretatieverschillen, voortvloeiend uit de nationale geschiedenis, veel meer dan uit onderliggende inhoud.

Desalniettemin zijn er specifieke domeinen die wel de aandacht verdienen. Immers, waar de kern van de wettelijke controle in het geheel van de Europese Unie vergelijkbaar is, gaan een aantal lidstaten evenwel verder, vooral dan wat het toepassingsgebied van die controle betreft.

Dergelijke uitbreidingen worden desgevallend voorgeschreven om tegemoet te komen aan specifieke behoeften op het vlak van informatie aangaande bepaalde gereguleerde sectoren. Zij kunnen van land tot land verschillen, of kunnen ook het gevolg zijn van andere specifieke vereisten die in een bepaalde lidstaat worden gesteld.

Deze verschillen situeren zich op het vlak van drie grote materies die centraal staan in de zogenaamde "expectation gap" :

- algemene verantwoordelijkheden voor de naleving door de ondernemingen van handelswetgeving en reglementen;
- specifieke verantwoordelijkheden op het vlak van fraude en onregelmatigheden, en
- de verplichtingen voor elk van de betrokkenen bij de "corporate governance", wanneer blijkt dat er voor de onderneming een probleem bestaat op het vlak van het voortgezette bedrijf.

Als algemene regel ligt het in de bedoeling van de FEE om in te spelen op de verwachtingen van het publiek en dus te pleiten voor veranderingen die uitmonden in duidelijke en van het ene land tot het andere gelijkwaardige regels, op voorwaarde dat meer duidelijkheid komt op het vlak van de verantwoordelijkheden en de verplichtingen van het accountantsberoep.

Het ware verkieslijk dat de principes die dergelijke veranderingen onderbouwen, de trends zouden weerspiegelen in de debatten over "corporate governance" en de benaderingen en technieken weergeven die aan bod komen in de werkzaamheden van het IFAC, meer in het bijzonder van het *International Auditing Practices Committee* en van het *Ethics Committee/Ethics Forum*.

Wat de reikwijdte van de wettelijke controle betreft (namelijk de juridische entiteiten die aan de wettelijke controle zijn onderworpen), beschikken alle 17 in de studie opgenomen landen over basisregels die conform de Europese richtlijnen zijn. Ingevolge verschillen in de economische structuren van de lidstaten, leggen een aantal van de bestudeerde landen verplichtingen inzake wettelijke controle op die verder reiken dan de voorschriften van de Vierde Richtlijn en die dus aan de oorsprong liggen van relevante verschillen in de nationale markten van de wettelijke controle. Conform het principe van de subsidiariteit, zijn die landen gemachtigd om dergelijke voorschriften uit te vaardigen, op voorwaarde dat die redelijk en proportioneel zijn, ondanks het onevenwicht in de vraag naar wettelijke controlediensten waartoe zij aanleiding geven, aangezien zij geen rechtstreekse invloed hebben op de verstrekking van dergelijke diensten in het geheel van de eenheidsmarkt. Er dient evenwel te worden onderstreept dat in de lidstaten waar een beperkte verplichting inzake wettelijke controle bestaat, meestal compenserende mechanismen werden ingevoerd, zoals diepgaande audits door de belastinginstanties, en het is niet vanzelfsprekend te antwoorden op de vraag welke verplichtingen tot de grootste lasten voor de ondernemingen leiden.

2.2. Verslaglegging over de naleving van de wetten

Zoals uit de resultaten van de studie blijkt, brengt in een overgrote meerderheid van de onderzochte landen, de wettelijke controleur verslag uit zowel over het getrouwe beeld dat uit de jaarrekening blijkt, als over de naleving van de wetgeving. De naleving van de wet ligt in nagenoeg alle lidstaten impliciet in de wettelijke voorschriften opgenomen. Wel is het zo dat in een aantal landen niet expliciet wordt gesteld op welke wetten en vennootschapsreglementen de verantwoordelijkheid van de wettelijke controleur betrekking heeft. Dit kan een negatieve invloed uitoefenen op het gebruik van controleverslagen die uit andere lidstaten afkomstig zijn, omdat de plaatselijke gebruikers ofwel zullen veronderstellen dat de verantwoordelijkheden identiek zijn (quod non), ofwel minder vertrouwen aan het verslag zullen schenken omdat de reikwijdte van de verschillen in aansprakelijkheid onduidelijk is (en dit is inefficiënt). Het lijkt niet redelijk van alle lezers van controleverslagen te verwachten dat zij volledig vertrouwd zijn met alle details in de regels en praktijken van elk van de lidstaten.

Het is evenmin evident dat dezelfde materialiteitsbeschouwingen toepasselijk zijn op alle aspecten van de wettelijke controle. Bij het uitwerken van zijn controleprogramma, zal de wettelijke controleur een aanvaardbaar materialiteitsniveau vaststellen, wat hem moet toelaten de betekenisvolle vergissingen op te sporen. Het materialiteitsprincipe is opgenomen in artikel 4(3)(a) van de Vierde Richtlijn en het wordt gedefinieerd in het *"Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements"* van het IASC onder volgende bewoordingen :

"Information is material if its omission or misstatement could influence the economic decisions of users taken on the basis of the financial statements. Materiality depends on the size of the item or error judged in the particular circumstances of its omission or misstatement. Thus, materiality provides a threshold or cutoff point rather than being a primary qualitative characteristic which information must have if it is to be useful."

In een groot aantal gevallen echter is de naleving van de wetten, die niet rechtstreeks betrekking hebben op de wetgeving in verband met de financiële verslaglegging, niet onderworpen aan materialiteitsoverwegingen, en kan de wettelijke controleur dus verplicht zijn om inbreuken te moeten melden ongeacht hun relatief belang voor de jaarrekening. De klassieke auditprocedures kunnen mogelijk niet volstaan om dergelijke inbreuken op te sporen; bijkomende werkzaamheden kunnen desgevallend nodig zijn. Hieruit volgt dat verschillen tussen de lidstaten aanleiding kunnen geven tot kostenverschillen in de wettelijke controle; ook het gebruik dat wordt gemaakt van controleverslagen die uit andere lidstaten afkomstig zijn, kan - zoals hoger vermeld - worden beïnvloed.

Indien veranderingen moeten worden doorgevoerd, teneinde te evolueren naar een grotere gelijkwaardigheid in dit opzicht binnen de EU, zouden de problemen van methodologie en deontologie afgestemd moeten worden op de richtsnoeren van het IFAC. De omschrijving en toewijzing van de bij wet opgelegde verantwoordelijkheden blijven echter in eerste instantie een aangelegenheid voor de wetgever.

2.3. Verslaglegging over onregelmatigheden

Aansluitend op de ruimere topic van de verplichting voor de wettelijke controleur om verslag uit te brengen over de naleving in de jaarrekening van de wetgeving, is er het specifieke onderwerp van de verplichting voor de wettelijke controleur om fraudegevallen en andere overtredingen van de wet te melden.

Uit de antwoorden op de FEE-vragenlijst, blijken er in dit opzicht verschillen tussen de landen te bestaan. In sommige rechtsgebieden moeten de wettelijke controleurs in hun verslag melding maken van fraude en andere overtredingen op de vennootschappenwet, ook al hebben die geen belangrijke invloed op de jaarrekening, terwijl in andere landen dan weer die verplichting voor de wettelijke controleur beperkt blijft tot de gevallen waarin er een aanzienlijke impact is. Deze verschillen oefenen een indirecte invloed uit op de eenheidsmarkt, aangezien een grotere verantwoordelijkheid aanzienlijk verschillende bekwaamheden vereist of leidt tot zodanige verschillen op het vlak van blootstelling aan risico's dat het betrokken rechtsgebied minder aantrekkelijk wordt voor personen of vennootschappen afkomstig uit andere lidstaten. Daarnaast kunnen, zoals we in afdeling 2.2. hebben uiteengezet, verschillen tussen de landen ook een negatieve invloed hebben op het gebruik dat wordt gemaakt van de controleverslagen, afkomstig uit een andere lidstaat.

Een wettelijke controle omvat normaliter geen controleprocedures die specifiek zijn gericht op het opsporen van onregelmatigheden. De wettelijke controleur vat zijn onderzoek zo op dat hij een redelijke zekerheid verkrijgt dat belangrijke vergissingen in de jaarrekening worden opgespoord. Indien dergelijke materiële vergissing het resultaat is van een fraude of van een onregelmatigheid, moet die ook aan het licht komen. De benadering van het onderzoek zal rekening houden met het oordeel dat de wettelijke controleur heeft over de doeltreffendheid van het systeem van interne controle. In de regel mag van de wettelijke controleur niet worden verwacht dat hij verder zou gaan.

De wettelijke controleur moet normaliter de ondernemingsleiding en/of het comité van toezicht op de hoogte brengen, wanneer hij vermoedt dat er fraude of een

onregelmatigheid werd gepleegd. In een aantal landen geldt ook de verplichting de overheid in te lichten over de aangelegenheid.

De behoefte aan duidelijke en afgelijnde verantwoordelijkheden wordt dringend. In de meeste landen weegt het gewicht van de regelgeving alsmaar zwaarder door. Er bestaat ook de verleiding voor de overheid, bij wie de verantwoordelijkheid voor de onregelmatigheden in eerste instantie berust, om een groter deel van de last door te schuiven naar de wettelijke controleur, vaak omdat die overheid niet over de nodige middelen of bekwaamheid beschikt om haar verantwoordelijkheid naar behoren op te nemen. Maar zelden gaat die verschuiving evenwel gepaard met een overdracht van de bevoegdheden en de voorrechten van de overheid.

De wettelijke controleurs zijn geen juristen en men mag niet verwachten dat zij specialisten zouden zijn in alle rechtstakken die het ondernemingsleven betreffen. Zij kunnen echter wel een onderzoek instellen naar de methoden die de leiding heeft uitgewerkt om zich naar de wetten en reglementen te schikken. Bij hun wettelijke controle, zullen zij zich de vraag stellen of hun cliënt zich heeft laten adviseren over de wetgeving die specifiek op zijn bedrijf toepasselijk is. Zij moeten vervolgens onderzoeken of de leiding die adviezen opvolgt en over procedures beschikt die van aard zijn te waarborgen dat die ook binnen de onderneming worden opgevolgd. Het is voor de wettelijke controleurs niet mogelijk om zelf uitspraak te doen in juridische materies die niet tot hun bevoegdheidssfeer behoren. Indien er zich virtueel belangrijke juridische problemen aanmelden, moeten de wettelijke controleurs zelf juridisch advies inwinnen.

Er moet een duidelijk onderscheid gemaakt worden tussen het opsporen van onregelmatigheden - en dat heeft te maken met controlemethodologie - en de interne en/of externe rapportering, wat dan tegelijk een kwestie kan zijn van beroepsnormering en/of van wetgeving.

Binnen de Europese Unie bestaat een globale benadering ten aanzien van het opsporen van onregelmatigheden, met name ISA (*International Standard on Auditing*) 240. De instellingen die lid zijn van de FEE, zijn eveneens aangesloten bij het IFAC en hebben de verbintenis aangegaan zich te richten naar de internationale controlenormen (*International Standards on Auditing*).

Wat de verslaglegging inzake onregelmatigheden betreft, waarover wel verschillen bestaan tussen de diverse lidstaten van de Europese Unie, heeft de FEE begrip voor de verwachting dat de wettelijke controleur daarover zou rapporteren, wanneer dit gepast is en het belangrijke onregelmatigheden betreft. Maar wel dienen er, voor zover er veranderingen op het Europese vlak moeten komen, duidelijke antwoorden worden verstrekt op volgende vragen :

- over welk type van onregelmatigheid moet de wettelijke controleur rapporteren (strafrechtelijke, fiscale, ... onregelmatigheden) ?
- welke graad van zekerheid dat er zich een onregelmatigheid heeft voorgedaan, moet er zijn ?
- hoe wordt de materialiteit opgevat en afgewogen ?
- binnen welke redelijke termijn moet de wettelijke controleur rapporteren ?
- wanneer is het aangewezen om de cliënt-vennootschap op de hoogte te brengen en hoe?

- welke mogelijkheden moeten aan de cliënt gelaten worden om de toestand recht te zetten en/of die vrijwillig openbaar te maken ?
- aan welke personen buiten de onderneming moet de wettelijke controleur rapporteren ?
 - vertrouwelijk, aan de bevoegde instanties ?
 - openbaar, in zijn controleverslag ?
- vanaf wanneer wordt het beroepsgeheim opgeheven ?

Wil men komen tot een zekere harmonisatie terzake, dan moet op deze vragen een antwoord worden gegeven. Wanneer de overheid voorschrijft dat de wettelijke controleur verslag moet uitbrengen over onregelmatigheden, dan zal zij steeds moeten rekening houden met het begrip van de materiële invloed op de jaarrekening. Indien de overheid wenst strengere voorschriften uit te vaardigen inzake rapportering van fraude en onregelmatigheden, moet zij ervoor zorgen dat zij binnen de bevoegdheidssfeer van de wettelijke controleur blijft. Dergelijke maatregelen kunnen alleen maar doeltreffend zijn, indien ze de wettelijke controleur niet te ver afleiden van de essentie van zijn opdracht, namelijk een oordeel uitspreken over de jaarrekening van de cliënt. De ene taak mag niet ten nadele van de andere worden uitgevoerd.

2.4. Verslaglegging over het voortgezette bedrijf

In een aantal landen bestaan er specifieke procedures, die moeten worden toegepast door de wettelijke controleur indien deze oordeelt dat de voortzetting van het bedrijf door de cliënt op de helling staat. In die gevallen speelt de wettelijke controleur een eerder actieve en aangewezen rol om te helpen het faillissement van de onderneming te voorkomen, terwijl hij in andere gevallen kan volstaan met een voorbehoud in zijn verslag, wanneer hij oordeelt dat de onderneming zich niet in een continuïteitsperspectief bevindt. Zoals dit ook voor fraude en onregelmatigheden het geval is, hebben die verschillen ook een indirecte impact op de eenheidsmarkt, aangezien een grotere verantwoordelijkheid aanzienlijk verschillende bekwaamheden vereist of leidt tot zodanige verschillen op het vlak van blootstelling aan risico's dat het betrokken rechtsgebied minder aantrekkelijk wordt voor personen of vennootschappen afkomstig uit andere lidstaten. Verschillen in de wijze waarop over de continuïteitsproblemen in de jaarrekening en/of in de begeleidende controleverslagen van de wettelijke controleurs wordt gerapporteerd, kunnen aanleiding geven tot een minder groot vertrouwen in die stukken in andere lidstaten.

De jaarrekening gaat in de regel uit van de continuïteitsveronderstelling. De ondernemingsleiding mag enkel deze hypothese aankleven en positieve verklaringen over de ondernemingsperspectieven afgeven, wanneer zij heeft nagetrokken dat die hypothese inderdaad opgaat. In een aantal landen werd een bepaling ingevoerd - of overweegt men dit te doen - om de ondernemingsleiding te verplichten op expliciete wijze toe te lichten of de onderneming in staat is een voortgezet bedrijf te voeren, en de nodige stappen te zetten die ervoor moeten zorgen dat die stelling terdege is onderbouwd.

Het is de plicht van de wettelijke controleurs om attent te zijn voor factoren die de financiële draagkracht van de onderneming kunnen verhogen of haar mogelijkheden verminderen ; zij zijn dus gemachtigd een uitspraak te doen over de gepastheid van de continuïteitsveronderstelling. In de regel moeten zij de ondernemingsleiding of het comité

van toezicht waarschuwen, zodra zij kennis hebben van gegevens die de continuïteitsveronderstelling in het gedrang kunnen brengen. De wettelijke controleurs dienen op een voorzichtige manier om te springen met de wijze waarop zij over hun bekommernissen in het openbaar verslag uitbrengen. Indien ze de toestand verkeerdelijk inschatten en een niet aangepast verslag uitbrengen, kunnen daaraan ernstige gevolgen verbonden zijn voor de vennootschap en diegenen die ermee zaken doen.

De gebruikers wensen verwittigd te worden over continuïteitsproblemen, ondanks de risico's die aan die verwittiging verbonden zijn. En de ondernemingsleiding reageert.

In een aantal landen werden specifieke procedures uitgewerkt die de ondernemingsleiding en de wettelijke controleurs moeten toepassen wanneer er twijfel bestaat over de continuïteitsveronderstelling. In sommige landen wordt van de wettelijke controleurs geëist dat zij een actievare rol spelen. Er worden drempels vastgelegd voor het deel van het kapitaal dat mag verloren gaan. De wet schrijft voor welke stappen de leiding en de wettelijke controleurs in dergelijke gevallen moeten zetten. Zo wordt bijvoorbeeld in een bepaald land voorgeschreven dat de wettelijke controleur een algemene vergadering van de aandeelhouders moet bijeenroepen, indien de leiding nalaat de gepaste maatregelen te nemen.

De timing voor het verwittigen over continuïteitsproblemen en de manier waarop de melding wordt gedaan, noopt tot heikele afwegingen, rekening houdend met het mogelijke effect dat die waarschuwing op de overlevingskansen van de onderneming kan hebben.

De FEE geeft toe dat de wettelijke controleur zich inderdaad met de continuïteitsproblematiek moet inlaten. Maar, net zoals voor het onderwerp inzake opsporing en rapportering van fraude en onregelmatigheden, beschouwt de FEE dat er twee onderscheiden aspecten aan de continuïteitsproblematiek zijn verbonden : uitmaken of het bedrijf van de cliënt zich al dan niet in een continuïteitspositie bevindt - hetgeen een kwestie is van methodologie en beroepsmatige beoordeling - en het rapporteren over het voortgezette bedrijf, wat ook te maken kan hebben met juridische vereisten.

Wat de beoordeling van de continuïteitspositie van de cliënt betreft, wordt het onderwerp besproken in ISA 570. Het feit dat alle ledenorganisaties van de FEE ook lid zijn van de IFAC, heeft tot gevolg dat de internationale controlenormen (*International Standards on Auditing*) ook in de nationale normen zijn overgenomen. Het onderwerp wordt dan ook in alle lidstaten op een gelijkwaardige manier benaderd.

Wat de verplichtingen op het vlak van de rapportering betreft, wanneer de wettelijke controleur oordeelt dat de vennootschap van de cliënt zich niet in een continuïteitspositie bevindt, zou, wanneer hier een zekere graad van harmonisatie moet worden bewerkstelligd, ook aan de IFAC-voorschriften moeten worden gerefereerd. Dit houdt in dat alleen kan worden opgetreden via een vermelding in het controle-oordeel. Indien de overheid daarnaast wenst bijkomende verplichtingen op te leggen aan de wettelijke controleurs inzake rapportering over continuïteit, moet ervoor gezorgd worden dat de vrije oordeelsvorming van de wettelijke controleur nopens de vraag of voor de cliënt de voortgezette bedrijfsuitoefening opgaat, gevrijwaard blijft. De overheid moet vermijden de wettelijke controleur in een positie te plaatsen die de gepaste relaties met zijn cliënt in het gedrang zou kunnen brengen of de voortgezette bedrijfsuitoefening van de cliënt zou ondermijnen ingevolge een voortijdige rapportering.



INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN

**DE ROL, HET STATUUT EN DE AANSPRAKELIJKHEID
VAN DE WETTELIJKE REKENINGCONTROLEUR
IN DE EUROPESE UNIE**

Uittreksel uit het Jaarverslag 1996 van de Raad
van het Instituut der Bedrijfsrevisoren
(pp. 93-101)

DE ROL, HET STATUUT EN DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE WETTELIJKE REKENINGCONTROLEUR IN DE EUROPESE UNIE

1. Groenboek van de Europese Commissie

De Europese Commissie heeft in het Publikatieblad van de Europese Gemeenschappen C 321 van 28 oktober 1996 een Groenboek bekendgemaakt dat handelt over de rol, het statuut en de aansprakelijkheid van de wettelijke controleur van de rekeningen in de Europese Unie.

De Commissie verantwoordt haar optreden in het domein van de audit door het belang van de functie voor de goede werking van de interne markt. Inderdaad, de gecontroleerde financiële gegevens van een vennootschap die in een bepaalde lidstaat is gevestigd, worden door derden in andere lidstaten gebruikt en die verwachten redelijkerwijze dat de financiële audit een bepaalde zekerheid geeft en een bepaalde omvang heeft (§ 2.5).

Bij de opstelling van dit document, heeft de Commissie rekening gehouden met diverse nationale en internationale studies, en onder meer met een gedetailleerde analyse die werd uitgevoerd door de *Fédération des Experts Comptables Européens*, hetgeen de Raad in het vorige I.B.R.-Jaarverslag toelichtte (pagina 237). Tevens werd rekening gehouden met een onderzoek, waarvoor de Commissie opdracht had gegeven aan de "Maastricht Accounting Research Centre", teneinde een duidelijk inzicht te verkrijgen in de wijze waarop de problematiek wordt behandeld in de wetgeving van de lidstaten. Het Groenboek van de Europese Commissie is voor de toekomst van de functie van commissaris-revisor uitermate belangrijk. Volgende thema's komen in de studie aan bod :

- Reglementering van de wettelijke controle op het niveau van de Europese Unie en noodzaak van een communautair optreden;
- Rol van de wettelijke rekeningcontroleur;
- Positie van de wettelijke rekeningcontroleur;
- Burgerlijke aansprakelijkheid van de wettelijke rekeningcontroleur;
- Wettelijke controle op de rekeningen in kleine ondernemingen :
- Voorschriften voor de wettelijke controle in concerns;
- Vrijheid van vestiging en vrij verrichten van diensten.

Een aanzienlijk deel van het Groenboek handelt over de definitie van de wettelijke controle op de rekeningen en het daarmee verbonden auditverslag. Volgens de Commissie zou het ontbreken van een gemeenschappelijke definitie van de wettelijke controle op de rekeningen in de Europese Unie nefast zijn, omdat daardoor uiteenlopende verwachtingen kunnen worden gewekt. Een gemeenschappelijke benadering, die rekening houdt met de laatste ontwikkelingen op internationaal vlak, lijkt wenselijk. Indien het de bedoeling is dat de controle op de rekeningen bijdraagt tot meer geloofwaardigheid van de bekendgemaakte financiële staten, moeten de gebruikers ook weten welke waarborg die controle meebrengt.

In dit verband hoeft het niet te verwonderen dat de Commissie dezelfde vragen stelt die ook sinds jaren aan bod komen in de lidstaten onder de noemer "expectation gap". In de voornaamste commentaar van het Groenboek vinden we onder meer de kritiek van de Commissie ten aanzien van twee misvattingen : enerzijds dat het mogelijk zou zijn om "juiste" financiële staten op te stellen en, anderzijds, dat die stukken tot de verantwoordelijkheidssfeer van de wettelijke rekeningcontroleur behoren (§ 3.9). Terecht onderstreept de Commissie dat de opdracht van de auditor erin bestaat het getrouw beeld te certificeren dat blijkt uit de financiële staten, die onder de exclusieve verantwoordelijkheid van de ondernemingsleiding worden opgesteld (§ 3.10 tot 3.13).

Daartegenover staat dat de Commissie het beroep aanzet zijn verantwoordelijkheid op te nemen in de domeinen, die verband houden met de continuïteit van het bedrijf van de onderneming en met de melding van fraudegevallen. Zij oordeelt dat het redelijk is van de wettelijke controleurs te verwachten dat zij procedures zouden ten uitvoer leggen die erop zijn gericht de gegrondheid van het oordeel van de bestuurders inzake continuïteit van de bedrijfsvoering te toetsen (§ 3.21). Bovendien is het zo dat, indien zich een materiële fraude voordoet, de financiële staten zelden een getrouw beeld van de onderneming geven. Met het oog op een onderbouwd oordeel, zijn de wettelijke controleurs bijgevolg verplicht de middelen aan te wenden die zij nodig achten voor het opsporen van deze fraude (§ 3.28).

Wat het statuut van de wettelijke rekeningcontroleur betreft, legt de Commissie onder meer de nadruk op drie belangrijke punten :

- Zij stelt vast dat de wettelijke controle op de rekeningen een gegeven is binnen het systeem van "*corporate governance*" van de onderneming en dat de inspanningen die worden gedaan om de wetgeving van de lidstaten terzake te harmoniseren, tot dusver vruchteloos zijn gebleven. Om de discussies op nationaal niveau vooruit te helpen, zou de Commissie dan ook kunnen overwegen aanbevelingen te publiceren die onder meer betrekking hebben op de oprichting van auditcomités.
- Vervolgens geeft de Commissie toelichtingen bij de problematiek van de onafhankelijkheid en objectiviteit van de wettelijke controleur. Zij stelt voor dat het beroep zelf op het niveau van de Europese Unie een overeenkomst zou uitwerken rond een gemeenschappelijke kern van essentiële principes, die in alle lidstaten worden erkend, als basis voor het bewerkstelligen van een interne markt van auditdiensten (§ 4.16).
- Tenslotte pleit de Commissie voor de uitwerking van een geheel van auditnormen en kwaliteitscontroles door de beroepsinstellingen, in voorkomend geval zelfs op communautair niveau (§ 4.36).

2. Reacties van het Europees beroep

Zoals hierboven vermeld, heeft de *Fédération des Experts Comptables Européens*, waarvan het Instituut der Bedrijfsrevisoren een werkend lid is, reeds in januari 1996 een voorbereidende studie laten verschijnen over de aangekondigde thematiek van het *Groenboek* van de Commissie. De FEE stelde haar voorstellen op drie grote ontwerpen, die in de loop van de jongste drie jaar werden afgewerkt en op een enquête die werd gehouden in 17 Europese landen over de reglementering inzake de wettelijke controle van de rekeningen. De drie referatodocumenten zijn : *"Discussion Paper on Responsibilities for Financial Reporting by Companies"* (1994), *"Survey of the Activities of Professional Accountants in Europe"* (1995) en *"Audit Independance and Objectivity - Position Paper"* (1995).

Men zal met vreugde kunnen vaststellen dat op tal van punten een voldoende overeenstemming bestaat tussen de professionele stellingen en de essentiële gegevens van het *Groenboek* van de Europese Commissie. Maar rekening houdend met het belang van het *Groenboek* voor het beroep, heeft de FEE een zeer diepgaande analyse gemaakt van het document en van de verschillen, hoe gering ook, die worden vastgesteld in vergelijking met haar eigen stellingen. Zo wenst de FEE :

- Met klem te herinneren aan de banden die bestaan tussen de context van *"corporate governance"* en de auditproblematiek.
- De nadruk te leggen op de doelstellingen van de audit en van het auditverslag, veel meer dan op de juridische omschrijving van de wettelijke controle van de rekeningen. Zij is van oordeel dat een juridische definitie, die verder reikt dan diegene die tot dusver geldt in een aantal lidstaten, nutteloos is en tot een zekere starheid zou kunnen leiden.
- De rol van de internationale auditnormen te beklemtonen als basis voor de wettelijke controle van de rekeningen. De FEE oordeelt dat op nationaal niveau reeds een doorgedreven convergentie in de normen kan worden vastgesteld en dat voldoende maatregelen worden genomen door de beroepsorganisaties om die evolutie in de hand te werken.
- De behoefte te onderstrepen aan een beter evenwicht tussen, enerzijds, de aansprakelijkheid en de risico's waaraan de auditors nu blootstaan en, anderzijds, de voordelen die zij daaruit putten. De FEE prijst zich gelukkig dat het *Groenboek* akte neemt van het bestaan van het probleem dat wordt opgeworpen door de burgerlijke aansprakelijkheid in een aantal landen, maar betreurt dat geen concrete maatregel naar voren wordt geschoven om dat probleem op te lossen.
- Het beroep aan te zetten een code van essentiële principes uit te werken inzake onafhankelijkheid en objectiviteit en de maatregelen te ondersteunen die worden genomen teneinde de kwaliteit van de audit te waarborgen.
- De nodige verduidelijkingen te bekomen betreffende de bestemmingen van de auditverslagen en waarborgen te verkrijgen wat de toegang van de auditors tot de informatie betreft, onder meer in de groepen.

3. Standpunt van het beroep in België

Op voorstel van de Interinstitutionencommissie voor internationale betrekkingen, hebben de respectieve Raden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en van het Instituut der Accountants aan de Europese Commissie een éénsluitend advies over het Groenboek overgemaakt. Dit advies luidt als volgt :

"Met meer dan gewone belangstelling heeft de Raad van het Instituut kennis genomen van het Groenboek van de Commissie van de Europese Unie betreffende de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant. Het betreft de controle en de certificatie van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, zoals voorzien in de vierde en zevende EEG-richtlijn, alsook andere wettelijke of conventionele opdrachten die aan een accountant kunnen worden gegeven. In België is de functie van commissaris-revisor de belangrijkste opdracht die aan de bedrijfsrevisoren wordt toevertrouwd.

Wij willen hier onderstrepen dat het Groenboek handelt over de auditfunctie in de meest ruime context en niet alleen in de relatie tot de "Global Players" op de kapitaalmarkt. Deze benadering stemt overeen met diegene die in België het meest is verspreid. Wij geven echter wel toe dat men er belang bij heeft de potentiële gebruikers van het controleverslag goed te omschrijven, en dit vanwege de invloed die daarvan kan uitgaan voor wat betreft de inhoud van de opdracht en de aansprakelijkheid van de revisor.

De auditor zou een min of meer actieve rol kunnen spelen, naargelang hij zich richt tot de vennootschap en haar organen enerzijds of, algemener anderzijds, tot het maatschappelijk verkeer. Zo moeten we de stelling verwerpen dat elke vaststelling van de commissaris-revisor in de openbaarheid zou moeten worden gebracht, wanneer het bijvoorbeeld gaat over de financiële gezondheid van de vennootschap of over de kwaliteit van haar interne controle. Openbare verklaringen in deze materies zouden verdenkingen kunnen doen rijzen nopens de reële positie van een vennootschap en in een aantal gevallen daarvoor schadelijke gevolgen hebben. Dergelijke risico's zou de commissaris-revisor niet kunnen vermijden, tenzij hij zijn toevlucht zou nemen tot een aantal achterdeurtjes, zoals het gebruik van een technisch jargon en waarbij hij zich dan meestal zou blootstellen aan een aansprakelijkheidsvordering. De openbare mededeling is in eerste instantie een aangelegenheid die tot de leidinggevende organen van de onderneming behoort. De auditor geeft zijn opinie in tweede lijn en beperkt zijn voorbehoud tot toestanden die mogelijk misleidend zouden kunnen zijn voor een redelijk ingelichte lezer.

Waar de Commissie niet aan een gemeenschappelijke reflexie over de burgerlijke aansprakelijkheid toe is (§ 5.7), zou zij zich ten minste bewust moeten zijn van de onaanvaardbare gevolgen die aan een aantal van haar voorstellen kunnen verbonden zijn op het vlak van aansprakelijkheid, onder meer wat de ondernemingen in moeilijkheden betreft, het in de openbaarheid brengen van eventuele fraudegevallen of een beoordeling over het interne controlesysteem.

In verband met specifieke taken die in België aan de commissaris-revisor worden opgelegd, aanvullend bij de functie zoals in de 4e of de 7e richtlijn omschreven, kunnen wij de aandacht vestigen op 4 specifieke gegevens die indirect in het Groenboek aan bod komen :

- a) De commissaris-revisor moet een afzonderlijk verslag opstellen ten behoeve van de **ondernemingsraad** ter certificering van de specifieke economische en financiële informatie die hem met toepassing van de wettelijke bepalingen worden meegedeeld, maar bovendien moet hij die informatie ook toelichten en analyseren - ten behoeve van de door de werknemers aangeduide leden - wat haar betekenis betreft in relatie tot de financiële structuur van de onderneming en de evolutie van haar financiële positie.
- b) De Belgische reglementering bepaalt dat de sociale balans opgenomen wordt in de toelichting bij de jaarrekening. Als dusdanig moet de **sociale balans** dan ook door de commissaris-revisor worden gecontroleerd. Het betreft hier een nieuw gegeven en het is nog te vroeg om hierop in detail in te gaan. Wel moeten we vaststellen dat dit verder reikt dan de traditionele bevoegdheidssfeer van het accountantsberoep.
- c) Wat **ondernemingen in moeilijkheden** betreft, heeft de Minister van Justitie een wetsontwerp neergelegd dat de interne informatieverplichtingen van de commissaris tegenover de organen van de vennootschap versterkt en in extreme gevallen ook tegenover de rechtbank van koophandel. Die ontwikkelingen zijn gunstiger dan elk voorstel dat erop gericht zou zijn om de commissaris-revisor te verplichten om in zijn controleverslag meer openbaar de aandacht te trekken op problemen i.v.m. de continuïteit van de onderneming.
- d) Het is reeds verscheidene jaren in België gebruikelijk dat het verslag van de commissaris-revisor vermeldt in welke mate hij voor zijn controlewerkzaamheden heeft kunnen steunen op een **intern controlesysteem** dat voor zijn controlebehoeften voldoende is uitgewerkt. Wij stippen hierbij aan dat hierbij enkel de financiële interne controles bedoeld worden en niet alle aspecten van de interne controle (zo wordt b.v. niet de "internal management control" bedoeld). Deze vermelding situeert zich overigens in de context van zijn beoordeling over de jaarrekening en heeft tot doel waarborgen te bieden over de aangepastheid van het interne controlesysteem als dusdanig.

Het Groenboek pleit voor harmonisatie van de bewoordingen van het controleverslag. Deze benadering werd in België tot dusver niet toegepast : de wetgever gaf er de voorkeur aan de inhoud van het verslag wettelijk te omschrijven. Natuurlijk zijn er beroepsgebruiken gegroeid en is het ook nuttig om terzake te verwijzen naar de modellen die door de IFAC worden uitgewerkt. De harmonisatie van het auditverslag op basis van de IFAC-modellen is mogelijk, voor zover deze modellen plaats inruimen voor bijkomende verklaringen, die ongetwijfeld onder referte aan de nationale wetgevingen vereist zullen zijn.

Wat de regels betreft met betrekking tot het statuut van de wettelijke controleur, biedt het Groenboek een zeer interessante inventaris. We kunnen alleen maar betreuren dat in de tekst gerefereerd wordt aan een aantal stellingen die niet onderbouwd worden door verwijzingen die mogelijk maken de objectiviteit ervan na te trekken. Zo kan bijvoorbeeld voorbehoud gemaakt worden bij de opmerking dat het publiek verwacht dat de commissaris-revisor "de financiële gezondheid" van de onderneming zou garanderen (§ 3.14), dat het niet wenselijk is dat de onderneming "voor langere tijd dezelfde accountant behoudt" (§ 4.15) of dat een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid steeds vaker wordt gebruikt als een instrument "voor het witwassen van geld" (§ 6.6).

Wat meer in het bijzonder het principe van de onafhankelijkheid betreft, stelt de Commissie voor daarvoor op het beroep te vertrouwen, een feit waarover de Raad van het Instituut

zich verheugt. Wij willen echter aanstippen dat in bepaalde landen de regels inzake onafhankelijkheid het voorwerp uitmaken van een nationale reglementering, wat trouwens in de achtste richtlijn is bepaald; de verschillen van reglementaire aard kunnen evenwel slechts via wetgevend werk worden geharmoniseerd. Dit geldt onder meer ook voor de vragen opgeworpen in punten 4.12 en volgende van het Groenboek betreffende het verstrekken van aanvullende diensten in het verlengde van een audit, een problematiek die in België werd benaderd met behulp van de transparantieregels.

Bovendien moeten nog twee bijzondere punten, die reeds door de FEE werden toegelicht, onderstreept worden :

- Vooreerst kan de Raad niet instemmen met het voorstel opgenomen onder punt 6.6 van het Groenboek dat stelt dat de principes inzake onafhankelijkheid verschillend zouden moeten worden geïnterpreteerd naargelang we te maken hebben met een kleine of met een grote onderneming. Indien een auditverklaring enig nut wil hebben, dan is dat alleen mogelijk mits de persoon die die afgeeft in zijn oordeelsvorming bevoegd en objectief is. Dit kan onmogelijk aanleiding geven tot verschillende interpretaties naargelang we met een kleine of een grote onderneming te maken hebben.
- Vervolgens wenst de Raad zich ook te verzetten tegen het voorstel betreffende de rotatie van auditors, of het nu een rotatie binnen eenzelfde kantoor, dan wel op het niveau van het kantoor betreft. Op dit vlak werd in België reeds ervaring opgedaan met betrekking tot de controle op kredietinstellingen en de controle op verzekeringsondernemingen. In de beide gevallen werd ervan afgezien. Overigens wordt in de rechtspraak bij herhaling onderstreept dat continuïteit ook, vanuit het oogpunt van de efficiëntie van de controle, nuttig is. Bovendien zou elke ontwikkeling in die richting discriminerend kunnen werken voor de relaties tussen de revisorenkantoren, op basis van hun structuur."

4. Conferentie van 5 en 6 december 1996

Aansluitend op het *Groenboek* en de talrijke adviezen die zij heeft ontvangen, heeft de Europese Commissie een conferentie bijeengeroepen die zich moest buigen over de prioritaire acties en de voor overweging vatbare methodes, waarvan sprake in het *Groenboek*. Aan de conferentie namen deel vertegenwoordigers van de lidstaten, van de gebruikers van de revisorale verslagen, alsook de afgevaardigden van de Instituten. De Voorzitter van het IBR vertegenwoordigde het Belgische beroep op de conferentie. Ook de Directeur-generaal van het IBR werd uitgenodigd om een mededeling te doen over de burgerlijke aansprakelijkheid van de auditors.

Tijdens de conferentie verklaarde de Europese Commissaris, de heer Mario MONTI onder meer dat het, naar zijn oordeel, van wezenlijk belang is dat duidelijker zou worden omschreven wat redelijkerwijs van de wettelijke controleur kan worden verwacht. Ook voor de burger is het belangrijk dat hij precies weet wat hij van de auditor kan verwachten. Hij onderstreepte eveneens dat de huidige toestand in verband met de onafhankelijkheid te wensen overlaat. Het begrip wordt in de lidstaten op verschillende wijze ingevuld en het uitwerken van een geheel van essentiële principes met betrekking tot de onafhankelijkheid zou een belangrijke stap vooruit zijn in de richting van een interne markt voor de auditdiensten. Tenslotte legde de Europese commissaris nog de nadruk op het feit dat het voor de eenheidsmarkt gevaarlijk is de nationale specificiteit te accentueren, omdat zulks de Europese Unie verhindert volledig te kunnen doorwegen in de onderhandelingen met de externe handelspartners.

Na de conferentie poogde mevrouw Susan BINNS, Directeur van de DG XV.D, om tot een aantal conclusies te komen. Zij stelde voor dat aan een technische subcommissie van het Contactcomité inzake de boekhoudrichtlijnen opdracht zou worden gegeven in vier domeinen met het oog op :

- een herziening van de bestaande internationale boekhoudnormen en een onderzoek naar de wijze waarop de toepassing ervan ten volle zou beantwoorden aan de Europese vereisten;
- de coördinatie van de Europese standpunten over de ontwerpnormen en andere stukken die worden voorgesteld door het internationaal comité voor de controlenormen van het IFAC;
- een onderzoek van de verslagen die het beroep zou verzenden betreffende de overeenstemming tussen de beroepspraktijk en de controlenormen, alsook het formuleren van alle nodige voorstellen voor verbeteringen terzake;
- een onderzoek van de essentiële principes inzake onafhankelijkheid die door de FEE zouden kunnen worden uitgewerkt.

Dankzij zijn positie binnen de FEE, zal de Raad van het Instituut verder met aandacht elke nieuwe ontwikkeling op Europees niveau in verband met de functie van wettelijk controleur blijven opvolgen.