

Studies en documenten
van het Belgisch Centrum voor Normalisatie
van de Accountancy en het Revisoraat

ORGANISATIE VAN DE REVISORENKANTOREN

3/1986

INHOUD

blz.

- | | | |
|---|--|----|
| 1 | - De impact van de controlenormen op de kantoororganisatie van de revisor. | 5 |
| 2 | - Kwaliteitsbeheersing | 19 |
| 3 | - Oprichting en werking van revisoren-vennootschappen op grond van artikel 33 van de wet van 22 juli 1953. | 37 |

**DE IMPACT VAN DE CONTROLENORMEN OP DE
KANTOORORGANISATIE VAN DE REVISOR**

door H. VAN PASSEL
Bedrijfsrevisor

1. INLEIDING

1.1. Algemeen kader

- De revisor, verantwoordelijk voor een opdracht wordt bij de uitvoering ervan geconfronteerd met allerlei **omstandigheden** zoals :
- deadlines ;
- beschikbare tijd van medewerkers en van hemzelf ;
- het beschikbare budget ;
- het opleveren van gegevens door de cliënt en door derden, en
- de kwaliteit van de organisatie bij de cliënt.

Bij dit alles dient de revisor in volledige onafhankelijkheid zijn opdracht uit te voeren in overeenstemming met de wettelijke voorschriften geldend voor de opdracht en met de algemene **controlenormen** vastgesteld door het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Doordat de algemene controlenormen noodzakelijkerwijze in algemene termen opgesteld zijn, is het gevaar dat de omstandigheden de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met algemene controlenormen en de wettelijke bepalingen in het gedrang brengen, niet denkbeeldig.

- Naast deze tegenstelling tussen de materiële omstandigheden waarin de uitvoering van de opdracht plaatsvindt en de kwaliteitseisen voor de uitvoering is er een tweede belangrijke tegenstelling. De revisor vervult namelijk enerzijds een **vertrouwensfunctie in het maatschappelijk verkeer**, dat van hem

volledige objectiviteit verwacht en anderzijds zal er een **vertrouwensrelatie** dienen te bestaan tussen de revisor en de **cliënt**. (Om deze reden werd het beroep georganiseerd als een vrij beroep).

- Voorwaarden opdat de revisor aan deze problematieken het hoofd zou kunnen bieden zijn vanzelfsprekend zijn persoonlijke deskundigheid en onafhankelijkheid maar minstens in gelijke mate de **aangepaste organisatie** van zijn kantoor in de ruimste zin.

De doelstelling van deze organisatie moet zijn het verzekeren dat iedere opdracht zal uitgevoerd worden in overeenstemming met de algemene controlenormen.

- In bepaalde gevallen kan de revisor geroepen worden **verantwoording** af te leggen over een uitgevoerde opdracht en de organisatie van zijn kantoor zal er op gericht zijn deze verantwoording mogelijk te maken.

- Door het instellen van een **confraternale controle** zal het Instituut der Bedrijfsrevisoren toezicht houden op de aangepaste organisatie van de revisorenkantoren. Immers in zijn beroepsuitoefening is de revisor niet volledig vrij maar gebonden in solidariteit met zijn partners en medewerkers binnen zijn kantoor en tevens met zijn beroepsgenoten in het algemeen.

- Men kan in het algemeen niet voldoende benadrukken dat het onvoldoende uitvoeren van de revisorale functie niet automatisch op korte termijn tot uiting komt omdat jaarrekeningen veelal wel juist zijn of omdat het niet-getrouwe beeld dikwijls slecht aan het licht komt bij faillissement of bij overname van het bedrijf. Aldus kan de revisor jarenlang op onvoldoende niveau werken zonder dat hijzelf en derden dit onderkennen. Daarom is het belangrijk dat de algemene controlenormen dienen als toetssteen om de eigen werking doorlopend te evalueren en aan te passen.

1.2. Specifieke voorschriften

De **algemene controlenormen** van het Instituut der Bedrijfsrevisoren houden een aantal eisen in m.b.t. de uitvoering van een opdracht en die van invloed zijn op de organisatie van de revisorenkantoren.

- De vereiste van de deskundigheid en ervaring, die niet enkel geldt voor de revisor, titularis van de opdracht, maar ook voor de mede-uitvoerders van de opdracht op diverse niveau's (1.1.3.).

- De vereiste voldoende persoonlijke aandacht aan het dossier te besteden en de werkzaamheden van zijn medewerkers te leiden, op te volgen en na te zien (1.1.4.).

- De vereiste dat de controle een volkomen controle dient te zijn, die wordt gevormd door een geheel van coherente opeenvolgende en op elkaar aansluitende controles (1.4.1.).

- De vereiste iedere opdracht uit te voeren aan de hand van een aangepast

werkprogramma dat indien nodig tijdens de uitvoering van de opdracht zal aangepast en uitgediept worden ingevolge de gedane vaststelling (2.1.).

- De vereiste zodanig aantekening te houden van de verrichte controlewerkzaamheden dat hieruit een getrouw beeld van de uitgevoerde opdracht kan worden verkregen (2.2.).

In de hiernavolgende hoofdstukken zullen de organisatie van het revisorenkantoor en de aan deze organisatie te stellen eisen benaderd worden vanuit vier aspecten, met name :

- 2. Kantoororganisatie en taakverdeling ;
- 3. Organisatie van de werkdoSSIERS ;
- 4. Organisatie in de tijd ;
- 5. Financiële aspecten.

Vanzelfsprekend zal de dimensie van het kantoor van invloed zijn op de organisatie van de werkzaamheden.

In hetgeen volgt, werd uitgegaan van een revisorenkantoor waar systematisch medewerkers ingeschakeld worden in de controle-opdrachten.

2. KANTOORORGANISATIE EN TAAKVERDELING

2.1. Taakverdeling

In het revisorenkantoor dient een evenwicht te bestaan tussen de middelen die voorhanden zijn, met name het prestatie-potentieel en het aantal en de aard der opdrachten.

Naast dit kwantitatief aspect is er een belangrijk kwalitatief aspect aan de taakverdeling verbonden. Met name zal de organisatie van het kantoor en van de opdrachten zodanig dienen te zijn dat iedere taak uitgevoerd wordt door een persoon met de aangepaste deskundigheid voor deze taak.

Een hiërarchische organisatie van het controlewerk zal worden gerealiseerd door enerzijds de medewerkers in te delen naar niveau's en door anderzijds de te verrichten controletaken eveneens onder te verdelen naar eisen m.b.t. deskundigheid en aan deze niveau's toe te wijzen.

Teneinde consistentie en continuïteit in deze hiërarchie te waarborgen, is het aangewezen de bekwaamheidsniveau's duidelijk vast te leggen.

Een onderverdeling van de medewerkers zou volgende basiscategorieën kunnen inhouden :

2.1.1. BEGINNEND ASSISTENTEN

Taken : zij zullen werken op basis van zeer gedetailleerde instructies opge-

steld door de ervaren assistent of de controleleider. Hun taak bestaat erin deze instructies uit te voeren en er verantwoording over af te leggen. Het is niet hun taak zelf initiatieven te nemen en zij dienen zich systematisch, voor ieder probleem en voor iedere suggestie te wenden tot de ervaren assistent die zich zelf zonodig zal wenden tot de controleleider.

2.1.2. ERVAREN ASSISTENTEN

Kwalificaties :

- Meerdere jaren ervaring in controle-opdrachten ;
- Redelijke kennis van boekhoudwetgeving en vennootschapswetgeving ;
- Actieve kennis van een aantal controletechnieken ;
- Redelijke kennis van de leer van de administratieve organisatie.

Taken : Zij zullen grote delen van het controleprogramma zelfstandig uitvoeren en hierbij aanvullingen geven voor situaties niet voorzien in het werkprogramma. Zij geven begeleiding aan de beginnend assistenten en zien hun werk na. Zij maken conclusies op per onderdeel van het programma ten behoeve van de controleleider.

2.1.3. CONTROLELEIDERS

Kwalificaties :

- ruime praktische ervaring in een revisorenkantoor ;
- diepgaande kennis van boekhoudwetgeving en vennootschapswetgeving ;
- beheersen de gangbare controletechnieken en kunnen deze met inzicht aanwenden ;
- beheersen de leer van de administratieve organisatie ;
- leidinggevende en contactuele eigenschappen.

Taken :

- ontwerpen de controleprogramma's voor de beoordeling van de interne controle en voor het nazicht der rekeningen en leggen deze programma's ter goedkeuring voor aan de revisor-titularis ;
- coördinatie, begeleiding en nazicht van de werkzaamheden van assistenten ;
- zij zullen uitvoeringsproblemen in de controle oplossen maar voor alle belangrijke problemen en voor belangrijke heroriënteringen van het controlewerk zullen zij tijdig overleg plegen met de revisor-titularis ;
- verantwoordelijkheid ten overstaan van de titularis voor de kwaliteit van de controlewerkzaamheden in relatie tot de controle-objektieven en voor de kwaliteit van de conclusies ;
- na voorafgaande goedkeuring kunnen zij bepaalde deelproblemen met de klient bespreken.

2.1.4. REVISOR-TITULARIS

Taken : . direkt kontakt met de client

- voert de besprekingen met de client inzake de inhoud van de opdracht en de bezoldiging ervan ;
- bespreekt de eindconclusies van de controlewerkzaamheden met de cliënt ;
- ondertekent alle briefwisseling en rapportering aan de client ;

. initiëren van de opdracht

- duidt de uitvoerders aan en stelt de controleleider op de hoogte van de algemene lijnen van uit te voeren opdracht ;

. algemene verantwoordelijkheid voor de opdracht

- hij keurt de controleprogramma's opgesteld door de controleleider vooraf goed, hij zal het werk van de controleleider beoordelen en gedeeltelijk in detail gaan naar de werkpapieren opgesteld door de assistenten ;
- hij zal zelf in detail zijn oordeel funderen voor alle punten van direct belang voor de af te geven verklaring zoals de toegepaste waarderingsgrondslagen, het systeem van winstbepaling en mogelijke latente risico's ;
- hij zal beoordelen of het geheel van de uitgevoerde werkzaamheden een volkomen controle inhoudt en zal eventuele aanvullende controles opdragen.

2.2. Maatschappen

Met betrekking tot het samengaan van revisoren in een maatschap is het absoluut van belang dat, wil men slagen in een dergelijke kantooropbouw, er een uitgelijnde filosofie dient te bestaan m.b.t. de beroepsuitoefening en cliëntenbenadering.

Meer concreet houdt dit in, eenduidigheid m.b.t. :

- selectiecriteria van nieuwe partners ;
- aanwerving en beoordeling van stagiairs en medewerkers ;
- collegiaal overleg op vaktechnisch gebied (hot/cold review) ;
- beleid inzake het aanvaarden van nieuwe opdrachten ;
- kwaliteitsbeheersing ;
- controle-aanpak en prestatie.

Zonder visie en beleid op het hoogste niveau binnen een maatschap inzake voorgaande punten is het uitbouwen van een harmonische kantoororganisatie niet mogelijk.

Als aan deze voorwaarden niet voldaan is dient de maatschap beschouwd te worden als een loutere samenvoeging van afzonderlijke organisaties.

2.3. Overige aspecten van kantoororganisatie

Bij de opbouw van de kantoororganisatie zijn volgende aspecten nog van belang :

2.3.1. INTERNE EN EXTERNE OPLEIDING

Hierbij dient een meerjarenprogramma ontwikkeld dat aansluit op de carrière-ontwikkeling van de medewerkers vanaf het laagste niveau tot op het niveau van bedrijfsrevisor. Van belang is een continue begeleiding op theoretisch en praktisch gebied.

2.3.2. KANTOORHANDLEIDING

Deze heeft betrekking op

- de algemene organisatie, zoals arbeidsvoorwaarden, werkomstandigheden, functie- en taakomschrijvingen, documentatie inzake nieuwe wetgevingen, normen en reglementen, bibliotheek ;
- de algemene instructies op het gebied van dossierinrichting, controle-aanpak en opbouw van de werkprogramma's, vragenlijsten A.O./I.C.

2.3.3. BEOORDELING WERKZAAMHEDEN

Deze zal in eerste instantie per dossier plaatsvinden, met name voldoet de dossieropbouw aan de gestelde normen, is het werkprogramma correct afgevoerd, zijn de controle-instructies opgevolgd en de getrokken conclusies verantwoord.

Daarnaast geschiedt er een beoordeling van de prestaties van de medewerkers over een langere periode teneinde zwakke punten in hun werkwijze en ontwikkeling aan te duiden en te verhelpen.

Door deze opleiding, kantoorhandleiding en beoordeling verzekert men zich ervan dat de medewerkers effectief voldoen aan de kwalificatie-eisen voor de aan hen gedelegeerde taken en dat ze over de noodzakelijke informatie beschikken.

3. ORGANISATIE VAN DE DOSSIERS

De uitvoering van een controle-opdracht vindt in de belangrijke mate zijn weerslag in de controledossiers. De normen stellen dat de revisor verplicht is van de door hem en zijn medewerkers verrichte werkzaamheden zodanig aantekening te houden of te doen houden dat hieruit een getrouw beeld van de uitgevoerde opdracht kan worden verkregen.

Als functies van de **dossiervorming** onderkennen we :

- verantwoordingsmiddel, nl. vastlegging van de wijze waarop het oordeel dat zijn uitdrukking vindt in de revisorale verklaring is tot stand gekomen,
- het geven van een volledig beeld van de omvang en de kwaliteit van de verrichte controlewerkzaamheden en van de conclusies die eruit voortvloeien, m.a.w. is er een deugdelijke grondslag voor het oordeel,

- bron van details inzake de geattesteerde verantwoordingsstukken (naslag-doeleinden) ;
- basis voor evaluatie van de verrichte werkzaamheden, m.a.w. stemmen deze overeen met de instructies (aspecten van interne kwaliteitsbewaking).

Uit de functies van de controledossiers vloeit voort dat deze moeten voldoen aan de eisen van systematische opbouw, duidelijkheid en volledigheid.

Als rode draad doorheen de dossiers loopt het werkprogramma. Dit geeft een beschrijving van de te doorlopen controlefasen en uit te voeren werkzaamheden.

Punten die in elk werkprogramma aan bod komen zijn :

- beschrijving van de uit te voeren controles ;
- hoeveel tijd zal de normale uitvoering in beslag nemen.

Ieder werkprogramma dient afgestemd te zijn op de aard en complexiteit van de opdracht en vereist maatwerk. Het gebruik van standaardprogramma's is nuttig bij de opstelling van werkprogramma's (aspect van de volledigheid).

Doch in de praktijk zal blijken dat tijdens de uitvoering van de controle het werkprogramma regelmatig dient aangepast te worden om onvoorziene of onvoorzienbare problemen of situaties op te vangen.

Voordelen van werkprogramma's zijn :

- efficiënte taakverdeling ;
- vereenvoudigt het toezicht op de door medewerkers uitgevoerde werkzaamheden ;
- maakt de dossiers meer toegankelijk en versoepelt de overdracht van een dossiers ;
- overzicht van de controlewerkzaamheden nodig om te komen tot een volkomen controle.

In het algemeen zullen de controledossiers onderverdeeld worden in :

- permanent dossier ;
- organisatiedossier ;
- jaarlijkse controledossiers.

3.1. Permanent dossier

1.1. ALGEMEEN GEDEELTE

Het permanent dossier bevat algemene gegevens inzake die onderneming die bij latere controles kunnen geraadpleegd worden. Het kan bestaan uit :

- identificatie van de onderneming en van de opdracht ;
- punten in behandeling ;

- economische, technische en sociale aspecten ;
- financiële aspecten ;
- boekhoudkundige aspecten ;
- juridische aspecten ;
- fiscale aspecten ;
- cijfervergelijking over meerdere jaren ;
- documenten medegedeeld aan aandeelhouders ;
- documenten medegedeeld aan de ondernemingsraad ;
- notulen ;
- rapporten en verklaringen.

3.1.2. BRIEFWISSELING DOSSIER

3.2. Organisatiedossier

Het organisatiedossier bevat alle permanente informatie inzake de administratieve organisatie van de onderneming. Zoals voor het permanent dossier wordt deze informatie regelmatig geactualiseerd en kan zij bij latere controles geraadpleegd worden.

Een onderverdeling van het organisatie-dossier zou kunnen zijn :

- punten in behandeling ;
- organisatiestructuur en personeelsbezetting ;
- schematische voorstelling van de administratie en van de werking van de onderneming ;
- rekeningenstelsel ;
- bedrijfsinterne procedures, manuals, functiebeschrijvingen, werkinstructies ;
- overzicht interne rapportering ;
- algemene evaluatie van de interne controle ;
- een beschrijving en evaluatie van de opzet en de werking van de administratieve organisatie en interne controle per activiteitenstroom.

3.3. Jaarlijkse dossiers

Dit zijn de dossiers waarin de gegevens en werkpapieren worden ondergebracht m.b.t. de jaarlijkse controles die moeten leiden tot het formuleren van een verklaring bij de jaarrekening.

Meestal worden deze dossiers praktisch onderverdeeld in :

- een dossier "tussentijdse controle" ;
- een dossier "jaarrekeningcontrole" ;

In het **tussentijdse controledossier** klasseert men naast het desbetreffende werkprogramma alle stukken met betrekking tot het jaarlijks beoordelen en testen van de werking van de administratieve organisatie en interne controle en daarnaast cijferbeoordelingen van maandrapporteringen, analyses van

exploitatie-resultaten per activiteit, enz., alsook, de algemene conclusies met aanduiding van de weerslag op de jaarrekeningcontrole.

Het **jaarrekeningdossier** bevat :

- punten in behandeling ;
- algemene conclusies ;
- copie conclusies tussentijdse controle m.b.t. de jaarrekeningcontrole ;
- besprekingsverslagen met Directie en Raad van Bestuur ;
- controleplanning en controleprogramma met bestede uren ;
- correspondentie met de cliënt en met derden ;
- de jaarrekeningen en het jaarverslag ;
- de werkpapieren van de controle van de rekening met de conclusies per onderdeel.

Bij de opbouw van het jaarrekeningdossier verdient het aanbeveling de indeling te laten aansluiten op de rubrieken van de jaarrekening. Bij de opbouw zal wel rekening gehouden worden met de samenhang tussen rubrieken van balans, resultatenrekening en toelichting. Per onderdeel dient dan opgenomen : de samenstelling van de gecontroleerde jaarrekeningrubriek, de verrichte controles en de hieruit voortvloeiende aantekeningen en conclusies alsmede de overige werkpapieren.

Een belangrijke opmerking m.b.t. dossiervorming is de noodzaak van het systematisch en gedisciplineerd bijwerken van de dossiers in de loop van het jaar en specifiek gedurende de controleperiodes.

Aan de hand van de dossiers moet de revisor zich ten allen tijde een volledig en duidelijk beeld kunnen vormen van de stand van de controle en de uitkomsten. Dit kan slechts bereikt worden door een grote uniformiteit inzake de dossierorganisatie binnen het kantoor, het duidelijk instrueren van de medewerkers en een continue opvolging en bewustmaking door de revisor.

Ten slotte nog enkele opmerkingen over de werkpapieren.

Het spreekt voor zich dat deze duidelijk leesbaar en accuraat dienen opgesteld te worden, met aanduiding van de gecontroleerde onderneming en het onderwerp. Belangrijk is het aanbrengen van voldoende verwijzingen naar enerzijds het werkprogramma en anderzijds de gecontroleerde verantwoordingsposten. Binnen de kantoororganisatie kunnen hieromtrent uniforme methodieken worden ontwikkeld.

Tevens dient uit elk werkpapier te blijken door wie en op welke datum het is opgesteld en zal de revisor-titularis of de controleleider per onderdeel van de werkpapieren de conclusies uit het uitgevoerde controlewerk dienen te verifiëren. Dit laatste zal blijken uit een parafering en datering op deze documenten.

Bij de werkzaamheden wordt vaak gebruik gemaakt van controletekens om aan te duiden wat men heeft gedaan, dit om te vermijden dat steeds opnieuw een uitleg op het werkdocument moet worden gegeven. Inzake het gebruik van deze controletekens is het noodzakelijk te komen tot een uniformisering binnen het kantoor.

Bijzondere aandacht dient verder gegeven aan de kwaliteit van de controle-aantekeningen en de afwerking ervan. Nodig is een precieze en duidelijke formulering en een zichtbare afwerking door een verantwoordelijke op een hoger niveau.

Onderscheiden kunnen worden 3 soorten aantekeningen nl. deze inzake incidentele, systematische en opzettelijke fouten. Deze laatste twee dienen in alle geval de aandacht van de revisor te krijgen.

4. ORGANISATIE IN DE TIJD

Ten einde de bezetting van kantoor, enerzijds, en de te behandelen controledossiers en overige werkzaamheden, anderzijds, op elkaar af te stemmen is het absoluut noodzakelijk dat in een planningssysteem wordt voorzien. Planning draagt ertoe bij dat tijdig en op een efficiënte wijze een doelgerichte controle kan worden uitgevoerd.

Uit praktisch oogpunt is het aangewezen dat er binnen kantoor een revisor is die zich in het bijzonder met deze planning bezig houdt. Deze revisor dient alle informatie te bezitten over de door de dossiers gestelde eisen m.b.t. controleperiodes, rapporteringsdata, de nodige deskundigheid en ervaring voor de controle, alsook de bekwaamheidsniveau's van de medewerkers.

Voor een grote controle-opdracht verdient het aanbeveling bij de planning een controleteam samen te stellen uit medewerkers van verschillende niveau's, zodanig dat een efficiënte verdeling van de controlewerkzaamheden mogelijk is.

Het samenwerken in een controleteam biedt verder uitstekende mogelijkheden op het gebied van begeleiding en interne opleiding.

De opvolging van de planning stelt, gezien de vele ad hoc werkzaamheden van een revisorenkantoor en de noodzakelijke aanpassingen aan het ritme van de cliënt, veelal (aanzienlijke) problemen. Echter speciaal in situaties van overbezetting en piekbelasting is het absoluut noodzakelijk dat de revisor er op toeziet dat elke opdracht wordt afgehandeld door medewerkers van voldoende niveau en dat de effectief benodigde controletijd kan worden gespendeerd. Immers op momenten van overbelasting is de kans op het doorbreken van de kwaliteitsbeheersing maximaal en dient erover gewaakt dat geen ongemotiveerde conclusies worden getrokken of dat de problematiek in een dossier onvoldoende wordt onderkend.

Aangezien de revisorale werkzaamheden een sterk seizoenmatig verloop kennen, verdient het aanbeveling te onderzoeken in welke mate de controles kunnen worden gedynamiseerd. Dit houdt in dat nagegaan wordt welke controlewerkzaamheden kunnen worden verricht vóór de afsluitdatum van het boekjaar. Aldus zal blijken dat in de meeste dossiers een belangrijk aantal controles kunnen verschoven worden naar de eerder rustige periodes van het jaar.

5. FINANCIËLE ASPECTEN

Naast de vaktechnische vereisten dient de revisor tevens voor te zorgen dat elke opdracht op economische wijze wordt uitgevoerd.

Bij de aanvaarding van een opdracht zal de revisor op basis van zijn ervaring een budget opstellen m.b.t. de te presteren uren en de kostprijs van de controle. Zich hierop steunend zal hij zijn voorstel tot bezoldiging formuleren.

De organisatie van het kantoor dient er op gericht te zijn intern de nodige informatie beschikbaar te stellen inzake prestaties en honoraria teneinde opvolging en analyse mogelijk te maken.

BESLUIT

De impact van de controlenormen op de kantoororganisatie van de revisor gaat veel verder dan de specifieke voorschriften vervat in de tekst van de normen.

De organisatie van het kantoor als geheel dient zodanig te zijn dat aan de normen in hun totaliteit kan voldaan worden.

KWALITEITSBEHEERSING

door H.J. BLOCK
Prof. U.F.S.I.A.
Bedrijfsrevisor

KWALITEITSBEHEERSING

Het geheel van regels door het kantoor van een bedrijfsrevisor aanvaard, met als doelstelling :

- overeenkomstig bepaalde regels, en door middel van een systematische werking, de deugdelijkheid te verzekeren van de uitvoering van geleverde diensten ;
- waarbij de afwijkingen ten opzichte van de gestelde regels, en door middel van een systematische werking, de deugdelijkheid te verzekeren van de uitvoering van geleverde diensten ;
- met als finale betrachting, eerstens, het vertrouwen te beveiligen dat door geïnteresseerde derden (het maatschappelijk verkeer) wordt gesteld in de geleverde professionele diensten ;
- en, tweedens, daardoor in het algemeen de geloofwaardigheid te beschermen van de professionele verstrekkers van deze diensten.

De maatregelen van kwaliteitsbeheersing moeten slaan op alle aspecten van de organisatie van het bedrijfsreviso(r)(ren)kantoor. De kwaliteit van het controlewerk hangt immers rechtstreeks of onrechtstreeks af van het geheel van de werkzaamheden en methodes van een kantoor.

De toepassing van deze regels gebeurt door het invoeren in het kantoor van een systematisch geheel van procedures of werkregels.

De natuur of aard van deze procedures, zowel als hun toepassingsveld, is afhankelijk van de aard en de omvang van de praktijk van het kantoor. Deze procedures dienen steeds aangepast aan de omstandigheden waarin zij moeten toegepast worden.

Zij dienen grondig gekend te zijn door alle personen in de vaktechnische activiteit van het kantoor deelnemend, met andere woorden, zowel door het hoofd of als de vennoten van een kantoor, als door de medewerkers. Om die reden verdient het aanbeveling dat zij schriftelijk vastgelegd worden, zodat zij permanent en zonder twijfel ter beschikking liggen.

DEEL I : MAATREGELEN VAN A PRIORI OF PREVENTIEVE KWALITEITS- BEHEERSING

Deze maatregelen - het kunnen regels en procedures zijn - hebben tot doel in een bepaald kantoor :

- de kwaliteit van de te leveren arbeid zo homogeen of overeenstemmend mogelijk te **verzekeren : de horizontale kwaliteitsbeheersing ;**
- de voorgenomen kwaliteit van de werkzaamheden op alle niveau's daadwerkelijk en door aangepaste middelen te **realiseren : de verticale kwaliteitsbeheersing.**

I. DE HORIZONTALE KWALITEITSBEHEERSING

Het geheel van de in het kantoor ingevoerde maatregelen om de homogeniteit of de overeenstemming van de arbeid met de kwaliteitsnormen, gesteld aan deze arbeid binnen een bepaald referentiekader te verzekeren, met andere woorden :

- zowel de kwalitatieve overeenstemming van de arbeid verricht onder een zelfde beroepstitel (vb. als bedrijfsrevisor) ;
- als deze uitgevoerd op een bepaald niveau in de kantoororganisatie (medewerkers - assistenten - managers enz.).

*

* *

De voormelde **kwaliteitsnormen** kunnen vastgesteld worden :

- **door een extern orgaan** : vb. Instituut der Bedrijfsrevisoren, wettelijke regeling, ...
hierover gaan we het nu niet hebben ;
- **door het kantoor zelf.**

*

* *

Kwaliteitsnormen die door het kantoor kunnen ingevoerd worden met als objectief de horizontale kwaliteitsbeheersing :

Deze normen concretiseren zich in een stel van regels en procedures, die betrekking hebben op :

1. Maatregelen inzake het handhaven van de onafhankelijkheid

Onafhankelijkheid is meer dan het feit niet in een afhankelijke toestand te verkeren, het bestaat in het vermogen, eerlijk, integer en objectief op te treden.

Het is in hoofdzaak een geesteshouding, en niet het formeel nakomen van gedrags- en beroepsregels, deze laatste zijn vaak nodig om deze geesteshouding binnen het kantoor te verduidelijken en naar buiten uit te beschermen.

Onafhankelijkheid is niet zomaar een abstracte toestand dan wel te beoordelen in het raam van de omstandigheden die zich voordoen. In elk geval moet de schijn van het ontbreken van onafhankelijkheid vermeden worden. Vermits de omstandigheden oneindig genuanceerd kunnen wezen, kunnen dus geen sluitende gedrags- en beroepsregels opgesteld worden, die alles zouden voorzien.

Een grondregel stelt dat bij het uitvoeren van controle-opdrachten de specifieke verantwoordelijkheid van de opdrachtgever en deze van de bedrijfsrevisor klaar en duidelijk moeten onderscheiden blijven.

Van wie wordt de toepassing van de regels inzake de onafhankelijkheid gevorderd ?

Deze regels zijn van toepassing voor allen die in het controleproces betrokken zijn :

voor alle vennoten in een maatschap, voor elke bedrijfsrevisor, en voor alle leden van het vaktechnisch personeel.

Onder vaktechnisch personeel wordt verstaan : alle in de controlepraktijk werkzame bedienden of zelfstandige medewerkers (o.a. stagiairs), ongeacht de aard van hun activiteiten en van de opdracht (controle, advies, e.a.). Zijn dus in principe uitgesloten : de personen werkzaam in hulpdiensten, o.a. secretariaat, fotocopieerkamer, typekamer, enz.

In het referentiekader van de onafhankelijkheid kunnen enkele gedragsregels vooropgezet worden :

A. GEEN FINANCIËLE BELANGEN NEMEN IN EEN CLIENT

Het begrip cliënt moet duidelijk omschreven worden. Het kan meer zijn dan louter opdrachtgever ; er worden bij betrokken, zowel ondernemingen in dewelke de opdrachtgevende onderneming belangen bezit, die een bepaalde omvang overschrijden, als deze die een bepaald belang in de onderneming van de opdrachtgever aanhouden (bv. in beide gevallen een aandelenbezit van 20 % of meer) of nog, wanneer de onderneming in feite beheerst wordt door de opdrachtgever), ofwel omwille van een doorslaggevende invloed op het beleid die om de één of andere reden kan uitgeoefend worden).

Dit afzijdig blijven van financiële belangen geldt ook voor de echtgenoten van de vennoten, bedrijfsrevisor, vaktechnisch personeel, alsmede voor de personen, die van hen economisch afhankelijk zijn (vb. minderjarige kinderen).

B. GEEN GUNSTEN VAN EEN CLIENT BEDINGEN OF AANVAARDEN

Uitzondering zou hierop kunnen gelden voor zaken die in het algemeen gelden voor de normale relaties van de cliënt of die van bescheiden omvang zijn.

Om de morele waarde en de doeltreffendheid van de maatregelen inzake de onafhankelijkheid te garanderen, is het aan te bevelen, alle geïnteresseerden van het kantoor een **"verklaring van onafhankelijkheid"** te laten ondertekenen, waardoor de betrokkenen klaar en duidelijk geïnformeerd worden over hun plichten terzake. Deze verklaring zal periodiek hernieuwd worden (bv. jaarlijks).

2. Maatregelen inzake het aanvaarden van controle-opdrachten in het algemeen

Een opdracht mag slechts aanvaard worden :

- a. indien zij niet in strijd komt met de onafhankelijkheid van het kantoor ;
- b. indien aan de cliënt een doeltreffende dienstverlening kan verstrekt worden ;
- c. indien men voldoende zekerheid bezit over de integriteit van het beleid van de cliënt.

Om die redenen zal over de potentiële cliënt voldoende informatie ingezameld worden.

Indien in het kantoor meerdere personen (vennoten en/of medewerkers) cliënten kennen of mogen aanbrengen, zal een verantwoordelijk gezag aangesteld worden om te beslissen over de al of niet aanvaarding van de cliënt op grond van het voormeld beoordelingspatroon.

Men mag slechts opdrachten aanvaarden, indien men voldoende vaktechnisch personeel met de aangewezen deskundigheid ter beschikking heeft.

Men moet stellen dat steeds schriftelijk klaar en duidelijk vastgelegd worden :

- . de vereenzelving van de cliënt ;
- . de aard van de opdracht ;

- . de overeengekomen voorwaarden.

Vermits de kwaliteit van een cliënt kan evolueren met de jaren, is het kwaliteitsonderzoek periodisch te hernemen.

3. Maatregelen inzake kennis en ervaring

Het kantoor moet bemand zijn en blijven met een vaktechnische staf, die in de mogelijkheid verkeert op een verantwoorde wijze de opdrachten uit te voeren en er de nodige verantwoordelijkheid voor op zich te nemen. Dit vergt van deze staf een gedegen vorming en opleiding, die op passende wijze worden onderhouden.

Er moeten dus maatregelen genomen worden met als objectief dat de vennoten en de vaktechnische staf hieraan zouden moeten beantwoorden op permanente wijze. In dat verband zijn maatregelen te vermelden die liggen op onderscheiden vlakken :

3.1. Inzake recrutering van medewerkers

wat vereist :

- . personeelsplanning ;
- . degelijke selectiecriteria.

De personeelsplanning zal voorzien in de benodigde aan te werven personeelsleden, rekening gehouden met het gewenste niveau van vorming en opleiding, en men zal minimum eisen stellen inzake vooropleiding, houding en motivatie.

De planning en de selectienormen zullen rekening houden met de noden aan personeel, niet enkel in verband met de actuele tekorten, doch ook met de vooropgestelde groeipolitiek van het kantoor, en gebeurlijk met de specialisatie waarvoor behoefte is. Tijdig zal voorzien worden in de vaktechnische noodzakelijke behoeften aan gespecialiseerde deskundigen van de controlepraktijk (EDP-audit - bijzondere branches - buitenlandse betrekkingen).

3.2. Technische bijscholing of bijwerking of begeleiding van de medewerkers

- . Het vaktechnisch personeel dient op de hoogte te zijn van de interne auditnormen en -procedures van het kantoor ;
- . Daarom zullen handboeken, handleidingen en standaarddocumenten of -programma's tot hun beschikking staan. Doch er is meer, er moet een organisatie bestaan, waardoor men de zekerheid heeft dat normalerwijze :
 - alle nieuwkomers deze documentatie grondig doornemen en er mede leren omgaan in de praktijk ;

- deze documentatie een werkoutillage blijft dat te gelegener tijd ter hand wordt genomen ;
- alle wijzigingen gekend en opgevolgd worden ;
- . De vennoten, de bedrijfsrevisoren en de vaktechnische staf in het algemeen, moeten op de hoogte blijven van de meest recente ontwikkelingen op professioneel vlak.

Het kantoor zal, om dit te bereiken, zorg dragen voor :

- het verzorgen en bijhouden van een goede en efficiënte documentatie op het eigen vakniveau in binnen- en buitenland, alsmede op aangrenzende vakgebieden ;
- het instellen van een vaktechnische commissie die adviseert bij bijzondere problemen en tevens gemeenschappelijke standpunten van het kantoor uitwerkt ;
- de organisatie van een goed functionerende bibliotheek met vakliteratuur ;
- . Dit alles zal best bereikt worden door
 - interne lessen of training ;
 - aanwakkeren van het volgen van seminaries, vakopleidingen e.a. ;
 - aanmoediging van vaktechnische literatuur, inzonderheid betreffende administratieve organisatie en accountantscontrole ;
 - het bevorderen van een veelzijdige ervaring in de praktijk op alle niveau's rekening houdend met de individuele aanleg en de mogelijkheden in de carrièreplanning ;
 - het periodiek ter beschikking stellen van informatie met betrekking tot de nieuwe ontwikkelingen van het beroep, van de diverse vakgebieden en van de wetgeving.

3.3. Het vastleggen van criteria inzake de kwalitatieve beoordeling van de vaktechnische staf

Waarbij worden in overweging genomen, de talrijke kwalitatieve vereisten, zoals daar zijn :

- . de vaktechnische kennis ;
- . het analytisch denkvermogen ;
- . de beoordelingscapaciteiten ;
- . de communicatieve eigenschappen ;
- . de bekwaamheid inzake het geven van training en van leiding ;
- . de aangepaste eigenschappen in de betrekkingen met cliënten ;
- . de persoonlijke motivatie.

De vaktechnische staf moet in dat alles nauw en persoonlijk betrokken worden. De betrokkenen moeten op de hoogte gebracht worden van hun zwakten en sterkten, van hun relevante vaardigheden en hun hoedanigheden. Zij dienen te weten wat de mogelijkheden

den zijn voor hun loopbaan in verband met hun eigenschappen, verworvenheden, inspanningen, bijscholing, e.a.

Daarom zal ook dit alles in schrift vastgelegd worden en zal door middel van een handleiding terzake, klare voorlichting en informatie gegeven worden.

De beoordeling zal regelmatig gebeuren (bv. jaarlijks).

Er zullen normen van kennis en ervaring gesteld worden voor de leidinggevende functies en voor de toekenning van volmachten inzake handtekening intern bij de uitvoering van de opdrachten, en gebeurlijk ook naar buiten uit.

3.4. Maatregelen vastleggen inzake de uitvoering van de controlewerkzaamheden, met inbegrip van de verslaglegging, het dossierbeheer, enz. de zogenaamde "on-the-job-training"

Hiermede wordt bedoeld, het algemeen referentiekader vastleggen waaraan elke audit-opdracht in het algemeen dient te voldoen, inzake

- . aanvaarding ;
- . tijdsbudget en budgetcontrole ;
- . aangepaste vaktechnische staf ;
- . controleprogramma ;
- . verslaglegging ;
- . controledossier ;
- . verstrekking van delegaties en dies meer.

In dit verband moet ook aangehaald worden, het invoeren van standaardprogramma's en -procedures. Programma's moeten steeds op maat gemaakt zijn, aangepast aan de aard en de omvang van de opdracht, doch het gestandaardiseerde materiaal zal zeer nuttig dienst doen als basis waarop gesteund wordt om een aangepast en efficiënt controlemateriaal op te bouwen, zonder nutteloos tijdverlies voorwat de algemene aspecten aangaat, zodat alle aandacht kan gericht worden op de specifieke of karakteristieke eigenschappen en moeilijkheden van de opdracht.

In dat verband zullen de nodige onderrichtingen uitgevaardigd worden nopens de aanleg, het bewerken en bijhouden van het controledossier. In dat opzicht wordt meestal geopteerd voor een tweevoudig luik :

- . de opening van een permanent dossier waarin alle informatie van algemene aard wordt bijeengebracht nopens de cliënt, de opdracht, de economische, technische, sociale, financiële, boek-

houdkundige, juridische en fiscale aspecten die van nut kunnen zijn voor de uitvoering van de opdracht.

In dat permanent dossier zal men bovendien nog klasseren of terugvinden :

- alle gegevens inzake analyse en beoordeling van de interne controle ;
- de (belangrijke) briefwisseling met de cliënt ;
- de administratieve stroomanalyses, beschrijvingen, vragenlijsten waarvan de inhoud van blijvende waarde is,
- enz.

- . Voor de uit te voeren opdracht moet een adekwaat werk- of controledossier worden aangelegd, waarin alles dient verzameld wat de controle betreft :

- werkdocumenten ;
- ingevulde vragenlijsten ;
- tijdsbudgetten en aantekeningen van de budgetcontrole ;
- ingevuld controleprogramma ;
- bewijsstukken ;
- enz.

Er zullen klare onderrichtingen bestaan nopens de wijze van gebruik van de werkdocumenten :

- indeling ;
- codering ;
- invulling ;
- besluittrekking ;
- merktekens ;
- nazicht ;
- enz.

3.5. De permanente vorming

Deze vorming is nodig voor de permanente actualisering van de vennoten en de vaktechnische staf.

Het kantoor kan voorzien dat een minimum van tijd in een bepaalde periode uitgetrokken wordt voor het zich eigen maken van nieuwe of geëvolueerde technieken, de ontwikkeling van de beroepsleer, van economische doctrines, enz.

3.6. Het onderhouden van contacten met beroepsgenoten

In en buiten het kantoor, om ervaring en know-how uit te wisselen, alsmede beroepsproblemen en -cases te bespreken.

II. DE VERTIKALE KWALITEITSBEHEERSING

Het betreft het geheel van maatregelen, voorzien in het kantoor om de homogene kwaliteitsbeheersing in de praktijk om te zetten, namelijk het geheel van maatregelen, die op het oog hebben, de gestelde kwaliteitsnormen op alle niveau's efficiënt te realiseren.

Deze maatregelen of regels zijn gebonden aan de uitvoering van de controle-opdracht in de werkelijkheid. In het algemeen slaan deze maatregelen voor elke opdracht terug op het volgende :

1. De planning van de opdracht

Hierdoor tracht men de krachtlijnen van de opdracht vast te leggen, met andere woorden, de opdracht zo behoorlijk en nauwkeurig mogelijk te verwezenlijken, door bepaling van :

- . de aard van de onderneming ;
- . de omvang van de onderneming ;
- . de vereiste vaktechnische staf ;
- . de vereiste gespecialiseerde medewerkers.

De opdracht wordt slechts aanvaard nadat men aldus vastgesteld heeft op het gepaste ogenblik te beschikken over de aangepaste mankracht en deskundigheid.

Men zal er zich van overtuigen of de opdrachtgever bekend is met de betekenis en de belangrijkheid van de controle-opdracht en de hieruit voortvloeiende gevolgen voorwat betreft de verantwoordelijkheid en de taak van de auditor.

Daarom verdient het aanbeveling de opdracht schriftelijk vast te leggen en gedetailleerd te beschrijven.

2. Het opstellen van het werkprogramma voor de opdracht

Op grond van de analytische studie van de onderneming en van de omgeving waarin zij werkt, alsmede krachtens de informatie in bezit over de organisatie en de werking van de interne controle, wordt een uitgebreid controle- of werkprogramma opgesteld, dat aangepast is aan de aard van de activiteit van de onderneming, aan de aard van de opdracht en aan de specifieke controlepunten.

De hoofdlijnen en de relevante details van de organisatie en van de bestaande interne controle zullen onderzocht worden en schriftelijk vastgelegd. De beoordeling van de op dit niveau ingezamelde gegevens zal van grote invloed zijn op de samenstelling van het controleprogramma en op de omvang van bepaalde werkzaamheden.

In dit kader kan het ook nuttig zijn aan de cliënt een bevestigingsbrief (representation letter) te vragen.

Dit werk- of controleprogramma dient aangepast te worden wanneer tijdens de uitvoering van de werkzaamheden blijkt dat moet afgeweken worden van wat oorspronkelijk voorzien was. Hetzelfde fenomeen zal zich voordoen bij een opdracht die zich bij herhaling voordoet in latere periodes (b.v. de controle van de opeenvolgende jaarrekeningen van een onderneming waarbij men als commissaris-revisor optreedt). Deze wijzigingen en periodieke herzieningen zullen schriftelijk vastgelegd worden.

Het toewijzen van de uit te voeren taken of deeltaken zal gebeuren aan die medewerkers die hier de nodige specifieke kennis en ervaring bezitten, en bovendien op het geschikte ogenblik en voor de nodige tijd beschikbaar zullen zijn.

3. Tijdsbudget

Eens dit werkprogramma klaar, wordt een gedetailleerd tijdsbudget opgesteld.

Dit tijdsbudget zal gedurende de ganse opdracht door de dossierverantwoordelijke op de job getoetst worden aan de werkelijk gepresteerde tijd. Deze budgetcontrole zal toelaten, waar nodig, het werkprogramma bij te sturen, en dienen te voorkomen dat leemten ontstaan in de uitvoering van werkzaamheden ten gevolge van tijdsdruk.

4. Supervisie

Er moet gezorgd worden voor een adekwate supervisie tijdens het uitvoeren van de opdracht. Dit houdt meteen in de geschikte medewerkers te zetten op de juiste plaats. Een opdracht wordt stukgewijze afgewerkt, coördinatie is een belangrijke factor voor een sluitende en efficiënt uitgevoerde opdracht. In de uitvoeringsstructuur van de opdracht moeten niet enkel controlepunten voorzien worden, doch ook niveau's die in een opgaande structuur - naarmate de werkzaamheden voortschrijden - de controlewerkzaamheden coördineren. Dit vergt een kritisch toezien op de uitvoerende staf, die op de verschillende niveau's steeds onder de supervisie en de verantwoordelijkheid van de hiërarchisch hogere medewerker werkzaam is, om te voorkomen dat door medewerkers op de job vaktechnisch verantwoorde grenzen worden overschreden.

Deze structuur moet toelaten dat op de geschikte plaatsen, op grond van de vereiste informatie in het raam van de aangemeten verantwoordelijkheid, de aangepaste beslissingen kunnen genomen worden.

Het verzekeren van goed toezicht op de uitvoering van de werkzaamheden op de onderscheiden niveau's zal gebeuren onder meer door het nazien van vastleggingen op werkdocumenten en beschikte aantekeningen.

Deze laatste beschouwing leidt naar de noodzaak dat medewerkers in het raam van de uitvoering van een opdracht enkel verantwoorde delegaties mogen ontvangen, dit wil zeggen, overeenkomstig hun plaats in het hiërarchisch bestel, hun vaktechnische vorming, opleiding en ervaring.

5. De verantwoordelijke voor de controle-opdracht of de dossierverantwoordelijke moet steeds op de hoogte zijn van het voortgangsstadium van de werkzaamheden. Om die reden zullen klare en duidelijke onderrichtingen en afspraken bestaan over :
- de nodige aantekeningen in het controleprogramma naarmate het afgewikkeld wordt ;
 - het programma moet op een vaktechnische logische wijze ingedeeld zijn in sequenties, derwijze dat bij het beëindigen van zulk onderdeel van de opdracht door een verantwoordelijk medewerker een nota met besluiten wordt opgesteld, die een beoordeling inhoudt van de bevindingen en de punten naar voren brengt die bijzondere aandacht vergen voor het verder verloop van de werkzaamheden en/of voor de uiteindelijke verslaglegging.
 - voor welke facetten van de opdracht beroep moet gedaan worden op specialisten, al dan niet behorend tot het kantoor (vb. fiscalist, EDP-auditor, jurist, enz.).

DEEL II : MAATREGELEN VAN A POSTERIORI OF REPRESSIEVE KWALITEITSBEHEERSING

Het betreft de maatregelen, getroffen na het beëindigen van de controle-opdracht, en bij uitbreiding na het uitgeven van de verklaring of het rapport, om na te gaan of de kwaliteitsrealisering van het kantoor overeenstemt met de genormeerde of verwachte kwaliteit. Deze vorm van kwaliteitsbeheersing is de eigenlijke **kwaliteitscontrole**.

I. IN EEN EERSTE STADIUM ZAL MEN HET VOLGENDE AANTREFFEN

Met het oog op het uitgeven van de verklaring zal de verantwoordelijke bedrijfsrevisor de nodige maatregelen nemen, om zich te vergewissen of de opdracht is uitgevoerd geworden in overeenstemming met de kwaliteitsnormen van het kantoor.

Ofschoon een aanzienlijk pakket van deze werkzaamheden zich situeert bij of na het beëindigen van het controlewerk bij de cliënt, moet een belangrijk deel van het werk ook uitgevoerd worden bij de aanvang en tijdens de opdracht, zoals blijkt uit wat verwacht wordt als inhoud van deze taak in het raam van de kwaliteitscontrole :

. inzake controletechniek :

- onderzoek van de informatie ingewonnen over de cliënt ;
- onderzoek van de bevindingen inzake intern controlesysteem ;
- onderzoek controleprogramma ;
- beoordeling van de steekproeven ;
- onderzoek en beslissing nopens problemen gerezen tijdens de controle ;

. inzake de controle van de jaarrekening :

- nagaan of deze een getrouw beeld geeft van het vermogen en de financiële positie van de onderneming, alsmede van het behaalde resultaat ;
- nagaan of de wettelijke, reglementaire en professionele regels nopens het opstellen van de jaarrekening werden nageleefd ;
- nagaan of de geschikte boekhoudprincipes en waarderingsregels werden toegepast ;

. inzake het controledossier :

- dit dossier wordt onderzocht om na te gaan of de opdracht degelijk werd uitgevoerd. Zo moet nagegaan worden of alle problemen die opgeworpen werden tijdens de controle een passende oplossing hebben bekomen. Tevens zal hij zich vergewissen of hij akkoord kan

gaan met de conclusies door de controlemedewerkers getrokken bij het beëindigen van elke controlesequentie ;

- inzake de verklaring en andere bescheiden die buiten het kantoor gaan (o.a. organisatiebrief, long form verslag) :

Zo mogelijk in voorlektuur overmaken aan een confrater of hieraan geassimileerd medewerker van het kantoor met aangepaste verantwoordelijkheid, vakkennis en ervaring. Indien zulks als algemene regel onmogelijk is om praktische redenen, zou dit toch steeds moeten gebeuren wanneer

- het een belangrijk dossier is ;
- het om een onderneming gaat waarvan de aandelen genoteerd zijn ;
- er aanleiding blijkt te bestaan om een verklaring met een belangrijk voorbehoud of een afkeurende verklaring uit te geven, of wanneer zwaarwichtige opmerkingen dienen geformuleerd te worden in de organisatiebrief.

Deze confrater of medewerker mag in principe geen enkele relatie bezitten met de betrokken cliënt (cf. principe van onafhankelijkheid) en daarenboven noch rechtstreeks, nog onrechtstreeks betrokken zijn geweest bij de bewuste controle-opdracht. Deze interventie (de zogenaamde "second partner review") kan zich uitstrekken over de gehele controle-opdracht :

- nagaan of de jaarrekening beantwoordt aan de wettelijke, reglementaire en vaktechnische normen ;
- onderzoek of de verklaring steunt op de voorgeschreven kwaliteitsnormen inzake audit ;
- nagaan of het controledossier de nodige verantwoordingsmateriaal bevat om de voorgenomen verklaring (en/of verslag) of organisatiebrief uit te geven ;
- onderzoeken of alle interne voorschriften, die betreffend de uitgevoerde opdracht gelden, daadwerkelijk werden nagekomen.

Het is ook mogelijk de omvang van de interventie te beperken, bij voorkeur volgens vooropgezette omstandigheden en voorwaarden. Immers, om praktische redenen zal het in menig geval onmogelijk zijn om tijdig zulke omvangrijke tussenkomst in te schakelen. Bovendien kan het in bepaalde gevallen te zwaar wegen op de kostprijs van de opdracht met betrekking tot de belangrijkheid ervan. Minimaal kan men echter wel stellen dat de aangehaalde interventie van een confrater of medewerker van het kantoor wel aangewezen blijft voor het onderzoek van de bescheiden die ingevolge de uitgevoerde controle-opdracht buiten het kantoor verspreid worden. Bij deze gelegenheid kan door de interveniërende confrater of medewerker nog steeds bepaald worden of hij de complementaire controlestappen al dan niet wenst te zetten.

Het is ook geraadzaam uit te stippelen welke autoriteit in het kantoor dient aangesproken te worden, bij het vaststellen van een niet te overbruggen meningsverschil tussen de bedrijfsrevisor die verantwoordelijk is voor de controle-opdracht en de confrater of medewerker, die met een a posteriori tussenkomst werd gelast.

*

* *

II. IN EEN VOLGEND STADIUM KAN DE KWALITEITSCONTROLE BINNEN HET KANTOOR DE VORM AANNEMEN VAN EEN ONDERZOEK NA DE VOLLEDIGE UITVOERING VAN DE CONTROLEOPDRACHT

Met het oog op de overwaking van de voorgeschreven kwaliteitsnormen bij de uitvoering van de controle-opdrachten, kan bij wijze van test-methodieken, afgewerkte dossiers nagezien worden door een daartoe speciaal aangesteld confrater van het kantoor, al dan niet bijgestaan door een controleteam, zulks afhankelijk van de omvang van het kantoor en het aantal dossiers dat aan het posteriori nazicht dienen onderworpen te worden.

Deze controle zal gesystematiseerd worden en periodiek plaatsgrijpen.

De te controleren dossiers zullen geselecteerd worden op de volgende wijze :

- een willekeurige selectie in eerste instantie ;
- de belangrijke dossiers van het kantoor moeten steeds aan de beurt komen ;
- de willekeurige selectie zal toch zo gerealiseerd worden dat binnen een bepaalde periode alle dossiers van elke vennoot aan de beurt zijn gekomen ;
- bij elk periodiek onderzoek, waarvan de periode niet vooraf moet bepaald worden, doch die, om praktische redenen, meestal in de tweede helft van het kalenderjaar zal liggen, moeten dossiers van alle verantwoordelijke vennoten of confraters ter hand genomen worden.

Het geldt hier een grondig onderzoek van het ganse dossier van de controle-opdracht, om na te gaan of de voorgeschreven kwaliteitsnormen nageleefd werden aanvangend met de aanvaarding van de opdracht tot en met al de bescheiden die buiten het kantoor werden verspreid.

De bedoeling van dit onderzoek is educatief en niet bestraffend. Om die reden zullen alle opmerkingen betreffende het gecontroleerde dossier met de verantwoordelijke bedrijfsrevisor besproken worden.

III. ALGEMENE BESCHOUWINGEN

Het moet benadrukt worden, dat de kwaliteitscontrole een positief aspect moet uitoefenen op de wijze waarop het kantoor haar product tot stand brengt, zodat het een element moet zijn, niet enkel van kwaliteitsbeveiliging, doch ook van kwaliteitsverbetering.

Om die reden zullen de bevindingen, opgedaan ter gelegenheid van de kwaliteitscontrole in een rapport verzameld worden, dat verspreid wordt onder de confraters van het kantoor. Men zal hierin bij uitstek opbouwend commentariëren en nauwgezet erop toezien dat het geen persoonlijk geviseerde aanklachten bevat. Het moet een instrument zijn dat de geest van het kantoor bevordert door de gemeenschappelijke kwaliteit op te drijven, en het mag dus geen verdeeldheid of discriminatie zaaien.

Het orgaan van de kwaliteitscontrole is een controlerend orgaan, het moet dus ook beschermd worden om zijn volledige onafhankelijkheid in optreden en visie te bewaren. Het zou dus verkeerd zijn dit orgaan te gelasten met het opstellen van de auditnormen en deze van de kwaliteitsbeheersing in het algemeen. In principe is dit de taak van een vaktechnisch comité of verantwoordelijke. Nochtans kan door kwaliteitscontrole terzake een zeer gewichtige rol gespeeld worden, door te wijzen op vastgestelde onvolkomendheden in het brede vlak waarover zijn zoeklicht gaat, en in dat verband suggesties naar voren te brengen.

Wegens zijn functie, waardoor de kwaliteitscontrole al de facetten van de kantooractiviteit doorsnijdt, zowel in verband met de agerende vakgenoten, als de gedifferentieerde taken en opdrachten, als met de voorhanden organisatie, kunnen deze suggesties een zeer waardevolle bijdrage zijn voor het beleid van het kantoor op velerlei gebied, inzonderheid in het licht van wat heilzaam is voor de vaktechnische kwaliteit.

OPRICHTING EN WERKING VAN REVISORENVENNOOTSCHAPPEN

OP GROND VAN ARTIKEL 33

VAN DE WET VAN 22 JULI 1953

Henri OLIVIER
Directeur van het BCNAR

INHOUDSTAFEL

I. INLEIDING

II. VENNOOTSCHAPPEN EN VERENIGINGEN : WETTELIJK KADER

- II.1.** De vennootschap van middelen
- II.2.** De professionele vennootschap
- II.3.** Interprofessionele vennootschappen

III. VOORWAARDEN TOT INSCHRIJVING OP DE LEDENLIJST

- III.1.** Het dossier te voegen bij de aanvraag
- III.2.** De statuten van de vennootschap
- III.3.** Huishoudelijk reglement

IV. HET STELSEL VAN DE VASTE VERTEGENWOORDIGER

V. PLICHTENLEER VAN DE VENNOOTSCHAPPEN

- V.1.** Toepassing van de algemene regels
- V.2.** Belang van de kwaliteitscontrole
- V.3.** Internationale verenigingen

BESLUIT

I. INLEIDING

De toelating om revisorenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid op te richten is een belangrijke innovatie van de wet op de hervorming van het bedrijfsrevisoraat van 1985. Voor die datum had de wetgever niet voorzien in de mogelijkheid om vennootschappen op te richten gemachtigd om in eigen naam het mandaat van commissaris bij een vennootschap of andere wettelijke opdrachten die aan de bedrijfsrevisor zijn voorbehouden uit te oefenen. Integendeel, de wet verbood de revisor zelfs toe te treden tot een vennootschap met rechtspersoonlijkheid.

In de Memorie van toelichting bij het ontwerp van wet lezen we : "Mocht deze hervorming niet toelaten de taak van bedrijfsrevisor of van accountant te laten uitoefenen door rechtspersonen, dan zou zij snel achterhaald blijken en trouwens door de huidige toestand in de meeste andere landen in de schaduw worden gesteld. De tijd is voorbij dat de controletaak in een grote onderneming slechts kon worden toevertrouwd aan een natuurlijke persoon die ofwel alleen optrad, ofwel in het kader van een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid waaraan een mandaat *intuiti personae* werd verleend ⁽¹⁾.

De revisorenvennootschappen kenden onmiddellijk een grote bijval. Een jaar na de goedkeuring van de wet waren er al meer dan twintig vennootschappen ingeschreven op de ledenlijst van het Instituut. Die evolutie is zeker niet ten einde en het is niet ondenkbaar dat weldra meer dan de helft van de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren hun beroepsactiviteiten zullen uitoefenen in de vorm van een vennootschap.

De wet van 1985 is echter maar een eerste stap. De mogelijkheid revisorenvennootschappen op te richten werd mogelijk via een overgangsmaatregel in artikel 33 van de wet, in afwachting dat het Parlement de wet zou goedkeuren in verband met de burgerlijke professionele en interprofessionele vennootschappen ⁽²⁾.

¹)Parl. Kamer, 552 (1982-1983), nr. 1, p. 4

²)Cfr. het ontwerp van wet over de professionele en interprofessionele burgerlijke vennootschap en de burgerlijke vennootschap van middelen. Parl. Stuk, Kamer, 1108 (1984-1985) nr. 1 en het Verslag namens de Commissie Justitie uitgebracht door de h. VERHAEGEN, nr. 7. Wij vermelden dat een aantal bepalingen van het ontwerp kritiek hebben gekregen in

Voor we stilstaan bij een uitvoerige ontleding van het systeem van de revisorenvennootschap, lijkt het aangewezen om een hoofdstuk van onderhavige bijdrage te wijden aan de bepalingen opgenomen in artikel 8 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het IBR, gewijzigd bij wet van 1985. Dit artikel handelt over het algemene stelsel van vereniging tussen bedrijfs-revisoren onderling.

gerechtelijke kringen : zie J. MALHERBE en J. HEENEN, "Les sociétés civiles professionnelles", JT. 14.12.1985.

II. REVISORENVERENIGINGEN EN -VENNOOTSCHAPPEN : WETTELIJK KADER

Artikel 8 van de wet van 22 juli 1953

"Par. 1. ...,

Par. 2. Een bedrijfsrevisor mag zich verenigen met andere bedrijfsrevisoren of met andere personen die in het buitenland een hoedanigheid bezitten welke door de Koning ter uitvoering van internationale verdragen waarbij België partij is of mits wederkerigheid, als gelijkwaardig met deze van bedrijfsrevisor is erkend met het oog op :

- 1^o het in gemeenschap brengen van alle of van een gedeelte van de kosten die verband houden met de uitvoering van hun beroep, of
- 2^o de gemeenschappelijke uitoefening van de taak van bedrijfsrevisor of van taken die daarmee verenigbaar zijn.

Par. 3. De vereniging van een bedrijfsrevisor met een persoon die in het buitenland een hoedanigheid bezit welke door de Koning, ter uitvoering van internationale verdragen waarbij België partij is of mits wederkerigheid, als gelijkwaardig is erkend met deze van bedrijfsrevisor is afhankelijk van een voorafgaande en steeds herroepbare toestemming van de Raad van het Instituut :

- 1^o Indien deze persoon krachtens zijn nationaal statuut gemachtigd is om taken uit te voeren die in België niet verenigbaar zijn met die van een bedrijfsrevisor ;
- 2^o Indien deze vereniging is opgericht in een rechtsvorm, volgens een statuut of onder voorwaarden die niet toelaatbaar zijn voor een vereniging van bedrijfsrevisoren in België.

Op de ledenlijst der Bedrijfsrevisoren wordt tegenover de naam van de bedrijfsrevisor melding gemaakt van de naam van de vennootschap of van de vereniging waarvan ze deel uitmaken.

Par. 4. Geen enkele vereniging of vennootschap mag beroepshalve worden gevormd tussen een of meer bedrijfsrevisoren en andere personen die niet deze hoedanigheid bezitten of die geen in het buitenland door de Koning als gelijkwaardig erkende hoedanigheid bezitten, behoudens voorafgaande en steeds herroepbare toestemming van de Raad van het Instituut.

In het ontwerp op de burgerlijke professionele vennootschappen worden drie categorieën van vennootschappen met rechtspersoonlijkheid voorzien :

- a) de professionele vennootschap;
- b) de vennootschap van middelen;
- c) de interprofessionele vennootschap.

Deze drie vennootschapsvormen komen ook ter sprake in artikel 8 van de wet van 22 juli 1953 gewijzigd door de wet van 1985. De opsomming moet evenwel als volgt worden aangevuld :

- d) de verenigingen tussen bedrijfsrevisoren zonder rechtspersoonlijkheid ;
- e) de verenigingen tussen bedrijfsrevisoren en andere personen die niet deze hoedanigheid hebben, in het kader van hun beroepsactiviteiten, en zonder dat de vennootschap rechtspersoonlijkheid verkrijgt.

II.1. De middelenvennootschap

In artikel 8, par. 2, van de wet van 1953 houdende oprichting van het IBR, geeft aan alle bedrijfsrevisoren de mogelijkheid om zich te verenigen met een of meer confraters met het oog op het in gemeenschap brengen van alle of van een deel van de kosten die verband houden met de uitoefening van hun beroep.

Volgens de tekst van het ontwerp van wet betreffende de professionele vennootschappen, luidt de omschrijving van de burgerlijke vennootschap van middelen als volgt : (artikel 22) "De natuurlijke personen bedoeld in de artikelen 1 en 2 kunnen zich verenigen in een burgerlijke vennootschap die uitsluitend tot doel heeft de uitoefening door ieder lid van zijn bedrijvigheid te vergemakkelijken.

Daartoe brengen de vennoten de middelen in gemeenschap die dienstig zijn voor de uitoefening van hun beroep, zonder dat de vennootschap zelf dit beroep kan uitoefenen."

Wanneer een burgerlijke vennootschap van middelen wordt opgericht tussen verschillende bedrijfsrevisoren, is de toestemming van de Raad van het Instituut niet vereist. Aangezien de vennootschap niet zelf onder de maatschappelijke benaming het beroep kan uitoefenen is zij ook niet onder die naam in de ledenlijst opgenomen.

Wel is het nodig de Raad van het Instituut op de hoogte te brengen van de oprichting van de burgerlijke vennootschap. Inderdaad, in toepassing van paragraaf 3 van artikel 8 van de wet van 22 juli 1953 wordt "op de ledenlijst der bedrijfsrevisoren tegenover de naam van de bedrijfsrevisoren melding gemaakt van de naam van de vennootschap of van de vereniging waarvan ze deel uitmaken".

De middelenvennootschap belangt in principe alleen de vennoten aan. Deze oefenen het beroep verder uit in eigen naam. Er is bijgevolg geen enkele reden om de vennootschap te vermelden op de briefwisseling met het cliënteel. Dikwijls zijn de revisoren die deelnemen aan dergelijke vennootschappen echter overeengekomen binnen het

vennootschapsverband vorming, harmonisatie van de werkmethode en kwaliteitscontrole te organiseren. In die gevallen heeft de vermelding van de vennootschap voor de derden wel belang. Na enige aarzeling heeft de Raad dit dan ook toegelaten in haar circulaire D 007 (1). Dit is eveneens van belang voor verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid die werden opgericht vóór de wet van 21 februari 1985 en die sindsdien geen andere vorm hebben aangenomen.

II.2. De professionele vennootschap

De professionele vennootschap zullen we meestal de revisorenvennootschap heten. Het doel van de vennootschap is niet alleen het in gemeenschap brengen van alle of van een gedeelte van de kosten die verband houden met de uitoefening van het beroep. Het doel reikt hier verder. Het betreft namelijk het gemeenschappelijk uitoefenen van de taken die tot het vakgebied van de bedrijfsrevisor behoren of daarmee verenigbaar zijn.

Volgens het ontwerp van wet betreffende de burgerlijke professionele vennootschappen gelden de volgende bepalingen wanneer de professionele burgerlijke vennootschap gemachtigd wordt titularis van een beroep te zijn :

- "1^o Indien de professionele burgerlijke vennootschap om het beroep te kunnen uitoefenen, benoemd moet worden of ingeschreven op het tableau van een beroep, mag de vennootschap slechts opgericht worden na de benoeming of inschrijving gedaan op verzoek van alle vennoten die optreden namens de vennootschap in wording ;
- 2^o De professionele burgerlijke vennootschap wordt geacht te voldoen aan de voorwaarden inzake de toegang tot het beroep zodra elk van haar vennoten eraan voldoet ;
- 3^o De professionele burgerlijke vennootschap, alhoewel titularis van het beroep, zal niet kunnen verkozen of aangewezen worden als lid van de organen en overheden van dit beroep, noch deelnemen aan de verkiezing of aanwijzing van deze organen en overheden ;
- 4^o Het tuchtrecht wordt zowel ten aanzien van de professionele burgerlijke vennootschap als van haar leden uitgeoefend door de overheden die daartoe door de wet of het reglement gemachtigd zijn ;
- 5^o Wanneer er voor het kader van de titularissen van het beroep een wettelijke beperking is gesteld, wordt de professionele burgerlijke vennootschap niet afzonderlijk naast haar leden meegeteld."

(2)

¹) Deze circulaire is in bijlage opgenomen

²)Parl. Stukken, Kamer, 1108 (1984-1985), nr. 7, pp. 47-48.

Voor een burgerlijke revisorenvennootschap is een specifieke toestemming van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren vereist, aangezien die als dusdanig vermeld moet worden in de ledenlijst. Deze regel is bepaald in artikel 4bis van de wet van 1953 :

"De hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren wordt toegekend aan elke burgerlijke professionele vennootschap naar Belgisch recht die hierom vraagt en die de door de Koning vastgestelde voorwaarden vervult.

De ledenlijst maakt tegenover de benaming van de professionele burgerlijke professionele vennootschap melding van de naam van haar vennoten."

Artikel 4quater van dezelfde wet bepaalt verder : "De hoedanigheid van lid van het Instituut wordt door het Instituut ingetrokken wanneer aan de voorwaarden voor de toekenning niet meer is voldaan".

In volgende hoofdstukken bespreken wij op meer gedetailleerde wijze de voorwaarden die voor de inschrijving op de ledenlijst zijn vereist en de regels van plichtenleer die op de controle-vennootschappen toepasselijk zijn.

II.3. Interprofessionele vennootschappen

In het ontwerp van wet er een onderscheid gemaakt tussen de vennootschap van middelen en de interprofessionele vennootschap. In de interprofessionele vennootschap is elke vennoot titularis van het beroep. Hij oefent het persoonlijk uit en uitsluitend in zijn hoedanigheid van vennoot (art. 2, 3^e lid). De vennootschap is niet de titularis van het beroep. Nu is het wel zo dat het onderscheid tussen een interprofessionele vennootschap en een vennootschap van middelen van elke bestaansreden zou ontdaan zijn indien de vennoot gemachtigd zou zijn om het beroep persoonlijk uit te oefenen onder de firmanaam.

De oprichting van een interprofessionele middelenvennootschap is door de Raad voor het eerst toegelaten in 1986. Daarbij werd veel aandacht besteed aan het maatschappelijk doel dat met voldoende precisering moet uitsluiten dat door de vennootschap een opdracht wordt uitgeoefend die tot de bevoegdheid van de vennoten behoort. De vennootschap moet als doel hebben de middelen te verzamelen nodig voor de uitoefening van dat beroep (lokale, materiaal etc.).

Zij zal ook vormingsactiviteiten en een zeker kwaliteitscontrole mogen organiseren. Hierbij moeten evenwel het beroepsgeheim en de onafhankelijkheid van de vennoten geëerbiedigd worden. Er moet opgemerkt worden dat de Raad, in tegenstelling tot het wetsontwerp over de professionele vennootschappen, aanvaard dat een revisorenvennootschap deel uitmaakt van zo'n middelenvennootschap.

De mogelijkheid om binnen één vennootschap door de vennoten verschillende beroepsactiviteiten te laten uitoefenen is voorzien door

art. 8 § 4 van de wet, maar vergt de toestemming van de Raad. Er is terzake nog geen enkele beslissing; eerst moeten nog een aantal moeilijke problemen opgelost worden.

II.4. Verenigingen en vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid

In paragraaf 2 van artikel 8 van wet wordt er geen onderscheid gemaakt al naargelang de vereniging tussen bedrijfsrevisoren de vorm aanneemt van een rechtspersoon of van een feitelijke vereniging. De bedrijfsrevisoren kunnen zich dan ook beroepsmatig verenigen, maar dergelijke vereniging kan niet opgenomen worden in de ledenlijst van het Instituut (art. 4bis).

Wanneer een vereniging tussen bedrijfsrevisoren wordt opgericht, is de toelating van de Raad van het Instituut niet vereist, welke ook het doel van de vereniging mog zijn. Maar als er ook personen bij zijn die niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor hebben noch een als gelijkwaardig erkende hoedanigheid in het buitenland, is een voorafgaande machtiging van het Instituut wel nodig.

Wat de vereniging betreft met personen die in een vreemde staat beschikken over een hoedanigheid die door de Koning als gelijkwaardig is erkend, verwijzen wij naar de commentaar hieronder (paragraaf V.3.).

III. VOORWAARDEN TOT INSCHRIJVING VAN DE REVISORENVENNOOTSCHAPPEN OP DE LEDENLIJST VAN HET INSTITUUT

Het stelsel van de controle-vennootschappen werd tijdelijk geregeld in artikel 33 van de wet van 22 juli 1953, gewijzigd bij wet van 21 februari 1985.

"Par. 1. Tot het verstrijken van de termijn van drie jaar die ingaat op de datum waarop in het Belgisch recht de burgerlijke professionele vennootschap voor bedrijfsrevisoren wordt ingevoerd, wordt de hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren toegekend aan elke burgerlijke vennootschap, opgericht in de rechtsvorm van een vennootschap onder firma, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid of coöperatieve vennootschap die hierom verzoekt en die, buiten de andere voorwaarden bepaald door de Koning, aan de volgende vereisten voldoet :

- 1^o het doel en de werkzaamheid van de vennootschap moet beperkt zijn tot de uitoefening van de controle-opdrachten bedoeld in artikel 3 en tot de uitoefening van de werkzaamheden die verenigbaar zijn met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor ;
- 2^o alle vennoten, zaakvoerders en bestuurders moeten de hoedanigheid hebben van bedrijfsrevisor, of in het buitenland een hoedanigheid hebben die door de Koning, ter uitvoering van internationale verdragen waarbij

België partij is of mits wederkerigheid, als gelijkwaardig met deze van bedrijfsrevisor is erkend.

Par. 2. Telkens wanneer een controle-opdracht zoals bedoeld in artikel 3 wordt toevertrouwd aan een burgerlijke vennootschap bedoeld onder paragraaf 1, dan moet deze onder haar vennoten, zaakvoerders of bestuurders een vertegenwoordiger benoemen die belast wordt met de uitvoering van de opdracht in naam en voor rekening van de vennootschap. Deze vertegenwoordiger moet aan dezelfde voorwaarden voldoen en is burgerrechtelijk, strafrechtelijk en tuchtrechtelijk aansprakelijk alsof hijzelf de betrokken opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou volbrengen, onverminderd de hoofdelijke aansprakelijkheid van de burgerlijke vennootschap die hij vertegenwoordigt. Deze laatste mag haar vertegenwoordiger niet ontslaan zonder tegelijk een opvolger te benoemen.

Voor de benoeming en de beëindiging van de opdracht van de vaste vertegenwoordiger gelden dezelfde regels van openbaarmaking alsof hij deze opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou vervullen.

Par. 3. Bij afwijking van artikel 117, eerste lid en 143, eerste lid, van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, dienen de burgerlijke vennootschappen bedoeld in par. 1 die de vorm hebben aangenomen van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid of van een coöperatieve vennootschap, te worden aangeduid met een firma. De firma van de vennootschappen bedoeld in par. 1 mag enkel de naam bevatten van een of meer zaakvoerders, bestuurders, vennoten die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor hebben gehad."

III.1. Voorwaarde tot inschrijving op de ledenlijst

De overgangsmaatregelen van de wet van 1985 werden uitgewerkt in een koninklijk besluit van 15 mei 1985. Hoofdstuk IV van dit besluit handelt over de aanvaarding van vennootschappen als lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. In artikel 14 worden de voorwaarden tot opneming in de ledenlijst vermeld. De hoedanigheid van lid van het Instituut wordt verleend aan elke burgerlijke vennootschap opgericht in de vorm van een vennootschap onder firma, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid of coöperatieve vennootschap die aan volgende voorwaarden voldoet.

- 1^o het doel en de werkzaamheid van de vennootschap moet beperkt zijn tot de uitoefening van de controle-opdrachten bedoeld in artikel 3 van de voormelde wet van 22 juli 1953 en tot de uitoefening van de werkzaamheden die verenigbaar zijn met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor;
- 2^o alle vennoten, zaakvoerders en bestuurders moeten lid zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren of in het buitenland een hoedanigheid hebben

- die als gelijkwaardig met deze van bedrijfsrevisor is erkend, overeenkomstig het tweede lid van dit artikel;
- 30 de meerderheid der aandelen evenals de meerderheid der stemrechten waarover de vennoten moeten beschikken, moet in het bezit zijn van leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren;
- 40 de zaakvoerders en bestuurders moeten natuurlijke personen zijn; de meerderheid van hen moet lid zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren;
- 50 de vertegenwoordigers die, ter uitvoering van artikel 33, par. 2 van de voormelde wet van 22 juli 1953, belast zijn met de uitvoering van opdrachten in naam en voor rekening van de vennootschap, moeten lid zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren;
- 60 indien het een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid of een coöperatieve vennootschap geldt, moet zij worden aangeduid door een firma die beantwoordt aan de vereisten van par. 3 van voormeld artikel 33.

De Raad controleert of aan de in dit artikel opgesomde voorwaarden is voldaan, niet alleen op het ogenblik dat de inschrijving op de ledenlijst gebeurt, maar ook later, aangezien artikel 4quater van de wet bepaalt dat de hoedanigheid van lid wordt ingetrokken wanneer aan de voorwaarden voor de toekenning van die hoedanigheid niet meer is voldaan.

Twee van deze voorwaarden zijn er twee die beogen dat de vennootschap zou worden gecontroleerd door leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Het betreft het ten 4de en ten 5de van artikel 14 waarin wordt bepaald dat bedrijfsrevisoren de meerderheid van de aandelen en ook van het stemrecht zouden hebben, en ook de meerderheid van het aantal mandaten als zaakvoerder of bestuurder van de vennootschap. Wij stippen aan dat de wetgever niet beschermend optreedt ten aanzien van de Belgische rechtsonderhorigen binnen de vennootschap, maar dat hij wel heeft gewild dat de controle zou worden uitgeoefend door personen, al dan niet van Belgische nationaliteit, die onderworpen zijn aan de plichtenleer van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Het bestaande systeem veronderstelt de voorafgaandelijke oprichting van de vennootschap. Het ontwerp over de professionele vennootschappen vereist de goedkeuring van de statuten vóór de oprichting. De stroefheid van beide regelingen stelt problemen. Het is waarschijnlijk verkieslijk te voorzien dat de toestemming ook kan gegeven worden op basis van ontwerpstatuten. De inschrijving op de lijst zou dan maar ingaan op het moment van de oprichting van de vennootschap.

III.2. Het dossier te voegen bij de aanvraag

Artikel 15 van het koninklijk besluit van 15 mei 1985 bepaalt dat de aanvragen door vennootschappen om als lid te worden aanvaard ingediend moeten worden samen met een dossier. De inhoud van het dossier wordt vastgelegd in artikel 16 :

"Het dossier moet het volgende bevatten :

- 1^o de statuten van de vennootschap, de identiteit van de vennoten en het aantal aandelen in ieders bezit, de identiteit van haar zaakvoerders of bestuurders evenals haar jaarrekening over de laatste vijf boekjaren of sedert haar oprichting zo sindsdien nog geen vijf jaren zijn verlopen;
- 2^o de nauwkeurige omschrijving van haar bedrijf en het bewijs of de beslissing dat dit bedrijf beperkt is of, in geval van toetreding zal zijn, tot het volbrengen van opdrachten die behoren tot de controlewerkzaamheden zoals bedoeld in artikel 3 van de voormelde wet van 22 juli 1953, en tot het uitoefenen van werkzaamheden die verenigbaar zijn met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor;
- 3^o het bewijs dat de voorwaarden zijn nageleefd waaraan de vennootschap, haar zaakvoerders of bestuurders en vennoten krachtens artikel 14 moeten voldoen;
- 4^o een nauwkeurige omschrijving van de organisatie en de werking van de vennootschap, de medewerkers op wie zij kan rekenen, de werkmethodes en interne systemen voor kwaliteitscontrole die zij heeft ingevoerd;
- 5^o alle gegevens die toelaten na te gaan of de bepalingen van de artikelen 7^{bis} en 8 van voornoemde wet van 22 juli 1953 worden in acht genomen (1).
- 6^o telt de vennootschap, onder haar vennoten, zaakvoerders of bestuurders, personen die geen hoedanigheid bezitten die overeenkomstig artikel 14, tweede lid, als gelijkwaardig hiermee wordt erkend, het bewijs dat Belgische bedrijfsrevisoren lid mogen zijn van vennootschappen die in dat land gerechtigd zijn jaarrekeningen van vennootschappen te controleren.

De Raad mag van de vennootschap eisen dat zij haar dossier vervolledigt door overlegging van alle stukken of gegevens die nodig zijn om zich over de toetredingsaanvraag te kunnen uitspreken. Hij kan beslissen om de vertegenwoordigers van de vennootschap te horen op dag en uur die hij vaststelt."

Onder de stukken waarvan de Raad systematisch de overlegging heeft gevraagd, vermelden wij het huishoudelijk reglement dat statutair in een groot aantal vennootschappen is vereist en waarop wij hieronder nog even terugkomen (Zie Par. III.4.).

Wij merken op dat de opsomming die in artikel 16 van het Koninklijk Besluit wordt gegeven weinig aangepast is wanneer het om de oprichting van een vennootschap tussen bedrijfsrevisoren gaat. De onderscheiden stukken waarvan de overlegging wordt gevraagd zijn voor het merendeel ofwel onbestaande, ofwel een eenvoudige verklaring betreffende het naleven van de wettelijke en tuchtrechtelijke regels.

¹) Het betreft de voorwaarden die betrekking hebben op de onverenigbaarheden en de beroepssituatie van de buitenlandse vennoten.

Bij de behandeling van de dossiers die werden ingediend heeft de Raad meer belang gehecht aan het inhoudelijke dan aan het vormelijke, voor zover alle vereiste inlichtingen in zijn bezit waren. Drie stukken zijn van wezenlijk belang :

- a) de statuten;
- b) het huishoudelijk reglement indien voorzien door de statuten;
- c) een nauwkeurige beschrijving van de organisatie en van het personeel van het kantoor.

De overige inlichtingen kunnen worden meegedeeld, voor zover mogelijk, in de brief waarbij het verzoek wordt ingediend. Indien dit niet mogelijk is, moeten zij meegedeeld worden in een afzonderlijke documentatie.

III.3. Statuten van de vennootschap

De vennootschap kan zijn opgericht in een van de volgende drie rechtsvormen :

- a) Vennootschap onder firma;
- b) Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;
- c) Coöperatieve vennootschap.

De benaming van de vennootschap is belangrijk. Het dient inderdaad een burgerlijke vennootschap te zijn. Deze vermelding moet, overeenkomstig de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, opgenomen zijn in de firmanaam. De vorm van de naam wordt voor de B.V.B.A.'s verduidelijkt in artikel 138, 2^o van de vennootschapswetgeving en voor de coöperatieve vennootschap in artikel 159; respectievelijk :

- burgerlijke vennootschap die de rechtsvorm van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid heeft aangenomen.
- burgerlijke vennootschap die de rechtsvorm van een coöperatieve vennootschap heeft aangenomen.

De Raad onderwerpt het maatschappelijk doel van de vennootschap aan een aandachtig onderzoek. Overeenkomstig de wet, kan het maatschappelijk doel alleen maar slaan op het uitvoeren van controle-opdrachten en activiteiten die met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor verenigbaar zijn. Een aantal statuten vermelden verder dat de vennootschap belangen kan verwerven in andere vennootschappen die een vergelijkbaar maatschappelijk doel nastreven of deelnemen in interprofessionele vennootschappen.

Uitsluitend bedrijfsrevisoren of personen die in het buitenland een gelijkwaardige hoedanigheid hebben kunnen lid zijn van een burgerlijke revisoren

vennootschap. Dit heeft tot gevolg dat deze dwingende voorwaarde uitdrukkelijk in de statuten moet zijn opgenomen. Verder moeten de statuten ook nog vermelden dat het verlies van de hoedanigheid van lid van het Instituut of van de als gelijkwaardig erkende hoedanigheid in het buitenland het verlies van de hoedanigheid van vennoot tot gevolg heeft. Ingevolge deze vereiste moet er een specifieke bepaling in de statuten worden opgenomen wat betreft de terugbetaling van de waarde van de aandelen aan de vennoot die zich terugtrekt of aan diens erfgenamen die niet aan de gewenste voorwaarden voldoen om zelf vennoot te worden.

Het stelsel van de professionele burgerlijke vennootschap houdt ook in dat alleen personen die vennoot, bestuurder of zaakvoerder zijn, de vennootschap kunnen vertegenwoordigen in de uitoefening van controleopdrachten. In hoofdstuk IV hieronder bespreken wij het stelsel dat toepasselijk is op de vaste vertegenwoordiger van de vennootschap. De Raad heeft de eis gesteld dat een clause in de statuten gewijd zou zijn aan de vertegenwoordiging. Inzonderheid moet die clause bepalen of een permanente vertegenwoordiger moet aangesteld worden door de vennootschap voor iedere, zelfs contractuele, opdracht of dat het systeem van de hoofdelijke aansprakelijkheid slechts van toepassing is op de wettelijke opdrachten voorzien door art. 3 van de wet.

III.4. Het huishoudelijk reglement.

In een groot aantal statuten wordt verwezen naar een huishoudelijk reglement. De Raad heeft geëist dat bij dergelijke verwijzing het huishoudelijk reglement ook daadwerkelijk zou zijn vastgelegd en in bijlage gevoegd bij het verzoek tot inschrijving van de vennootschap op de ledenlijst.

Het huishoudelijk reglement kan zeer verscheiden bepalingen bevatten, o.m. :

- de regels i.v.m. de verdeling van de kosten;
- de wijze van bezoldiging en promotie van de vennoten;
- de maatregelen met het oog op het voorkomen van belangenconflicten;
- de regels i.v.m. de kwaliteitscontrole;
- de regels die betrekking hebben op de opruststelling van de vennoten;
- de regels i.v.m. de toewijzing van personeel, aanwervingen, afdankingen of jaarlijkse verlof;
- de regels i.v.m. andere beroepsactiviteiten, b.v. in het onderwijs;
- enz...

IV. STELSEL TOEPASSELIJK OP DE VASTE VERTEGENWOORDIGER

Een van de kenmerken van de burgerlijke professionele vennootschap is het uitoefenen van technische handelingen door een daartoe gemachtigd beroepsbeoefenaar die optreedt binnen een vennootschapsstructuur. Om de eigenheid

van het vrij beroep veilig te stellen, heeft de wet voorzien in een bijzonder stelsel voor de technische handelingen. De vertegenwoordiger van de vennootschap is aan dezelfde voorwaarden onderworpen en neemt ook dezelfde burgerrechtelijke, strafrechtelijke en tuchtrechtelijke aansprakelijkheid op als wanneer hij de opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou uitoefenen, onverminderd de hoofdelijke aansprakelijkheid van de burgerlijke vennootschap die hij vertegenwoordigt (art. 33, par. 2).

Het ontwerp van wet betreffende de professionele en interprofessionele burgerlijke vennootschap bevat een gelijkaardige bepaling : "Elke vennoot is persoonlijk en hoofdelijk aansprakelijk voor alle schadelijke gevolgen van de handelingen die hij bij de uitoefening van zijn beroep in zijn hoedanigheid van vennoot verricht. Indien de schadelijke handeling niet kan worden ten laste gelegd van een van de vennoten, dan zijn alle vennoten hoofdelijk aansprakelijk met de vennootschap." (1)

In vergelijking tot het ontwerp betreffende de hervorming van het revisoraat is een van de kenmerken van het stelsel dat nu toepasselijk is op de bedrijfsrevisor de werkingssfeer van het stelsel van vertegenwoordiging. De wet van 1953 voorziet in de aanwijzing van een vaste vertegenwoordiger "telkens wanneer een controle-opdracht zoals bedoeld in artikel 3 wordt toevertrouwd aan een burgerlijke vennootschap", en in het onderwerp betreffende de burgerlijke vennootschappen wordt dat stelsel veralgemeend voor alle handelingen van de vennootschap, met inbegrip van de contractuele opdrachten die met het beroep van bedrijfsrevisor verenigbaar zijn.

Het moet opgemerkt worden dat het wetsontwerp inzake aansprakelijkheid veel strenger is. Het is verrassend dat het ontwerp spreekt over de schadelijke gevolgen van een daad zonder het bestaan van een fout te vermelden. Daarboven is het regime van de hoofdelijkheid ingeval een handeling niet aan een vennoot kan toegeschreven worden, bijzonder streng en erg onprecies in vergelijking met de bestaande teksten.

Hoger hebben wij reeds onderstreept dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren de aandacht van de toekomstige vennoten in een samenwerkingsverband onder de vorm van een burgerlijke professionele vennootschap heeft willen vestigen op het belangrijke mechanisme van de vertegenwoordiging. Vandaar dat de Raad oplegt dat een clause van de statuten van de vennootschap uitdrukkelijk zou verwijzen naar paragraaf 2 van artikel 33 van de wet, om de werkingssfeer ervan te omschrijven, maar ook om de partijen te herinneren aan hun wettelijke verplichting.

¹)Parl. Stukken, Kamer, 1108 (1984-1985), nr. 7, p. 27.

Wie kan als vertegenwoordiger worden aangesteld ?

Artikel 33 bepaalt dat met het oog op de uitoefening van de controle-opdracht zoals bedoeld in artikel 3 van de wet, alleen als vertegenwoordiger mogen optreden :

- een vennoot,
- een zaakvoerder of een bestuurder.

Indien de vennootschap onder haar medewerkers ook bedrijfsrevisoren telt met het statuut van bediende en niet van vennoot, dan kunnen dezen niet optreden als vast vertegenwoordiger, zelfs al hebben zij de vereiste beroepshoedanigheid en beschikken zo over een volmacht ⁽¹⁾. In de mate dat de regels van het sociaal statuut dit niet verhinderen, kan men zich indenken dat een bediende bestuurder of vennoot zou worden en dat hij vervolgens als vast vertegenwoordiger wordt aangesteld. Het verslag van de Kamercommissie behandelt niet direct deze hypothese. Het onderlijnt alleen dat de persoonlijke aansprakelijkheid van de beroepspracticus toepassing moet vinden.

Men zou inderdaad het standpunt kunnen verdedigen dat, indien de revisor-werknemer eveneens vennoot of bestuurder is, zijn aansprakelijkheid uit deze laatste hoedanigheid voortvloeit die de belangrijkste is. Het is namelijk in functie van zijn hoedanigheid van vennoot dat hij wordt aangesteld. In die omstandigheden zouden de regels van de arbeidsovereenkomst niet kunnen ingeroepen worden om hieraan te ontsnappen. De persoonlijke aansprakelijkheid van de beroepspracticus zou kunnen spelen.

Om als vast vertegenwoordiger te kunnen worden aangesteld, moet de vennoot, zaakvoerder of bestuurder lid zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (art. 14 van het koninklijk besluit van 15 mei 1985).

Hieruit volgt dat iemand van vreemde nationaliteit die niet in België woonachtig is in ons land geen diensten kan verstrekken, noch als natuurlijke persoon noch indirect als vennoot van een rechtspersoon en dit zolang artikel 4ter van de wet van 22 juli 1953 niet bij koninklijk besluit zal zijn uitgevoerd.

Aanwijzing en intrekking van de machtiging

De aanwijzing van de vaste vertegenwoordiger en ook de intrekking van diens machtiging behoren tot de bevoegdheid van de vennootschap. Dit blijkt ten overvloede uit de formulering van paragraaf 2 van artikel 33" dan moet (de vennootschap) onder haar vennoten... benoemen..." Deze laatste mag haar vertegenwoordiger niet ontslaan zonder tegelijk een opvolger te benoemen."

¹⁾ Parl. Stukken, Kamer, 552 (1982-83), nr. 35, p. 89

Wanneer er voor de uitoefening van bepaalde opdrachten bijzondere voorwaarden zijn gesteld, zoals bv. voor de opdracht van commissaris erkend door de Controledienst van de Verzekeringen, is de keuze van de vennootschap beperkt. Zij kan dan alleen maar als vast vertegenwoordiger iemand benoemen die door de Controledienst is erkend (1)

Het stelsel van de vaste vertegenwoordiger die door een burgerlijke vennootschap werd aangesteld om het mandaat van commissaris te vervullen bij een vennootschap die een ondernemingsraad heeft kan aanleiding geven tot problemen. De commissaris moet inderdaad worden aanvaard door de ondernemingsraad voor die kan verkozen worden door de algemene vergadering. De procedures uitgewerkt in het koninklijk besluit van 17 maart 1986 (B.St. 27 maart) leggen de klemtoon op de voordracht aan de ondernemingsraad van een bepaalde persoon veel meer dan van een vennootschap. Men kan dan ook de vraag stellen of deze procedure al dan niet een invloed kan uitoefenen op de beëindiging van de functie van vast vertegenwoordiger. Psychologisch gezien is het antwoord zeker bevestigend. De vennootschap zal niet zo vlug de vaste vertegenwoordiger vervangen die door de ondernemingsraad werd aanvaard, maar ingevolge dwingende omstandigheden of nog in geval van overlijden kan de vennootschap voorzien in de vervanging van haar vaste vertegenwoordiger zonder dat daarbij wettelijk het advies van de ondernemingsraad moet worden ingewonnen.

Een gelijkaardig probleem stelt zich indien de voorzitter van de Rechtbank van Koophandel in zijn dispositief een revisorenvennootschap aanstelt evenals de vaste vertegenwoordiger. In dat geval is de vervanging van de vertegenwoordiger door de vennootschap zonder tussenkomst van de Voorzitter niet mogelijk.

Indien de ondernemingsraad de aanwijzing van een vennootschap niet wenst goed te keuren maar wel die van een bepaalde vennoot, dan is zulks perfect mogelijk. het gevolg is dan dat de opdracht intuiti personae wordt toevertrouwd aan de vennoot, maar in opdracht en voor rekening van de revisoren vennootschap wordt uitgeoefend.

Bekendmaking van de benoemingen en beëindiging van de functies

De benoeming en de beëindiging van de functie van vast vertegenwoordiger zijn onderworpen aan de regels inzake bekendmaking die ook gelden voor het uitoefenen van een opdracht in eigen naam en voor eigen rekening (artikel 33, par. 2, in fine).

Hieruit vloeit voort dat bij de aanstelling van de vennootschap als revisor, de bekendmaking in de bijlagen op het Belgisch Staatsblad noodzakelijkerwijs de naam van de aangewezen vennootschap die moet vermelden evenals die van haar vaste vertegenwoordiger.

1) Tekst over te nemen

Indien de vaste vertegenwoordiger wordt vervangen voor het mandaat is verstreken, moet de algemene vergadering van de aan controle onderworpen vennootschap niet noodzakelijk bijeengeroepen worden. Een vervanging kan het gevolg zijn van de exclusieve beslissing van de revisorenvennootschap. De naam van de nieuwe vaste vertegenwoordiger moet dan wel in de bijlagen van het Staatsblad worden gepubliceerd.

Aansprakelijkheid van de vaste vertegenwoordiger

In de inleiding bij dit hoofdstuk werd al gesteld dat de wet bepaalt dat de vaste vertegenwoordiger onderworpen is aan dezelfde regels inzake burgerrechtelijke, strafrechtelijke en tuchtrechtelijke aansprakelijkheid die ook gelden wanneer hij de opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou vervullen. Wij moeten evenwel onderlijnen dat de hoofdelijke aansprakelijkheid van de vennootschap en van haar vaste vertegenwoordiger beperkt blijven tot de schadelijke gevolgen van fouten begaan bij technische handelingen i.v.m. de uitoefening van het beroep. De vaste vertegenwoordiger is niet hoofdelijk aansprakelijk voor de overige schulden van de vennootschap, b.v. ten overstaan van het personeel, zelfs al is dat tewerkgesteld binnen het raam van een opdracht waarvoor hij verantwoordelijk is.

V. Plichtenleer van de vennootschappen

De algemene regels van de plichtenleer van de bedrijfsrevisor zijn eveneens toepasselijk voor de revisorenvennootschappen, ingeschreven op de ledenlijst. Dit geldt b.v. voor het beroepsgeheim, de regels inzake honoraria, het publiciteitsverbod, de verenigingen enz. Wij willen het binnen het bestek van onderhavige bijdrage niet hebben over de toepassing op de vennootschappen van deze regels. Het ligt voor de hand dat het tuchtrechtelijk stelsel van de vennootschappen ook een aantal specifieke kenmerken vertoont wanneer we dit vergelijken met wat t.a.v. natuurlijke personen geldt. De rechtspraak terzake is echter nog onvoldoende ontwikkeld om nu al over te gaan tot een diepgaand onderzoek van deze materie.

Wel willen wij de aandacht vestigen op drie bijzondere problemen die -hoewel ze niet alle specifiek voor de vennootschappen zijn - toch vaker daar toepassing zullen vinden. Het betreft het uitsluitend uitoefenen in verenigingsverband, het belang van de kwaliteitscontrole en de internationale verenigingen.

V.1. Het uitsluitende karakter van de vereniging.

Artikel 33 van de wet van 1953 geeft geen uitsluitel wat betreft de mogelijkheid voor een bedrijfsrevisor om deel uit te maken van verschillende

revisorenvennootschappen of om naast zijn activiteit binnen de vennootschap ook nog andere beroepsactiviteiten te hebben. Het wetsontwerp betreffende de burgerlijke professionele en interprofessionele vennootschappen, daarentegen, bevat wel preciese bepalingen. Artikel 7 stelt : "Niemand kan lid zijn van meer dan een burgerlijke vennootschap naar Belgisch recht, zij het een professionele of interprofessionele vennootschap, op straffe van nietigheid van de tweede toetreding, onverminderd zijn verplichting alle daaruit voortvloeiende schade te vergoeden." (1) Verder bepaalt artikel 2 van hetzelfde ontwerp : "Ieder lid van de vennootschap is titularis van zijn beroep; hij oefent het persoonlijk uit en uitsluitend in zijn hoedanigheid van vennoot." (2)

De Raad van het Instituut heeft geoordeeld dat het niet aangewezen was om situaties in het leven te roepen die de latere goedkeuring van het wettelijke stelsel voor de burgerlijke professionele en interprofessionele vennootschappen in de weg zouden kunnen staan. Derhalve heeft hij aan een aantal revisoren aanbevolen om sommige bepalingen van het huishoudelijk reglement te schrappen, wanneer die behelzen dat de vennoten niet hun totale beroepsactiviteit in de hoedanigheid van bedrijfsrevisor moeten inbrengen. Daartegenover staat dat onderwijsactiviteiten die uitdrukkelijk zijn toegelaten in artikel 7bis in fine van de wet van 1953 niet beschouwd worden als deel van de activiteit van de vennootschap. Verder heeft de Raad ook het idee geopperd dat een bedrijfsrevisor geen lid zou kunnen zijn van meer dan een revisorenvennootschap. Een dergelijk voorbehoud wordt evenwel niet geformuleerd t.a.v. het lidmaatschap van een burgerlijke revisorenvennootschap, een vennootschap van middelen of een interprofessionele vennootschap.

Wij merken op dat het ontwerp betreffende de professionele en interprofessionele burgerlijke vennootschappen uitsluit dat een interprofessionele vennootschap vennoot zou kunnen worden van een professionele vennootschap, maar niet dat een professionele vennootschap als vennoot zou toetreden tot een interprofessionele vennootschap.

V.2. Belang van de kwaliteitscontrole.

In onderhavige brochure is een bijdrage gewijd aan de algemene problematiek van de kwaliteitscontrole. Het betreft hier een probleem dat niet eigen is aan de revisorenvennootschappen. Het probleem wordt in een dergelijke context, nog belangrijker, al was het maar omdat de vennootschappen gewoonlijk met een groter personeelsbestand werken.

In de meeste gevallen zal het huishoudelijk reglement de gelegenheid bieden om de fundamentele regels inzake kwaliteitscontrole tussen de vennoten vast

¹)Parl. Stukken, Kamer, 1108 (1984-85), nr. 7 p. 48, art. 7

²)Ibidem art. 1, al. 2, p. 47

te leggen. Aangezien er een hoofdelijke aansprakelijkheid is van de vaste vertegenwoordiger met de vennootschap voor alle professionele handelingen, is het belangrijk dat de vennoot die de vennootschap vertegenwoordigt zou aanvaarden dat de confraters-vennoten toezicht uitoefenen op de kwaliteit van zijn werk.

Het is eveneens belangrijk dat er inzake kwaliteitscontrole wel omschreven procedures zouden bestaan. Artikel 16 van het koninklijk besluit van 15 mei 1985 tot uitvoering van de overgangsbepalingen ingevoegd door de wet van 21 februari 1985 schrijft overigens uitdrukkelijk voor dat de vennootschap die om inschrijving op de ledenlijst verzoekt de Raad zou inlichten over de systemen van interne kwaliteitscontrole waarin zij heeft voorzien.

De procedures van de confraternele controle zullen in het kader van een revisorenvennootschap meestal worden uitgevoerd op het niveau van de vennootschap. Een correcte omschrijving van de procedureregels is dan ook van belang om de confrater die met de controle is gelast in de mogelijkheid te stellen te oordelen over de aangepastheid en ook over de ononderbroken naleving.

V.3. Internationale verenigingen

Volgens de artikelen 8 en 33 is het mogelijk dat een bedrijfsrevisor zich zou verenigen met een persoon die in een vreemde staat een hoedanigheid bezit die door de Koning als gelijkwaardig met die van bedrijfsrevisor is erkend. De vereniging kan de rechtsvorm aannemen van een vennootschap met of zonder rechtspersoonlijkheid.

Het hoger aangehaalde koninklijk besluit van 15 mei 1985 heeft de voorwaarden bepaald voor het toekennen van een gelijkwaardige hoedanigheid aan een buitenlandse confrater; Artikel 14, 2e lid, van het K.B. luidt :

"Voor de toepassing van artikel 8, par. 2 tot 4, en artikel 33, par. 1, 2^o van de voormelde wet van 22 juli 1953, worden beschouwd een gelijkwaardige hoedanigheid te bezitten die in dat land vereist is voor de controle van de jaarrekeningen van vennootschappen, voor zover het bekomen van deze hoedanigheid beantwoordt aan de voorwaarden bepaald in richtlijn 84/253/EEG van 10 april 1984 inzake de toelating van personen, belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden. Deze gelijkwaardigheid wordt slechts erkend ter uitvoering van internationale verdragen waarbij België partij is of mits wederkerigheid."

Deze tekst stelt toepassingsproblemen indien de vreemde beroepspracticus geen onderdaan is van een EEG lidstaat en de opleiding min of meer verschilt van deze voorzien door de Richtlijn.

De toestemming van het Instituut is vereist wanneer het om een vereniging gaat met een persoon die zijn woonplaats niet in België heeft maar in het buitenland beschikt over een als gelijkwaardig erkende hoedanigheid, wanneer die persoon krachtens zijn nationaal statuut gemachtigd is om activiteiten te voeren die in België niet met het beroep van bedrijfsrevisor verenigbaar zijn (art. 8, par. 3).

Verder mag men niet uit het oog verliezen dat personen die niet op de ledenlijst van de bedrijfsrevisoren zijn ingeschreven niet meer dan de helft van de aandelen of deelbewijzen of van het stemrecht in de revisorenvennootschap mogen vertegenwoordigen en ook niet meer dan de helft van de opdrachten als zaakvoerder of bestuurder van de vennootschap (artikel 14 van het koninklijk besluit van 15 mei 1985).

Wanneer de vraag wordt gesteld, zal de Raad voor elk afzonderlijk geval moeten overgaan tot een drievoudig onderzoek :

- a) beschikt de persoon over een als gelijkwaardig erkende hoedanigheid, onder verwijzing naar de achtste richtlijn van de Europese Gemeenschap ?;
- b) kan een Belgisch bedrijfsrevisor in het buitenland, onder gelijkwaardige voorwaarden, deelnemen in het kapitaal van een vennootschap die gemachtigd is om de wettelijke controle van de jaarrekening uit te voeren ?
- c) kan de buitenlandse confrater in zijn land ook activiteiten uitoefenen die niet verenigbaar zijn met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor in België ?

Indien aan de eerste twee voorwaarden niet is voldaan kan de vereniging niet toegestaan worden. In het derde geval evenwel kan de Raad vooraf een specifieke en steeds herroepbare toestemming geven.

Deelneming van de vennootschap in een internationale vereniging

De revisorenvennootschap kan op haar beurt aansluiten bij een andere vennootschap of vereniging in het buitenland. Indien deze laatste alleen maar personen telt die voor een zoals hoger beschreven als gelijkwaardig erkende hoedanigheid beschikken, is de toestemming van de Raad niet vereist, tenzij dan in twee gevallen :

- 1^o Indien de buitenlandse confraters op grond van hun nationaal statuut gemachtigd zijn om functies uit te oefenen die met die van bedrijfsrevisor niet verenigbaar zijn;
- 2^o Indien de vereniging aangegaan is in een rechtsvorm, met een statuut of onder voorwaarden die het voor de bedrijfsrevisor onmogelijk zouden maken om in België toe te treden (art. 8, par. 3)

Zolang artikel 4ter van de wet niet bij koninklijk besluit ten uitvoer is gelegd, blijft de dienstverstrekking door een revisorenvennootschap naar buitenlands recht uitgesloten. De internationale vereniging kan dan ook alleen maar een vennootschap of vereniging van middelen zijn.

Indien in de vereniging of de vennootschap ook personen zijn opgenomen die niet over de hoedanigheid van revisor of van een in een vreemde staat als gelijkwaardig erkende hoedanigheid beschikken, is de voorafgaande toestemming van de Raad van het Instituut vereist; deze toestemming kan de Raad ook ten alle tijde herroepen (art. 8, par. 4).

Voor zover nodig bevestigt deze wettelijke bepaling de stelling die de Raad ook vóór de wet van 1985 steeds heeft gevolgd ten aanzien van verenigingen die worden opgericht in het kader van internationale revisorenkantoren met als voornaamste doel het uitwerken van gemeenschappelijke controletechnieken, de kwaliteitscontrole en de internationale coördinatie tussen de toetredende kantoren.

BESLUIT

Het overgangsregime voor de vennootschappen op basis van artikel 33 van de wet van 22 juli 1953 geeft een antwoord op de voornaamste vragen betreffende de organisatie van de revisorenkantoren. Het regime van de interprofessionele vennootschappen is minder duidelijk. Dit is te begrijpen aangezien de aansprakelijkheid van ieder beroepspracticus voor de fouten gesteld bij technische handelingen in elk geval persoonlijk blijft. Waarschijnlijk zal de Raad van het IBR aan de hand van specifieke gevallen tot een zeker doctrine komen.

Inzonderheid wat de revisorenvennootschappen betreft, merken wij op dat een aantal bepalingen van het ontwerp van wet betreffende de professionele en interprofessionele burgerlijke vennootschap restrictiever zijn. Wij wijzen er wel op dat dit ontwerp nog kan geamendeerd worden voor de tweede kamer het goedkeurt. In onderhavige bijdrage hebben we niet alle beperkende bepalingen belicht, bijvoorbeeld bepalingen die betrekking hebben op het intern beheer van de vennootschap.

Het regime van de vaste vertegenwoordiger staat centraal in het stelsel van de burgerlijke revisorenvennootschappen. Het lijkt ons dan ook aangewezen dat de bedrijfsrevisoren een bijzondere aandacht zouden besteden aan deze bepaling van de wet.

Betreft : Verenigingen onder bedrijfsrevisoren

De wet van 21 februari 1985 heeft een belangrijke wijziging aangebracht in het stelsel van de vennootschappen en maatschappen van bedrijfsrevisoren. Voorheen kon alleen en met de toestemming van de Raad de burgerlijke vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid opgericht worden. Voortaan moet de toestemming van de Raad niet meer gevraagd worden om een vennootschap onder bedrijfsrevisoren op te richten. De Raad treedt slechts op in twee gevallen : wanneer de vennootschap buitenlandse beroepsbeoefenaars heeft opgenomen en wanneer de vennootschap van revisoren op de ledenlijst B wenst ingeschreven te worden.

Onderhavige omzendbrief wil duidelijkheid brengen inzake het stelsel van de vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid. De Raad wenst volgende algemene principes te onderstrepen :

- 1^o Er is geen enkel toestemming vereist indien deze vennootschap enkel onder bedrijfsrevisoren wordt opgericht.
- 2^o Een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid kan opgericht worden met personen die in het buitenland een erkende gelijkwaardige hoedanigheid bezitten. Voorafgaandelijk dient het advies van de Raad te worden ingewonnen inzake de gelijkwaardigheid en de toestemming is vereist indien de buitenlandse beroepsbeoefenaars, op grond van hun statuut, werkzaamheden mogen uitvoeren die onverenigbaar zijn met de functie van bedrijfsrevisor.
- 3^o De Raad moet ingelicht worden over het bestaan van dergelijke vennootschappen. De statuten zullen bij de brief gevoegd worden, alsook de lijst van de leden van de vennootschap.
- 4^o Het maatschappelijk doel mag niet "de uitoefening van het beroep onder een maatschappelijke benaming" zijn, aangezien voortaan enkel en alleen de professionele vennootschappen ingeschreven op de lijst B van het IBR (lijst van de burgerlijke vennootschappen aan wie de hoedanigheid van lid van het Instituut werd toegekend overeenkomstig artikel 33 van de wet van 22 juli 1953) dit maatschappelijk doel mogen hebben. Bijgevolg kan het doel van de maatschappen enkel betreffen : "Het in gemeenschap brengen van middelen door de vennoten ter uitvoering van de opdrachten die hun als bedrijfsrevisor worden toevertrouwd". Voorts zou de maatschap eveneens tot doel moeten hebben om de kwaliteit van de beroepswerkzaamheden van haar leden op een hoog niveau te handhaven.
- 5^o Er moet vermeden worden dat in de geest van derden verwarring zou ontstaan over het maatschappelijk doel. Alleen de professionele vennootschappen ingeschreven in het register (lijst B) mogen het beroep onder een maatschappelijke benaming uitoefenen. Daarom mogen zijn en zij

alleen naar buiten treden onder de benaming van "vennootschap van bedrijfsrevisoren". Dit is verboden aan elke vennootschap die niet op de ledenlijst ingeschreven is.

- 60 Het is nochtans nodig dat de bedrijfsrevisoren andere verenigingsvormen kunnen aanwenden die minder veeleisend zijn dan die voorgeschreven door artikel 33 van de wet. De oprichting van zulke verenigingen moet aangemoedigd worden voor zover deze het isolement van sommige leden kan opheffen, isolement dat voor sommige leden nefaste gevolgen kan hebben bij de goede uitoefening van het beroep. In afwijking op de regel volgens welke de vennootschap van middelen niet als zodanig mag naar buiten treden en bijgevolg niet op het briefpapier van de betrokken revisoren zou mogen vermeld worden, is de Raad van mening dat de vereniging onder bedrijfsrevisoren, in een burgerlijke vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid, op het briefhoofd volgende vermelding mag gebruiken : i.p.v. vennootschap : "maatschap of associatie".

Voorbeelden : 1) HH X, Y, Z, geassocieerde bedrijfsrevisoren;
 2) HH X, Y, Z, maatschap van bedrijfsrevisoren.

De leden die een burgerlijke vennootschap hebben opgericht zonder rechtspersoonlijkheid worden verzocht hun statuten overeenkomstig punt 4^o, hierboven, aan te passen en het door hen gebruikte briefpapier te wijzigen vóór het einde van het jaar, overeenkomstig punt 6^o.

De aanpassingen ten gevolgen van de nieuwe wet en onderhavige omzendbrief zullen opgenomen worden in de documenten III.3.11 en 12 van het Vadecum.

Alfred PENNA
Voorzitter