

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

DE BEDRIJFSREVISOR EN DE ONDERNEMINGSRADEN

2/1987

Ten geleide

In 1986 werd het seminarie permanente vorming van het I.B.R. gewijd aan de relaties tussen de bedrijfsrevisor en de ondernemingsraad.

Dit nummer van de Studies en documenten van het Belgisch Centrum voor Normalisatie van de Accountancy en het Revisoraat bevat vier bijdragen die werden voorgebracht op dit seminarie.

Het Instituut hoopt hiermee bij te dragen tot de bijwerking van de informatie die voor de uitoefening van de opdracht t.o.v. de ondernemingsraden vereist is.

INHOUD

- | | |
|--|--------|
| 1. Het werkprogramma van de revisor in de ondernemingsraad (R. Tiest). | p. 7 |
| 2. De benoeming van de commissaris-revisor :
nieuwe rechtspraak (H. Braeckmans) | p. 57 |
| 3. De aansprakelijkheid van de commissaris-
revisor en de ondernemingsraad (H. Olivier) | p. 91 |
| 4. Synthese van de groepsdiscussies
(P. Behets) | p. 103 |
| 5. Bijlagen : Adviezen van de Hoge Raad
voor het Bedrijfsrevisoraad | p. 119 |

**Het werkprogramma van de revisor
in de ondernemingsraad**

door R. TIENT
Bedrijfsrevisor

Inhoudstafel

1. Werkprogramma	p. 12	
2. Omvang van het werkprogramma	p. 15	
3. Combinatie	p. 21	
Bijlage 1. :	Inhoudstafel dossier ondernemingsraad	p. 27
Bijlage 2. :	Controleprogramma en volledigheidscntrole	p. 30
Bijlage 3 :	Vragenlijst ondernemingsraad	p. 45

HET WERKPROGRAMMA VAN DE REVISOR IN DE ONDERNEMINGSRAAD

Op dit ogenblik bestaan er nog geen definitieve documenten betreffende de uitvoeringsmodaliteiten van de opdracht van de bedrijfsrevisor in ondernemingen met een ondernemingsraad, althans niet wat betreft het werkprogramma en de praktische gevolgen van de specifiek controleverwachtingen. Een uiteenzetting betreffende dit werkprogramma kan derhalve enkel bestaan uit een samenvatting van eigen inzichten en ervaringen, vanuit de toepassing van een individuele interpretatie van een aantal wettelijke bepalingen en de beschikbare documentatie. De hierna vertolkte mening inzake de organisatie van het werkprogramma, van de controleactiviteiten en van de werkpapieren, geldt dan ook enkel als een voorbeeld, dat voor verbetering vatbaar zal zijn en dat slechts een basis vormt ter overweging voor het opzetten van een programma, aangepast aan de specifieke behoeften van de betrokken onderneming.

Deze uiteenzetting is ingedeeld in drie delen, die elk een basis vormen voor uitvoerige discussie :

- a) de referentie naar de Algemene Controlenormen,
- b) de omvang van het controleprogramma,
- c) de praktische combinatie van de werkpapieren betreffende de controle voor de ondernemingsraad en deze voor de jaarlijkse certificatie als commissaris-revisor.

Bij de samenstelling van dit controleprogramma en in de behandeling daarvan worden wij geconfronteerd met een dubbel, maar permanent, probleem :

- de bepalingen van de wetgeving worden te goeder trouw op een verschillende wijze toegepast in de diverse ondernemingen, zodat een basisprogramma erg flexibel moet zijn;
- zowel in de opbouw van het documentaire en organisatorische werk, namelijk de materialisering onder de vorm van werkpapieren, als in de uitbouw en de opvolging van het dossierbudget, doet zich een wisselwerking voor tussen het "Jaar- en Permanent Dossier" en het "Dossier Ondernemingsraad", die evident kan leiden tot dubbel gebruik en wanorde, indien geen efficiënt systeem van coördinatie wordt toegepast.
De kunst bestaat er derhalve in van een evenwichtig systeem uit te bouwen dat beide dossiers samensmelt tot een geheel, en dat zoveel mogelijk aansluit bij het opzet van een dossier "zonder ondernemingsraad". Zodoende wordt het werkprogramma van een dossier met ondernemingsraad slechts een uitgebreid dossier, dat in essentie gelijkloopt met een dossier zonder ondernemingsraad.

1. WERKPROGRAMMA

Het werkprogramma voor ondernemingen met een ondernemingsraad dient te worden beschouwd naar analogie met de bepalingen van de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en meer specifiek met de Algemene Controle-normen. Deze omschrijven het werkprogramma als volgt :

"Iedere controleopdracht zal uitgevoerd worden volgens een aangepast werk-programma.

Het werkprogramma kan worden gedefinieerd als een beschrijving van de uit te voeren controletaken waarbij tevens kan worden bepaald wanneer en door wie deze prestaties zullen worden uitgevoerd en hoeveel tijd ze normaal in beslag zullen nemen."

Er zijn twee aspecten die wij bijzonder willen beklemtonen :

- a) de beschrijving van de uit te voeren activiteiten wordt gevraagd, met inbegrip van een aantal vaststellingen betreffende het wanneer en het door wie een bepaalde activiteit zal worden uitgevoerd en hoeveel tijd deze persoon daarvoor ter beschikking zal krijgen. Alhoewel het hier duidelijk om een budget gaat, houdt deze omschrijving toch een bepaalde verbintenis in tegenover derden, wie deze ook mogen zijn. Het budget voorziet een aantal reële prestaties, die een verwachtingspatroon schep-pen en die bovendien een weergave zijn van de controleintentie van de revisor.

Dit aspect van de planning kan worden ingedeeld in twee hoofdrichtin-gen : de controle op de administratieve organisatie en de interne contro-le, en de controle op de financiële gegevens van de jaarrekening.

- 1) De controle op de interne organisatie en het systeem van de interne controle kan, op jaarbasis gezien, deel uitmaken van het jaardossier van de revisor. De deelprogramma's, die daarop betrekking hebben, kunnen derhalve verwijzen naar het jaardossier en de werkpapieren die daaruit volgen. De bedoeling is inderdaad dat bij eventuele vragen rechtstreeks kan worden verwezen of teruggegrepen naar de werkdokumenten in dat dossier. Het is nochtans niet uitgesloten dat men daarbij verwijst naar het permanent dossier, waarin de opeen-volgende jaarlijkse controles, geaccentueerd op een specifiek element of een cyclus van de administratie, het geheel van de onderneming beschrijven en zodoende een permanente basis vormen voor verwijzing en appreciatie. Indien geopteerd wordt voor de klassering in een permanent dossier moeten duidelijke aanwijzingen blijven bestaan, via datering en aanduiding van het betreffende boekjaar, van het jaar waarin de controles plaatsvonden. Deze aanduiding kan aanleiding geven tot actualisering en zij zal anderzijds weergeven welke inspan-ningen werden geleverd in een bepaald boekjaar om een (gedeelte van een) cyclus te onderzoeken in functie van de certificatie terzake. In het kader van de bepalingen van de controle van de basisinforma-tie aan de ondernemingsraden, kan het opportuun zijn om in het werkprogramma enkele elementen te voorzien, die niet noodzakelijk

in het klassieke programma voorkomen. Wij citeren hierbij als voorbeelden : de organisatie in verband met de budgettering in de onderneming en de administratie inzake kostprijsberekening, die al of niet via de boekhoudkundige kanalen kan georganiseerd zijn. Indien deze administratie voorzien is in de onderneming kunnen in de ondernemingsraad vragen rijzen dienaangaande.

Bovendien werd hieraan toegevoegd dat een inzicht in de kostprijs en budgettering (en de opvolging daarvan) altijd een nuttige informatie inhoudt voor de revisor. Een evaluatie van het systeem van de budgettering en van de opvolging daarvan maakt immers een volwaardig deel uit van het nazicht van de interne controle.

- a) Het onderzoek naar de juistheid, getrouwheid en volledigheid van de jaarrekening zelf maakt deel uit van de "normale" controle door de bedrijfsrevisor en is dus vanzelfsprekend onderworpen aan de Algemene Controlenormen, en zal als dusdanig worden gepland en omschreven. Alhoewel alle elementen van de jaarrekening deel uitmaken van het te certificeren geheel, kunnen bepaalde delen daarvan toch met meer klemtoon worden toegewezen aan het gedeelte van het werkprogramma, dat aan de ondernemingsraad is toe te schrijven. In dit geval kunnen verwijzingen ontstaan in het Jaardossier naar het dossier Ondernemingsraad, waar die specifieke onderwerpen met meer diepgang worden beschreven. In het opzet van het werkprogramma dient men dan ook rekening te houden met de bepalingen inzake de mededelingen aan de ondernemingsraad, zoals de aanwending van de besparingsmaatregelen, die niet noodzakelijk deel uitmaken van een gewone controle op de jaarrekening. Het is aan te bevelen om in de beschrijving van het werkprogramma te voorzien in deze wisselwerking tussen certificatie van de jaarrekening en certificatie of toelichting op de periodieke informatie.
- b) Rubriek 2.1.2. van de Algemene Controlenormen stelt dat het werkprogramma moet worden aangepast, uitgebreid of ingekort naargelang de omstandigheden, de aard en de omvang van het bedrijf :

"De revisor moet vooraf onderzoeken op welke wijze hij zijn controleopdracht zal uitvoeren. Het werkprogramma moet niet van bij de aanvang van de werkzaamheden definitief vastliggen. Het wordt uitgewerkt op basis van de specifieke eigenschappen van de onderneming waarvan men de kennis verwerft naarmate de werkzaamheden vorderen. Het zal voortdurend aangepast

worden aan de evolutie die de onderneming kent, alsook aan de vaststellingen gedaan in de loop van de controle."

En rubriek 2.1.3. verduidelijkt verder :

"Standaardprogramma('s) .. mag niet als een onwrikbaar geheel worden beschouwd. Het moet aangepast, aangevuld en eventueel ingekort worden naargelang van de onderneming."

Het werkprogramma dient dus te beantwoorden aan de mogelijkheden tot flexibiliteit, die de uitvoering van de controle moet kenmerken in een verscheidenheid van omstandigheden.

Bepalingen als deze hebben de neiging om te leiden tot vaagheid of veralgemening, of de gedetailleerde volledigheid van een onhandelbaar volume van het werkprogramma. Om te voorkomen dat het werkprogramma een onbruikbare of onhandelbare lijst wordt, moet een evenwicht worden nagestreefd in de omschrijving ervan, en moet men zeker de nodige ruimte laten voor de individuele auditor om tijdens de uitvoering van zijn opdracht te reageren op zijn professionele reflexen . Het komt ons voor dat de auditor, op het ogenblik dat hij de eigenheid van het bedrijf leert kennen, voldoende aandacht moet schenken aan een herziening van het werkprogramma, in functie van de verbeterde kennis van de specifieke kenmerken van het bedrijf.

2. OMVANG VAN HET WERKPROGRAMMA

Het is zonder meer duidelijk dat het werkprogramma de gehele omvang moet beslaan van de activiteiten, die aan de revisor zijn opgelegd in zijn opdracht. Dit betekent dat, op al of niet uitgebreide wijze, alle aspecten van de door de wet voorziene certificaties moeten worden voorzien. Dit is een vrij ruim gebied, dat in een hanteerbaar concept moet worden samengebracht. De beste basis om de totale omvang te onderzoeken is de wetgeving terzake. Wij steunen ons hiervoor op de Wet. In de diverse artikelen worden de volgende opdrachten toegewezen aan de commissaris-revisor :

- 1) "verslag uitbrengen over de jaarrekening en het jaarverslag". Deze opdracht beantwoordt volledig aan de wettelijke opdracht van de commissaris-revisor in de vennootschappen. Het werkprogramma dat hier aan tegemoet komt kadert derhalve volledig in de normale controles op de jaarrekening en de verslaggeving aan de algemene vergadering van aandeelhouders, zoals dit ook het geval zou zijn indien er geen ondernemingsraad in de onderneming was samengesteld. Het werkprogramma kan dus volledig beantwoorden aan de traditionele programma's, die reeds in de meeste kantoren bestaan. In dit verband kan men dus verwijzen naar de (programma's en de) werkpapieren, die behoren tot het Jaardossier en tot het Permanent dossier.

- 2) "certificatie van economische en financiële inlichtingen, die het ondernemingshoofd.. verstrekt.."

Een gedeelte van de informatie, die door het ondernemingshoofd wordt verstrekt, behoort tot de traditionele informatie uit de boekhouding en de jaarrekening, en valt derhalve onder de normale controle-activiteiten van een Jaardossier. Een gedeelte van die informatie behoort evenwel tot de specifieke inlichtingen aan de ondernemingsraad, en wordt onderworpen aan de certificatie van de revisor, in zover deze gegevens uit controleerbare informatie bestaan, die voortspuit uit de boekhouding of (volgens een aantal bronnen) uit in de onderneming aanwezige en controleerbare informatie.

In dit artikel wordt expliciet aangeduid dat het gaat om of dat het zich beperkt tot de inlichtingen "die door het ondernemingshoofd" worden verstrekt. Deze verstrekte inlichtingen kunnen dus inderdaad ook volledig zijn en het ganse gamma van inlichtingen omvatten, die door de wetgever in het algemeen of in detail werden opgesomd. Het werkprogramma moet er dus op voorzien zijn dat het die volledige informatie kan behandelen of verwerken.

- 3) "inlichtingen ten opzichte van de structuur en de evolutie verklaren en ontleden."

In verscheidene begeleidende of voorafgaande teksten wordt de klemtoon gelegd op deze mogelijkheid tot het verstrekken van verklarende informatie door de revisor, zonder dat hij daarbij bijkomende inlichtingen moet of mag geven. Naargelang het onderwerp van deze bijkomende verklaringen zal de onderliggende informatie of zal de gegeven verklaring gesitueerd moeten worden in de onderscheiden delen van het Jaardossier, het Permanent dossier of in het dossier Ondernemingsraad. In ieder geval zal het dossier een aantal initiatieven moeten bevatten, die voor-

zien moeten zijn in het werkprogramma, betreffende de financiële analyse en eventueel de risico-analyse. De onderdelen daarvan kunnen verspreid zijn over het gehele dossier :

- de ratio-analyse kan door het ondernemingshoofd zelf worden verstrekt, of kan door de revisor worden opgesteld. In het eerste geval kan dit deel uitmaken van het dossier Ondernemingsraad, in het tweede geval kan dit een plaats vinden in het Jaardossier.
- het budget zal worden behandeld in het dossier Ondernemingsraad, of kan deel uitmaken van het Permanent dossier, indien men bijvoorbeeld een uitgebreid onderzoek heeft gedaan naar het functioneren daarvan in het kader van het nazicht van de principes en de werking van de interne controle of van de kostprijsberekening. Vooral voor dit laatste punt kan een klassering in het Permanent dossier nuttig zijn, als de onderneming bijvoorbeeld in belangrijke mate bestellingen in uitvoering of goederen in bewerking op de balans opvoert.
- een eventuele risico-analyse kan eveneens deel uitmaken van het dossier Ondernemingsraad of van het Permanent dossier, naargelang de revisor hiervan een essentieel deel van zijn beoordeling maakt. Als de analyse de situering van de onderneming in de sector bevat, is een permanente beschikbaarheid in het gelijknamig dossier aangewezen. Het dossier Ondernemingsraad is immers, evenals het Jaardossier, een dossier dat na enige tijd in de archieven belandt en niet meer ter plekke beschikbaar is.

4. "indien hij leemten vaststelt in de .. verstrekte economische en financiële inlichtingen .." zal hij het ondernemingshoofd daarvan op de hoogte stellen.

Het onderzoek naar of het vaststellen van leemten in de verstrekte informatie is uiteraard een activiteit die behoort tot het domein van het dossier Ondernemingsraad.

Deze bepaling dwingt er ons enerzijds toe om in het werk- en in het controleprogramma een onderzoek te voorzien naar de volledigheid van de verstrekte inlichtingen. Het werkprogramma zal dit op een gegeven ogenblik moeten voorzien; het controleprogramma anderzijds zal een check-list moeten bevatten die deze al of niet volledigheid onderzoekt en constateert. Bovendien zal in de controleprocedures moeten worden voorzien dat de revisor of een daartoe bekwaam medewerker overgaat tot de beoordeling van het feit of de verstrekte inlichtingen al of niet leemten bevatten, die een tekortkoming inhouden ten nadele van het juiste beeld dat deze inlichtingen dienen te bieden van de onderneming en haar activiteiten of haar financiële toestand.

Voornamelijk in verband met dit laatste punt, de volledigheid van de verstrekte inlichtingen en de opinie van de revisor daaromtrent, wensen wij enige opmerkingen voor te leggen.

VOLLEDIGHEID

Inzake de volledigheid van de verstrekte informatie wensen wij te wijzen op de tekst, die werd opgenomen in het ontwerp van certificeringsverslag over de basisinformatie en de jaarlijkse voorlichting. Deze vermeldt dat "de.. inlichtingen .. omvatten gegevens over de verscheidene door de wet of de reglementering vereiste punten".

Deze omschrijving is niet volledig duidelijk over de uitspraak die zij bevat betreffende de volledigheid van de verstrekte inlichtingen. In de huidige vorm kan deze tekst worden opgevat als een certificering van de volledigheid, hetgeen in vele praktijkgevallen tot problemen kan leiden. Wij komen hier dadelijk op terug.

In het advies van de Centrale Raad van het Bedrijfsleven van 1972 geeft de revisor slechts "bijkomende verduidelijkingen, indien ... verstrekte documenten niet beantwoorden aan ... duidelijkheid en getrouwheid." Een dergelijke tekst legt veeleer de klemtoon op de beoordeling of de inlichtingen voldoende zijn om te komen tot een duidelijk en getrouw beeld, waarin wij een parallel vinden naar de traditionele omschrijving van het "juiste en getrouwe beeld van de jaarrekening", zoals dit ons sedert jaren bekend is.

De problemen kunnen zich immers voordoen wanneer de onderneming niet de volledige periodieke en/of basisinformatie verstrekt en dat dit door de werknemers (zelfs zeer bewust) wordt beschouwd als voldoende. In dergelijke omstandigheden, en geconfronteerd met een expliciete uitspraak over de wettelijke volledigheid van de verstrekte inlichtingen, zou de revisor een melding moeten doen van het ontbreken van bepaalde inlichtingen aan de bedrijfsleider. Indien de bedrijfsleider hier niet op reageert, op basis van de consensus of het evenwicht dat er bestaat met de werknemers, wordt de revisor (volgens de letter van de wet) verplicht tot bijkomende acties.

Het is duidelijk dat in een dergelijke situatie van evenwicht de revisor bezwaarlijk de stok in het hoenderhok kan gooien als dit door geen van de partijen nuttig wordt geacht. Toch, als hij dit initiatief niet neemt, zou hij desgevallend zondigen tegen de normen inzake verslaggeving aan de ondernemingsraad.

Wij willen hierbij verwijzen naar de houding van de Sociale Inspectie zelf, die ook niet struikelt over onvolledigheid naar de letter, in de mate uiteraard dat dit tot hun taak zou behoren.

Men kan zich voorstellen dat het tot de taak van de revisor behoort om na te gaan of de niet verstrekte inlichtingen een werkelijk en belangrijk hiaat vertonen in de informatie. Men kan zelfs oordelen dat de revisor het probleem kan voorleggen aan de ondernemingsraad om daar te doen bevestigen dat de inlichtingen door de werknemers als voldoende worden beschouwd, en dat zijzelf bereid zijn te akteren dat zij instemmen met de beperking. De vraag stelt zich dan of de, blijkbaar tot dan tolerante vertegenwoordigers van de werknemers, zullen bereid zijn te laten notuleren dat zij afstand doen van een recht dat hen wettelijk werd toegekend, en waarover zij mogelijk verantwoording moeten afleggen in hun respectieve organisaties. Indien zulks uiteindelijk niet het geval blijkt te zijn, zal het de revisor geweest zijn, die en bestaand evenwicht heeft doorbroken door leden van de ondernemingsraad voor een keuze te stellen waarvoor zijzelf dekking moeten zoeken.

Deze bedenkingen zullen zeker leiden tot de reactie dat de praktijk wel

soepeler is dan de theorie. Toch wordt ook hier de revisor geplaatst tegenover een professionele aansprakelijkheid, waarbij hij uiteindelijk degene is die naam en handtekening plaatst onder een verklaring over de al of niet volledigheid van de verstrekte informatie.

TECHNIEKEN

Voor de technieken, die in het kader van de controle bij ondernemingen met een ondernemingsraad moeten worden toegepast, kan in belangrijke mate worden verwezen naar de reeds gangbare praktijk van de revisorale controle. De te controleren gegevens resulteren immers uit de boekhouding, die ook in andere ondernemingen het onderwerp uitmaakt van de audit.

Een aparte benadering moet echter worden gezocht voor de technieken, die door de onderneming zelf worden toegepast voor een aantal aspecten van de inlichtingen aan de ondernemingsraad. Wij denken hier bijvoorbeeld aan budgetterings- en planningstechnieken, en aan de opstelling van prognoses.

Het controleprogramma moet in ieder geval voorzien in :

- de vraagstelling naar dergelijke technieken,
- de identificatie van die technieken,
- de evaluatie ervan, eventueel inzake de technische geschiktheid en de correcte toepassing ervan.

Het onderzoek naar die technieken en de daaruit resulterende inlichtingen kan leiden tot al of niet certificeerbare informatie, en zal in elk geval leiden tot een verdiepte kennis van het bedrijf zelf.

Wij verwijzen hierbij naar een aantal bedenkingen, die werden opgenomen in het werkdokument van het I.B.R. betreffende de prospectieve informatie :

"Het is gerechtvaardigd dat de revisor uiterst voorzichtig is t.a.v. prospectieve informatie. Men kan de bedrijfsrevisor niet vragen te zeggen of deze informatie m.b.t. de toekomst beantwoordt aan de werkelijkheid.

- Voor hij een mening tot uitdrukking brengt zou de revisor eerst een aangepaste studie en waardering moeten uitvoeren van de procedures, die door de onderneming worden aangewend m.b.t. budgetten en ramingsstaten die de grondslag vormen van de prospectieve inlichtingen.
- Er zou voldoende informatie dienen verzameld te worden om zich op rationele basis een persoonlijke mening te vormen over het redelijk karakter van de vooruitzichten.
- De revisor zou moeten onderzoeken of de methodes alsook hun voorstelling aangepast zijn aan hun doel en op rationele basis worden toegepast.

- De tot uitdrukking gebrachte mening dient duidelijk te worden afgescheiden van het verslag, dat betrekking heeft op de boekhoudkundige of financiële inlichtingen.
- De revisor zal alleen maar commentaar kunnen leveren op de gebruikte methodes."

Een laatste element inzake technieken wordt de revisor nog opgelegd door de bepaling dat de commissaris-revisor kan gevraagd worden om verklaring en ontleding te verstrekken betreffende de inlichtingen.

Het is zeker niet de bedoeling dat een revisor een dossier zou aanleggen voor educatief en didactisch materiaal. Toch zal het dossier Ondernemingsraad een plaats moeten voorzien voor een dergelijke vraag vanwege de werknemers. Wij citeren hierbij enkele teksten die, wanneer zij tot praktijk worden omgezet, inderdaad zullen leiden tot documentering en tot opname in het dossier.

"Zowel in de parlementaire documenten als in het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven wordt het belang van de ontleding van de jaarrekening door de revisor onderstreept.

Deze opdracht impliceert echter een actieve rol van de revisor, die, de toestand van de onderneming kan ontleden, onder meer wat betreft haar kredietwaardigheid, haar rendement en de risico's die zij loopt. Aan de hand van al de objectieve gegevens en cijfers zal hij een oordeel dienen uit te brengen over de financiële toestand en de resultaten van het financiële beheer in ruime zin;

Men mag geen verkeerd beeld hebben van de tussenkomst van de bedrijfsrevisor. Hij moet de toestand zoals die uit de boekhoudkundige gegevens blijkt begrijpelijk maken door een objectieve verduidelijking. Hij mag dan ook niet het beheer van de directie kritisch beoordelen of verdedigen.

De verplichting in hoofde van de bedrijfsrevisor om de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen te verklaren en te ontleden, is geen herhaling van de informatieverplichting hem opgelegd krachtens het K.B. van 27.11.1973. De verklaringen van de revisor hebben essentieel betrekking op alles waarvoor hij professioneel bevoegd is, inzonderheid de boekhoudkundige en financiële staten."

BESLUIT

Tot besluit van dit deel kunnen wij de volgende elementen aanhalen :

1) Het controleprogramma moet zodanig zijn opgesteld dat het

- de volledige lijst van de door de wet voorziene inlichtingen kan bestrijken;
- ruimte biedt aan de nodige flexibiliteit om het programma en de uitvoering uit te breiden of aan te passen aan de realiteit van een specifieke onderneming;

- de nodige referenties voorziet om te kunnen putten uit en te kunnen verwijzen naar het Jaardossier, het Permanent dossier en het dossier Ondernemingsraad.
- 2) Het controleprogramma moet voorzien dat er een voorafgaande zekerheid bestaat dat men de controle uitoefent op de juiste juridische en technische structuur van de onderneming, en niet op de juridische entiteit;
 - 3) Het controledossier en het controleprogramma moeten zodanig opgesteld zijn dat de houding van de revisor, ten opzichte van de vier door de wet voorziene taken, automatisch voortvloeit uit het dossier,
 - 4) Het controledossier en het programma kunnen ons inziens
 - voor de certificatie worden opgesplitst in een controleplan over bijvoorbeeld drie jaren, zoals dit reeds in vele benaderingen van dossiers vervat zit, met een specifieke klemtoon in elk van de drie jaren en een volledige controle over de drie jaren samen,
 - steunen op de norm van het I.B.R. inzake het "beperkt nazicht", wanneer tussentijdse controles of certificeringen worden gevraagd, zoals bijvoorbeeld voor de afloop van de bestellingen,
 - een checklist bevatten om de volledigheid van de informatie na te gaan, en om dan eventueel de impact van de niet verstrekte inlichtingen op het duidelijke en getrouwe beeld te evalueren.

Tot slot kunnen nog enkele nuttige wenken worden vermeld.

- 1) In het programma zal het vaak nuttig zijn om verwijzingen op te nemen naar de wetteksten en de betreffende alinea's. Een omgekeerde lijst van verwijzingen naar het controleprogramma op basis van de chronologie van de wetteksten is evenzeer handig. Dergelijke refertelijsten kunnen immers helpen om snel te antwoorden op vragen, die van werknemerszijde kunnen komen op basis van zulke referenties.
- 2) In de vragenlijsten en de programma's zal men voldoende onderzoeken of de verstrekte informatie inderdaad overeenstemt met de inlichtingen, die reeds deel uitmaken van het Jaardossier, enzomeer. In bepaalde gevallen kan een reconciliatie van inlichtingen in het dossier Ondernemingsraad met gegevens uit het Jaardossier of het Permanent dossier noodzakelijk zijn.
- 3) Men zal er eveneens voor zorgen degelijk op de hoogte te zijn, en dus deze informatie te verzamelen, met betrekking tot de voor de onderneming geldende CAO's en andere reglementeringen, die specifiek zijn voor de onderneming in kwestie. Vanuit die informatie kan men immers de vragenlijsten aanpassen en aanvullen, en specifieke vragenlijsten of controletechnieken voorzien.

3. COMBINATIE

In een derde en laatste deel stellen wij de vraag naar de manier, waarop de drie indelingen van een controledossier, namelijk

- jaardossier;
- permanent dossier, en
- dossier ondernemingsraad,

op een coherente en praktische wijze kunnen gebundeld of gecoördineerd worden. Het lijkt mij dat er drie mogelijkheden zijn;

- volkomen geïntegreerd;
- volkomen gescheiden;
- gesegmenteerd.

Het gebruiken van een of andere benaming voor het integrale dossier lost het probleem niet op; de reële administratieve wijze van klasseren en indelen moet duidelijk en handig zijn.

In de optie, die hierna wordt uiteengezet, wordt uitgegaan van een gesegmenteerd model. Deze benadering houdt in dat de vragenlijst voor ondernemingen met een ondernemingsraad volledig is, maar op de nodige punten verwijst naar het jaardossier en het permanent dossier. Dit wil zeggen dat het controleprogramma en de vragenlijsten alle elementen van de periodieke en de basisinformatie behandelen, maar dat zij inzake de elementen van de jaarrekening en van de permanente gegevens meestal doorverwijzen naar die betreffende dossiers. In deze dossiers zal trouwens dieper worden ingegaan op die elementen, zowel via controleprogramma's als via vragenlijsten. Voor ondernemingen zonder ondernemingsraad kan dit werkprogramma eveneens worden gevolgd, bijvoorbeeld als basis voor een sterk gedocumenteerd permanent dossier.

OPSPLITSING

Een aantal rubrieken of financiële gegevens blijven het exclusieve domein van het jaardossier en het permanent dossier, zoals

Jaardossier :

- alle elementen van de jaarrekening, zoals
 - verbonden ondernemingen;
 - onderzoek en ontwikkeling;
 - personeelskosten
- financieringsmiddelen
- geconsolideerde rekeningen
- (tijdelijk) interne controle, e.a.

Permanent dossier :

- statuten en aanvullingen;
- contracten op lange termijn;
- organigram;
- rekeningenstelsel, analytische boekhouding;
- interne controle en organisatie.

Het opvolgen van de informatie aan de ondernemingsraad zal automatisch leiden tot een actualisatie van het permanent dossier.

Specifiek voor het dossier Ondernemingsraad zijn ondermeer :

- voorbereiding en presentatie van de "ontleding" van de financiële informatie;
- inlichtingen inzake loonmatiging;
- concurrentiepositie en risico-analyse,
- informatie inzake (eventueel) kostprijs en productiviteit.

De indeling van elementen over deze drie dossier, die overigens een geheel vormen, dient te gebeuren in functie van de praktische situatie, die verschillend kan zijn van onderneming tot onderneming. Ook in deze opbouw zal een flexibele toepassing van het principe er moeten toe leiden dat de revisor, wanneer hij de vergaderingen van de ondernemingsraad bijwoont, in een "draagbare" vorm zijn dossier kan meebrengen. Hetzelfde geldt uiteraard voor het dossier "Jaarrekening", dat ter gelegenheid van besprekingen met de directie wordt gehanteerd.

KLASSEMENT

Het valt te verwachten dat dossiers van ondernemingen met deze omvang altijd toch wel enige ruimte zullen gaan innemen. In het opzetten van een controleprogramma dient men dan ook preventief het probleem van het klassement van het dossier te overwegen en dienaangaande een specifieke optie te nemen en uit te bouwen. Wij beschouwen hierna een voorbeeld van een mogelijke (materiële) indeling van het dossier.

1) Permanent dossier

Dit dossier kan volledig beantwoorden aan en gelijklopen met het Financiële permanente dossier voor de onderneming. De structurele informatie, die hierin vervat is, vormt immers de onderliggende basis voor zowel de sociale als voor de financiële inlichtingen. In dit dossier kunnen tevens een aantal niet te certificeren inlichtingen een plaats vinden, in de mate dat het handelt om inlichtingen met een blijvende nuttigheidsperiode.

2) Te certificeren informatie.

Deze gegevens bevatten uiteraard de meest relevante informatie voor de revisor en maken het belangrijkste voorwerp uit van het controleprogramma. Het klassement van dit dossier zal worden opgebouwd op basis van het controleprogramma en de specifieke vragenlijsten.

De inhoudstafel van dit dossier is gesteund op de vragenlijst, die de volledigheid onderzoekt van de verstrekte periodieke- en basisinformatie. Op basis van deze lijst zal men een inhoudstafel kunnen volgen, waarbij in bepaalde delen meer of minder zal worden verwezen naar het Jaardossier of naar het Permanent dossier.

Dit klassement zal tevens de werkpapieren kunnen bevatten voor de certificatie van de inlichtingen, waarvoor niet naar de twee overige dossiers werd verwezen.

3) Documentatie

In dit klassement kunnen de verslagen van de ondernemingsraad en de aan de ondernemingsraad verstrekte ontledingen of toelichtingen, eventueel met didactisch materiaal, worden gebundeld.

Wanneer wij ten slotte deze indeling combineren met de dossiers zonder ondernemingsraad komen we tot de volgende indeling van een klassement :

- dossier ondernemingsraad;
- jaardossier;
- permanent dossier;
- diverse documentatie.

Het geheel van dit ondernemingsdossier wordt beheerd door het controleprogramma "Ondernemingsraad", dat de facto verwijst naar en gebruik maakt van controleprogramma's en vragenlijsten, die blijven behoren tot het jaardossier van een controle (ongeacht het bestaan van een ondernemingsraad).

PROGRAMMA EN VRAGENLIJSTEN

Zoals eerder gezegd is het dossier gesteund op een inhoudstafel en een controleprogramma, dat aangepast is aan de inlichtingen en de uit te voeren certificaties in ondernemingen met een ondernemingsraad. Bij het onderzoeken van de volledigheid van de informatie, het bepalen van het werkprogramma en het vastleggen van een werkverdeling of een planning, kan men gebruik maken van een dergelijke lijst, zoals deze in bijlage is uitgedrukt. Dit werkprogramma geeft in de opeenvolgende kolommen de mogelijkheid om aan te duiden :

- of de informatie is opgenomen;
- wie de werkzaamheden zal uitvoeren;

- aan welk deel-dossier de werkdocumenten dienen te worden toegewezen, namelijk :
 - . dossier ondernemingsraad DR
 - . jaardossier JD
 - . permanent dossier PD
 - . documentatie DOC

Ter ondersteuning van de medewerkers kan een korte motivatie worden toegevoegd na elke rubriek van het programma om te herinneren aan het doel van de betreffende controle. Tevens kan een vermelding worden toegevoegd van de gedetailleerde informatie uit de wetgeving terzake.

Na de algemene omschrijving van de te plannen activiteiten in het werkprogramma, volgt de aanwending van de vragenlijsten, die meer in detail de vraagstelling weergeven, die voor elk onderdeel tot de basiscontrole leiden. In de daaropvolgende bespreking zal de auditor met flexibiliteit en ervaring tot voldoende controles moeten overgaan. In bijlage is een vragenlijst opgenomen met betrekking tot de specifieke inlichtingen van ondernemingen met een ondernemingsraad. Voor de overige elementen, jaarrekening en interne controle bijvoorbeeld, bestaan er voldoende bronnen die dergelijke vragenlijsten weergeven, in kantoren of in de literatuur.

PLANNING

Voor het opstellen van een planning kan men best uitgaan van de veronderstelling dat men geconfronteerd wordt met de situatie van een nieuw mandaat, in een onderneming waar men vooraf geen functie als commissaris-revisor waarnam. In die veronderstelling zou men de volgende planning als efficiënt kunnen ervaren.

Eerste taak

- Visuele kennismaking met de onderneming, met haar structuur en haar activiteit, met haar organisatie en haar economisch en sociaal leefmilieu;
- Kennismaking met de reglementaire kenmerken van de onderneming, zoals rekeningenstelsel, CAO, diverse nationale en internationale wetgeving waaraan zijn onderworpen is;
- Kennismaking met de inlichtingen en verslagen uit de voorgaande periodes, teneinde een beeld te vormen van het recente verleden van de activiteiten en de omstandigheden, waarin de onderneming en haar betrokken organen hun taken (moeten) waarnemen;
- Kennismaking met de sociale en financiële sfeer binnen de onderneming zoals, rust of onrust, groei of moeilijkheden, samenwerking of wantrouwen, en dergelijke.

Deze eerste contacten kunnen essentieel zijn voor het vinden van de juiste klemtonen of voor het herkennen van de werkelijke verwachtingen ten opzichte van de commissaris-revisor. Het nut van deze inleiding is niet enkel sociaal gericht, maar zeker ook financieel en economisch naar de normale en juiste inschatting van de positie van de onderneming en van haar menselijke uitbouw.

Tweede taak.

De tweede opdracht is het onderzoek van het systeem van interne controle en van de administratieve en operationele organisatie. De beoordeling van deze gegevens is noodzakelijk voor het juiste evalueren van de omvang van de te leveren prestaties en voor een voorafgaand onderzoek naar de mogelijke zwakheden en sterkten van de administratie. Naargelang de aard van de bedrijvigheid kan men hier reeds aanvangen met een voorstudie van het kostprijsstelsel, indien zulks relevant of essentieel is voor de betrokken onderneming.

Het doel van deze tussenkomst is het vormen van een mening inzake de betrouwbaarheid en het professionele van de informatie, zoals zij de revisor zal bereiken vanuit de bestaande organisatie.

Derde taak

Vervolgens dient de revisor zich op diplomatische wijze een oordeel te vormen over de knelpunten en de gevoeligheden in de menselijke of sociale context van de onderneming. Hierdoor zal hij zich psychologisch op de juiste plaats kunnen situeren en de juiste houding aannemen tussen de beide vertegenwoordigingen op de ondernemingsraad en ten opzichte van de aandeelhouders.

Hierbij moet worden aangestipt dat een begrijpende maar korrekte houding van de revisor in de meeste gevallen geen enkele bron van problemen kan zijn. Maar ook binnen de drie voormelde partijen : aandeelhouders, directie en werknemers, kunnen zich "ondergrondse" bewegingen of situaties voordoen. Een degelijke en onbevooroordeelde kennis van al deze menselijke verhoudingen kan de revisor helpen maar ook behoeden voor ongepaste tussenkomsten of niet realiseerbare suggesties.

Vierde taak

De revisor zal uiteraard voldoende snel overgaan tot een effectieve en efficiënte planning van zijn activiteiten, aangepast aan de onderneming in kwestie en aangevuld met de belangrijkste elementen, die hij uit de voorheen verkregen inlichtingen heeft kunnen afleiden. Daarbij zal hij zich moeten uitspreken over de praktische uitvoering van de werkzaamheden; en in het bijzonder betreffende :

- welke deeltaken en nazichten worden uitgevoerd;
- waarom die worden uitgevoerd;

- wat die taken omvatten;
- wie de onderscheiden taken uitvoert;
- wanneer die taken worden uitgevoerd;
- op welke wijze die taken in detail worden uitgevoerd.

Er zijn m.i. voldoende redenen om aan te nemen dat deze planning, en veel van het voornoemde, nog steeds moet gebeuren in functie van de uiteindelijke certificering van de jaarrekening zelf. Deze feitelijke en wettelijke financiële informatie blijft immers de basis voor het juridische karakter van de onderneming en voor de beoordeling van haar economische, commerciële en sociale mogelijkheden. De financiële gegevens uit de boekhouding en de jaarrekening blijven de steun voor budgetten en strategische keuzen, voor juridische verantwoordelijkheid (ook voor de revisor) en voor de opvolging van de onderneming in haar financieel-economisch en maatschappelijk leven.

De opstelling van het controleprogramma kan derhalve nog steeds gebeuren in een lange termijnplanning, met een spreiding van de "full-audit" over een aantal jaren, zodat ook tegenover de ondernemingsraad soms zal moeten geargumenteed worden dat bepaalde aspecten van de onderneming slechts voorzien zijn voor de controle van bvb het volgende jaar. Door de ingebouwde flexibiliteit moet het bovendien mogelijk zijn om eventuele dringende vragen van de ondernemingsraad op te vangen, en zelfs om verschuivingen in die planning binnen het mogelijke te aanvaarden en te verwerken.

BESLUIT

In deze korte bijdrage hebben wij een indruk willen geven van een (mogelijke) benadering van het samenstellen van een controleprogramma voor ondernemingen met een ondernemingsraad.

Het basisconcept moet niet essentieel verschillen van een ander controleprogramma; het moet enkel aanvullende controles omvatten en voorzien.

De onduidelijkheden die de wetgever heeft gelaten inzake belangrijke punten zoals bijvoorbeeld de volledigheid van de verstrekte informatie, dwingen ons nog tot individuele interpretaties en initiatieven. De hiervoor weergegeven standpunten zijn in die zin te beschouwen.

BIJLAGE 1 : INHOUDSTAFEL DOSSIER ONDERNEMINGSRAAD

Voorbeeld van inhoudstafel

Gecombineerd dossier : . Permanent Dossier
 . Dossier ondernemingsraad

SLEUTEL 1 : HET STATUUT VAN DE ONDERNEMING

A/ De juridische vorm en statuten

1. Oprichtingsakte
2. Wijziging statuten
3. Handelsregister + wijzigingen
4. Vestigingsattesten
5. Publicaties : wijziging zetel
6. Aanvraag BTW-nummer
7. Een lijst van de filialen, de fabrieken, de vestigingen en andere uitbatingsetels.

B/ De leiding van de onderneming

1. Publicaties : bestuurders-commissaris
2. Publicaties : directeurs
3. Volmachten.

C/ Financieringsmiddelen

1. Eigen vermogen
2. Voornaamste aandeelhouders
3. Vastlegging deelnemingen
4. Overzicht financiële contracten.

D/ Overeenkomsten en akkoorden met fundamentele en duurzame gevolgen

1. Overzicht huur en verhuurcontracten
2. Overzicht verzekeringsportefeuille
3. Belangrijke overeenkomsten
4. Analyses van patenten en licenties.

SLEUTEL 2 : DE CONCURRENTIE VAN DE ONDERNEMING OP DE MARKT

A/ AAN- EN VERKOOPOVEREENKOMSTEN EN AKKOORDEN MET FUNDAMENTELE EN DUURZAME GEVOLGEN

B/ OVEREENKOMSTEN AFGESLOTEN MET HET MINISTERIE VAN ECONOMISCHE ZAKEN

C/ BROCHURES BETREFFENDE DE GEPRODUCEERDE EN VERKOCHTE PRODUCTEN

SLEUTEL 3 : PRODUCTIE EN PRODUCTIVITEIT

SLEUTEL 4 : DE FINANCIËLE STRUCTUUR VAN DE ONDERNEMING

A/ REKENINGENSTELSEL

1. Boekhoudplan
2. Boekhoudinstructies
3. Consolidatievoorschriften

B/ ONTLEDING VAN DE FINANCIËLE STRUCTUUR VAN DE ONDERNEMING

C/ WAARDERINGSPRINCIPES

D/ PUBLICATIES : JAARREKENINGEN

SLEUTEL 5 : DE BUDGETTERING EN DE KOSTPRIJSBEREKENING

SLEUTEL 6 : PERSONEELSKOSTEN

- Arbeidsovereenkomsten
- Gesloten akkoorden voor pensioenen en groepsverzekeringen (met aanduiding van de actuariële bedragen).

SLEUTEL 7 : HET PROGRAMMA EN DE ALGEMENE TOEKOMSTVERWACHTINGEN VAN DE ONDERNEMING

SLEUTEL 8 : HET WETENSCHAPPELIJK SPEURWERK

SLEUTEL 9 : OVERHEIDSHULP

SLEUTEL 10 : HET ORGANIGRAM

SLEUTEL 11 : BEDRIJFSREVISOR

- Vennootschapsbudget-offerte
- Overzicht budget-bestede uren
- Notulen bespreking aanbevelingsbrief
- Aanbevelingsbrief
- Accountantsrapporten

BIJLAGE 2 : CONTROLEPROGRAMMA EN VOLLEDIGHEIDSCONTROLE

CONTROLEPROGRAMMA

Het bijgaande controleprogramma kan een basis vormen voor de planning van de controle op de aan de ondernemingsraad verstrekte informatie.

Bovendien bevat de lijst een controle op de volledigheid van de verstrekte informatie.

Het controleprogramma moet worden gebruikt, of afgedrukt, met enkele kolommen aan de rechterzijde waarin de nodige verwijzingen worden opgenomen. In dit geval geldt de volgende indeling :

NVT NC	Referte		
	Dossier	Wie	Wanneer
NVT	OR	X	../..
NC	PD	Y	
	JD	Z	

Deze afkortingen staan voor :

NVT niet van toepassing
NC niet certificeerbaar
OR dossier Ondernemingsraad
PD Permanent dossier
JD Jaardossier
XYZ personen

ECONOMISCHE EN FINANCIËLE INFORMATIE

BASISINFORMATIE

SLEUTEL I. HET STATUUT VAN DE ONDERNEMING

Al deze gegevens moeten verstrekt worden ofwel voor de onderneming zelfs

indien deze op zich een juridische entiteit uitmaakt, of in het andere geval voor de juridische entiteit waar de onderneming deel van uitmaakt.

A. Juridische vorm (OR)

Vraag en verifieer de geactualiseerde gegevens met betrekking tot de juridische vorm.

B. De statuten (PD)

Vraag en verifieer de geactualiseerde gegevens met betrekking tot de statuten en de wijzigingen daarvan.

C. De leiding

Vraag en verifieer alle gegevens met betrekking tot de volgende punten :

juridische entiteit (PD) :

- samenstelling van de Raad van Bestuur of zaakvoerder (college) ;
- aanduiding van degenen die instaan voor de dagelijkse leiding ;
- commissaris-revisor.

technische bedrijfseenheid (OR) :

- degenen die instaan voor de dagelijkse leiding in de technische bedrijfseenheid ;
- commissaris-revisor.

D. Financieringsmiddelen

1. Verzamel en verifieer alle gegevens met betrekking tot de volgende punten :

- Eigen vermogen : (JD)
 - maatschappelijk kapitaal, al dan niet volstort ;
 - uitgiftepremies ;
 - herwaarderingsmeerwaarden ;
 - reserves ;
 - overgedragen winst of verlies ;
 - kapitaalsubsidies.
- Voornaamste aandeelhouders (P7)

- Participaties van andere ondernemingen (JD)
 - . Verbonden ondernemingen ;
 - . Onderneming waarmee een participatieverhouding bestaat ;
- Leningen op lang of middellange termijn (JD).

E. Overeenkomsten en akkoorden met fundamentele en duurzame gevolgen
(NC - OR)

Verzamel (en verifieer eventueel) alle gegevens met betrekking tot volgende punten :

- . beheersovereenkomsten ;
- . contracten tot verdeling van de winsten ;
- . optie- of verkooprechten met betrekking tot een belangrijk deel van het actief.
- . andere contracten of overeenkomsten die een belangrijke invloed kunnen hebben op het beleid van de onderneming.

SLEUTEL 2. DE CONCURRENTIE VAN DE ONDERNEMING OP DE MARKT
(NC - OR)

Bekom van de directie al de gegevens met betrekking tot de volgende punten :

A. De namen van de voornaamste nationale en internationale concurrenten
(NC - OR)

- Een beschrijving van de concurrentiemogelijkheden en -moeilijkheden van de onderneming ;
- Een opsomming van de afzetgebieden :
 - . De deelmarkten
 - . Het aantal verkochte eenheden per afzetgebied.
- Marktpositie en -evolutie.
 - . De onderneming heeft een homogene produktie :
 - * Het aandeel van het bedrijf in de totale binnenlandse afzet, in de E.E.G. en nadere landen (uitgedrukt in %) ;
 - . De onderneming vervaardigt meerdere produkten :
 - * wat wordt er in het bedrijf geproduceerd ;
 - * onderscheid hoofdzaak en bijzaak ;
 - * het aandeel van het bedrijf in de totale binnenlandse afzet, E.E.G. en andere landen (uitgedrukt in %) per produkt of een groep van produkten die het meest representatief zijn.

(Deze gegevens moeten verstrekt worden per onderdeel).

B. Aan- en verkoopovereenkomsten en akkoorden met fundamentele en duurzame gevolgen (PD).

Bekom (en verifieer eventueel) de lijst en de beschrijving van de aard en voornaamste bepalingen (eigen aan de onderneming) van :

- aan- en verkoopcontracten ;
- industriële- en commerciële exclusiviteitscontracten ;
- akkoorden van aanwending van intellectuele rechten ;
- overeenkomsten van levering van grondstoffen ;
- akkoorden van levering van goederen gedurende een min of meer lange periode ;
- andere.

C. Verschillende types van overeenkomsten afgesloten met het Ministerie van Economische Zaken (OR)

Bekom (en verifieer eventueel) de lijst van de volgende overeenkomsten :

- Overeenkomsten bepaald door de wet op 30 december 1970 op de economische expansie ;
 - . vooruitgangscontracten ;
 - . Contract ter bevordering van het ondernemingsbeheer ;
 - . Contract ter bevordering van de technologie ;
 - . Contract betreffende de reconversie of de herstructurering van de onderneming.
- Programmaovereenkomsten uit de wetgeving betreffende de economische reglementering van de prijzen.

Merk op dat de wet hier niet om de integrale tekst van het contract of de overeenkomst vraagt. Enkel de voornaamste bepalingen moeten worden aangegeven.

D. Een beschrijving van de commercialisatie van de onderneming (NC - OR)

1. Bekom een beschrijving van de distributiekkanalen en de verkoopstechnieken en houd rekening met de volgende punten :
 - . Hoe de produkten in de commerciële circuits gebracht worden ;
 - . De uitbouw van het verkoopsbeleid ;
 - . Het assortiment ;
 - . De plaats van de produkten in de markt vanuit het oogpunt van hun kwaliteit ;
 - . Hoe de reclame is uitgebouwd.
2. Vraag (en verifieer eventueel) de gegevens over de distributiemarges (de directie kan hier beroep doen op de afwijkingsprocedures).

E. Evolutie van het omzetcijfer over 5 jaar (OR)

Deze informatie moet gegeven worden in de vorm van tijdreeksen die lopen over een periode van vijf jaar :

1. Bekom en verifieer de boekhoudkundige cijfers van de omzet over vijf jaar. Indien de onderneming verscheidene onderdelen produceert of verhandelt, moet de uitsplitsing per onderdeel geschieden, voor zover deze uitsplitsing in de boekhouding van de onderneming wordt voorzien (de directie kan hier beroep doen op de afwijkingsprocedure) (OR -JD).
2. Verwezenlijkt de onderneming een gedeelte van haar omzet in het buitenland ? (OR)

Zo ja, bekom de omzet met aanduiding, percentsgewijze, van het aandeel dat respectievelijk op de binnenlandse markt, in de E.E.G.-landen en in andere landen wordt verwezenlijkt, indien aan een van de volgende voorwaarden is voldaan :

- . beschikt de onderneming over een boekhouding die deze uitsplitsing kan geven ? (PD)
- . beschikt de directie over de omzetten van de verschillende landen ? (OR)

F. Een overzicht van de kostprijzen en verkoopprijzen per eenheid

Zie nr. : sleutel 5. De budgettering en kostprijsberekening.

SLEUTEL 3. PRODUKTIE EN PRODUKTIVITEIT (OR)

Deze informatie moet gegeven worden in de vorm van tijdreeksen die lopen over een periode van 5 jaar en uitgesplitst worden per onderdeel, voor zover deze uitsplitsing in de boekhouding van de onderneming wordt voorzien.

A. De evolutie van de produktie (OR)

Bekom (en verifieer eventueel) de evolutie van de produktie over 5 jaar uitgedrukt in :

- Volume, getal of gewicht (NC) ;
- Waarde in franken van de totale produktie ;
- Toegevoegde waarde, zijnde het verschil tussen verkoopwaarde van een produkt en de prijs van de inkopen van goederen en diensten, die nodig waren voor de vervaardiging ervan.

B. De aanwending van de economische productiecapaciteit (NC - OR)

Bekom van de directie de verhouding van het werkelijk gebruik van de produktiemiddelen tegenover hun optimaal gebruik, voor de periode van de laatste 5 jaren.

C. De evolutie van de produktiviteit (NC - OR)

1. Bekom van de directie de formules die zij gebruikt om haar produktiviteit te berekenen.
2. Stellen deze formules de toegevoegde waarde per arbeidsuur of de produktie per werknemer in het licht ?
3. Bekom de evolutie ervan over de 5 laatste jaren.

SLEUTEL 4 : DE FINANCIËLE STRUCTUUR VAN DE ONDERNEMING

A. Verklarende commentaar van het rekeningstelsel (PD)

Kijk na of U over alle gegevens beschikt met betrekking tot :

- Het rekeningenstelsel dat in de onderneming wordt toegepast ;
- Een gedetailleerde uiteenzetting over de voornaamste posten van de balans en de resultatenrekening.

B. Ontleding van de financiële structuur van de onderneming (OR)

1. Bekom en verifieer de ratio's die de onderneming toepast inzake de rendabiliteit, liquiditeit en solvabiliteit ;
2. Bekom de geschreven commentaar over de jaarrekeningen en de ratio's van de laatste 5 jaren.

SLEUTEL 5. DE BUDGETTERING EN DE KOSTPRIJSBEREKENING

A. Budgetteringsmethode en toelichting (OR)

Deze informatie moet enkel verstrekt worden indien een dergelijk beheer wordt toegepast in de onderneming.

Vraag de informatie betreffende :

- De budgettering die in de onderneming wordt aangewend ;
- De methode ;
- De inhoudelijke doelstelling ervan.

B. Berekeningsmethode van de kostprijs (OR)

Vraag informatie betreffende :

- De elementen van de kostprijs ;
- De berekeningsmethode van de kostprijs.

C. De kost- en verkoopprijs - de kostenstructuur (OR)

C.1. Kost- en verkoopprijs

Bekom (en verifieer eventueel) het overzicht van de kost- en verkoopprijs over de laatste vijf jaar ;

Dit overzicht wordt uitgedrukt per eenheid (de directie kan hier beroep doen op de afwijkingsprocedure) ;

Indien dit niet mogelijk is, moet dit overzicht uitgedrukt zijn als volgt :

- per groep van produkten ;
- per onderdeel (afdeling) (de directie kan hier de afwijkingsprocedure toepassen) ;
- voor een aantal representatieve produkten.

C.2. De kostenstructuur (OR)

Vraag (en verifieer eventueel) :

- De elementen van de kostprijs, uitgedrukt op dezelfde wijze als de kost- en verkoopprijs ;
- De procentuele spreiding en de evolutie van deze kostenbestanddelen over de laatste vijf jaar.

SLEUTEL 6. DE PERSONEELSKOSTEN (JD)

De onderstaande informatie moet in het voorkomend geval per onderdeel gegeven worden.

1. Het bedrag van de kosten dat verbonden is aan de personeelsdienst en de sociale dienst (JD) ;
2. De bezoldiging van het personeel, uitgesplitst in drie categorieën : (JD)
 - de arbeiders ;
 - bedienden ;
 - directiepersoneel.

Deze uitsplitsing mag niet tot gevolg hebben dat individuele gegevens tot

uitdrukking zouden komen ;

3. Het bedrag der wettelijke sociale lasten die ten laste vallen van het ondernemingshoofd (JD) ;
4. Het bedrag van de kosten voor verzekering tegen arbeidsongevallen (JD) ;
5. Het bedrag van de sociale lasten voortspruitend uit conventionele bepalingen (JD) ;
6. Het globale jaarbedrag uitgegeven aan een aanvullende ouderdomsverzekering (JD) ;
7. Het bedrag uitgegeven aan andere sociale lasten en extralegale voordelen (JD).

SLEUTEL 7. HET PROGRAMMA EN DE ALGEMENE TOEKOMSTVERWACHTINGEN

Bekom het programma en de toekomstverwachtingen met betrekking tot de volgende aspecten van de activiteit van de onderneming. De directie kan hier voor sommige punten beroep doen op de afwijkingsprocedure.

A. Industrieel (NC - OR)

- Een beschrijving van de toestand van de produktie, haar evolutie en toekomstige ontwikkeling ;
- Blijven de fabricage-processen dezelfde of niet ;
- Wordt enige wijziging van het produktprogramma vooropgesteld.

B. Financieel (NC - OR)

- De financiële toestand op dit ogenblik ;
- Zijn er vooruitzichten op wijziging van de financiële positie ;
- Zijn er maatregelen genomen ter versterking van de financiële positie.

C. Commercieel (NC - OR)

- Zijn er wijzigingen te verwachten in de commerciële politiek ;
- Worden er bijzondere acties gepland op publicitair vlak.

D. Sociaal (NC - OR)

- De evolutie van het tewerkstellingsbeleid in de onderneming ;

- De vooruitzichten qua tewerkstelling voor de nabije toekomst ;
- Hoe de werknemers hierover ingelicht worden en hoe zij bij de belangrijke beslissingen ter zake zullen worden betrokken.

E. Wetenschappelijk onderzoek (NC - OR)

Bijzondere inspanningen gedaan met het oog op het vinden van nieuwe produkten of voor de verbetering van bestaande produkten.

F. Investerings (NC - OR)

- Nieuwe investeringen ;
- Hoe zullen ze gefinancierd worden ?
- Wat zal hun effect zijn op het beleid van de onderneming en op de tewerkstelling ?

SLEUTEL 8. HET WETENSCHAPPELIJK SPEURWERK (OR)

De direktie kan voor sommige van deze aspecten beroep doen op de afwijdingsprocedure.

Vraag (en verifieer eventueel) :

1. De aangewende middelen om het speurwerk te financieren ;
2. De personen en instellingen betrokken bij de research ;
3. De aard van het onderzoek (NC).

SLEUTEL 9. DE OVERHEIDSHULP (PD)

Vraag (en verifieer eventueel) de overheidstegemoetkomingen aan de onderneming :

- de rentetoelagen en kapitaalpremies ;
- de arbeidsplaatspremies ;
- de staatswaarborg ;
- versnelde afschrijvingen ;
- vrijstelling van onroerende voorheffing ;
- vrijstelling van registratierechten ;
- vrijstelling van inkomstenbelasting op meerwaarden ;
- compensatie van tijdelijke handicaps ;
- renteloze voorschotten op prototypes ;
- vooruitgangscontracten ;
- contracten ter bevordering van het ondernemingsbeheer en herstructureringscontracten ;
- bekomen van uitstel van betaling van RSZ- en BTW schulden ;

- bekomen van uitstel van betaling van schulden t.o.v. directe belastingen ;
- tussenkomst van de dienst "depistage" (knipperlichten) ;
- andere tegemoetkomingen.

Inzake overheidshulp moeten de volgende elementen gespecificeerd worden :

1. Welke is de aard ervan ;
2. Welke is de omvang en het bedrag van de tegemoetkomingen ;
3. Welke zijn de eraan verbonden voorwaarden ;
4. Welke bestemming hebben ze gekregen.

SLEUTEL 10. HET ORGANIGRAM (PD)

A. Organigram

1. Bekom van de directie een organigram dat de interne organisatie, de hierarchische structuur, de verdeling van de bevoegdheden en de verantwoordelijkheden in de schoot van de onderneming weergeeft.
2. Is er bij het organigram een plan gevoegd van de onderneming waarop de verantwoordelijke personen vermeld staan.

B. Groepsstructuur

1. Maakt de onderneming deel uit van een juridische, economische of financiële entiteit.
2. Bekom van de directie een tabel die deze groepsstructuur weergeeft zodat de onderneming er kan in gesitueerd worden.

JAARLIJKSE VOORLICHTING

A. Bijwerking van de basisinformatie (OR)

Vraag (en verifieer eventueel) de wijzigingen of nieuwe elementen van de basisinformatie.

B. Financiële documenten

Vraag (en verifieer eventueel) de wijzigingen of nieuwe elementen van de basisinformatie.

1. Volgende documenten moeten aan de ondernemingsraad voorgelegd worden : (OR)

- de balans ;
- de resultatenrekening ;
- het verslag van de Bedrijfsrevisor ;
- een toelichting aan de hand van de voorgaande twee boekjaren.

2. De toelichting moet de volgende gegevens bevatten (OR).

a. Balans

- wijzigingen in het maatschappelijk vermogen ;
- wijzigingen in de bestemming van de reserves ;
- de gedane afschrijvingen met vermelding van hun aard, hun belang en hun evolutie ;
- wijzigingen in de schuldenlast volgens de aard, hun belang en hun evolutie, evenals de terugslag van deze wijzigingen op de activa ;
- wijzigingen van de vaste activa ;
- wijzigingen in het realiseerbare ;
- wijzigingen in het beschikbare ;
- de solvabiliteit en de rendabiliteit van de onderneming aan de hand van ratio's.

b. Resultatenrekening

- de evolutie van het niveau van de verschillende inkomsten en van de verschillende uitgaven ;
- de winstverdeling ;
- de manier waarop de onderneming haar eventueel verlies zal aanzuiveren ;
- het bedrag van de vergoedingen toegekend, tijdens het dienstjaar, aan de leden van de bestuurs- en controleorganen ;
- de evolutie van de rendabiliteit van de onderneming op basis van ratio's.

c. Groepsinformatie

geconsolideerde rekening.

d. Het matigingsbeleid

1. Vraag aan de directie het verslag van :

- Herkomst van de kostenvermindering ;
- Aanwending van de kostenvermindering.

2. De tabel van herkomst van de kostenvermindering moet de

volgende gegevens bevatten :

LOON EN WEDDEKOSTEN

- De kostenvermindering ingevolge de toepassing van KB nr. 11 van 26 februari 1982 ;

SOCIALE LASTEN EN SOCIALE ZEKERHEIDSLASTEN

- De kostenvermindering ingevolge de toepassing van KB nr. 11 van 26 februari 1982 ;
- De kostenvermindering ingevolge de toepassing van het KB nr. 17 van 9 maart 1982.
(tijdelijke vermindering van werkgeversbijdragen voor sociale zekerheid voor tewerkstelling van jonge werklozen) ;

FISCALE KOSTEN

- De kostenvermindering ingevolge de toepassing van het KB nr. 16 van 9 maart 1982 ;
(vermindering van vennootschapsbelasting)
- De kostenvermindering ingevolge de toepassing van K.B. nr. 7 van 15 februari 1982 ;
(sociaal passief).

FINANCIELE KOSTEN

- De kostenvermindering ingevolge KB nr. 19 van 18 maart 1982 met betrekking tot de exportkredieten (opbrengst voortspruitend uit de loonmatiging in de kredietsector in het vooruitzicht gestelde verlaging van de rentevoeten).

3. De tabel van aanwending van de kostenvermindering moet de volgende gegevens bevatten :

	Normaal	Effect.	Aanwen.
- Effect op de prijzen			
- prijzenverlaging	F	F	F
- verzaken aan prijzenverhoging	F	F	F
- Effect op de tewerkstelling			
- aangroei of vermindering aantal arbeidsdagen	D	D	D
- aangroei of vermindering aantal arbeidsplaatsen	P	P	P
- kostaanroei of minder sterke vermindering tewerkstelling			F
- Effect op de investeringen			
- kost vervangingsinvesteringen	F	F	F
- kost uitbreidingsinvesteringen	F	F	F

- Andere aanwendungen
- bedrag en beschrijving
per aanwending

.....F

OCCASIONELE VOORLICHTING

Financieel en economisch (OR)

Deze inlichtingen moeten verstrekt worden wanneer er zich gebeurtenissen voordoen die zeer belangrijk zijn voor het verder verloop van de onderneming.

Deze gebeurtenissen kunnen veroorzaakt worden door interne beslissingen of gebeurtenissen die niet door de directie konden worden voorzien of voorbereid zoals :

- beslissing tot fusie met een ander bedrijf ;
- beslissing tot sluiten van een afdeling ;
- brand of ontploffing van een afdeling ;
- agressieve overname van de leiding van de onderneming ;
- het ongunstig worden van de markt wegens conjuncturele inzinking eerder dan verwacht ;
- een vrij plotselinge aantasting van de afzet van de onderneming door de doorbraak van een concurrent ;
- bepaalde maatregelen van nationale en internationale of buitenlandse overheden, zoals een devaluatie of revaluatie van bepaalde munten, het verhogen van en/of andere belasting, het plotse verhogen of verlagen van invoerrechten ;
- een onverwachte uitvinding ;
- een staking in de eigen onderneming of in andere ondernemingen (toeleveringsbedrijven).

Vraag aan de directie de geschreven commentaar die zij aan de ondernemingsraad heeft verstrekt betreffende de gevolgen die de gebeurtenis of de beslissing kan hebben voor de ontwikkeling van de activiteiten van de onderneming en voor de toestand van de werknemers.

Overheidshulp (OR)

Deze inlichtingen moeten verstrekt worden

- Indien de onderneming een vertraging heeft in betaling van drie maanden na de vervaldag aan:
 - de R.S.Z.
 - de B.T.W.
 - de Directe Belastingen
 - de bevoorrechte of pandhoudende hypothe-
caire schuldeisers

- Indien de directie beroep doet op de dienst "knipperlicht" tot mededeling van eventuele problemen.
 - Indien de directie de bij het Ministerie van Economische Zaken opgerichte opsporingsdienst voor ondernemingen in moeilijkheden heeft ingelicht.
1. Vraag aan de directie de uitnodiging waarin het de bijzondere gebeurtenis vermeldt alsmede het spoedeisend karakter.
 2. Vraag aan de directie die de notulen van de bijeenkomst van de ondernemingsraad die hieraan gewijd is.

PERIODIEKE INFORMATIE

Deze informatie zal meestal slechts op expliciet verzoek van de ondernemingsraad gecertificeerd worden.

Economisch en financieel (OR)

1. Vraag aan de directie de cijfergegevens over
 - afzet ;
 - bestellingen ;
 - markt ;
 - produktiviteit ;
 - produktie ;
 - kosten ;
 - kostprijzen ;
 - voorraad ;
 - tewerkstelling.
2. Vraag aan de directie de uitvoering van het programma van de onderneming ;
3. Vraag aan de directie desgevallend een vergelijking met het budget.
4. Deze informatie moet omvatten :
 - de cijfers over de verlopen periode ;
 - de cijfers ter vergelijking met de vorige periode ;
 - de cijfers moeten kunnen vergeleken worden met de basisinformatie.

Overheidshulp (OR)

1. Welke nieuwe overheidsmaatregelen zijn er genomen tijdens de vorige periode ;

2. Geef voor deze nieuwe maatregelen dezelfde inlichtingen als voor de basisinformatie ;
3. Indien er tegemoetkomingen in het kader van de economische expansie zijn :
 - a) Vraag dan het voorgeschreven formulier met betrekking tot de te verstrekken inlichtingen ;
 - b) Is men in het bezit van het uittreksel der notulen van de vergadering met de ondernemingsraad waarin deze overheidsmaatregelen werden besproken.

Matigingsbeleid (OR)

1. Welk is de loonmatiging van de vorige periode ;
2. Welk is de weerslag van de kostenvermindering.

BIJLAGE 3 : VRAGENLIJST ONDERNEMINGSRAAD

CONTROLE VRAGENLIJST

De bijgaande vragenlijst kan een basis vormen voor de uitvoering van de controle op de aan de ondernemingsraad verstrekte informatie.

Deze lijst is de gedetailleerde uitvoering van het controleprogramma, dat in bijlage 2 werd weergegeven.

Deze vragenlijst moet worden gebruikt, of afgedrukt, met enkele kolommen aan de rechterzijde waarin de nodige wijzigingen worden opgenomen. In dit geval geldt het de volgende indeling :

J N	NVT NC	Referte	
		Dossier	WP
J	NVT	OR	WP
N	NC	PD	
		JD	

Deze afkortingen staan voor :

J	ja
N	neen
NVT	niet van toepassing
NC	niet certificeerbaar
OR	Dossier Ondernemingsraad
PD	Permanent dossier
JD	Jaardossier
WP	referentie naar werkpapieren

VRAGENLIJST ONDERNEMINGSRAAD

BASISINFORMATIE

1. Algemeen

Alle inlichtingen over de onderneming moeten betrekking hebben op de technische bedrijfseenheid.

In voorkomend geval moet zij aangevuld worden :

- met inlichtingen over de juridische entiteit waarvan de onderneming deel uitmaakt ;
- met inlichtingen over de economische en financiële entiteit waartoe de onderneming behoort.

2. Afwijkingsprocedure

- a. heeft de directie het vertrouwelijk karakter van deze inlichtingen medegedeeld aan de ondernemingsraad ;
- b. bestond over de niet-mededeling van deze gegevens onenigheid in de schoot van de ondernemingsraad ;
- c. indien ja :
 - werd een verzoek tot afwijking ingediend bij het Ministerie van Economische Zaken ;
 - was het antwoord op dit verzoek positief ;
- d. indien de afwijkingsprocedure is toegestaan, werden dan andere inlichtingen verstrekt die van dezelfde aard zijn om een gelijkwaardige voorlichting te verschaffen.

SLEUTEL 1. HET STATUUT VAN DE ONDERNEMING

Juridische vorm

1. Heeft de juridische vorm betrekking op de juridische entiteit waar de onderneming deel van uit maakt (OR).
2. Is vermeld dat het al dan niet een juridische vorm is, die geregeld is naar Belgisch recht (OR).

De statuten

1. Stemt de opsomming van statuten en wijzigingen in de verplichte vermelding bij de jaarrekening overeen met de stukken in het dossier (JD).
2. Bevatten de statuten bijzondere bepalingen, die een specifieke opvolging noodzakelijk maken (PD).

De leiding

1. Actualiseer het permanent dossier met betrekking tot de raad van bestuur of het zaakvoerderscollege en degenen die instaan voor de dagelijkse leiding indien het gaat om een technische bedrijfseenheid (PD).

2. Stemt deze samenstelling overeen met de aanwezigheden in het verslagenboek van de raad van bestuur (PD).
3. Zijn er wijzigingen geweest inzake :
 - samenstelling van raad van bestuur ;
 - bevoegdheden van bestuurders ;Zijn de nodige publikaties terzake verricht (PD).
4. Beantwoordt de samenstelling van de raad van bestuur aan de bepalingen van : (PD)
 - de statuten
 - de vennootschapswet
5. Behandel dezelfde punten voor de technische bedrijfseenheid : nl. : (OR)
 - p1
 - p2
 - p3
 - p4

De financieringsmiddelen

1. Verifieer of de volgende punten in het basisdossier volledig zijn en overeenstemmen met de gecertificeerde gegevens : (JD)

Eigen vermogen

- maatschappelijk kapitaal met de mededeling of het volstort is of niet
- uitgiftepremies
- herwaarderingsmeerwaarden
- reserves
- overgedragen winst of verlies
- kapitaalsubsidies

Voornaamste aandeelhouders (PD)

- Stemt deze opgave overeen met de aanwezigheid
- op de laatste algemene vergadering
 - in het aandelenregister.

Participaties (JD)

in en van andere ondernemingen

- verbonden ondernemingen
- ondernemingen waarmee een participatieverhouding bestaat

Leningen op lange of middellange termijn (JD)

- hun duur
 - naam van het ontlenend organisme
 - waarborgen
 - intrestvoet.
2. Actualiseer het permanent dossier met betrekking tot die punten (PD)
 3. Verifieer of deze informatie slaat op de juridische entiteit van de onderneming (OR).

Overeenkomsten en akkoorden met fundamentele en duurzame gevolgen

1. Verifieer of deze inlichtingen volledig zijn en overeenstemmen met de gecertificeerde gegevens ; (OR)
2. Verifieer of de vermelde contracten betrekking hebben op de onderneming en niet op de juridische entiteit ; (OR)
3. Zijn er bijzondere risico's verbonden aan deze akkoorden zo ja, beschrijf de procedures tot opvolging van die risico's (NC - OR).

SLEUTEL 2. DE CONCURRENTIE VAN DE ONDERNEMING OP DE MARKT

Voornaamste nationale en internationale concurrenten (NC -OR)

Een beschrijving van de concurrentiemogelijkheden en -moeilijkheden (NC -OR)

Een opsomming van de afzetgebieden

1. Stemmen de (aantallen) verkochte eenheden overeen met de gegevens die in de onderneming beschikbaar zijn (OR).
2. Beantwoordt de opgave aan de inlichtingen in (OR)
 - de resultatenrekening
 - de opsplitsing in de toelichting.

Marktpositie en -evolutie

1. Zijn deze gegevens %-gewijze uitgedrukt (OR)
2. Zijn deze gegevens per onderdeel verstrekt (OR)
3. Controleer of het aandeel van de onderneming in de totale binnenlandse afzet, E.E.G. en andere landen is vermeld (OR)
4. Ga na op welke basis de marktpositie is weergegeven en stel, indien

mogelijk de rekenkundige juistheid ervan vast, bijv. : op basis van bestaande statistieken, schattingen enz. (OR)

Aan- en verkoopovereenkomsten en akkoorden met fundamentele en duurzame gevolgen

1. Actualiseer met het permanent dossier (PD)
2. Vergelijk met de contracten teneinde vast te stellen of de aard en de voornaamste bepalingen vermeld zijn (OR)
3. Zijn er bijzondere risico's verbonden aan deze overeenkomsten (NC -PD) ;
zo ja, beschrijf de opvolging van deze risico's door de onderneming.

Verschillende types van overeenkomsten afgesloten met het Ministerie van Economische Zaken

1. Actualiseer met het permanent dossier (OR)
2. Vergelijk met de programmaovereenkomsten of de aard en de voornaamste bepalingen vermeld zijn (OR)
3. Indien er overeenkomsten zijn, bepaald door de wet van 30 december 1970 op de economische wetgeving (OR) :
 - a) is de ondernemingsraad ingelicht door middel van een daarvoor bestemd formulier ;
 - b) zijn de aard en de voornaamste bepalingen over deze tegemoetkomingen vermeld in het dossier dezelfde als deze vermeld in het formulier en in het uittreksel der notulen van de bestuursorganen ;
 - c) indien niet alle informatie werd verstrekt, vermeld men dan in een bijgevoegde nota de reden hiervan ;
 - d) onderzoek of de overheid zich uitgesproken heeft omtrent de niet-mededeling van bepaalde inlichtingen ;
 - e) zijn de gevolgen van deze overeenkomsten korrekt verwerkt in de jaarrekening (JD).

Een beschrijving van de commercialisatie van de onderneming

1. Zijn de distributiemarges vermeld (OR) :
Indien deze niet vermeld zijn, is dan de afwijkprocedure gevolgd (OR) ;
2. Vraag de berekening van de marges (OR)
zijn de gegevens daarvan in overeenstemming met de boekhoudkundige gegevens.

Evolutie van het omzetcijfer over 5 jaar

1. Verifieer of deze gegevens in absolute cijfers verstrekt zijn in het dossier (OR)

2. Indien deze gegevens niet verstrekt werden, is dan de afwijkingsprocedure gevolgd (OR)
3. Zijn deze gegevens verstrekt over een periode van 5 jaar (OR)
4. Controleer of in het voorkomend geval de uitsplitsing per onderdeel is geschied, en of deze uitsplitsing in de boekhouding van de onderneming is voorzien (OR)
5. Controleer of een gedeelte van de omzet gerealiseerd werd in het buitenland (OR)
6. Verifieer : (PD)
 - a) of de onderneming over een boekhouding beschikt die een uitsplitsing kan geven van het aandeel van de omzet die verwezenlijkt wordt in de E.E.G. en in andere landen ;
 - b) of in de onderneming andere lijsten aanwezig zijn die deze uitsplitsing kunnen geven (OR).

Indien het antwoord positief is, controleer dan of het aandeel van de omzet die verwezenlijkt wordt op de binnenlandse markt, de E.E.G.-landen en andere landen percentsgewijze is aangeduid en dit per onderdeel.

Controleer de juistheid van de berekening van het percentage (OR).

Een overzicht van de kostprijzen en verkoopprijzen per eenheid

Zie nr. : sleutel 5. De budgettering en kostprijsberekening.

SLEUTEL 3. PRODUKTIE EN PRODUKTIVITEIT

De evolutie van de produktie

1. Is deze informatie per onderdeel verstrekt (OR) ;
2. Verifieer of deze evolutie als volgt is uitgedrukt (OR) :
 - in tijdreeksen die lopen over een periode van 5 jaar ;
 - in volume, getal of gewicht (NC) ;
 - in waarde, in franken van de totale produktie ;
 - toegevoegde waarde.
3. Onderzoek per onderdeel of de waarde van de produktie in overeenstemming is met de boekhouding (OR) ;
4. Uit welke elementen bestaat de toegevoegde waarde (OR) ;
Controleer of deze elementen in overeenstemming zijn met de boekhouding (OR) ;

Controleer de juistheid van de berekening (OR).

De aanwending van de economische produktiecapaciteit (NC)

1. Kijk na of deze gegevens verstrekt zijn per onderdeel en over een periode van 5 jaar (OR) ;
2. Vraag en verifieer de berekeningen (OR).

De evolutie van de produktiviteit (NC)

1. Kijk na of deze evolutie vermeld is per onderdeel en over een periode van 5 jaar (OR)
2. Welke formules hanteert de vennootschap in de berekening (OR) ;
3. onderzoek of de door de directie aangewende formule voldoet om de toegevoegde waarde per arbeidsuur of de produktie per werknemer in het licht te stellen (OR) ;
4. Controleer de juistheid van de berekeningen (OR) ;
5. Controleer de overeenstemming van de elementen der toegevoegde waarde met de boekhouding (OR).

SLEUTEL 4. DE FINANCIËLE STRUCTUUR VAN DE ONDERNEMING

Verklarende commentaar van het rekeningenstelsel

Onderzoek of het rekeningenstelsel in overeenstemming is met de boekhoudwet, en of de verklarende commentaar de juiste inhoud van de rekening weergeeft (PD).

Ontleding van de financiële structuur van de onderneming

1. Verifieer of het dossier de jaarrekening van de 5 laatste jaren en een geschreven commentaar (meestal in de vorm van ratio's) bevat (OR) ;
2. Voor de controle op de jaarrekening, zie het jaarlijkse dossier betreffende het nazicht van de jaarrekening (JD) ;
3. Zijn de geselecteerde ratio's voldoende om de ondernemingsraad een inzicht te verlenen inzake de (OR)
 - rendabiliteit ;
 - liquiditeit ;
 - solvabiliteit.

4. Controleer de juistheid van de berekening van de ratio's (OR) ;
5. Geven de verleende commentaren een juiste interpretatie van de ratio's en de financiële positie van de onderneming (OR) ;
6. Zijn er elementen, van belang voor het inzicht in de financiële toestand, die niet uit deze ratio's en commentaren blijken (OR).

SLEUTEL 5. DE BUDGETTERING EN DE KOSTPRIJSBEREKENING

Budgetteringsmethode en toelichting (NC)

1. Actualiseer het permanente dossier (PD) ;
2. Controleer of de beschrijving in overeenstemming is met de werkelijke toegepaste methodes (OR) ;
3. Hoe worden de budgetten opgevolgd, door wie, op welke tijdstippen (OR) ;
4. Worden rapporten opgesteld van de opvolging en van de analyses der verschillen (OR) ;
Door wie worden die rapporten opgesteld ?
Aan wie worden zij bezorgd ?
5. Beschrijf de wijze waarop het budget wordt aangewend als beheersinstrument (OR).

Berekeningsmethode van de kostprijs

Ga na of de berekeningsformule van de kostprijs vermeld is (deze inlichting mag zich niet beperken tot de loutere mededeling van de formule). Is deze formule aanvaardbaar ? (OR)

De kost- en verkoopprijs - de kostenstructuur

Kost- en verkoopprijs

1. Onderzoek of deze inlichtingen per eenheid zijn gegeven. Indien dit niet mogelijk is, zijn deze inlichtingen dan gegeven per groep van produkten, per onderdeel, of voor een aantal representatieve produkten ? (OR)
2. Onderzoek in welke vorm deze informatie verstrekt is en of deze voldoet aan het doel : de ondernemingsraad een beter oordeel te geven over de evolutie van de omzet, door hem te laten er zich rekenschap van te geven in hoever deze evolutie toe te schrijven is aan veranderingen van het verkoopvolume dan wel aan de evolutie van de prijzen (NC - OR).
3. Test een aantal eenheidsprijzen aan de realiteit (verkoopadministratie, kostprijsboekhouding of de dienst kostencalculatie). Stemmen deze gegevens overeen met de onderliggende documenten en met de boekhouding (OR).

4. De directie kan beroep doen op de afwijkingsprocedure voor de mededeling van de kostprijs per produkt of per onderdeel. Is de afwijkingsprocedure toegepast ?
Stemt de uitvoering overeen met de beslissing van de bevoegde organen ? (OR)

De kostenstructuur

1. Controleer of de kostenstructuur in dezelfde vorm is weergegeven als de kost- en verkoopprijzen (OR) ;
2. De directie kan beroep doen op de afwijkingsprocedure voor de mededeling van de kostenstructuur per produkt of per onderdeel. Is de afwijkingsprocedure toegepast ?
Stemt de uitvoering overeen met de beslissing van de bevoegde organen ? (OR)

SLEUTEL 6. DE PERSONEELSKOSTEN

1. Verifieer of onderstaande informatie in het voorkomende geval per onderdeel verstrekt is : (OR)
 - a) de kosten verbonden aan de personeelsdienst en de sociale dienst ;
 - b) de bezoldiging van het personeel, uitgesplitst over de volgende categorieën : arbeiders, bedienden en directie ;
 - c) de wettelijke sociale lasten die ten laste vallen van onderneming ;
 - d) de kosten voor verzekering tegen arbeidsongevallen ;
 - e) sociale lasten voortvloeiend uit conventionele bepalingen ;
 - f) de aanvullende ouderdomsverzekering ;
 - g) andere sociale lasten en extra-legale voordelen.
2. Controleer voor punt a of deze kosten in overeenstemming zijn met de boekhouding en betrekking hebben op het desbetreffende onderdeel (JD) ;
3. Voor de controle van de punten b tot g zie controle van de jaarrekening (JD) ;
4. Indien het handelt om tussentijdse gegevens, controleer de overeenstemming met de boekhouding en met de documenten (bvb. sociaal secretariaat) (JD) ;
5. Onderzoek of er in de uitsplitsingen die moeten gegeven worden individuele gegevens te voorschijn komen (OR) ;
6. Onderzoek welke personeelsleden tot de directie behoren en of die bezoldiging bij deze categorie werden gevoegd. Voor het bepalen wie tot de directie behoort kan U beroep doen op de lijst van het leidinggevend personeel die tijdens de vorige sociale verkiezingen werd vermeld (OR).

SLEUTEL 7. HET PROGRAMMA EN DE ALGEMENE TOEKOMSTVERWACHTINGEN (NC)

1. Indien de onderneming een distributieonderneming is, kan men betreffende de voorgenomen inplanting van nieuwe verkooppunten afwijken van de verplichting tot bekendmaking. Is de afwijkingsprocedure toegepast ?
Werd de beslissing van de bevoegde organen ter zake correct uitgevoerd ?
2. Controleer of de betrokken inlichtingen betrekking hebben op de onderneming waar de ondernemingsraad is ingesteld, of op de juridische entiteit of op de economische of financiële entiteit waartoe de onderneming behoort (OR).
3. Onderzoek (sommige van) deze aspecten en tracht de echtheid ervan na te gaan zoals :

Financieel : toets deze cijfers aan de ratio's die U in een vorige sleutel hebt onderzocht ;

Commercieel : indien er wijzigingen zijn op commercieel vlak of acties gepland op publicitair vlak, onderzoek of er hierover reeds contracten, overeenkomsten, offertes e.d. bestaan.

Investerings : indien er nieuwe investeringen gepland zijn onderzoek dan of er hierover reeds contracten, overeenkomsten, offertes e.d. bestaan.
Onderzoek of voor deze investeringen financieringen bestaan of aanvragen tot financiering zijn ingediend.

4. Indien inlichtingen werden gebaseerd op cijfers uit de boekhouding, ga dan na of deze cijfers overeenstemmen met de boekhouding (OR).

SLEUTEL 8. HET WETENSCHAPPELIJK SPEURWERK

1. Onderzoek of voor de opgesomde aangewende middelen reeds onderhandelingen hebben plaatsgevonden, of er reeds contracten of overeenkomsten zijn opgesteld (NC - OR).
2. Verifieer of de instelling of de personen, die betrokken zijn bij de research, zijn vermeld (OR).
3. Verifieer of de aard van de research is vermeld (NC -OR).
4. Stemmen de medegedeelde cijfers overeen met de gegevens uit de boekhouding (OR) ?

5. Werd beroep gedaan op de afwijkingsprocedure ?
Zo ja, heeft de leiding de beslissing van de bevoegde organen correct uitgevoerd (OR) ?

SLEUTEL 9. DE OVERHEIDSHULP

1. Onderzoek voor alle te verstrekken inlichtingen betreffende de verkregen overheidshulp of deze in overeenstemming zijn met de desbetreffende contracten en overeenkomsten (PD).
2. Indien het overheidshulp is ter uitvoering van de wet betreffende de economische expansie, onderzoek of specifieke regels betreffende deze contracten zijn geëerbiedigd (PD).
3. Zijn deze inlichtingen in overeenstemming met de boekhouding en/of in de jaarrekening (JD) ?

SLEUTEL 10. HET ORGANIGRAM (NC)

1. Actualiseer het permanent dossier (PD).
2. Controleer of op het plan van de onderneming de ligging van de ateliers, bureau's en dienstverbindingen worden aangegeven en de verantwoordelijke personen er op vermeld zijn (PD - OR).
3. Indien de onderneming deel uitmaakt van een juridische, economische en financiële entiteit, controleer dan of de verhoudingen tussen het bedrijf en de andere onderneming en van de juridische, economische of financiële entiteit zijn weergegeven (O.R.).
4. Onderzoek of deze tabel in overeenstemming is met de tabel weergegeven bij de consolidatiebalans. Indien er afwijkingen zijn vraag er de oorzaak van (OR).
5. Verifieer of de verstrekte informatie overeenstemt met gegevens in de jaarrekening, m.b.t. (JD)
 - verbonden ondernemingen en deelnemingen ;
 - rechten of verplichtingen tegenover bestuurders, zaakvoerders en/of personeelsleden.

JAARLIJKSE VOORLICHTING

A. Bijwerking van de basisinformatie (OR)

Duid de elementen aan van de bijwerking die certificeerbaar zijn en

verwijs naar de respectieve werkpapieren.

B. Financiële documenten (OR)

1. Stemmen de overhandigde documenten overeen met de laatst beschikbare gegevens uit het dossier ?
2. Stemmen de inlichtingen en wijzigingen overeen met de gegevens in de werkpapieren ?
3. Werden de ratio's juist berekend ?
4. Is de geconsolideerde rekening geheel of gedeeltelijk te controleren ?
5. Stel een werkdocument op betreffende de informatie inzake het matigingsbeleid.
Duid de certificeerbare elementen aan en verwijs naar de werkpapieren.
6. Indien overige inlichtingen werden verstrekt, die certificeerbaar zijn verwijs dan naar de betreffende werkpapieren.

PERIODIEKE INFORMATIE

Stel een werkdocument op betreffende de informatie, die tot de periodieke informatie behoort.

Duid de certificeerbare elementen aan en verwijs naar de werkpapieren.

OCCASIONELE VOORLICHTING

Stel een werkdocument op betreffende de informatie, die tot de periodieke informatie behoort.

Duid de certificeerbare elementen aan en verwijs naar de werkpapieren.

**DE BENOEMING VAN DE COMMISSARIS-REVISOR :
NIEUWE RECHTSPRAAK**

door Prof. Dr. H. BRAECKMANS
Hoogleraar U.I.A.

Deze tekst werd met de welwillende toestemming van MAKLU (Maarten Kluwer) Uitgeverij overgenomen uit het Rechtskundig Weekblad (1986-1987, 1973-1818).

Inhoudstafel

1. Inleiding	p. 61
2. Procedure tot benoeming	p. 63
3. Beschouwingen aangaande de nieuwe rechtspraak	p. 69

DE BENOEMING VAN DE COMMISSARIS-REVISOR : NIEUWE RECHTSPRAAK ⁽¹⁾

1. INLEIDING

1. De wet van 21 februari 1985 (B.S., 28 februari 1985 en 19 april 1985) heeft het Bedrijfsrevisoraat in verscheidene opzichten gewijzigd vnl. door een regeling van het optreden van de Bedrijfsrevisor in de ondernemingsraad, door een aanpassing van de positie van de vennootschapscommissaris, door een organisatie van het beroep van Bedrijfsrevisor en van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en door de oprichting van een Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat. Dezelfde wet bracht tevens een regeling van de titel van het beroep van accountant.

De nieuwe wet past in het kader van een zeer belangrijke ontwikkeling inzake de vermaatschappelijking van de vennootschapsinformatie : naast de aandeelhouders of de schuldeisers, traditioneel de enige belangengroepen, moet de informatie ook rekening houden met de belangen van de onderneming, van de werknemers, de concurrenten, de Staat, m.a.w. van alle andere belangengroepen waarvan de rechtspositie rechtstreeks of onrechtstreeks mede door de onderneming wordt bepaald ⁽²⁾. Het nieuwe toezichtbestel steunt meer en meer op de overweging dat de toezichtsfunctie niet alleen de zaak is van de aandeelhouders : het toezicht wordt als een objectieve functie uitgeoefend door een ter zake deskundige beroepsbeoefenaar (bedrijfsrevisor) die oordeelt volgens objectieve, vooraf bestaande controlenormen (auditingnormen) en die een neutrale evaluatie van de informatie zal opstellen, welke ook de behoeften van de aandeelhouders mogen zijn ⁽³⁾.

2. Op grond van het door bovengenoemde wet gewijzigd art. 15bis van de wet van 20 september 1948 worden in elke onderneming, waar een ondernemingsraad is opgericht (met uitzondering van de gesubsidieerde onderwijsinstellingen) één of meer Bedrijfsrevisoren benoemd met als taak :

- 1) Verslag uitbrengen bij de ondernemingsraad over de jaarrekening en over het jaarverslag overeenkomstig art. 65 Venn.W. ;

¹)R.W. 1986-1987, 1793-1818.

²)Wymeersch, E., "De nieuwe voorschriften inzake vennootschapsinformatie evenals inzake commissaristoezicht" in Het nieuwe vennootschapsrecht, Wymeersch, E. en Braeckmans, H. (red.), Antwerpen, Kluwer, 1985, 77 ; zie in Europees en transatlantisch perspectief : Corporate governance and directors liabilities, legal, economic and sociological analyses on corporate social responsibility, Hopt. K.J. en Teubner, G. (red.) Berlijn, De Gruyter, 1985, 462 p.

³)Wymeersch, E., ibid.

- 2) De getrouwheid en volledigheid certificeren van de economische en financiële inlichtingen die het ondernemingshoofd aan de ondernemingsraad verstrekt, voor zover deze inlichtingen uit de boekhouding, uit de jaarrekening van de onderneming blijken of uit andere verifieerbare stukken voortvloeien ;
- 3) In het bijzonder ten behoeve van de door de werknemers benoemde leden van de ondernemingsraad de betekenis van de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen ten aanzien van de financiële structuur en de evolutie in de financiële toestand van de onderneming verklaren en ontleden ;
- 4) Indien de Bedrijfsrevisor van oordeel is de in lid 2 bedoelde certificering niet te kunnen afgeven of indien hij leemten vaststelt in de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen, het ondernemingshoofd daarvan op de hoogte te brengen en, indien deze daaraan geen gevolg geeft binnen de maand die volgt op zijn tussenkomst, op eigen initiatief de ondernemingsraad daarvan in kennis stellen⁽⁴⁾. Art. 15bis in fine van bovengenoemde wet bepaalt ook dat de Bedrijfsrevisor deze ondernemingsraad moet bijwonen wanneer hij daartoe wordt verzocht door het ondernemingshoofd of door de door de werknemers benoemde leden die daartoe hebben besloten bij meerderheid van de door hen uitgebrachte stemmen.

Deze vier opdrachten van de Bedrijfsrevisor accentueren bepaalde tendensen in het ondernemingsrecht : een goede samenwerking tussen de sociale partners in de onderneming, o.m. mogelijk gemaakt op grond van een betrouwbare economische en financiële informatie, die wordt gecontroleerd door een onafhankelijke deskundige. Na de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven en de Boekhoudwet (en uitvoeringsbesluiten) van 17 juli 1975 vormt de toebedeling van de bovengenoemde opdrachten aan de Bedrijfsrevisor een nieuwe dimensie : de Bedrijfsrevisor wordt de waarmerker ten behoeve van het maatschappelijk verkeer van de door de onderneming verstrekte economische en financiële informatie.

In dat opzicht is o.m. verklaarbaar dat in ondernemingen met ondernemingsraad, opgericht in de vorm van N.V., B.V.B.A., C.V.A. en de coöperatieve vennootschap de functies van vennootschapscommissaris en van controleur van de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële informatie samenvallen in de persoon van de commissaris-revisor⁽⁵⁾.

⁴)voor een toelichting : zie o.m. Maes, J.P. en Van Hulle, K., De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1985, 97 - 104.

⁵)cf. de zogenaamde eenheid in de externe controlefunctie : Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 552/35, 20-21, verslag Verhaegen ; Maes, J.P. en Van Hulle, K., o.c., 105 ; zie art. 15ter, §1, van de gewijzigde wet van 20 september 1948.

3. Wegens zijn nieuwe functie, is de kwestie van de benoeming van de commissaris-revisor niet exclusief meer een zaak van de aandeelhouders resp. de raad van bestuur. De ondernemingsraad en, in geval van geschil, de rechter, worden bij deze kwestie betrokken.

Deze bijdrage is geschreven naar aanleiding van de publikatie in dit nummer van de uitspraken van de voorzitter van de Rechtbank van koophandel te Brussel van 26 juni 1986 en van 13 januari 1987, alsook die van de voorzitter van de Rechtbank van koophandel te Hasselt van 23 mei 1986. Om die reden wordt hierna alleen aandacht besteed aan het beroep van Bedrijfsrevisor, zijn benoeming als commissaris-revisor en zijn optreden in de ondernemingsraad. Hierbij zal de rechtspraak worden toegelicht die in de loop van 1986 ontstaan is met betrekking tot de benoeming van een bedrijfsrevisor in de twee bovengenoemde functies⁽⁶⁾.

Omdat deze rechtspraak alleen betrekking had op naamloze vennootschappen, wordt alleen de procedure tot benoeming van de bedrijfsrevisor in deze vennootschapsvorm verder als uitgangspunt voor bespreking genomen ⁽⁷⁾.

2. DE PROCEDURE TOT BENOEMING

4. In naamloze vennootschappen (B.V.B.A., C.V.A., coöperatieve vennootschap) die als grote onderneming kunnen worden gekwalificeerd (nl. bij overschrijding van meer dan één van de volgende criteria : gemiddeld personeelsbestand van vijftig, jaaromzet, exclusief BTW van 145 miljoen frank, balanstotaal van 70 miljoen frank of bij tewerkstelling van meer dan 100 werknemers) moet de benoeming van een bedrijfsrevisor in de dubbele functie van vennootschapscommissaris en controleur van de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële informatie plaatshebben op de eerste jaarvergadering die volgt op 1 maart 1986 ⁽⁸⁾. Krachtens het K.B.

⁶)zie de ons bekende uitspraken : Voorz. Nijvel, 10 april 1986, T.B.H., 1986, 605 ; Voorz. Gent, 14 april 1986, ongepubliceerd ; Voorz. Luik, 16 april 1986, R.P.S., 1986, 173 ; Voorz. Luik, 6 mei 1986, ongepubliceerd ; Voorz. Charleroi, 7 mei 1986, ongepubliceerd ; Voorz. Mechelen, 9 mei 1986, T.B.H., 1986, 612 ; Voorz. Luik, 12 mei 1986, ongepubliceerd ; Voorz. Hasselt, 23 mei 1986, R.W., 1986-87, 1837 ; Voorz. Brussel, 5 juni 1986, T.B.H., 1986, 617 ; J.T.T., 1986, 431 ; Voorz. Charleroi, 12 juni 1986, ongepubliceerd ; Voorz. Brussel, 26 juni 1986, R.W., 1986-1987, 1838 ; Voorz. Brussel, 7 augustus 1986, ongepubliceerd ; Voorz. Brussel, 13 januari 1987, R.W., 1986-87, 1845.

⁷)zie aangaande de benoemingsprocedure van de bedrijfsrevisor in ondernemingen opgericht in andere rechtsvormen dan N.V., B.V.B.A., C.V.A. en coöperatieve vennootschap : Maes, J.P. en Van Hulle, K., o.c., vnl. p. 105 e.v.

⁸)zie aangaande de overgangsregeling en inwerkingtreding van de wet van 21 februari 1985 : Laga, H., "Wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, overgangsrecht en inwerkingtreding van bepalingen

van 7 april 1986 (B.S., 11 april 1986) mag de benoeming van een commissaris-revisor worden uitgesteld tot de dag van de eerste jaarvergadering die volgt op 1 maart 1987 voor de vennootschappen waarvan het gemiddeld personeelsbestand tijdens het laatste afgelopen boekjaar niet meer dan vijftig bedraagt, ook al overschrijden zij voor datzelfde boekjaar inzake balanstotaal en omzet de bovengenoemde criteria van art. 12, §2 van de Boekhoudwet.

Het mandaat van de titelvoerende commissarissen-revisoren eindigt van rechtswege bij deze algemene vergadering. Uiteraard kunnen zij worden herbenoemd, met naleving van de procedure neergelegd in art. 15ter van de gewijzigde wet van 20 september 1948. Commissarissen, die geen bedrijfsrevisor zijn, kunnen niet worden herbenoemd.

5. De procedure tot benoeming van een bedrijfsrevisor (commissaris-revisor), neergelegd in art. 15ter, §2, van de wet van 20 september 1948 vertoont enkele onduidelijkheden : de wet blijft onduidelijk aangaande de vraag of de raad van bestuur een lijst van kandidaten aan de ondernemingsraad moet of kan voorstellen, de aard van de bevoegdheid van de ondernemingsraad werd niet omschreven, onduidelijk is of de ondernemingsraad aan de algemene vergadering een lijst van kandidaten of één enkele kandidaat moet of kan voordragen (9).

Bij gebreke van duidelijke wettelijke regels is het aangewezen om mede op basis van de parlementaire voorbereiding en de rechtspraak de belangrijkste stappen in de procedure toe te lichten.

gen betreffende de functie van de bedrijfsrevisor t.a.v. de ondernemingsraad en in de vennootschap", R.W., 1984-85, 2929-2942 ; Maes, J.P. en Van Hulle, K., O.C., 147 e.v. ; zie ook Buyle, J.P. "Observations relatives à la procédure de nomination du commissaire reviseur", T.B.H., 1986, 607 e.v.

⁹)cf. Voorz. Nijvel, 10 april 1986, T.B.H., 1986, 405 ; zie infra nr. 7.

6. Het initiatief tot benoeming gaat uit van de raad van bestuur of van de zaakvoerder (naar gelang van het vennootschapstype), die een voorstel doet aan de ondernemingsraad. Dit initiatiefrecht en de bevoegdheid tot formulering van het voorstel (o.m. één of meer bedrijfsrevisoren en hun naam) behoort m.i. exclusief toe aan de raad van bestuur of de zaakvoerder (10).

Ingeval de raad van bestuur of de zaakvoerder geen initiatief zouden nemen, kan art. 15ter, §2, derde lid, worden toegepast : op verzoek van elke belanghebbende benoemt de voorzitter van de Rechtbank van koophandel, zitting houdende als in kort geding, een bedrijfsrevisor. In dat geval zal de voorzitter, conform art. 15ter, §2, vierde lid, advies inwinnen van de ondernemingsraad.

7. De kwestie of de raad van bestuur (of de zaakvoerder, naar gelang van het vennootschapstype) slechts één kandidaat-revisor mogen voorstellen of daarentegen een lijst van kandidaten aan de ondernemingsraad moet aanbieden, werd voorgelegd aan de voorzitter van de Rechtbank van koophandel te Nijvel (11) : uit het proces-verbaal van de vergadering van de ondernemingsraad bleek dat de werknemersafvaardiging (zowel van de bedienden als van de werknemers) weigerde haar akkoord te verlenen omdat de voorzitter van de raad van bestuur slechts één kandidaat voorstelde en weigerde een lijst van kandidaten voor te leggen. De onduidelijkheid van de wetgeving vaststellend, oordeelde de voorzitter van de Rechtbank van koophandel dat de (interpretatie van) wettelijke bepalingen het niet mogelijk maken te stellen dat de raad van bestuur de verplichting had om aan de ondernemingsraad een lijst van kandidaten voor te leggen en dat de gevolgde procedure (nl. voorstel van één kandidaat door de raad van bestuur) niet bekritiseerbaar was.

Deze beslissing is aanvaardbaar : de wet bevat geen enkele bepaling die aan de raad van bedrijfsrevisor (zaakvoerder) de verplichting oplegt tot redactie van een lijst van kandidaten. Overigens, indien voor de raad van bestuur (of de zaakvoerder) de verplichting zou bestaan tot voorlegging van een lijst aan de ondernemingsraad, zou deze laatste ook een lijst moeten voorleggen aan de algemene vergadering van aandeelhouders. In het andere geval zou de werkelijke bevoegdheid tot benoeming verplaatst worden van de algemene

¹⁰)cf. art. 15ter, §2, eerste lid, van de wet van 20 september 1948 ; art. 2 van het K.B. van 12 maart 1986, B.S., 27 maart 1986 ; in dezelfde zin : Olivier, H., "Nouveau régime du contrôle et des fonctions du commissaire", Ann. Dr. Liège, 1985, 49 ; Van Ryn J., "La politique du contrôle des entreprises et son évolution", Ann. Dr. Liège, 1985, 26 ; Verougstraete, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes" in Les sociétés commerciales, Van Ryn, J. (red.), Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1985, 283). Tijdens de parlementaire voorbereiding van de hervormingswet werd dit recht van de raad van bestuur (zaakvoerder) overigens niet ter discussie gesteld (zie o.m. verslag Verhaegen, Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 552/35, 21).

¹¹)Voorz. Nijvel, 10 april 1986, T.B.H., 1986, 605.

vergadering naar de ondernemingsraad en heeft de algemene vergadering slechts een bevoegdheid tot bekrachtiging ⁽¹²⁾. Een dergelijke verschuiving van bevoegdheid is niet conform met de huidige stand van de wetgeving.

8. De ondernemingsraad beraadslaagt over het voorstel van de raad van bestuur (of de zaakvoerder). De beslissing over het voorstel vereist een dubbele meerderheid nl. een meerderheid van de stemmen van de leden en een meerderheid van de stemmen uitgebracht door de leden benoemd door de werknemers (art. 15ter, §2, eerste lid). Wanneer de stemming door alle leden van de ondernemingsraad achterwege wordt gelaten, is zulks uiteraard niet conform met de wettelijke regeling ⁽¹³⁾.

Krachtens art. 2 van het K.B. van 17 maart 1986 (B.S., 27 maart 1986) moet de ondernemingsraad ten minste twee maanden vóór de dag waarop de benoeming van de commissaris(sen)-revisor(en) plaats zal hebben, ten minste eenmaal beraadslagen en eventueel beslissen over de kandidatuur voorgesteld door het orgaan dat statutair bevoegd is of door het ondernemingshoofd (in laatstgenoemd geval : voor ondernemingen die niet de rechtsvorm hebben van een N.V., B.V.B.A., C.V.A. of coöperatieve vennootschap). Krachtens art. 8, tweede lid, van dit K.B. is de termijn van twee maanden niet van toepassing op de benoemingen die moesten plaatshebben vóór 1 mei 1986. Merk op dat in het merendeel der onderzochte casussen van de rechtspraak de procedure dateert van vóór deze datum.

Artikel 5 van dit K.B. bepaalt tevens dat, op verzoek van een meerderheid van werknemersafgevaardigden van de ondernemingsraad, de voorgestelde kandidaat-commissaris(sen)-revisoren(en) of bedrijfsrevisor(en) moeten worden uitgenodigd om te verschijnen op de vergadering van de ondernemingsraad die over de voordracht beraadslaagt. De kandidaat-commissaris-revisor of bedrijfsrevisor moet aanwezig zijn op de vergadering van de ondernemingsraad waartoe hij wordt uitgenodigd teneinde zich voor te stellen.

9. Tijdens de parlementaire voorbereiding werd het karakter van de beslissing van de ondernemingsraad bediscussieerd. Door een lid van de kamercommissie werd een amendement ingediend waardoor de ondernemingsraad bij de aanwijzing van de bedrijfsrevisor enkel een raadgevende stem zou krijgen ⁽¹⁴⁾. Hierbij werd opgemerkt dat het niet opgaat aan de ondernemingsraad een beslissende bevoegdheid toe te kennen zonder ook het verantwoordelijkheidsbeginsel in de wet van 20 september 1948 in te voeren. Deze opmerking werd echter betwist door een ander lid dat de aandacht van de kamercommissie vestigde op het feit dat de bedrijfsrevisor toelichting moet geven aan de ondernemingsraad en derhalve in de mogelijkheid moet zijn om mee te

¹²)cf. Voorz. Nijvel, 10 april 1986. T.B.H., 1986, 605.

¹³)cf. de overweging in Voorz. Brussel, 7 augustus 1986, ongepubliceerd ; in casu werd een maand later wel een geldige stemming gehouden.

¹⁴)Parl. St., Kamer, 1982-1983, nr. 522/7-1, 1 en nr. 552/12, 1 en 2.

beslissen over de persoon die moet informeren. De minister van Economische Zaken bevestigde laatgenoemd standpunt en beklemtoonde het karakter van het medebeslissingsrecht door de ondernemingsraad (15).

De aanduiding van de bevoegdheid van de ondernemingsraad als een medebeslissingsrecht (niet : beslissingsrecht of adviesrecht) is goed gekozen. Enerzijds is de bevoegdheid ruimer dan een loutere adviesbevoegdheid : de algemene vergadering van aandeelhouders kan geen bedrijfsrevisor benoemen die door de ondernemingsraad niet is voorgedragen. Anderzijds is deze bevoegdheid van de ondernemingsraad geklemd tussen het exclusief initiatief-en voorstelrecht van de raad van bestuur (zaakvoerder of ondernemingshoofd) en de finale benoemingsbevoegdheid van de algemene vergadering. Het medebeslissingsrecht van de ondernemingsraad zoals neergelegd in art. 15ter, §2 (W. 20 september 1948) is derhalve vooral van negatieve aard in die zin dat de ondernemingsraad beschikt over een vetorecht tegen het door de raad van bestuur geformuleerd voorstel of m.a.w. over een recht tot wraking van de voorgestelde kandidaat (kandidaten) (16).

10. Bij een negatieve stemming in de ondernemingsraad over de voorgestelde kandidaat is op grond van art. 3 van het K.B. van 17 maart 1986 (B.S., 27 maart 1986) een tweede beraadslaging van de ondernemingsraad verplicht : er moet over de voordracht opnieuw beraadslaagd en beslist worden uiterlijk op de laatste vergadering van de ondernemingsraad vóór de datum waarop de benoeming in de schoot van de onderneming zal plaatshebben. Indien er voor die datum geen gewone vergadering van de ondernemingsraad meer wordt gehouden, moet in voorkomend geval een bijzondere vergadering worden bijeengeroepen.

Art. 3 van het K.B. van 17 maart 1986 heeft bovendien het initiatief- en voorstelrecht vanwege het statuair bevoegde orgaan (of ondernemingshoofd) verduidelijkt : bij een eerste negatieve beslissing vanwege de ondernemingsraad kan (niet : moet) dit orgaan (ondernemingshoofd) in voorkomend geval één of meer nieuwe kandidaat-commissarissen-revisoren (of bedrijfsrevisoren) voordragen.

11. De toepassing van het K.B. van 17 maart 1986 kan mogelijk een heilzame werking hebben, waardoor procedures voor de rechtbank (zie infra nr. 14) zouden kunnen worden vermeden : het conflictmodel van de oorspronkelijke wettelijke procedure (na negatieve stemming in de ondernemingsraad volgt een procedure voor de voorzitter van de Rechtbank van koophandel) moet plaats maken voor een overleg (verplichte tweede vergadering van de

¹⁵)Verslag Verhaegen, Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 552/35, 21.

¹⁶)cf. Voorz. Luik, 12 mei 1986, ongepubliceerd ; Olivier, H., o.c., Ann. Dr. Liège, 1985, 49 ; Van Ryn, J., o.c., Ann. Dr. Liège, 1985, 26 ; zie ook Voorz. Luik, 12 mei 1986, ongepubliceerd : "le conseil d'entreprise ne pouvant qu'entériner ou rejeter la proposition du conseil d'administration"

ondernemingsraad, mogelijke voordracht door het statutair bevoegd orgaan (ondernemingshoofd) van één of meer nieuwe kandidaat-commissarissen-revisoren of bedrijfsrevisoren).

12. Wanneer de dubbele stemming positief is, wordt de benoeming voorgedragen aan de algemene vergadering. De finale bevoegdheid tot benoeming ligt bij dit orgaan.

Op grond van het exclusief initiatief- en voorstelrecht vanwege de raad van bestuur (zaakvoerder) en rekening houdend met het medebeslissingsrecht van de ondernemingsraad in de vorm van een vetorecht, mag worden aangenomen dat de algemene vergadering geen andere kandidaat kan benoemen dan die welke wordt voorgedragen na een gunstige beslissing in de ondernemingsraad (17).

13. De beschreven procedure moet strikt worden nageleefd. Elke beslissing inzake benoeming (vernieuwing van het mandaat of ontslag), genomen door de algemene vergadering zonder naleving van de voorgeschreven procedure (art. 15ter, §§2 tot 4, van de wet van 20 september 1948) is nietig (18). Tijdens de parlementaire voorbereiding werd door de regering erop gewezen dat de genoemde §§2 tot 4 de openbare orde raken : een ieder die een belang heeft (art. 17 Ger.W.), kan een vordering tot nietigverklaring instellen en de rechter kan deze nietigheid ook ambtshalve opwerpen en ze uitspreken na heropening van het debat⁽¹⁹⁾. Krachtens art. 15ter, §5, wordt de nietigheid uitgesproken door de voorzitter van de rechtbank van koophandel van de zetel van de vennootschap, zitting houdende als in kort geding.

14. Er zijn verscheidene gevallen denkbaar waarin geen benoeming plaatsvindt. Mogelijk is dat de raad van bestuur (of zaakvoerder) geen initiatief neemt, dat de dubbele vereiste meerderheid in de ondernemingsraad niet wordt gehaald (zelfs niet na overleg op grond van het K.B. 17 maart 1986), dat de algemene vergadering uiteindelijk geen bedrijfsrevisor benoemt.

In dergelijke gevallen is een bijzondere procedure van toepassing : op verzoekschrift van elke belanghebbende kan de voorzitter van de Rechtbank van koophandel van het rechtgebied waarin de vennootschap haar zetel heeft gevestigd, zitting houdende als in kort geding, een bedrijfsrevisor benoemen (art. 15ter, §2, derde lid van de wet van 20 september 1948). De procedure werd gekozen om een snelle oplossing te vinden bij betwistingen⁽²⁰⁾. De efficiëntie van deze procedure bij de toepassing van de Handelspraktijkenwet van

¹⁷)in dezelfde zin : Olivier, H., o.c., Ann. Dr. Liège, 1985, 49 ; Verougstraete, I., o.c., in Les sociétés commerciales, 283, nr. 26.

¹⁸)zie ook Buyle, J.P., o.c., T.B.H., 1986, 609.

¹⁹)Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 552/35, 24.

²⁰)Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 552/35, 23.

14 juli 1971 is waarschijnlijk een medebepalend element van de keuze. Volgens Verougstraete is het aan gang zijnde proces waarbij de inbreng van de consulaire rechter vermindert, niet noodzakelijk een gelukkige ontwikkeling (21). De voorzitter stelt de bezoldiging van de commissaris-revisor vast en belast hem met de taak van vennootschapscommissaris en van de vier bovengenoemde taken t.a.v. de ondernemingsraad (zie supra nr. 2) totdat regelmatig in de vervanging van de commissaris-revisor is voorzien. Een dergelijke vervanging zal slechts uitwerking hebben na de eerste jaarvergadering die volgt op de benoeming door de voorzitter (art. 15ter, §2, in fine, van de wet van 20 september 1948). De benoeming door de voorzitter van de Rechtbank van koophandel geschiedt na advies van de ondernemingsraad ingeval deze laatste niet is gevraagd om te beraadslagen en te beslissen over de benoeming van de commissaris-revisor op de wijze zoals boven is bepaald (in casu : dubbele meerderheid).

3. BESCHOUWINGEN AANGAANDE DE NIEUWE RECHTSPRAAK

15. Een bespreking van de in 1986 en 1987 gerezen en door de voorzitter van de rechtbank van koophandel beslechte casussen kan bepaalde aspecten van de procedure verduidelijken (infra nrs. 17 e.v.), releveert een aantal argumenten van de (werknemersdelegatie in de) ondernemingsraad tegen het voorstel van de raad van bestuur alsook de overwegingen van de voorzitter aangaande deze argumenten (infra nrs. 19 e.v.) en accentueert bepaalde kwaliteiten van de revisor die in de rechtspraak uitdrukkelijk in overweging worden genomen (infra nr. 34).

De formulering van een belangrijk voorbehoud is ter zake aangewezen : de meeste argumenten en overwegingen zijn van feitelijke aard en kunnen worden herleid tot loutere casusposities. Zij kunnen derhalve geen aanleiding geven tot algemene besluitvorming of juridische beoordeling.

Bovendien moet het uitermate delicaat karakter van deze rechtspraak - en bijgevolg ook van de commentaar erop - worden beklemtoond : binnen het gerezen conflict tussen raad van bestuur en werknemersafvaardiging in de ondernemingsraad moet de voorzitter van de rechtbank van koophandel de feiten en omstandigheden afwegen en een bedrijfsrevisor, die uiteraard persoonlijk betrokken is bij de afloop van deze procedure, benoemen (22).

²¹)Verougstraete, I., in Les sociétés commerciales, 1985, 282 ; cf. de algemene tendens in de wetgeving : Laenens, J. en Vandeplas, A., "De alleensprekende raadsheer", R.W., 1985-86, 751 e.v. ; zie ook de opmerkingen van Duplat, J.L., R.W., 1985-86, 1322-1323.

²²)cf. Verougstraete, I., o.c., in "Les sociétés commerciales", 283 : deze auteur verwacht van de voorzitter dat hij een revisor benoemt die door geen der partijen was gesuggereerd, behoudens bij kennelijk misbruik van één der partijen of wanneer dwingende praktische motieven de door een van de partijen voorgestelde revisor opleggen.

16. Met betrekking tot de uiteindelijke beslissing inzake benoeming blijkt uit een analyse van de ons bekende uitspraken dat meestal, in geval van meningsverschil tussen de raad van bestuur en de werknemersafvaardiging in de ondernemingsraad, de door de raad van bestuur voorgestelde kandidaat wordt benoemd (23). In deze uitspraken worden de door de werknemersafvaardiging in de ondernemingsraad geformuleerde argumenten tegen de voorgestelde kandidaat onderzocht en beantwoord (soms met een te appreciëren uitvoerigheid zoals in Voorz. Brussel, 26 juni 1986, gepubliceerd in dit nummer). Soms blijkt een dergelijk onderzoek en weerlegging niet te zijn gebeurd of in elk geval op niet overtuigende wijze (24). In twee uitspraken wordt een tweede commissaris-revisor aangesteld, naast de door de raad van bestuur voorgestelde kandidaat (25). In één ons bekende casus wordt de door de raad van bestuur voorgestelde kandidaat niet benoemd, maar wel een revisor die reeds commissaris-revisor is bij twee andere bedrijven die samen met de gedingvoerende vennootschap een technische bedrijfseenheid uitmaken (26).

17. Wegens het belang van het overleg en het onderzoek vanwege de voorzitter verdient het goedkeuring dat de voorzitter een uitnodiging tot verstrekking van toelichting of opmerkingen richt tot de delegaties van de werkgevers en werknemers in de ondernemingsraad, tot de revisor, tot de raadsman van de vennootschap (27).

23)Voorz. Gent, 14 april 1986, ongepubliceerd; Voorz. Luik, 16 april 1986, R.P.S., 1986, 173; Voorz. Luik, 12 mei 1986, ongepubliceerd; Voorz. Hasselt, 23 mei 1986, R.W., 1986-87, 1837; Voorz. Brussel, 5 juni 1986, T.B.H., 1986, 617, J.T.T., 1986, 431; Voorz. Brussel, 26 juni 1986, R.W. 1986-87, 1838; Voorz. Brussel 7 augustus 1986, ongepubliceerd.

24)Voorz. Hasselt, 23 mei 1986, R.W., 1986-87, 1837 waar een decisieve overweging kortweg is : "Aangezien het ter zake de voorkeur verdient de kandidaat van de raad van bestuur als commissaris-revisor aan te stellen".

25)Voorz. Charleroi, 7 mei 1986, ongepubliceerd, en Voorz. Charleroi, 12 juni 1986, ongepubliceerd.

26)Voorz. Mechelen, 9 mei 1986, T.B.H., 1986, 612.

27)zie Voorz. Brussel, 26 juni 1986, R.W., 1986-87; 1838; Voorz. Brussel, 13 januari 1987, R.W. 1986-87, 1845; Voorz. Brussel, 7 augustus 1986, ongepubliceerd; Voorz. Charleroi, 7 mei 1986, ongepubliceerd; Voorz. Charleroi, 12 juni 1986, ongepubliceerd; Voorz. Mechelen, 9 mei 1986, T.B.H., 1986, 612; cf. ook Voorz. Luik, 16 april 1986, R.P.S., 1986, 173, waaruit blijkt dat de werknemersafvaardiging hieraan geen gevolg gaf; uit sommige uitspraken kan niet blijken of een dergelijk overleg en onderzoek heeft plaatsgehad : Voorz. Hasselt, 23 mei 1986, R.W., 1986-1987, 1837.

18. De ondernemingsraad moet niet motiveren waarom de door de raad van bestuur voorgestelde bedrijfsrevisor niet wordt aanvaard (28). De wet bevat ter zake geen expliciete bepaling. Een argument kan worden geput uit de parlementaire voorbereiding : het opleggen van een motiveringsplicht zou enerzijds moeilijk realiseerbaar zijn daar een zelfde negatief stemgedrag niet noodzakelijk door dezelfde redenen is ingegeven en zou anderzijds oeverloze betwistingen kunnen uitlokken over de gegrondheid van de motivering, terwijl de regering in het belang van een vlot verlopende benoemingsprocedure precies dergelijke geschillen heeft willen vermijden (29).

Aangaande de vraag of de raad van bestuur één enkele kandidaat mag voorstellen of daarentegen een lijst van kandidaten moet indienen, oordeelde de voorzitter van de Rechtbank van Koophandel te Nijvel dat uit geen enkele wettelijke bepaling blijkt dat de indiening van een lijst vereist is (30). Uit de feiten weergegeven in het vonnis van de voorzitter van de Rechtbank van Koophandel te Brussel van 7 augustus 1986 blijkt ook dat de werknemersafvaardiging in de ondernemingsraad een keuzemogelijkheid eiste. Verwijzend naar bovengenoemde uitspraak van de voorzitter te Nijvel weigerde de raad van bestuur in te gaan op dit punt. De werknemersafvaardiging zag daarop af van deze eis.

19. Uit de rechtspraak blijken verscheidene overwegingen van de werknemersafvaardiging met betrekking tot de houding van de bedrijfsrevisor in het algemeen en ten aanzien van de werknemers in het bijzonder. Met vermelding van de rechtspraak worden deze hierna besproken.

Er werd aangehaald dat de bedrijfsrevisor geweigerd zou hebben met de werknemersdelegatie afzonderlijk contact op te nemen. Onder verwijzing naar de parlementaire voorbereiding oordeelde de voorzitter van de Rechtbank van Koophandel te Brussel terecht dat de ontleding en de verklaring door de revisor van de door het bedrijfshoofd verstrekte inlichtingen aan de ondernemingsraad, als geheel, worden gegeven (31). In een enigszins analoge casus stemde de werknemersafvaardiging in de ondernemingsraad tegen de door de raad van bestuur voorgestelde kandidaat omdat niet werd tegemoetgekomen aan haar eis, nl. dat de aan te stellen bedrijfsrevisor de bevoegdheid heeft om in het kader van zijn opdracht deel te nemen aan de voorbereidende vergadering van de vertegenwoordigers van de werknemers (en voorbereidende besprekingen te voeren met de bedrijfsrevisor apart). Ook dit standpunt werd niet aanvaard in de rechtspraak : de voorzitter van de rechtbank van koophandel oordeelde dienaangaande dat de vierdubbele opdracht door art. 1 van de wet van 21 februari 1985 aan de bedrijfsrevisor toevertrouwd, impliceert dat hij de ondernemingsraad in zijn geheel als

²⁸) Voorz. Luik, 16 april 1986, R.P.S., 1986, 173; zie ook Voorz. Mechelen, 9 mei 1986, T.B.H., 1986, 612.

²⁹) Parl. St., Senaat, 1983-84, nr. 751/2, 20.

³⁰) Voorz. Nijvel, 10 april 1986, T.B.H., 1986, 605; cf. supra nr. 5.

³¹) Voorz. Brussel, 5 juni 1986, T.B.H., 1986, 617, J.T.T., 1986, 431.

gesprekspartner heeft en niet een of meerdere geledigen ervan, zodat het niet opgaat te beweren, zoals de werknemersafvaardiging het in haar conclusie doet, dat de door het ondernemingshoofd aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen apart en separaat zouden mogen worden besproken door de werknemersafvaardiging tijdens de voorbereidende bespreking in bijzijn van de revisor vooraleer de ondernemingsraad deze documenten onderzoekt ⁽³²⁾. Tekstanalyse van zowel de wet van 20 september 1948 als van art.1 van de wet van 21 februari 1985 en de parlementaire voorbereiding ⁽³³⁾ kunnen inderdaad dit standpunt schragen. Deze zienswijze doet echter geen afbreuk aan de overweging dat, in het kader van de vertrouwensrelatie die tussen de sociale partners en de revisor binnen de ondernemingsraad moet heersen, de revisor, buiten de vier in art. 1 opgesomde opdrachten, didactische en algemene informatie zou verstrekken aan de werknemersafvaardiging en hun bv. een algemene toelichting zou geven over de wet van 17 juli 1975, de uitvoeringsbesluiten ervan of nog over sommige boekhoudkundige principes zoals bv. 27bis van het K.B. van 8 oktober 1976 ⁽³⁴⁾.

20. De opwerping van een bepaalde werknemersafvaardiging dat de niet-aanwezigheid tussen de voorgestelde revisoren van een persoon "à coloration syndicale" een belangrijk element was, werd door de voorzitter van de Rechtbank van Koophandel te Luik verworpen : de revisor moet naar voren komen als een ten aanzien van de betrokken partijen volledig onafhankelijke persoon en hij zal zijn taak moeten uitoefenen in het belang van alle betrokken partijen, in een geest van gelijkheid en met een totale onpartijdigheid ⁽³⁵⁾. Merk op dat de voorzitter van de Rechtbank van Koophandel te Charleroi wel gevoelig was voor het argument van de werknemersafvaardiging die akkoord ging met het voorstel van de raad van bestuur, op voorwaarde dat een tweede revisor van de "streek", namelijk een persoon wonende te Charleroi, zou worden benoemd : beide revisoren werden benoemd ⁽³⁶⁾.

21. Met betrekking tot de opwerping van de werknemersafvaardiging in de ondernemingsraad dat de revisor een te beperkt aantal uren voorziet om grondig zijn dubbele taak van commissaris-revisor en bedrijfsrevisor te kunnen vervullen, nam de voorzitter van de rechtbank van koophandel van Brussel twee aspecten vooral in overweging, nl. enerzijds de administratieve en boekhoudkundige organisatie en de controle en anderzijds het feit dat de

³²) Voorz. Brussel, 13 januari 1987, R.W., 1986-1987, 1845.

³³) de economische en financiële inlichtingen worden verstrekt aan de ondernemingsraad, als college ; verwerping van het amendement Wasseige en toelichting van de minister van Economische Zaken : zie het citaat in Voorz. Brussel, 13 januari 1987, R.W., 1986-1987, 1845.

³⁴) Voorz. Brussel, 13 januari 1987, in fine.

³⁵) Voorz. Luik, 6 mei 1986, ongepubliceerd; zie aangaande de onafhankelijkheid van de revisor ook infra nrs. 27 e.v.

³⁶) Voorz. Charleroi, 7 mei 1986, ongepubliceerd.

revisor noodzakelijkerwijze voldoende werk moet hebben verricht om de vereiste kennis van de onderneming te vergaren, zodanig dat het hem mogelijk is de onderneming grondig te kennen ⁽³⁷⁾.

22. Mag de revisor een deel van de te verrichten prestatie toedelen aan zijn medewerkers ? Uit een casus blijkt dat in de ondernemingsraad werd gesteld dat de revisor een groter deel van de prestaties zelf en niet door middel van zijn assistenten moet uitvoeren. De voorzitter van de Rechtbank van Koophandel overwoog hierbij terecht dat de uitvoering van prestaties door medewerkers geoorloofd is : krachtens art. 64sexies in fine Venn. W. kunnen de commissarissen zich bij de uitoefening van hun taak op hun kosten doen bijstaan door aangestelden of andere personen voor wie zij instaan ⁽³⁸⁾.

23. Het voorstel van de raad van bestuur tot aanstelling van een vennootschap van bedrijfsrevisoren met een vaste vertegenwoordiger stootte in bepaalde casussen op bezwaren vanwege de werknemersafvaardiging in de ondernemingsraad. Deze afvaardiging argumenteerde dat het voorstellen van een vennootschap van bedrijfsrevisoren niet volgens de geest van de wet is, dat de revisor een fysiek persoon moet zijn, daar de rechtspersoon geen menselijke eigenschappen heeft en moeilijk de rol van vertrouwenspersoon kan vervullen ⁽³⁹⁾.

Dit argument van de werknemersafvaardiging werd niet aangenomen door de voorzitter van de Rechtbank van Koophandel te Brussel : het voorstellen van een vennootschap van bedrijfsrevisoren door de raad van bestuur is volledig conform met de wet van 21 februari 1985 ⁽⁴⁰⁾. De voorzitter overwoog hierbij o.m. uitdrukkelijk dat de parlementaire voorbereiding duidelijk aantoonde dat de wetgever, qua revisorenmaatschappijen, twee bekommernissen voor ogen had, te weten de mogelijkheid enerzijds grote professionele revisorenvennootschappen op te richten om grote ondernemingen te controleren en

³⁷) Voorz. Brussel, 5 juni 1986, T.B.H., 1986, 617, J.T.T., 1986, 431; de berekening van het aantal uren geschiedt overigens slechts op voorlopige basis en kan, indien nodig en met aanpassing van het budget, later worden aangepast; Voorz. Mechelen, 9 mei 1986, T.B.H., 1986, 612.

³⁸) Voorz. Mechelen, 9 mei 1986, T.B.H., 1986, 612; cf. ook het standpunt van de Bankcommissie inzake de verdeling van prestaties tussen de erkende revisor en zijn medewerkers : de commissie hecht belang aan de persoonlijke inzet van de erkende revisor bij de uitoefening van zijn mandaten in de kredietsector, doch heeft geen dwingende gedragslijn willen vooropstellen inzake de verdeling van de prestaties tussen de erkende revisor en zijn medewerkers : Bankcommissie, Jaarverslag, 1983-84, 47).

³⁹) cf. Voorz. Brussel, 26 juni 1986, R.W. 1986-87, 1838.

⁴⁰) Voorz. Brussel, 26 juni 1986.

anderzijds binnen een professionele revisorenvennootschap verschillende specialisten te hergroeperen die het mogelijk maken de verschillende noden van de cliënten van de revisorenmaatschappij te lenigen.

De organisatie van het beroep van bedrijfsrevisor heeft op dit gebied een hele ontwikkeling ondergaan.

Aanvankelijk, in de wet van 22 juli 1953 werd het bedrijfsrevisoraat benaderd als een klassiek vrij beroep dat op een individuele wijze door natuurlijke personen wordt uitgeoefend : art. 8, derde lid, van deze wet hield een verbod in voor de revisor om een vennootschap met rechtspersoonlijkheid op te richten ⁽⁴¹⁾. De noodzaak van controle van grote, vaak multinationalaal georganiseerde ondernemingen, de steeds ruimer wordende internationale context van uitoefening van het beroep en de behoefte aan samenwerking met buitenlandse auditors en met beoefenaars van complementaire beroepen en disciplines, de grotere behoefte aan continuïteit en rechtszekerheid in de betrekking met derden, de behoefte aan creatie en uitbouw van complementaire disciplines in het vlak van controle en adviesverstrekking, maakte het onontbeerlijk om de initiële optiek van de wetgever te herzien. Tijdens de parlementaire voorbereiding werd uitdrukkelijk gesteld "dat het ontwerp in dit verband de vorming van belangrijke vennootschappen, gespecialiseerd inzake financiële controle, ook in de internationale werksfeer, in de hand wil werken" ⁽⁴²⁾. In een initieel wetsvoorstel tot hervorming van het revisoraat

⁴¹)zie aangaande de samenwerking in een maatschap : Gedragsregels inzake maatschappen, Jaarverslag van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, 1982, 27-45; zie ook o.m. Steenbergen, J. "Professionele vennootschappen, het aanwenden van vennootschapsvormen bij de uitoefening van een vrij beroep", T.P.R., 1974, 247-248, die de geoorloofdheid van professionele vennootschappen binnen het op dat moment bestaande wettelijk kader eveneens analyseert; Geens, K., "De professionele en interprofessionele vennootschap : een stand van zaken", Accountancy, mei 1985, nr. 5, 15 e.v.; cf. "KMG, de nieuwe gigant", Accountancy, april 1985, nr. 4, vnl. p. 5. Deze wetgeving is verklaarbaar vanuit de traditionele visie op het vrij beroep : cf. Maes, J.P. en Van Hulle, K., o.c. 16 : Geens, K., o.c., Accountancy, mei 1985, nr. 5, p. 16; zie ook o.m. Swennen, H. (red.), Juridische organisatie van het vrij beroep, Antwerpen, Kluwer, 1975, o.m. p. 53.

⁴²)cf. Parl. St., Kamer, 1982-83, nr.552/35, 5; zie ook Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 552/1, 4; zie in rechtsvergelijkend opzicht : korte nota ten behoeve van de leden van de Bijzondere Commissie over het juridisch statuut van revisorenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid in Frankrijk, Nederland, het Verenigd Koninkrijk, de Bondsrepubliek Duitsland, de Verenigde Staten (Illinois, Californië, New York) en Canada (Quebec), Parl. St. Kamer, 1982-83, nr. 552/35, 87; zie ook Van Asbroeck, R. en De Bock, P., "Zoeklicht op de commissaris-revisor", Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 81; zie nochtans voor een behoudsgezinde stellingname : Van Ryn, J., o.c., Ann. Dr. Liège, 1985, 15-17.

werd zelfs gesteld dat de solidariteit in revisorenkantoren en maatschappijen met een zekere omvang een bijkomende waarborg voor de onafhankelijkheid betekent ⁽⁴³⁾.

De wet van 22 juli 1953 werd grondig gewijzigd door de wet van 21 februari 1985, die een vorm van overgangsregime invoerde : tot drie jaar na de invoering van de professionele burgerlijke vennootschap van bedrijfsrevisoren is het mogelijk een burgerlijke vennootschap van bedrijfsrevisoren op te richten in de vorm van een V.O.F., een B.V.B.A. of een coöperatieve vennootschap ⁽⁴⁴⁾. Aan deze vennootschap kan de hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren worden toegekend als haar doel en werkzaamheden beperkt zijn tot de uitoefening van controle-opdrachten, bedoeld in art. 3 van de wet van 22 juli 1953 en de hiermee verenigbare werkzaamheden, als de vennoten, zaakvoerders of bestuurders lid zijn van het Instituut of een gelijkwaardige buitenlandse hoedanigheid bezitten, als de zaakvoerders of bestuurders natuurlijke personen zijn en de meerderheid van hen lid is van het Instituut, als de vertegenwoordigers belast met de uitvoering van opdrachten in naam en voor rekening van de vennootschap lid zijn van het Instituut. Op grond van art. 33, § 3, moet de B.V.B.A. en de coöperatieve vennootschap worden aangeduid door een firma en mag de firmanaam alleen de naam bevatten van één of meer zaakvoerders, bestuurders, vennoten of de naam van één of meer oud-vennoten die bedrijfsrevisor waren ⁽⁴⁵⁾.

Ingeval een opdracht van controle wordt toevertrouwd aan een revisorenvennootschap, moet het orgaan van bestuur van deze vennootschap een vertegenwoordiger onder haar vennoten, zaakvoerders of bestuurders aanwijzen die belast is met de uitvoering van de opdracht in naam en voor rekening van de vennootschap. Deze zogenaamde "vaste vertegenwoordiger" ("représentant permanent") moet aan dezelfde voorwaarden voldoen als de vennootschap en is burgerrechtelijk, strafrechtelijk en tuchtrechtelijk aansprakelijk alsof hij zelf de opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou vervullen en zulks onverminderd de hoofdelijke aansprakelijkheid van de vennootschap ⁽⁴⁶⁾. In sommige gevoerde procedures blijkt een verwarring bij bepaalde afvaardigingen in de ondernemingsraad te bestaan tussen enerzijds de mogelijkheid

⁴³)zie Parl. St. Kamer, 1979-80, nr. 569/1, 10 en 11.

⁴⁴)zie art. 33, § 1, van de wet van 22 juli 1953 en art. 14, eerste lid, van het K.B. van 15 mei 1985.

⁴⁵)zie o.m. Maes, J.P. en Van Hulle, o.c., 19; zie ook aangaande de uitoefening van het beroep in samenwerkingsverband : art. 8 van de wet van 22 juli 1953 : Maes, J.P. en Van Hulle, K., o.c., 28-30.

⁴⁶)zie art. 33, § 2, van de gewijzigde wet van 22 juli 1953; Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 552/35, 89; Geens, K., o.c., Accountancy, 1985, nr. 5, 18; Maes, J.P. en Van Hulle, K., o.c., 18; deze auteurs merken terecht op dat een inspiratiebron hiervan gelegen is in art. 99, § 2, van het groot ontwerp nr. 387, Parl. St., Kamer, 1979-80, nr. 987/1; Verougstraete, I., o.c., in Les sociétés commerciales, 263).

tot benoeming van een bedrijfsrevisor, als natuurlijke persoon, en anderzijds de mogelijkheid tot benoeming van een revisorenvennootschap, met aanwijzing van een vaste vertegenwoordiger ⁽⁴⁷⁾.

De vennootschap (in casu het orgaan van bestuur) mag haar vertegenwoordiger ontslaan, maar moet direct een opvolger benoemen. Zij mag haar vertegenwoordiger vervangen met inachtneming van de gewenste stabiliteit voor de commissarisfunctie ⁽⁴⁸⁾.

24. Op grond van deze nieuwe wettelijke regeling kan het oordeel van de voorzitter van de Rechtbank van koophandel te Brussel volledig worden onderschreven : de werknemersafvaardiging poneerde ten onrechte dat door "het voorstellen van een vennootschap van bedrijfsrevisoren de raad van bestuur niet in de geest van de wet zou hebben gehandeld" ⁽⁴⁹⁾.

De vordering van de N.V. voor de voorzitter van de Rechtbank van koophandel te Brussel strekte ertoe een revisorenvennootschap "in de persoon van " de vaste vertegenwoordiger te benoemen.

De voorzitter verklaarde de vordering ontvankelijk en gegrond en wees bijgevolg ook de vaste vertegenwoordiger aan die persoonlijk burgerrechtelijk, strafrechtelijk en tuchtrechtelijk aansprakelijk is alsof hij zelf de betrokken opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou volbrengen. Deze aanwijzing impliceert dat, wanneer de positie van de vaste vertegenwoordiger (bv. ten gevolge van uittreden als vennoot, overlijden, tuchtrechtelijke sanctie) zou veranderen vóór de aanwijzing van een bedrijfsrevisor (of revisorenvennootschap) door de algemene vergadering, en nieuwe aanwijzing door de voorzitter van de rechtbank van koophandel vereist is.

Vraag is of zulks in het raam van de bestaande wettelijke regeling moest worden gevorderd en beslist.

Enerzijds kan de volgende zienswijze worden uitgebouwd : ingeval het voorstel van de raad van bestuur niet de vereiste meerderheden haalt in de ondernemingsraad, wordt, op verzoek van elke belanghebbende, door de voorzitter van de Rechtbank van koophandel een bedrijfsrevisor benoemd (art. 15ter, § 2, van de wet van 20 september 1948). De wet vereist enkel en alleen de aanwijzing van een bedrijfsrevisor. Bij gebreke van een specificatie omtrent de vraag of hiermee exclusief een natuurlijke persoon of ook een rechtspersoon wordt bedoeld, en aangezien de hoedanigheid van het lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren wordt toegekend aan elke burgerlijke vennootschap die aan de voorwaarden van art. 33, § 1, van de wet van 22 juli 1953 en art. 14 van het K.B. van 15 mei 1985 voldoet (cf. supra nr.

⁴⁷) zie de opwerping in limine litis : Voorz. Brussel, 13 januari 1987, R.W., 1986-87, 1845.

⁴⁸) Parl. St., Senaat 1983-84, nr. 715/2, 21 ; Maes, J.P. en Van Hulle, K., o.c., 20.

⁴⁹) Voorz. Brussel, 26 juni 1986, R.W., 1986-87, 1838.

23), kan de vordering voor de voorzitter van de Rechtbank van koophandel beperkt blijven tot de vraag tot benoeming van een revisorenvennootschap. Op grond van art. 33, § 2, van bovengenoemde wet komt het in een dergelijk geval toe aan de vennootschap zelf (in casu aan het orgaan van bestuur) om een vaste vertegenwoordiger aan te wijzen die belast wordt met de uitvoering van de opdracht in naam en voor rekening van de vennootschap. Op grond van laatstgenoemde bepaling heeft de vennootschap (in casu het orgaan van bestuur) overigens ook de bevoegdheid om haar vertegenwoordiger te ontslaan, zij het dat tegelijk een opvolger moet worden benoemd.

Anderzijds kan men met de vordering en de beslissing tot benoeming van een bedrijfsrevisor in te stellen wanneer een conflict rijst, nl. wanneer de door de raad van bestuur voorgestelde kandidaat of kandidaten (eventueel : vennootschap met vaste vertegenwoordiger) niet de vereiste meerderheden halen in de ondernemingsraad. Ten einde het gerezen conflict integraal op te lossen, vordert de N.V. de aanwijzing van zowel de vennootschap als de vaste vertegenwoordiger. Wanneer alleen de aanwijzing van de vennootschap wordt gevraagd, kan discussie blijven bestaan in de ondernemingsraad met betrekking tot de door de vennootschap te benoemen vaste vertegenwoordiger. Wegens de positie van de bedrijfsrevisor, o.m. ten aanzien van de ondernemingsraad, moet dit vermeden worden. Een formeel argument kan indirect worden geput uit art. 4 van het K.B. van 17 maart 1986 : aangezien de kandidaat krachtens deze bepaling steeds verplicht is een curriculum vitae mede te delen aan de leden van de ondernemingsraad, kan hieruit worden afgeleid dat de ondernemingsraad ook moet oordelen over de persoon van de vaste vertegenwoordiger. Wanneer de door de raad van bestuur voorgestelde vennootschap en de vaste vertegenwoordiger niet de vereiste meerderheden haalt in de ondernemingsraad, komt het derhalve aan de voorzitter van de Rechtbank van koophandel toe te beslissen zowel over de benoeming van de vennootschap als over die van de vaste vertegenwoordiger.

25. De opwerping van de werknemersafvaardiging in de casus voor de voorzitter van de Rechtbank van koophandel te Brussel ⁽⁵⁰⁾, dat het statuut van vennootschappen van revisoren nog niet definitief geregeld is en steunt op een overgangsmaatregel, is de lege late juist : tot drie jaar na de invoering van de professionele burgerlijke vennootschap voor bedrijfsrevisoren is het mogelijk een burgerlijke vennootschap van bedrijfsrevisoren op te richten in de vorm van een V.O.F., een B.V.B.A. of een coöperatieve vennootschap ⁽⁵¹⁾.

Terloops moet echter worden aangestipt dat het wetsontwerp betreffende de professionele en interprofessionele burgerlijke vennootschap en de burgerlijke vennootschap van middelen ⁽⁵²⁾ op velerlei gebieden verschilt van de huidige,

⁵⁰) Voorz. Brussel, 26 juni 1986, R.W., 1986-87, 1838.

⁵¹) art. 33 van de wet van 22 juli 1953 ; zie supra nr. 23.

⁵²) Parl. St., Kamer, 1984-85, nr. 1108/1.

in de aangepaste wet van 22 juli 1953 neergelegde regelingen aangaande revisorenvennootschappen. Uitvoerige kritiek op dit ontwerp, dat reeds in de Kamer is goedgekeurd, ⁽⁵³⁾ valt buiten het raam van deze bijdrage ⁽⁵⁴⁾.

De door K. Geens ⁽⁵⁵⁾ geformuleerde opinie als zou de wet van 21 februari 1985 reeds volledig afgestemd zijn op het wetsontwerp nr. 1108 inzake professionele en interprofessionele vennootschappen moet worden genuanceerd : tussen de huidige, door de bovengenoemde wet voor bedrijfsrevisoren ingevoerde wettelijke regeling en het wetsontwerp nr. 1108 bestaan verscheidene verschillen. Zonder enige aanspraak op volledigheid kunnen worden aangestipt : krachtens art. 1 van het ontwerp kunnen alleen natuurlijke personen lid zijn van een professionele vennootschap, terwijl een dergelijk regime niet bestaat in de huidige wetgeving ; art. 2 biedt problemen voor o.m. belastingconsulenten als vennoot van een interprofessionele vennootschap omdat hun statuut (nog) niet beheerst wordt door een bij wet of bij verordening geregeld statuut ; de ongelukkige formulering van de aansprakelijkheid in art. 6 : niet een fout, alleen schadelijke gevolgen zijn, althans volgens de libellering van dit artikel, bepalend voor de aansprakelijkheid van de vennoot ; de door de formulering van art. 7 onopgeloste vraag of men ook lid mag zijn van een buitenlandse vennootschap ; de van het gemene vennootschapsrecht afwijken- de regel in art. 10 dat iedere vennoot, niettegenstaande een andersluidende bepaling (bv. in de statuten), de vennootschap vertegenwoordigt jegens derden ; de dwingende bepaling van art. 11, § 4, dat iedere vennoot één stem heeft, kan de inschakeling van jonge revisoren als vennoot in revisorenvennootschappen met enige omvang bemoeilijken ; de door een strikte toepassing van art. 21 in de praktijk te onderkennen problemen m.b.t. de afhandeling van lopende zaken bij ontbinding van de vennootschap ; de regeling van art. 22, dat alleen natuurlijke personen lid kunnen zijn van een burgerlijke vennootschap van middelen, vormt een rem voor de oprichting van een dergelijke vennootschap door rechtspersonen ; het conflict tussen de onmiddellijke toepassing van de strafbepalingen in art. 23 en de overgangstermijn van drie jaar in art. 24).

Het verschil tussen enerzijds de vele onduidelijkheden en beperkingen van het wetsontwerp betreffende de professionele en interprofessionele burgerlijke vennootschap en de burgerlijke vennootschap van middelen en anderzijds de bestaande regeling inzake revisorenvennootschappen (art. 33 van de wet van 22 juli 1953) vereist reflectie over de opportuniteit van de invoering van dit

⁵³⁾zie Parl. St., Kamer, 1984-85, nr. 1108/7.

⁵⁴⁾zie voor kritische analyses : De Vroede, P., (red.), De professionele en interprofessionele burgerlijke vennootschap, Antwerpen, Kluwer Rechts-wetenschappen 1986, 276 p., met vnl. de algemene beschouwingen door M. Flamée en de aansprakelijkheid van de burgerlijke vennootschap en haar vennoten door L. Cornelis ; Heenen, J. en Malherbe, J., "Les sociétés civiles professionnelles", J.T., 1985, 709-713 ; Van Ommeslaghe, P., "Les sociétés coopératives, les sociétés civiles professionnelles et interprofes-sionnelles et les sociétés de moyens", in Les sociétés commerciales, Van Ryn, J. (red.), Editions du Jeune Barreau, 1985, 349-388.

⁵⁵⁾Geens, K., o.c., Accountancy, 1985, nrs. 5, 15, 17 en 18.

wetsontwerp. Mogelijk kan het huidige wettelijk kader, waar nodig met enkele aanpassingen, volstaan voor de organisatie van het beroep van bedrijfsrevisor. In elk geval zijn correcties van onduidelijke of aan de praktijk onaangepaste regelingen van het wetsontwerp noodzakelijk.

26. In verscheidene uitspraken wordt het vertrouwen in de revisor vanwege de betrokken partijen in overweging genomen ⁽⁵⁶⁾. Deze overweging kan tegemoetkomen aan de fundamentele doelstellingen van de wetswijziging van 21 februari 1985 : de bedrijfsrevisor wordt een vertrouwensman die, ten behoeve van het maatschappelijk verkeer of van bepaalde belanghebbenden, boekhoudingsstukken van ondernemingen certificeert en daardoor aan deze stukken de geloofwaardigheid hecht die verbonden is aan de certificering door een beëdigd deskundige ⁽⁵⁷⁾.

27. Uit sommige casussen blijkt dat de werknemersafvaardiging in de ondernemingsraad zich vragen stelt aangaande de onafhankelijkheid van de door de raad van bestuur voorgestelde kandidaat ten aanzien van de onderneming of ten aanzien van buitenlandse kantoren waarmee een band bestaat ⁽⁵⁸⁾.

Uit de eerstgenoemde uitspraak (Voorz. Brussel, 7 augustus 1986 bevat grotendeels dezelfde overwegingen) blijkt dat de voorzitter van de rechtbank van koophandel verscheidene elementen in overweging neemt bij zijn oordeelvorming over de onafhankelijkheid van de betrokken revisorenvennootschap : het doel van de vennootschap (nl. opdrachten uitvoeren in de hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren), het feit dat alle vennoten bedrijfsrevisoren moeten zijn, de vaststelling dat de vennootschap lid is van een internationale federatie van onafhankelijke kantoren van auditors en dat deze federatie strenge, internationaal aanvaarde controle-normen heeft uitgevaardigd die strenger zouden zijn dan die van het I.B.R., de overweging dat de moedervernootschap aan controle van de SEC onderworpen is en de SEC eist dat alle auditors die de verantwoordelijkheid moeten opnemen over de controle van jaarrekeningen van de groep, uitdrukkelijk hun onafhankelijkheid moeten waarborgen, het belang van de geconsolideerde jaarrekening en het vereiste dat de waarmerking van de jaarrekeningen van het concern gebeurt door auditors wier handtekening internationaal erkend is, de opheffing van het verrichten van de externe audit door een zeer nauw met de betrokken revisorenvennootschap verwant kantoor, de strenge deontologie opgelegd door het I.B.R. en in casu ook door de internationale federa-

⁵⁶) Voorz. Charleroi, 7 mei 1986 en 12 mei 1986, ongepubliceerd ; Voorz. Mechelen, 9 mei 1986, T.B.H., 1986, 612, waarbij rekening wordt gehouden met het belang van de vennootschap ; Voorz. Charleroi, 12 juni 1986, ongepubliceerd.

⁵⁷) zie o.m. Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 552/35 , 5 ; zie ook infra nr. 27.

⁵⁸) zie Voorz. Brussel, 26 juni 1986, R.W., 1986-87, 1838 ; Voorz. Brussel, 7 augustus 1986, ongepubliceerd ; Voorz. Charleroi, 7 mei en 12 juni 1986, ongepubliceerd ; Voorz. Mechelen, 9 mei 1986, T.B.H., 1986, 612.

tie. In andere uitspraken wordt de overweging van de werknemersafvaardiging in de ondernemingsraad met betrekking tot de onafhankelijkheid van de revisor niet aangenomen bij gebrek aan bewijs ⁽⁵⁹⁾ of wordt eenvoudigweg gesteld dat de bedrijfsrevisoren specialisten zijn die alle waarborgen bieden in het vlak van onafhankelijkheid en eerlijkheid ⁽⁶⁰⁾.

28. Het is aangewezen de ten aanzien van de bedrijfsrevisor bestaande wettelijke, deontologische en andere regelen (o.m. conventionele) inzake onafhankelijkheid toe te lichten.

Uiteraard kan controle in het algemeen, en financiële controle in het bijzonder slechts betrouwbaar en geloofwaardig zijn voor zover de controlerende persoon of instelling onafhankelijk staat ten aanzien van de gecontroleerde. Bedrijfsrevisoren, aan wie de wetgever het monopolie van de certificerende functie toevertrouwt, van wie derhalve wordt verwacht dat zij als vertrouwenspersonen ten behoeve van het maatschappelijk verkeer omtrent de getrouwheid van financiële staten deskundige verklaringen afleggen en openbaar maken, moeten onafhankelijk zijn, anders zal hun functie alle krediet en geloofwaardigheid verliezen ⁽⁶¹⁾.

29. De bepalingen aangaande de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor, zowel in de uitoefening van zijn taken in de ondernemingsraad als in zijn functie van vennootschapscommissaris, zijn een van de meest belangrijke van de door de hervormingswet van 21 februari 1985 uitgebouwde regels.

⁵⁹) Voorz. Mechelen, 9 mei 1986, T.B.H. 1986, 612.

⁶⁰) Voorz. Charleroi, 7 mei 1986, ongepubliceerd ; Voorz. Charleroi, 12 juni 1986, ongepubliceerd ; Voorz. Charleroi, 12 juni 1986, ongepubliceerd ; cf. de regelen inzake deontologie : nrs. 31 e.v.

⁶¹) Maes, J.P. en Van Hulle, K, o.c., 27, herhaald p. 70 ; cf. de door het American Institute of Certified Public Accountants uitgevaardigde "Concepts of Professional Ethics" (uitgave 1985, E.T., section 52) : "Independence has always been a concept fundamental to the accounting profession, the cornerstone of its philosophical structure" ; cf. het strikte standpunt van de Bankcommissie ten aanzien van de erkende revisor in opdracht bij een kredietinstelling : de erkende revisor mag in beginsel geen enkele andere functie in de instelling vervullen, behalve in twee gevallen, nl. in de kleinste kredietinstellingen en in het geval van de instellingen naar Belgisch recht met dochterondernemingen in het buitenland (Bankcommissie, Jaarverslag, 1983-84, 49) ; anderzijds is de uitoefening van alle opdrachten welke tot het beroep van bedrijfsrevisor behoren, van opdrachten als gerechtelijk deskundige of van een functie van bestuurder of zaakvoerder in een vennootschap of vereniging van bedrijfsrevisoren van rechtswege toegestaan (zie aangaande de onverenigbaarheden : Bankcommissie, Jaarverslag, 1983-84, 57, en Jaarverslag, 1985-86, 46-47.

Het is opvallend hoe het beginsel van de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor herhaalde malen (het belang van de kwestie belet hieraan toe te voegen : tot vervelens toe) werd geciteerd en beklemtoond bij de parlementaire voorbereiding van de hervormingswet ⁽⁶²⁾. Ook in de rechtsleer werd dit beginsel terecht beklemtoond : de onafhankelijkheid ten aanzien van de verschillende bij de onderneming betrokken belangengroepen is een essentiële voorwaarde voor zijn geloofwaardigheid en het in hem gesteld vertrouwen ⁽⁶³⁾.

Bij de analyse van de wettelijke regels moet allereerst worden opgemerkt dat het beginsel van onafhankelijkheid niet uitdrukkelijk is opgenomen in de achtste richtlijn ⁽⁶⁴⁾. Art. 3 bepaalt dat het bevoegde gezag van een lid-staat slechts toelating verleent aan betrouwbare personen die geen werkzaamheden uitoefenen welke krachtens het recht van die lid-staat onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de in art. 1, lid 1, neergelegde stukken (in casu jaarrekening en jaarverslag). Op te merken is dat in het voorstel voor een achtste richtlijn ⁽⁶⁵⁾ het onafhankelijkheidsbeginsel wel is opgenomen in art. 3 : "De lid-staten verlenen de erkenning slechts aan betrouwbare en onafhankelijke personen".

Het onafhankelijkheidsbeginsel is wel neergelegd in de Belgische wetgeving, nl. in art. 8, § 1, van de gewijzigde wet van 22 juli 1953 ⁽⁶⁶⁾ en in art. 64bis Venn.W. m.b.t. commissaris-revisor. De commissaris-revisor die een

⁶²⁾zie o.m. kamerverslag : Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 552/35, 2, 4, 5, 6, 9, 10, 37 tot 46, 66 tot 69 : zie ook Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 414/1, 3, 19 en 24 ; Parl. St., Senaat, 1983-84, nr. 715/2, 3, 16 tot 18 ; zie ook o.m. Jaarverslag, Instituut der Bedrijfsrevisoren, 1982, 17 en 19.

⁶³⁾zie o.m. Keutgen, G. en Huys, M., "Vers la réforme du révisorat", Rev. Banque, 1973, 14 en 32 e.v. ; Olivier, H., "Le contrôle des comptes consolidés", in Juridische aspecten van de geconsolideerde jaarrekening, Biron, H. (red.), Antwerpen, Kluwer, 1980, vnl. 271-272 en 273 ; Benoit-Moury, A., Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires", R.P.S., 1986, 11 ; Van Asbroeck, R. en De Bock, P., o.c., 79-80 ; Van Ryn, J., o.c., Ann. Dr. Liège, 1985, 27 ; Verougstraete, I., o.c., in Les sociétés commerciales, 263 en 284 e.v. : Van Crombrugge, S., Juridische en fiscale eenheidsbehandeling van vennootschapsgroepen, Antwerpen, Kluwer, 1984, 136-139 ; zie in rechtsvergelijkend opzicht, met waardevolle analyse van vraagstukken van aansprakelijkheid, Ebke, W.F., "In search of alternatives : comparative reflections on corporate governance and the independent auditor's responsibilities", Nw U L Rev., 1984, 663 e.v., vnl. 672 ; zie ook Revue Française de Comptabilité, september 1984, nr. 149 : "L'organisation professionnelle aux Pays-Bas et en France".

⁶⁴⁾Pb., 12 mei 1984.

⁶⁵⁾Pb., 13 mei 1978.

⁶⁶⁾"Bij het vervullen van de hem toevertrouwde controletaak handelt de revisor in volledige onafhankelijkheid van de betrokken personen, vennootschappen en instellingen".

controleopdracht zou aanvaarden, terwijl hij zich in een positie bevindt die zijn onafhankelijke taakuitoefening in het gedrang brengt, schendt de Vennootschappenwet (67).

Ter aanvulling somt art. 7bis van de wet van 22 juli 1953 een aantal onverenigbaarheden op : verbod van werknemersstatuut tenzij als bedrijfsrevisor bij een andere bedrijfsrevisor, verbod van handelsactiviteit of bestuur van vennootschappen met uitsluiting van professionele en interprofessionele vennootschappen, functies in overheidsdienst. Als laatste en belangrijkste onverenigbaarheid wordt vermeld dat het een bedrijfsrevisor niet geoorloofd is een werkzaamheid uit te oefenen die onverenigbaar is met de waardigheid of de onafhankelijkheid van zijn taak. Art. 64-bis, tweede lid, Venn.W. bepaalt ter aanvulling van het basisbeginsel dat de commissarissen noch in de vennootschap die aan hun controle is onderworpen, noch in een daarmee verbonden onderneming, een andere taak, mandaat of opdracht mogen aanvaarden die zal worden vervuld tijdens de duur van hun mandaat of erna, en die "van aard" zou zijn de onafhankelijke uitoefening van hun taak als commissaris in het gedrang te brengen (68). De nieuwe wettelijke regeling van art. 64ter Venn.W. met betrekking tot de bezoldiging van de commissaris-revisor draagt eveneens bij tot zijn onafhankelijkheidspositie. Ook de afschaffing van de herroepbaarheid ad nutum en de benoeming voor een periode van drie jaar draagt bij tot een versteviging van zijn positie (69).

30. Dit basisbeginsel en de ermee verband houdende onverenigbaarheden zijn aanvaardbaar voor alle bij een goede uitbouw van het bedrijfsrevisoraat betrokken partijen : de bedrijfsrevisor moet met integriteit en in alle objectiviteit een zelfstandig oordeel kunnen vellen en mag niet worden beïnvloed door bepaalde banden, hetzij zakelijke, hetzij persoonlijke. De door de wetgever gevolgde benaderingswijze is hierbij duidelijk : een algemene formulering van de basisregel wordt verkozen boven een casuïstiek waarbij, ten gevolge van een gedetailleerde formulering van onverenigbaarheden, de basisregel al te zeer naar de achtergrond verdwijnt en/of niet bestaande

⁶⁷)cf. Lievens, J., "De aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in Liber amicorum J. Ronse, 1986, p. 272.

⁶⁸)hierbij is op te merken dat de uitoefening van een taak van commissaris in een verbonden onderneming, het controleren van de geconsolideerde jaarrekening of financiële staten en de vervulling van wettelijke opdrachten bij de dochtervennootschap niet onverenigbaar zijn : Wymeersch, E., "De houding van de Bankcommissie tegenover het groepsverschijnsel", in Rechten en plichten van moeder- en dochtervennootschappen, Biron, H., (red.), Antwerpen, Kluwer, 427 : de auteur vergelijkt deze regeling met het vroeger door de Bankcommissie ingenomen standpunt : Jaarverslag, 1977-78, 149.

⁶⁹)zie art. 64quater Venn.W. ; cf. o.m. Van Asbroeck, R. en De Bock, P., o.c., 79.

wordt (70). Een nadere specificatie van dit beginsel is overigens een zeer moeilijke en delicate kwestie. De discussies en de verdeeldheid in de Kamercommissie hebben deze problematiek aangetoond (71).

Bij gebreke van een specifieke omschrijving in de wet zou de onafhankelijkheid kunnen worden omschreven als de mogelijkheid om met integriteit en objectiviteit te handelen : integriteit is een strikt persoonlijke kwaliteit, die fundamenteel is voor het vertrouwen in de bedrijfsrevisor, objectiviteit betekent het aannemen van een onpartijdige houding in alle aangelegenheden waarin de revisor optreedt; (72).

Een belangrijk algemeen rechtsbeginsel kan hierbij dienstig zijn ter nadere kwalificatie van de basisregel van de onafhankelijkheid : het is niet aanvaardbaar dat de controlerende het resultaat van zijn eigen activiteit controleert. Een aanknopingspunt kan hiertoe worden gevonden in de rechtspraak aangaande de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid van de rechter. Volgens het Hof van Cassatie is de regel dat de rechter onafhankelijk en onpartijdig moet zijn een algemeen rechtsbeginsel dat voor alle rechterlijke instanties geldt en dus bv. ook in belastingzaken, in tuchtzaken en in procedures voor het Rekenhof en zulks terwijl niet alle bepalingen van art. 6.1. van het Europees Verdrag over de rechten van de mens in deze materies toepassing vinden (73). Iedere rechter van wie men terecht kan vermoeden dat hij niet de onpartijdigheid aan de dag zal leggen waarop de partijen recht hebben, is ertoe gehouden zich van deelneming aan de beslissing te onthouden (74).

In nauw verband met het algemeen rechtsbeginsel inzake onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de rechter is de regel dat niemand in een zelfde zaak rechter en partij mag zijn (75). Onder de rechtspraak is specifiek vermeldenswaard het arrest van het Hof van Cassatie van 13 oktober 1975 (76) : een

⁷⁰)m.b.t. een bespreking van het oorspronkelijk ontwerp : zie Jaarverslag, Instituut der Bedrijfsrevisoren, 1981, 55-56.

⁷¹)Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 552/35, 37-46.

⁷²)cf. de omschrijving van de onafhankelijkheid door de Amerikaanse "Securities and Exchange Commission" : SEC, Accounting and Reporting Manual, Rel. 7, 1986/4, nr. 14.04 in fine en de omschrijving door het "American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

⁷³)zie, voor een recent overzicht van deze rechtspraak, Claeys Bouuaert, Ph., "Algemene beginselen van het recht -Vijftien jaar rechtspraak van het Hof van Cassatie", R.W., 1986-87, 977.

⁷⁴)Cass., 21 februari 1979, Pas., 1979, I, 750, Arr. Cass., 1978-79, 737.

⁷⁵)cf. de art. 292, 293, 297 en 304 Ger. W. en de rechtspraak van het Hof van Cassatie : Claeys Bouuaert, Ph., o.c., R.W., 1986-87, 979.

⁷⁶)Cass., 13 oktober 1975, Pas., 1976, I, 181, Arr. Cass., 1976, 191, noot J.V.

advocaat was opgetreden voor de correctionele rechtbank om een beklaagde te vertegenwoordigen en werd nadien opgeroepen om deel uit te maken van de rechtbank. Het Hof van Cassatie besliste dat deze omstandigheid de nietigheid van de uitspraak meebracht. Het Hof oordeelde hierbij dat het niet ging over een grond tot wraking, die in limine litis had moeten worden opgeworpen, maar over de schending van een rechtsbeginsel van openbare orde, dat essentieel is voor de rechtsbedeling en voor de eerste maal in cassatie mag worden aangevoerd. Aansluitend bij de bovengenoemde regels is ook de regel dat niemand in een zelfde zaak tegelijkertijd rechter en deskundige mag zijn (77). De wettelijke bepalingen aangaande de wraking van de rechter (art. 828 e.v. Ger. W.) kunnen eventueel ook als aanknopingspunt worden aangehaald ter nadere specificatie van het bovengenoemd beginsel inzake onafhankelijkheid van de controlerende. Op te merken is dat deze wettelijke bepalingen eveneens van toepassing zijn op de door de rechter aangestelde deskundige (78).

31. De wettelijke bepalingen inzake onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor kunnen worden vervolledigd door de vanwege het Instituut der Bedrijfsrevisoren uitgevaardigde normen (79).

De door het Instituut der Bedrijfsrevisoren uitgevaardigde normen zijn van belang omdat zij het algemeen geformuleerd wettelijke beginsel inzake onafhankelijkheid nader bepalen en omdat deze normen zelfs een juridische relevantie kunnen hebben (80). Ook kan de Raad in zijn verslagen tot uitdrukking brengen wat naar zijn mening in concrete situaties niet in overeenstemming kan worden gebracht met de regels inzake onafhankelijkheid (81).

⁷⁷)cf. Cass., 14 februari 1977 en 21 juni 1977, Pas., 1977, I, 634 en 1074, Arr. Cass. 1977, 657 en 1089.

⁷⁸)art. 966 Ger. W.; zie, aangaande de onafhankelijkheid van de deskundige, Lurquin, P., Traité de l'expertise, Brussel, Bruylant, 1985, p. 23, 35 en 109 e.v.

⁷⁹)cf. Olivier, H., o.c., in Rechten en plichten van moeder- en dochtervennootschappen, Biron, H., (Ed.), 451 : cf. de neerlegging van het onafhankelijkheidsbeginsel in professionele gedragscodes in ons omringende landen : Nederlands Instituut voor Registeraccountants, Gedrags- en beroepsregels van registeraccountants (art. 22) : Wirtschaftsprüferkammer, Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer (Richtlinie 1 : "Unabhängigkeit und Unbefangenheit"); Institute of Chartered Accountants, Guide to Professional Ethics (Statement 1); Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, (Gedragscode van de) Commissaire aux comptes.

⁸⁰)zie o.m. aangaande het fenomeen van de paralegale normen en hun juridische relevantie : Braeckmans, H., "Paralegale normen en lex mercatoria, T.P.R., 1986, I, e.v. en de verwijzingen aldaar.

⁸¹)cf. Jaarverslag, Instituut der Bedrijfsrevisoren, 1985, 46.

Art. 1 van het tuchtreglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren beklemtoont de onafhankelijkheid : "Zij moeten zich onthouden van elke handeling of houding die in strijd zou zijn met de rechtschapenheid of kiesheid, met de achting die zij aan hun ambtgenoten verschuldigd zijn of met de onafhankelijkheid die de uitoefening van vrije beroepen kenmerkt" (82).

De algemene controlenormen, vastgesteld door de Raad op 2 december 1983 (83) houden ook ter zake een regeling in : "De bedrijfsrevisor brengt zijn beroepsmatige beoordeling uit in een geest van volledige onafhankelijkheid. Hij zal zich onthouden van alles wat aan deze onafhankelijkheid enige afbreuk kan doen." De onafhankelijkheid van de revisor heeft een dubbel aspect, nl. een aspect van persoonlijke professionele ethiek, die bepaald wordt door de intellectuele houding en de integriteit van de revisor, en een objectief en maatschappelijk aspect, dat o.m. afhankelijk is van de wijze waarop het beroep en de uitoefening ervan zijn georganiseerd. Zij geldt zowel ten aanzien van zijn opdrachtgever (bv. de algemene vergadering die hem benoemt tot commissaris-revisor) als ten aanzien van de directie van de onderneming, de werknemers en het maatschappelijk verkeer (zie de toelichting op bovengenoemde controlenorm). Art. 1.2.2. van de controlenorm zegt dat de regels inzake onafhankelijkheid worden bepaald door a) de wet en de reglementen ; b) een afzonderlijke norm behorende tot het domein van de professionele plichtenleer (84).

Art. 7 van de Codex van de plichtenleer van de bedrijfsrevisoren bepaalt dat de bedrijfsrevisor zijn beroep dient uit te oefenen in alle onafhankelijkheid en in geweten, zonder zich in een toestand te plaatsen die zijn vrijheid van wil zou kunnen verminderen of het volbrengen van zijn plicht zou kunnen belemmeren. Op grond van art. 8 moet de bedrijfsrevisor een opdracht weigeren of ervan afzien ze voort te zetten zodra hij het bestaan vaststelt van invloeden, feiten of banden van dien aard dat ze zijn vrijheid van oordeel kunnen verminderen (85).

In de nota van de plichtenleer in verband met onverenigbaarheden van december 1980 wordt het onderscheid beklemtoond tussen de werkzaamheden van de bedrijfsrevisor die verboden zijn (bv. het mandaat van zaakvoerder, bestuurder of volmachtdrager van een handelsvennootschap) en die welke hij in een onderneming niet zou mogen uitvoeren zonder dat hij het gevaar loopt zijn onafhankelijkheid in opspraak te brengen (86). Als voorbeeld wordt

⁸²) art. 1 van het tuchtreglement van het I.B.R., K.B. van 16 maart 1957, gewijzigd bij K.B. van 2 oktober 1961.

⁸³) zie Vademecum Bedrijfsrevisoren, II. 1.01 ; zie ook Jaarverslag, Instituut der Bedrijfsrevisoren, 1983, 34-35

⁸⁴) Vademecum Bedrijfsrevisoren, II.1.01, p. 3.

⁸⁵) Vademecum Bedrijfsrevisoren, II.3.01, p. 3 ; zie ook Jaarverslag, Instituut der Bedrijfsrevisoren, 1980, 61 ; deskundige bij een ondernemingsraad ; zie ook Jaarverslag, 1982, 21.

⁸⁶) Vademecum Bedrijfsrevisoren, II. 3.01, p. 1.

vermeld dat de persoon die de externe controle uitvoert onafhankelijk moet zijn van degene die verantwoordelijk is voor de boekhouding van de onderneming ⁽⁸⁷⁾.

In deze nota van de plichtenleer wordt ook gesteld dat bij toepassing van de wet van 22 juli 1953 de revisor bevoegd is om diensten te verstrekken op het gebied van controle (handels- en burgerlijke vennootschappen) en van andere opdrachten (gerechtelijke expertises, adviseur in organisatie op administratief en financieel gebied, boekhoudexpertises in de strikte zin, in casu ontleding en verbetering van rekeningen), management audit, financiële analyse, belastingconsulent in de verlenging van de controleopdrachten, adviseur inzake overdracht of overneming van ondernemingen, vereffening van vennootschappen, arbitrages, sectoriële onderzoeken ⁽⁸⁸⁾. Ter verduidelijking wordt gesteld dat het voeren van boekhoudingen tot dezelfde discipline behoort als de controle, doch dat de wil van de wetgever begrijpelijk is als het gaat om boekhouding en controles in dezelfde ondernemingen : het is duidelijk dat er een absolute onverenigbaarheid bestaat tussen het voeren van boekhoudingen van een vennootschap en de hoedanigheid van commissaris-revisor in dezelfde vennootschap ⁽⁸⁹⁾.

In de Jaarverslagen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren van 1984 en 1985 wordt deze zienswijze verder uitgebouwd ⁽⁹⁰⁾. Enerzijds wordt bevestigd dat er een aantal taken, mandaten of opdrachten bestaan die de onafhankelijkheid van de commissaris helemaal niet in het gedrang brengen (nl. alle bijzondere opdrachten die door de Vennootschappenwet aan de commissaris worden toevertrouwd, zoals controle van inbreng in natura bij kapitaalverhoging of verandering van rechtsvorm, alsook gelijksoortige opdrachten voortvloeiend uit de verslaggeving aan de ondernemingsraad, of opdrachten bij de toepassing van het M.B. van 1 maart 1983 inzake de stukken die de aannemers bij een aanvraag tot erkenning moeten voegen, of opdrachten van louter conventionele aard die geen bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de revisor, zoals bv. de controle van een geconsolideerde jaarrekening of de controle van een onderneming waarin de vennootschap van plan is een meerderheidsparticipatie te verwerven). Anderzijds onderstreept de Raad dat er andere opdrachten bestaan die het vermoeden doen rijzen dat zij de onafhankelijkheid van de revisor in het gedrang brengen, zoals o.m. het voeren van de boekhouding van de gecontroleerde onderneming, het aanhouden van fondsen voor rekening van de cliënt, de deelneming als mandataris aan onderhandelingen die onder de bevoegdheid vallen van het bestuur van de onderneming ⁽⁹¹⁾.

⁸⁷) Vademecum Bedrijfsrevisoren, II. 3.01, p. 1.

⁸⁸) Vademecum Bedrijfsrevisoren, III. 3.01, p. 2 ; zie ook Jaarverslag, Instituut der Bedrijfsrevisoren, 1980, 30 e.v.

⁸⁹) cf. Parl. St., Kamer, 1979-80, nr. 569/1, 11.

⁹⁰) Jaarverslag, 1984, 17, en Jaarverslag, 1985, 45-46 ; zie ook Vademecum Bedrijfsrevisoren, III. 3.01, p. 3.

⁹¹) Jaarverslag, 1985, 46 ; zie ook Jaarverslag, 1984, 17, waarin wordt bevestigd dat het niet mogelijk is commissaris te worden in een vennoot-

Opmerkenswaardig hierbij is dat in Nederland door verscheidene auteurs ook bezwaren werden geformuleerd tegen de situatie waarbij de registeraccountant de jaarrekening redigeert en controleert : het behoort niet tot de taak van de controlerende registeraccountant de administraties van de gecontroleerden zelf te voeren ⁽⁹²⁾. Anderzijds is frappant dat een dergelijke situatie nimmer werd veroordeeld in de tuchtrechtspraak ⁽⁹³⁾. Het standpunt van de Amerikaanse SEC is eveneens zeer streng : "Providing bookkeeping services to clients is incompatible with maintaining independence, unless performed only in emergency situations for short periods of times : ⁽⁹⁴⁾".

Ten aanzien van het delicate probleem inzake verstrekken van adviezen als belastingconsulent wordt gesteld dat de commissaris-revisor adviezen in belastingzaken mag verstrekken, wanneer hij hiertoe wordt genoopt om correct zijn functies te kunnen uitoefenen ; het kritisch onderzoek van rekeningen op het gebied van toe te passen belastingen is immers steeds een noodzakelijke taak van de revisor geweest. Hij moet er nochtans zorg voor dragen dat de onafhankelijkheid van zijn oordeel als commissaris-revisor niet in het gedrang wordt gebracht door deze adviezen. De adviesverstrekking op fiscaal vlak zou geen hoofdactiviteit van het kantoor mogen worden ⁽⁹⁵⁾.

De vraag naar de onafhankelijkheid van de revisor rijst in een specifieke en moeilijk te beantwoorden vorm in geval van adviesvertrekking door medewerkers van de revisor aan een onderneming waarin hij bepaalde wettelijke functies vervult : zou de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor in het gedrang kunnen komen wanneer zijn kantoor honoraria ontvangt voor verstrekte adviezen ? ⁽⁹⁶⁾

schap waarvan de rekeningen worden opgemaakt door een accountantskantoor waarmee de commissaris nauwe relaties van samenwerking onderhoudt, zelfs al zouden deze informeel zijn.

⁹²⁾Boukema, C.A., "De tuchtrechtspraak Nivra 1970-1983", MAB., 1984, nr. 8, 335.

⁹³⁾Althans niet in de periode 1978-1983 ; Boukema, C.A., o.c., MAB., 1984, 335.

⁹⁴⁾SEC, Accounting and reporting manual, Rel. 7, 1986/4, nr. 14.08.

⁹⁵⁾Vademecum Bedrijfsrevisoren, III. 3.01, p. 3 ; Jaarverslag, Instituut der Bedrijfsrevisoren, 1980, 33-34 ; zie voor een strenger standpunt in de rechtsleer : Verougstraete, I., o.c., in Les sociétés commerciales, 285 : "Il (nl. de commissaris-revisor) ne pourrait pas donner des conseils fiscaux" ; zie voor een afweging van argumenten : Shockley, R.A., "Perceptions of auditors independence : an empirical analysis", Accounting Review, oktober 1981, 785 e.v., vnl. 787-788). De vertegenwoordiging van een belastingplichtige ten opzichte van de belastingoverheid is volgens de Raad onverenigbaar met het beroep (Vademecum Bedrijfsrevisoren, III. 3.01, p. 3 ; Jaarverslag, 1980, 34).

⁹⁶⁾cf. Olivier, H., "La profession de reviseur d'entreprises et son organisation", Revue Belge des Sciences Commerciales, 1986, 60 en de aldaar

Ten slotte kan worden opgemerkt dat de Raad het probleem van de onafhankelijkheid zoals neergelegd in de controlenormen reeds heeft moeten onderzoeken naar aanleiding van verscheidene casussen. De Raad werd o.m. op de hoogte gebracht van een geval waarbij twee revisoren ingetekend hadden op aandelen van een vennootschap, terwijl een medevenoot van de revisorenmaatschap commissaris-revisor was van deze vennootschap. De Raad heeft de commissaris-revisor ondervraagd over de schikkingen die hij had getroffen om te voorkomen dat zijn vennoten als aandeelhouders van de vennootschap op enigerlei wijze de uitoefening van zijn mandaat zouden kunnen beïnvloeden. In casu heeft de revisor er de voorkeur aan gegeven om zijn vennoten te vragen afstand te doen van hun aandelen, om zodoende zijn onafhankelijkheid te vrijwaren ⁽⁹⁷⁾. In een andere casus kreeg de Raad kennis van een overeenkomst inzake wetenschappelijke samenwerking waarvan het praktisch doel de onafhankelijkheid van de revisor in de uitoefening van zijn opdracht in gevaar zou kunnen brengen. Het betrof een voorstel tot oprichting van een coördinatiecentrum van activiteiten op het gebied van wetenschappelijke samenwerking, waarbij het coördinatiecentrum o.m. tot doel zou hebben de controles te programmeren die voor de consolidatie van de jaarrekening van in verschillende landen gevestigde vennootschappen nodig zouden zijn. Met het oog op eerbiediging van het onafhankelijkheidsbeginsel was het voor de Raad niet mogelijk zich akkoord te verklaren met het voorgelegde ontwerp en heeft hij de revisor verzocht een dienovereenkomstig gewijzigd voorstel op te stellen ⁽⁹⁸⁾.

32. Een verdere uitbouw van het statuut van de revisor zal een van de moeilijkste opdrachten worden van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat ⁽⁹⁹⁾. Het door de wet van 21 februari 1985 ingevoerd art. 18ter van de wet van 22 juli 1953 geeft aan het Instituut de bevoegdheid in het bijzonder toe te zien dat de bedrijfsrevisoren zich met de nodige zorg en in volledige onafhankelijkheid kwijten van de hun toevertrouwde controle-opdrachten ⁽¹⁰⁰⁾. Anderzijds hoort

reeds in 1953 voor het Parlement geformuleerde bedenking van Leburton). Terecht merkt Olivier op dat de formulering van zeer strenge onvereenbaarheden problemen van coherentie kunnen doen ontstaan bij de uitbouw van interprofessionele associaties : Olivier, H., o.c., Revue Belge des Sciences Commerciales, 1986, 60.

⁹⁷)Jaarverslag,Instituut der Bedrijfsrevisoren, 1984, 24-25.

⁹⁸)Jaarverslag,Instituut der Bedrijfsrevisoren, 1984, 28.

⁹⁹)cf. Maes, J.P. en Van Hulle, K., o.c., 27-28.

¹⁰⁰)voor een positief standpunt ten aanzien van deze bevoegdheid van het Instituut : Van Ryn, J., o.c., Ann. Dr. Liège, 1985, 23. Dit bijzonder toezicht kan zelfs leiden tot een tuchtprocedure voor de Tuchtraad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (cf. de verklaring van de voorzitter van dit instituut : "Belangrijker is dat we stilaan een (tucht)rechtspraak opbouwen zodat duidelijk wordt dat de standing en de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor geen dode letter is, maar een realiteit" A & B, 1986, nr.

het tot de taak van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat erop toe te zien dat de verdere ontwikkeling van het beroep niet eenzijdig gebeurt (101) : door dit toezicht (dat kan uitmonden in adviezen en aanbevelingen aan de regering of aan het Instituut : zie art. 101, §1, tweede lid, van de Hervormingswet) moet de maatschappelijke dimensie van de revisorale functie effectief gestalte krijgen zodat de bedrijfsrevisor inderdaad kan uitgroeien tot een onafhankelijke en onpartijdige vertrouwenspersoon van de diverse bij een getrouwe financiële verslaggeving belanghebbende partijen (102). Tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet van 21 februari 1985 verklaarde de minister van Economische Zaken overigens dat de bedrijfsrevisoren voortaan een functie krijgen die voor alle betrokkenen bij het ondernemingsgebeuren zeer belangrijk is en dat een corporatisme voor deze beroepsbeoefenaars dus vermeden moet worden (103).

33. Naast de wettelijke en paralegale weg (met inbegrip van tuchtrecht-spraak) kunnen regelen inzake onafhankelijkheid van revisoren ook ingang vinden op conventionele wijze. Bekend is o.m. dat in de internationaal georganiseerde auditkantoren (104) de praktijk heerst waarbij ieder lid een zogenaamd "Independence memorandum" ondertekent, waarin hij o.m. bevestigt uitdrukkelijk kennis te hebben van de door de Amerikaanse Securities and Exchange Commission (SEC) uitgevaardigde regelen, meer bepaald "rule 201" van "Regulation S-X" (en de door de SEC gegeven interpretaties), alsook van de door het "American Institute of Certified Public Accountants" (AICPA) geredigeerde "Professional Standards" (105).

De door de SEC uitgevaardigde "rule 201" bevat enerzijds een aantal concrete voorbeelden van afwezigheid van onafhankelijkheid ("The Commission will not recognize any certified public accountant or public accountant as independent who is not in fact independent. For example, an accountant will be considered not independent with respect to any person or any of its parents, its subsidiaries, or other affiliates (1) in which ... he, his firm or a

2, p. 2).

¹⁰¹) Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 552/35, 108.

¹⁰²) Parl. St., Senaat, 1983-84, nr. 715/2, 5 ; zie ook de verklaring van de voorzitter van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, nl. dat de bedrijfsrevisoren de uitdrukkelijke opdracht hebben om hun beroep uit te oefenen in het kader van het algemeen belang ("Het schildpadprincipe", interview, A & B., 1986, nr. 1, p. 3).

¹⁰³) Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 552/35, p. 108.

¹⁰⁴) zie voor een overzicht bv. "Who audits Belgium", Accountancy, januari 1985, nr. 1 ; zie ook "K.M.G. de nieuwe gigant", Accountancy, april 1985, nr. 4, p. 3 e.v.

¹⁰⁵) zie SEC, Accounting and reporting manual, Rel. 7, 1986/4, AICPA, Code of professional ethics, uitgave 1985 : zie ook Voorz. Brussel, 26 juni 1986, R.W., 1986-87, 1838.

member of his firm had, or was comited to acquire, any direct financial interest ; (2)with which he, his firm, or a member of his firm was connected as a promoter, underwriter, voting trustee, director, officer or employee"). Anderzijds wordt bepaald dat, bij het onderzoek naar de onafhankelijkheid, de SEC rekening kan houden met "all relevant circumstances, including evidence bearing on all relationships between the accountant and that person or any affiliate thereof". Verscheidene auteurs hebben overigens het belang van de in de V.S.A. bestaande regelen inzake onafhankelijkheid (en hun extraterritoriale toepassing) reeds beklemtoond : ten gevolge van de consolidatie is vereist dat de auditors van filialen van Amerikaanse moederverenootschappen de in de V.S.A. bestaande "accounting and auditing standards", met inbegrip van de regelen inzake onafhankelijkheid, naleven (106).

34. In het raam van deze bespreking van de rechtspraak kan er ten slotte op worden gewezen dat bepaalde kwaliteiten van de bedrijfsrevisor uitdrukkelijk in overweging worden genomen bij de benoeming.

Als indicatieve elementen kunnen worden vermeld : de revisor is reeds sedert jaren werkzaam in de onderneming, hij kent het bedrijf en het blijkt dat er in die jaren geen kritiek op hem is geuit (107). Ook wordt in overweging genomen dat de revisor zijn mandaat uitoefent in verscheidene filialen van de eisende vennootschap (108). Hiermee verband houdend is ook de overweging dat, omwille van de redactie van geconsolideerde jaarrekeningen het oppor-tuun is dat de revisor van de moederverenootschap en die van de filialen dezelfde is (109). Het internationaal prestige en de internationale erkenning van de bedrijfsrevisor (resp. de bedrijfsrevisorenvennootschap) wordt ook aan-gehaald als element voor benoeming (110).

¹⁰⁶) Dykxhoorn, H.J. en Sinning, K.E., "Wirtschaftsprüfer, perception of auditor independence", Accounting Review, januari 1981, 97.

¹⁰⁷) Voorz. Luik, 16 april 1986, R.P.S., 1986, 173 ; Voorz. Luik, 6 mei 1986, ongepubliceerd ; Voorz. Hasselt, 23 mei 1986, R.W. 1986-87, 1837 ; Voorz. Brussel, 7 augustus 1986, ongepubliceerd ; Voorz. Brussel, 13 januari 1987, R.W., 1986-87, 1845.

¹⁰⁸) Voorz. Luik, 16 april 1986, R.P.S., 1986, 173.

¹⁰⁹) Voorz. Luik, 16 april 1986, R.P.S., 1986, 173 ; Voorz. Mechelen, 9 mei 1986, T.B.H., 612 ; zie ook Voorz. Brussel, 26 juni 1986, R.W., 1986-87, 1838 ; Voorz. Brussel, 7 augustus 1986, ongepubliceerd.

¹¹⁰) Voorz. Brussel, 7 augustus 1986, ongepubliceerd en Voorz. Brussel, 26 juni 1986, R.W., 1986-87, 1838 ; noodzaak van waarmeding van de jaarrekeningen van de verschillende ondernemingen van het concern door auditors wier handtekening internationaal erkend is.

**DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE COMMISSARIS-REVISOR
EN DE ONDERNEMINGSRAAD**

door H. OLIVIER
Directeur B.C.N.A.R.

Inhoudstafel

1. De aansprakelijkheid van de commissaris-revisor volgens de vennootschappenwet. p. 94
 - a. De aansprakelijkheid voor overtreding van de wet en de statuten ;
 - b. De aansprakelijkheid wegens een tekortkoming in de controle.

2. De aansprakelijkheid van de commissaris-revisor tegenover de ondernemingsraad. p. 97
 - a. De vennootschap ;
 - b. De ondernemingsraad ;
 - c. Derden.

DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE COMMISSARIS-REVISOR EN DE ONDERNEMINGSRAAD

De wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat heeft het stelsel van de commissaris-revisor grondig gewijzigd. De bedoeling van deze tekst is de recente wijzigingen te belichten vanuit het oogpunt van de burgerlijke aansprakelijkheid.

De voornaamste wijziging is vermoedelijk de uitbreiding van de controlefunctie die nu ook wordt uitgeoefend op de aan de ondernemingsraad te verstrekken economische en financiële informatie. Maar eerst wordt even stilgestaan bij artikel 64octies van de vennootschapswet.

I. DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE COMMISSARIS-REVISOR VOLGENS DE VENNOOTSCHAPPENWET

Artikel 64octies

"De commissarissen zijn jegens de vennootschap aansprakelijk voor de tekortkomingen die zij in de uitoefening van hun taak begaan. Zij zijn zowel jegens de vennootschap als jegens derden, hoofdelijk aansprakelijk voor alle schade die het gevolg is van overtreding van de bepalingen van deze titel of van de statuten. Ten aanzien van de overtredingen waaraan zij geen deel hebben gehad, worden zij van die aansprakelijkheid slechts ontheven wanneer zij aantonen dat zij hun taak naar behoren hebben vervuld en zij die overtreding hebben aangeklaagd bij de raad van bestuur en, indien daaraan geen passend gevolg werd gegeven, op de eerste algemene vergadering nadat zij er kennis van hebben gekregen."

Een eerste belangrijke opmerking heeft betrekking op het bestaan zelf van de wetsbepaling. Vroeger bevatte de wet geen specifieke verwijzing naar de burgerlijke aansprakelijkheid van de commissaris. Er werd gewoon verwezen naar artikel 62 dat betrekking heeft op de bestuurders. In de Memorie van toelichting stelde de Regering dat het niet de bedoeling was om via artikel 64octies het vigerende stelsel ten gronde te wijzigen. De bestaansreden van artikel 64octies Venn.W. lag vervat in een lid dat later werd geschrapt en waarin de aansprakelijkheid van de commissaris werd beperkt.

Het loont niet de moeite om lang te blijven stilstaan bij het probleem van de beperking van de aansprakelijkheid, want dit zou ons te ver leiden. Ingevolge een groot aantal rechtsvorderingen die in het buitenland werden ingeleid is de problematiek wel aan de orde in een groot aantal landen, maar de Belgische wetgever heeft niet als eerste het voorbeeld van Duitsland willen volgen. Het Parlement heeft dan ook het voorstel van de Regering verworpen.

Het schrappen van het derde lid van artikel 64 octies Venn.W. heeft echter wel tot gevolg dat lid een en twee blijven bestaan en dit leidt tot een

aansprakelijkheidsstelsel dat overgenomen wordt van het stelsel op de bestuurders toepasselijk, maar wel met gevoelige verschuivingen.

a) aansprakelijkheid voor overtreding van de wet en de statuten

De wet voorziet in een hoofdelijke aansprakelijkheid van de commissarissen voor alle schade die het gevolg is van een overtreding van de bepalingen van de vennootschappenwet of van de statuten. Net zoals voor de bestuurders bestaat die aansprakelijkheid zowel jegens de vennootschap als jegens derden die nadeel zouden hebben ondervonden.

Drie opmerkingen in dit verband :

1. Hoofdelijke aansprakelijkheid

Het college van commissarissen is hoofdelijk aansprakelijk. Aangezien er nu twee verschillende wetsbepalingen zijn, lijkt het uitgesloten dat de commissarissen en de bestuurders nog hoofdelijk zouden kunnen worden veroordeeld. Het betreft wezenlijk onderscheiden functies en er is geen verantwoording voor een hoofdelijke aansprakelijkheid van beide functies. Dit belet natuurlijk niet dat een veroordeling in solidum kan worden uitgesproken in geval van gemeenschappelijke fout of van samenloop.

Het bestaan van de hoofdelijke aansprakelijkheid binnen het college houdt ook in dat elk lid van het college individueel over de mogelijkheid zou beschikken om de vastgestelde overtredingen aan te klagen. Artikel 65 Venn.W. voorziet evenwel één enkel verslag van de commissarissen waarin dezen vermelden of zij kennis hebben gekregen van verrichtingen of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of van de vennootschappenwet. Deze vermelding kan echter worden weggelaten wanneer de openbaarmaking van de overtreding aan de vennootschap onverantwoorde schade kan berokkenen, met name omdat de raad van bestuur gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane onwettige toestand te herstellen.

Voor de openbaarmaking van de overtredingen schijnen de commissarissen dus wel over een zekere beoordelingsmarge te beschikken. Dat zou wel een probleem kunnen scheppen ingeval van onenigheid in een college belast met de controle. Rekening houdend met het strikte voorschrift van artikel 64 Venn.W. lijkt het ons echter moeilijk te aanvaarden dat een van de leden van het college zich zou moeten neerleggen bij de meerderheid.

2. Ontheffing van de aansprakelijkheid

Wat de ontheffing van de aansprakelijkheid betreft, verschilt de tekst van 64octies Venn.W. van het stelsel voor de bestuurders. Om van

aansprakelijkheid te worden ontheven, moet aan drie voorwaarden zijn voldaan :

- de commissarissen mogen geen deel hebben gehad aan de overtredingen;
- zij moeten aantonen dat zij hun taak naar behoren hebben vervuld;
- zij moeten de overtreding aanklagen bij de raad van bestuur en, indien daaraan geen passend gevolg werd gegeven, op de eerste algemene vergadering nadat zij er kennis van hebben gekregen.

De tweede voorwaarde is uiteraard van wezenlijk belang. De commissaris-revisor moet het positieve bewijs kunnen voorleggen dat hij zijn taak naar behoren heeft vervuld. Het hoeft dan ook geen verwondering te wekken dat de Raad de nadruk legt op degelijk bijhouden werkpapieren en een zorgvuldig uitgewerkt controleprogramma.

3. Wat verstaat men onder "een naar behoren vervulde taak" ?

Eerst moet erop gewezen worden dat luidens artikel 77 Venn.W. deze overtredingen o.a. betrekking kunnen hebben op de verordenende bepalingen van de vennootschappenwet en de regels m.b.t. de jaarrekening. Elke overtreding van de boekhoudnormen kan dus een overtreding van de vennootschappenwet worden en op grond daarvan aanleiding geven tot de aansprakelijkheid van de commissarissen.

Volgens de definitie van artikel 64 §1 Venn.W. beperkt de taak van de commissaris zich tot de controle op de financiële toestand, op de jaarrekening en op de regelmatigheid, vanuit het oogpunt van de vennootschappenwet en van de statuten, van de verrichtingen weer te geven in de jaarrekening. Dienovereenkomstig moet de commissaris zijn controleprogramma aanpassen om na te gaan of de vennootschapswet en de statuten werden nageleefd t.a.v. de in de jaarrekening weer te geven verrichtingen, maar is er voor het overige geen enkele positieve controlemaatregel vereist. Slechts wanneer er occasioneel een overtreding wordt vastgesteld, moet die bij de raad van bestuur worden aangeklaagd.

Daarmee is het probleem van de verrichtingen "weer te geven in de jaarrekening" nog niet opgelost. Wel zijn de gevolgen van het stelsel wat de planning van de controle betreft duidelijk. De opdracht van de commissaris is een permanente opdracht in die zin dat hij ononderbroken ingelicht moet zijn over de activiteiten van de vennootschap, los van de controle op de jaarrekening in de strikte betekenis van het woord.

Een tweede opmerking heeft betrekking op de uitdrukking "naar behoren". De uitdrukking wordt gebruikt in artikel 64 octies Venn.W. en in artikel 17 van de boekhoudwet van 17 juli 1975 wordt de uitdrukking : "niet heeft gedaan van wat hij had moeten doen" gebruikt. Vermoedelijk zal de interpretatie van Hoven en Rechtenbanken beïnvloed worden door de gebruikelijke controlenormen die de

Raad van het IBR gemachtigd is op te stellen krachtens artikel 18bis van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut.

De controlenormen krijgen dus een steeds groter belang, ook al hebben ze wettelijk gezien geen dwingend karakter. Om die reden zet de Raad van het Instituut ertoe aan om een grote aandacht te besteden aan het werkprogramma dat een voldoende aantal prestaties moet omvatten om een verklaring te kunnen afgeven. In dit verband moet het optreden van de Commissie van Toezicht van het I.B.R. alleen maar gezien worden als een preventieve maatregel die de revisoren beschermt tegen een aansprakelijkheidsvordering.

b) aansprakelijkheid wegens een tekortkoming in de controle

In het eerste lid van artikel 64octies Venn.W. worden de commissarissen aansprakelijk gesteld jegens de vennootschap voor de tekortkomingen die zij in de uitoefening van hun taak hebben begaan. De tekst is restrictief aangezien de contractuele aansprakelijkheid alleen maar jegens de vennootschap bestaat en er geen sprake is van hoofdelijke aansprakelijkheid. Wel hebben we gezien dat een overtreding van het tweede lid van het artikel in een groot aantal gevallen kan ingeroepen worden door derden aan wie schade werd berokkend.

Een voorbeeld kan dit illustreren : in de boekhoudwet wordt bepaald dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten. Als dit niet het geval is, is er overtreding en elke tekortkoming in de controle wordt automatisch een fout die een derde tegen de revisor kan invoeren.

Het besluit dat A. BENOIT-MOURY hieruit trekt in een commentaar verschenen in de "Revue pratique des sociétés" luidt : "Force est de constater qu'en raison de la multiplication des obligations légales, la responsabilité des commissaires sera le plus souvent mise en cause sur base de l'alinéa 2 de l'article 64octies". (R.P.S., 1986, p. 43).

II. DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE COMMISSARIS-REVISOR TEGENOVER DE ONDERNEMINGSRAAD

In het tweede deel van onze bijdrage willen we de vraag beantwoorden of de uitbreiding van de taak van de commissaris-revisor ten overstaan van de ondernemingsraad ook een verzwaring van de burgerlijke aansprakelijkheid tot gevolg heeft en zo ja om welke reden.

De wet van 20 september 1948 bevat blijkbaar geen enkele bepaling betreffende de burgerlijke aansprakelijkheid. Wel behoren een aantal van haar artikels tot de sfeer van het strafrecht maar geen van hen heeft betrekking op de bedrijfsrevisor. Voor fouten begaan in de uitoefening van deze functie kan de revisor dan ook alleen maar volgens de regels van het gemeen recht aansprakelijk worden gesteld.

a) De vennootschap

De commissaris-revisor die verslag uitbrengt aan de ondernemingsraad doet dit in het raam van een opdracht die hem contractueel door de algemene vergadering van de vennootschap werd toevertrouwd.

De vraag kan worden gesteld of artikel 64octies, eerste lid, Venn.W. kan worden ingeroepen, hoewel de certificeringsopdracht t.o.v. de ondernemingsraad krachtens een andere wet wordt uitgeoefend. Naar onze mening moet het antwoord op deze vraag bevestigend zijn. Inderdaad, de artikelen 15ter, § 6 en 15quater van de wet van 20 september 1948 verwijzen naar de artikelen 64, § 1, 64bis tot octies en 65 van de gecoördineerde wetten. Het is onmiskenbaar de bedoeling van de wetgever geweest het geheel van wettelijke voorschriften betreffende de taak van commissaris eveneens te laten gelden voor de certificeringsopdracht van de aan de ondernemingsraad verstrekte informatie.

Opgemerkt weze dat dit tot gevolg heeft dat alle bepalingen die betrekking hebben op de benoeming, het ontslag, de bezoldiging, de onafhankelijkheid en de aansprakelijkheid ook toepasselijk zijn op de opdrachten vervuld bij de VZW's, ziekenfondsen, openbare instellingen.

Artikel 64octies Venn.W. kan niet gemakkelijk overgeplaatst worden in de wet van 1948. Het eerste lid kan wel toepassing vinden, maar het is moeilijker om gevallen van overtreding van de vennootschappenwet of van de statuten te vinden die ook niet tegelijkertijd een tekortkoming zouden zijn in de uitoefening van de taak van commissaris.

De voornaamste moeilijkheid lijkt ons te liggen in het schriftelijk verslag van de revisor aan de ondernemingsraad dat aan derden zou worden meegedeeld. Indien de revisor via dit stuk verklaringen zou afleggen die een onverantwoord nadeel aan de vennootschap zouden berokkenen, kan deze op grond van artikel 64octies, 1e lid, Venn.W. herstel vragen.

b) De ondernemingsraad

De nieuwe taak is vooral bestemd voor de door de werknemers benoemde leden van de ondernemingsraad. Zij worden bij de benoeming van de revisor betrokken en ontvangen zijn verslag. Men zou er zich dan ook kunnen aan verwachten dat de revisor burgerlijk aansprakelijk is tegenover de leden van de raad, maar de wet bevat geen bepaling in die zin.

Misschien kan een verklaring gezocht worden in de juridische moeilijkheden die de toestand zou doen ontstaan, maar toch blijft het paradoxaal. De ondernemingsraad is inderdaad geen orgaan van de onderneming en heeft ook geen rechtspersoonlijkheid die het hem mogelijk zou maken op te komen voor zijn eigen belangen. Indien schade kan bewezen worden, zal de vraag gesteld worden aan wie de schadevergoeding zou ten goede komen.

Het besluit is dat de ondernemingsraad alleen maar zijn onenigheid met

de revisor kan laten blijken via zijn recht tot wraking (tijdens de benoemingsprocedure) of via een verzoek tot afzetting.

c) De derden

We weten dat derden een aansprakelijkheidsvordering kunnen instellen op grond van artikel 64octies, tweede lid Venn.W., voor de overtreding van de vennootschappenwet en van de statuten. Wat dit punt betreft valt er niets bijzonders te vermelden i.v.m. de ondernemingsraad.

Wel kan de vraag worden gesteld wat er zou gebeuren wanneer een derde, b.v. een schuldeiser van de onderneming kennis zou krijgen van een aan de ondernemingsraad overhandigd certificeringsverslag. Als het verslag misleidend zou blijken en schadelijk voor derden, zou de derde dan over een juridische grondslag voor zijn vordering beschikken? Er kan terzake verwezen worden naar artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek, namelijk het gemeen recht inzake aansprakelijkheid.

Een bijkomende reden dus om grote aandacht te besteden aan het certificeringsverslag, waarvoor vermoedelijk niet het vertrouwelijk karakter, waarvan sprake in artikel 33 van het koninklijk besluit van 27 november 1973 zal kunnen worden ingeroepen.

Om die reden ronden we dan ook deze bijdrage af met een paar opmerkingen i.v.m. de voorstelling van het certificeringsverslag.

Voor het Instituut is het belangrijk dat het verslag gezien wordt in de context van de aansprakelijkheid van de revisor. Wij hebben hoger vastgesteld dat deze in opspraak kan komen wanneer het verslag ook buiten de onderneming circuleert.

De bezorgdheid die wordt verwoord is het werkdocument van het BCNAR over de taak van de revisor tegenover de ondernemingsraad en die ook ter sprake is gekomen tijdens het seminarie, heeft betrekking op een aantal financiële inlichtingen die door het koninklijk besluit van 27 november 1973 worden opgelegd. Die inlichtingen worden in algemene bewoordingen verplicht gesteld, waarbij een ruime beoordelingsmarge wordt gelaten aan de informatieverstrekker, en parallel daarmee, een moeilijke taak is weggelegd voor de revisor, die zich volgens de boekhoudleer ook moet kunnen uitspreken over de relevantie van de informatie.

Uit de analyse van de eventuele verantwoordelijkheden blijkt evenwel dat de omstreden domeinen behoren tot die waar de revisor misschien het geringste "controle-risico" en "gevaar voor burgerlijke aansprakelijkheid" loopt, behoudens uiteraard wat de vooruitzichten betreft.

De bezorgdheid van de sociale partners en vooral dan van de vakbonden blijkt hierin te bestaan dat zij willen voorkomen dat de revisor zich achter technische beschouwingen zou verschuilen om zich niet te moeten uitspreken over de globale aan de ondernemingsraad verstrekt informatie

of een gedeelte daarvan. De problematiek van de aansprakelijkheid wordt daar blijkbaar niet te erg en serieus genomen. Wel blijkt aanvaard te zijn dat het certificeringsverslag alle commentaar zal bevatten over de werkzaamheden die de revisor, afhankelijk van de omstandigheden en van de aard van de informatie, heeft kunnen uitvoeren of niet heeft kunnen uitvoeren.

We stellen vast, en dat is niet zo verwonderlijk, dat de technische problemen die zo uitvoerig in de Amerikaanse maar ook in de Europese literatuur worden behandeld niet aan bod komen. Een soepele, genuanceerde benadering lijkt aanvaardbaar voor fundamentele aspecten, zoals b.v. de "scoop limitation"; de "negatieve verzekering", het "getrouwe beeld" enz.

Om deze stelling te verdedigen verwijzen sommigen naar de parlementaire werkzaamheden van de wet van 1985. En die verwijzing is belangrijk wanneer we het over aansprakelijkheid zullen hebben. De commentaar in het verslag VERHAEGEN is bijzonder interessant. We citeren :

"Onder "certificeren" moet worden verstaan : de verklaring vanwege de revisor, na afloop van de gebruikelijke controles uitgevoerd overeenkomstig de regels van het vak, rekening houdend met de terzake geldende wettelijke en reglementaire bepalingen, dat de voorgelegde stukken en de verstrekte inlichtingen een getrouw beeld geven van de toestand waarop zij betrekking hebben."

Dit is een perfecte omschrijving voor de verklaring over de jaarrekening. Ze strookt volkomen met de beroeps- en rechtsleer en zou de ergste vrees kunnen gronden. Maar de tekst vervolgt :

"Naargelang het voorwerp van deze inlichtingen en de terzake geldende wetsbepalingen, kan de inhoud van de certificering worden genuanceerd. Normaal zal zij formeel en eenvoudig zijn voor de inlichtingen welke rechtstreeks blijken uit de boekhouding, de jaarrekening en de bewijsstukken. In andere gevallen zal zij veeleer betrekking hebben op de correcte toepassing van de algemeen aanvaarde methodes en op het gebruik van erkende verwijzingsgrondslagen. Eventueel zou zij vanwege de revisor de verklaring kunnen bevatten dat hij zich onthoudt wanneer de controle van de verstrekte informatie niet in zijn professionele bevoegdheid zou liggen."

Deze commentaar strookt natuurlijk niet langer met de internationale leer. Nuanceringen zullen uiteraard afbreuk doen aan de ondubbelzinnigheid van de beoordeling. Is er geen tegenspraak tussen deze opvatting en het voorschrift van de wet van 1953 dat stelt dat het de revisor verboden is zijn aansprakelijkheid te beperken ?

Het is niet de bedoeling het probleem hier uit te diepen. In het raam van deze uiteenzetting over de burgerlijke aansprakelijkheid, zo wil het mij voorkomen, is het fundamentele punt der bespreking niet alleen een genormaliseerd certificeringsverslag met het onvermijdelijke voorbehoud. De aanbeveling zou kunnen worden aangevuld met een ondubbelzinnige en publieke verklaring van de Raad van het Instituut die vaststelt dat er axiomatische beperkingen verbonden zijn aan de certificering van be-

paalde inlichtingen in het strikt kader van deze opdracht, of deze beperkingen nu al dan niet in het verslag worden opgenomen.

In tegenstelling met de toestand die geldt in de rechtsstelsels van andere landen, wordt de professionele fout in de Belgische rechtspraak beoordeeld met toepassing van de leer van de marginale toetsing. Een formalistische houding die het begrip "certificering" te letterlijk zou interpreteren lijkt onverenigbaar met de parlementaire werkzaamheden. En het risico zou vermoedelijk nog minder groot zijn indien het Instituut in zijn publicaties het citaat uit het verslag VERHAEGEN in het licht zou stellen.

Het ligt voor de hand dat deze interpretatie, die enigszins afstand neemt van de internationale leer, voor kritiek vatbaar is. Sommigen zullen ook aanvoeren dat er een zekere verwarring zal ontstaan ten aanzien van de verklaring over de jaarrekening zelf.

SYNTHESE VAN DE GROEPSDISCUSSIES

door P. BEHETS
Bedrijfsrevisor

Inhoudstafel

1. Algemene beoordeling	p. 107
2. Vragen omtrent de benoemingsprocedures	p. 108
3. Procedure- aangelegenheden	p. 109
4. Voorstelling van de bescheiden aan de O.R.	p. 111
5. Driemaandelijke informatie	p. 112
6. Omtrent de aard van de inlichtingen	p. 113
7. Verhouding bedrijfsrevisor - derden	p. 115
8. Het certificeringsverslag	p. 118
9. Het controleprogramma	p. 118

1. ALGEMENE BEOORDELING

Op het seminarie voor permanente vorming dat gehouden werd op 13 en 14 november 1986 te Antwerpen voor de nederlandstalige bedrijfsrevisoren en te Louvain-la-Neuve op 27 en 28 november 1986 voor de franstalige bedrijfsrevisoren, werden twee discussienamiddagen ingericht betreffende de positie, de relatie en de houding van de bedrijfsrevisoren die een permanente controle-functie uitoefenen waarbij zij, overeenkomstig de beschikkingen van de Wet van 20 september 1948, gewijzigd bij de Wet van 21 februari 1985, verslag moeten uitbrengen aan de ondernemingsraad.

De discussies, in werkgroepen, werden gestuurd rondom een reeks praktijkgerichte vragen ; de antwoorden en uitgebreide opinies hieromtrent zullen in het hiernavolgend verslag geresumeerd weergegeven worden.

Als algemeen sfeerbeeld omtrent de gevoerde besprekingen moet vastgesteld worden dat in het korps der bedrijfsrevisoren over het algemeen een vrij grote onzekerheid bestaat omtrent de wijze waarop de diverse reglementaire beschikkingen in concreto in de praktijk zullen moeten gebracht worden.

Deze onzekerheid lijkt voornamelijk het gevolg te zijn van :

- de uitgebreidheid en het gebrek aan overzichtelijkheid van de bestaande reglementering omtrent de instelling, de werking en de noodzakelijke economische financiële informatie aan de ondernemingsraden, alsmede het ontbreken van een duidelijke commentariëring ;
- de aktuele, relatieve onwetendheid van de bedrijfsrevisoren omtrent de diverse uitvoeringsaspecten van deze nieuwe opdrachten ;
- de beperkte ervaring vanwege de bedrijfsrevisoren in de hun gevraagde relaties met werknemers-afgevaardigden ;
- het feit dat de bedrijfsrevisoren in essentie deskundigen zijn op technische domeinen dewelke niet onmiddellijk tot de bevoegdheid of het aktiviteitsveld van de ondernemingsraden behoren ;
- de relatieve onzekerheid van de bedrijfsrevisoren in hun nieuwe positie "tussen werkgever en werknemer" dewelke soms als incomfortabel ervaren wordt ;

De gevoerde besprekingen en gedachtenwisselingen hebben zeker niet geleid tot de oplossing van alle vragen en problemen, integendeel, voor bepaalde deelnemers rezen bijkomende vragen ; maar in elk geval hebben de discussienamiddagen geleid tot een grotere bewustwording en meer

sensibilisering voor de toedracht van de nieuwe opdrachten en de bijkomende verantwoordelijkheid die deze meebrengen voor de bedrijfsrevisoren.

Als bijkomende randvaststelling kan hierbij ook geciteerd worden dat, over 't algemeen, een grotere betrokkenheid bij de gestelde problemen ervaren werd bij de franstalige discussiegroepen dan bij de nederlandsstalige. Dit zou kunnen uitgelegd worden door de grotere invloed die de werknemersafvaardigingen historisch op het bedrijfsleven gehad hebben bij de grote bedrijven uit het zuidelijk landsgedeelte.

2. VRAGEN OMTRENT DE BENOEMINGSPROCEDURES

- 2.1.** Met betrekking tot de te verstrekken gegevens omtrent de kandidatuur van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad geldt algemeen de opinie dat de informatie uitgebreider mag zijn dan deze door de wet vereist.

Het meest besproken punt terzake betreft de mededeling van referenties en de vermelding van andere uitgeoefende mandaten door de bedrijfsrevisor. Over het algemeen geldt de opinie dat deze mededeling aanbevolen is, niet als publiciteit, maar als bewijs van aktiviteit in, en ervaring met een aantal sectoren. Sommigen menen zelfs dat dit een bewijs van onafhankelijkheid is. In elk geval moet deze mededeling beperkt blijven tot een loutere vermelding zonder verdere commentaren.

De aanduiding van de binding van de bedrijfsrevisor met grotere gehelen die op het nationaal of het internationaal vlak gesitueerd zijn, wordt eveneens als belangrijk aanzien, en lijkt bevorderlijk voor het beter situeren van de bedrijfsrevisor. Sommigen aanzien het als een waarborg van kwaliteit, anderen evenwel waarschuwen voor te grote afstandelijkheid.

Hetzelfde geldt voor de duidelijke aanduidingen met betrekking tot de organisatie van het kantoor waar de bedrijfsrevisor deel van uitmaakt.

- 2.2.** De informatie omtrent de voorwaarden waaronder de opdracht zal worden uitgeoefend, wordt het best schriftelijk verstrekt, ondanks het feit dat dit niet wettelijk voorzien is ; dit is voornamelijk een kwestie van duidelijkheid en ondubbelzinnigheid van de verstrekte informatie.

Een mondelinge toelichting van de verstrekte schriftelijke informatie wordt eveneens als belangrijk aanzien. Terzake werd opgemerkt dat de objectiviteit van de processenverbaal der zittingen evenwel

niet altijd gewaarborgd is en hieromtrent de nodige aandacht moet opgebracht worden.

- 2.3. Alle discussiegroepen zijn er uiteraard over akkoord dat de verklaringen die de bedrijfsrevisor afgelegd heeft tijdens de voorstelingsvergadering voor hem bindend zijn en dat afwijkingen van de oorspronkelijk medegedeelde stellingen zullen moeten verantwoord worden. Hierbij rijst eveneens het probleem van de objectiviteit van de processen-verbaal der zittingen, waarvoor de bedrijfsrevisor voldoende aandacht zal moeten opbrengen.

Opgemerkt werd dat het niet de bedoeling is voor de bedrijfsrevisoren om zich steeds opnieuw te gaan verantwoorden tegenover de ondernemingsraden maar wel om op een objectieve wijze de waarheid te vermelden zonder verbloeming en zich te onthouden van de toelichting van punten die onzeker zijn (bvb. strikte timing).

- 2.4. Omtrent de 24 stellingen die door de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven werden aangenomen, oordelen de meeste discussiegroepen dat deze over het algemeen de wettelijke of reglementaire beschikkingen volgen en door de bedrijfsrevisoren moeten onderschreven worden, alhoewel bepaalde stellingsnamen als voorbijgestreefd aanzien worden.

De onderschrijving van deze stellingnamen houdt evenwel geen verruiming van de opdracht van de bedrijfsrevisor in, wiens taak in de wet omschreven is als zijnde een certifiërings- en verklaringsopdracht. In geen geval heeft de bedrijfsrevisor een meldingsplicht omtrent eventuele wetsovertredingen die hij tijdens de uitoefening van zijn mandaat zou vastgesteld hebben (behoudens datgene dat in de vennootschapswet omschreven is of hetgeen een invloed zou hebben op het getrouw beeld) ; hij heeft ook niet de bevoegdheid om meer informatie te verstrekken dan wat reeds door het ondernemingshoofd gedaan werd.

Algemeen zijn de discussiegroepen van oordeel dat de bedrijfsrevisor zich strikt binnen de perken van zijn opdracht en verantwoordelijkheid moet houden.

3. PROCEDURE-AANGELEGENHEDEN

De vragen met betrekking tot procedure-aangelegenheden werden voornamelijk toegespitst op :

- de deelname door de bedrijfsrevisor aan voorbereidende vergadering met de werknemersafgevaardigden ;
- de bestemmingen der verslagen ;

- het nakomen van de termijnen ;
- bijzondere onderzoeken in opdracht van de werknemersafgevaardigden of rechtstreekse schriftelijke vraagstellingen vanwege de werknemers ;
- beroepsgeheim.

Over al deze punten bestaat een consensus in die zin dat de reglementaire beschikkingen met een bepaalde soepelheid moeten toegepast worden en dat de bedrijfsrevisor in eerste instantie binnen de perken van zijn opdracht van waarmerking en verklaring moet blijven.

Aldus is de deelname aan voorbereidende vergaderingen mogelijk doch niet verplicht ; deze mogelijkheid hangt af van de afspraken met beide partijen die hieromtrent op voorhand dienen geïnformeerd te zijn (Evenwicht bewaren). Het moet ook budgettair haalbaar zijn.

Verslaggevingen zullen in de regel overgemaakt worden aan de voorzitter en de sekretaris van de ondernemingsraad. Geopperd wordt dat dergelijke aangelegenheden misschien best het voorwerp uitmaken van een voorafgaandelijke afspraak via een reglement van orde, dat vastgelegd wordt bij de organisatie van de werkzaamheden.

Voor wat betreft het nakomen van termijnen wordt soepelheid gevraagd, voornamelijk omdat de termijnen in feite te kort zijn. Terzake is de bekommernis tweedelig :

- de ondernemingsleiding moet aangespoord worden om de termijn zo goed mogelijk na te komen ;
- de bedrijfsrevisor zal er zorg voor dragen om binnen haalbare tijdslimieten zijn controles volledig uit te voeren, en verslag uit te brengen.

De bedrijfsrevisor zal er dienen voor te zorgen dat de procedure niet vastloopt op te strikte interpretaties van de reglementering, onder meer qua termijnen ; in voorkomend geval zal hij een voorbehoud dienen te maken, gezien hij door tijdsgebrek zijn controles niet kon afwerken. Verwijzing naar een volgende zitting en een complementaire verslaggeving is alsdan geboden.

Aan het I.B.R. wordt gesuggereerd om bij de Wetgevende Macht te ageren om meer haalbare tijdschema's te bekomen.

Wat de bijzondere onderzoeken en rechtstreekse vraagstellingen vanwege werknemers-afgevaardigden betreft, oordelen de discussiegroepen over het algemeen dat de bedrijfsrevisor het best binnen het kader van zijn

opdracht blijft en dat het in eerste instantie de taak van het ondernemingshoofd is om informatie en aanvullende toelichtingen te verschaffen.

Zo de bedrijfsrevisor, na akkoord van beide partijen, toch zou ingaan op een specifieke vraagstelling of een bijzondere opdracht, zal hij zich dienen te beperken tot de certificeerbare informatie van cijfermatige en boekhoudkundige aard. Tevens zal voorafgaand een akkoord dienen bereikt te zijn over de supplementaire honorering van de bijkomende opdracht.

De standpunten omtrent het in acht nemen van het beroepsgeheim zijn erg gelijklopend ; aangezien de bedrijfsrevisor alleen informatie toelicht en niet verstrekt valt de toelichting in principe niet onder het beroepsgeheim voor zover de gegeven informatie en de toelichting erop binnen de ondernemingsraad blijven. Vermits de besprekingen in de schoot van de ondernemingsraad confidentieel zijn, kan alle wettelijk voorziene informatie als toelaatbaar worden aanzien.

De discretie van de bedrijfsrevisor wordt algemeen geïnterpreteerd als voorzichtigheid en diplomatie en de zorg om geen toelichting te verschaffen die schadelijk zou kunnen zijn voor de onderneming.

4. VOORSTELLING VAN DE BESCHIEDEN AAN DE ONDERNEMINGSRAAD

Het blijkt vrij moeilijk en niet aangewezen om vaste stramien en modellen te gaan vastleggen voor de verslaggeving van de bedrijfsrevisor over de te verstrekken economische en financiële informatie aan de ondernemingsraden.

Deze informatie is hiervoor te afhankelijk van de eigenheid van elk bedrijf zowel op het vlak van werking en structuren als op dit van de interne relaties.

De verslaggeving van de bedrijfsrevisor zal in elk geval duidelijk de controlemethodiek toelichten, en liefst verwijzen naar de controlenormen van het I.B.R. De bedrijfsrevisor zal zijn bevindingen op duidelijke en ondubbelzinnige wijze voorstellen en bepaalde economische ratio's hantieren mits hieromtrent een duidelijke voorlichting kan gegeven worden en men zich hoede voor overdrijvingen in volume of in de techniciteit.

In een bepaalde discussiegroep was men van oordeel dat een negatieve verklaring mogelijk is in de zin van "Wij hebben geen belangrijke vergissingen - of tegenstrijdigheden vastgesteld".

De voorkeur van de bedrijfsrevisoren gaat naar een kort doch kernvol schriftelijk verslag met een mondelinge toelichting eventueel met behulp

van overhead projectie of andere moderne, pedagogische methodes (dit hangt van onderneming tot onderneming af).

De bedrijfsrevisor zal er, in essentie over waken dat de verstrekte informatie door de werknemers-afgevaardigden begrepen wordt, zonder dat hieromtrent ver in detail moet gegaan worden.

In voorkomend geval zal hij de directie op de hoogte brengen van de flagrante onduidelijkheden of de té technische aangelegenheden die mogelijks in de informatie vervat zijn.

Algemeen wordt aanvaard dat de taak van de bedrijfsrevisor zal vereenvoudigd worden wanneer het verslag van het ondernemingshoofd aan de ondernemingsraad voldoende en correcte informatie bevat ; deze ogenschijnlijke boutade duidt er nogmaals op dat het de rol van het ondernemingshoofd is om de informatie te verstrekken, niet deze van de bedrijfsrevisor.

In geval van bestaande conflicten tussen werknemers en werkgever zal de bedrijfsrevisor in de regel een neutrale houding dienen aan te nemen. Zo het conflict zou slaan op de gecertificeerde informatie of het verslag van de revisor zelf, zal deze, na grondige kennisname, een voorzichtig standpunt dienen in te nemen overeenkomstig de controlenormen en de deontologie.

Bij een vrijwillige beperking van de informatie ingevolge een consensus in de schoot van de ondernemingsraad of wanneer vastgesteld wordt dat de ondernemingsraad in feit slechts op papier bestaat, zal de bedrijfsrevisor in alle gevallen zijn verantwoordelijkheid moeten nemen en desgevallend de door de wet voorziene sanctionneringsprocedure op gang brengen (melding aan de raad van bestuur en, na verloop van één maand, aan de ondernemingsraad). Hij kan in geen geval passief toezien.

Het behoort evenwel niet tot de verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor om het Ministerie van Economische Zaken of andere instanties omtrent de overtredingen te informeren.

Een nuancering op dit standpunt bestaat erin dat, indien de ondernemingsraad niet werkt maar toch (schriftelijke) informatie krijgt, de bedrijfsrevisor zich kan beperken tot het certifiëren van deze informatie.

5. DRIEMAANDELIJKSE INFORMATIE

De standpuntvorming omtrent de rol van de bedrijfsrevisor met betrek

king tot de driemaandelijke informatie aan de ondernemingsraad is vrij onduidelijk en uiteenlopend.

De opinies gaan van verplichte certificering, over certificering op verzoek, tot uitsluitende certificering van de jaarinformatie.

Zo de certificering gegeven wordt, blijkt opnieuw geen consensus te bestaan omtrent de vorm van de certificering (schriftelijk of mondeling) ; terzake rijst de vraag naar de waarde van een mondelinge certificering gezien de verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor.

Een duidelijke richtlijn in deze materie vanwege het I.B.R. zou door de deelnemers op prijs gesteld worden.

De vraag met betrekking tot de aanwezigheid van de revisor op de vergaderingen van de ondernemingsraad waarop de driemaandelijke informatie behandeld wordt, kwam zeer summier aan bod. Men is van oordeel dat de bedrijfsrevisor altijd mag aanwezig zijn, maar dat hij slechts moet aanwezig zijn op verzoek van de voorzitter of de meerderheid van de leden van de ondernemingsraad ; hiertoe moet in elk geval zijn controleprogramma een voldoende tijdsbudget voorzien.

6. OMTRENT DE AARD VAN DE INLICHTINGEN

6.1. Bij het verstrekken van de informatie in grotere entiteiten of ondernemingen die onder de ene of de andere groepsrelatie actief zijn, komen bijzondere aspecten van de funktionering van de ondernemingsraden aan bod ; hetzij dat in één onderneming meerdere ondernemingsraden aangesteld werden voor de diverse technische entiteiten, hetzij dat één enkele ondernemingsraad gevormd werd voor verschillende ondernemingen of vennootschappen die een groep vormen, hetzij nog dat de onderneming deel uitmaakt van een buitenlandse groep.

Nogmaals werd op dit vlak ruim benadrukt dat de verantwoordelijkheid voor de verstrekte informatie bij het ondernemingshoofd berust en dat de bedrijfsrevisor erop moet toezien dat de ondernemingsraad correct en objectief geïnformeerd wordt. De specificiteiten van de groepsrelaties zullen in de informatie dienen opgenomen te worden, dit is, voldoende informatie over de specifieke technische entiteit waarin de ondernemingsraad werd gevormd, of, in voorkomend geval, de groepsinformatie. Hierbij is het niet uitgesloten dat de bedrijfsrevisoren in college optreden ten opzichte van een enige ondernemingsraad.

In deze problematiek moet eveneens aangeduid worden dat de opdracht van de bedrijfsrevisor in handels- en industriële onderne-

mingen een totaal-opdracht is waarin het aspect ondernemingsraad slechts een bepaald luik is. Bij het uitvoeren van de controleopdracht naar de certificering van de jaarrekening van de onderneming toe zal de bedrijfsrevisor-commissaris volledig ingelicht zijn omtrent de specifieke bindingen van de onderneming en zal hij desgevallend met controlerende confraters in andere ondernemingen in België of buitenland contact genomen hebben.

Het aldus gevormde controledossier zal uiteraard ten goede komen aan de beoordeling van de informatie aan de ondernemingsraad. Blijkt uit deze beoordeling dat de informatie niet conform is, dan zal de bedrijfsrevisor de voorgeschreven sanctioneringsprocedure moeten op gang brengen.

Tevens werd opgemerkt dat zolang de consolidatieplicht niet werd ingevoerd de bedrijfsrevisor hieromtrent niets hoeft te vermelden.

- 6.2. Bij specifieke vraagstellingen omtrent transfertprijzen, management assistance fees, royalties enz... dient de bedrijfsrevisor zich voorzichtig op te stellen, aangezien zijn tussenkomst geen oordeel mag inhouden over de gevolgde politiek maar alleen een beoordeling van de informatie die door het management gegeven werd.
- 6.3. In het geval van een onderneming in moeilijkheden verhoogt weliswaar de confidentialiteit van de informaties, doch de bedrijfsrevisor zal er toch moeten op toezien dat de gebeurlijke occasionele informatie tijdig door de ondernemingsleiding zou verstrekt worden. Bovendien, zo hij zou vaststellen dat de verstrekte kwartaal-informatie niet meer strookt met de werkelijkheid (discontinuïteit !) dan zal hij dat in zijn certificering dienen op te merken. Voorzichtigheid is hierin evenwel geboden aangezien deze informatie een zeer hoge graad van vertrouwelijkheid heeft en wellicht schadelijk kan zijn voor de onderneming indien te vroeg medegedeeld.

In het geval dat de ondernemingsleiding haar herstrukturingsplan aan de ondernemingsraad voorstelt, zal de bedrijfsrevisor over de certificeerbare gegevens een beoordeling moeten geven.

- 6.4. De discussiegroepen hebben de vraag naar de houding van de bedrijfsrevisor in verband met specifieke vraagstellingen omtrent de kostprijs vrij summier beantwoordt, aangezien de wetgeving terzake als ingewikkeld en interpretatief beoordeeld wordt.

De bedrijfsrevisor zal zich in eerste instantie dienen te houden aan de waarderingsregels van de onderneming en kan zich beperken

tot procentuele cijfers en grafiekgegevens. Als pragmatische regel wordt vooropgesteld dat de ondernemingsraad in staat moet zijn om op basis van de verstrekte informatie te beoordelen of de toe- of afname der omzetcijfers het gevolg is van de evolutie van prijzen of van volumes.

- 6.5. Inzake de informatie van sociale aard, betreffende het personeel, blijkt het dat de bedrijfsrevisor zich duidelijk tussen twee standpunten bevindt. Van vakbondszijde wordt aangevoerd dat deze informatie controleerbaar is en dat zij bijgevolg moet gecertificeerd worden.

Het V.B.O. daarentegen oppert dat de bedrijfsrevisoren geen sociale controleurs zijn en dat er trouwens reeds voldoende controlerende instanties terzake bij de ondernemingen actief zijn.

De bedrijfsrevisoren achten dat in deze materie het advies van de Hoge Raad noodzakelijk zal zijn.

7. VERHOUDING BEDRIJFSREVISOR - DERDEN

In de kontekst van de opdracht van de bedrijfsrevisor tegenover de ondernemingsraad werd in de vraagstelling als derde aangewezen :

- De Inspectie van Economische Zaken ;
- De deskundigen vermeld in art. 34 - K.B. 27 november 1973.

- 7.1. Algemeen geldt de opinie dat een soepele dialoog met de ambtenaren van het Ministerie van Economische Zaken moet mogelijk zijn waar nodig. De aktieterreinen zijn nochtans niet dezelfde, maar bepaalde raakvlakken moeten onderkend worden, voornamelijk op het niveau van de interpretatie van wetteksten.

De bedrijfsrevisor acht zich nochtans gehouden door het beroepsgeheim en zijn houding ten opzichte van een rechtstreekse vraagstelling door de Inspectie van Economische Zaken zal dezelfde zijn als tegenover de Administratie der Belastingen of een individuele aandeelhouder.

Als opmerking ten rande van de relatie met de Inspectie van Economische Zaken werd duidelijk geopteerd voor het verhinderen van mogelijke kortsluitingen ; zo zou Economische Zaken zich moeten onthouden van het afleveren van attesten van conformiteit omtrent de in de ondernemingen verstrekte informatie, welke verklaringen in conflict zouden komen met de bevindingen van de bedrijfsrevisor.

Voorgesteld wordt dat de Inspectie slechts brieven zou schrijven naar een onderneming indien er opmerkingen te formuleren zijn.

- 7.2. Ten aanzien van de deskundigen die mogelijks van vakbondszijde afgevaardigd worden in een ondernemingsraad, moet de houding van de bedrijfsrevisor neutraal blijven ; zijn opdracht blijft een certificerings- en verklaringsopdracht die geen aanvullende informatieverstrekking inhoudt. Dit is de taak van het ondernemingshoofd. De vragen die door een deskundige kunnen gesteld worden, zullen duidelijk volgens voornoemd principe moeten beantwoord worden ; de vragen naar bijkomende informatie door het ondernemingshoofd, de vragen ter verduidelijking door het ondernemingshoofd en de revisor.

8. HET CERTIFICERINGSVERSLAG

Het certificeringsverslag is erop gericht de juistheid en de volledigheid van de verstrekte informatie te attesteren ; dit is een dwingende wettelijke eis. Evenwel kan deze certificering niet los gezien worden van de waarmerking van de jaarrekening, vermits de informatie en de gegevens die ertoe leiden voor een groot deel gelijklopend zijn.

De discussiegroepen zijn van oordeel dat terzake voornamelijk de geest van de wet belangrijk is en dat de formele toepassing van de wetgeving niet zo belangrijk is als het getrouwe beeld dat uit de informatie kan geput worden.

Ten aanzien van vastgestelde onregelmatigheden en wetsovertredingen, heeft de bedrijfsrevisor in principe geen meldingsplicht aan de ondernemingsraad.

Hij zal evenwel toch de nodige vermeldingen in zijn verslag moeten opnemen indien de vastgestelde overtredingen een weerslag kunnen hebben op het getrouw beeld, dit zal ten andere ook in de verslaggeving aan de algemene vergadering omtrent de jaarrekening moeten opgenomen worden.

9. HET CONTROLEPROGRAMMA

Uit de debatten van de werkgroepen kon geen eenvormig standpunt afgeleverd worden omtrent de vorm en de inhoud van een controleprogramma toegespitst op de opdracht naar de ondernemingsraden toe. De enige consensus betrof de noodzakelijkheid van een controleprogramma.

Dit standpunt wordt uiteraard verantwoord door de beperkte ervaring van het revisorenkorps ten opzichte van de opdracht.

De integratie van het specifieke controleprogramma in het globale controleprogramma van de commissaris lijkt op het eerste gezicht aangewezen. Alhoewel dit dan terug lacunes vertoont naar de beoordeling van de kwartaalinformatie.

De praktische aanpak van de controle op de kwartaalinformatie verwekt bij de beroepsgenoten weinig geestdrift omwille van het gebrek aan vatbaarheid van deze materie en/of de uitgebreide tijdsbudgetten die aan een correcte beoordeling moeten gewijd worden.

Het initiatief van het I.B.R. terzake zou sterk worden op prijs gesteld.

Inzake de waarmerking van de occasionele informatie worden geen specifieke controleroutines gesuggereerd, maar wordt eerder verwezen naar de totaalopdracht. Bepaalden menen dat hiervoor goed gebruik kan gemaakt worden van de z.g. letter of representation.

Minimale urenbudget werd tenslotte voor een doorsnee onderneming op 40 à 50 uren geschat.

ADVIEZEN VAN DE HOGE RAAD VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT

ADVIES OVER HET VOORTZETTEN VAN DE OPDRACHT VAN COMMISSARIS-REVISOR OF VAN BEDRIJFSREVISOR NA DE VERNIEUWING VAN DE ONDERNEMINGSRADEN BIJ DE SOCIALE VERKIEZINGEN VAN 1987

Naar aanleiding van de sociale verkiezingen van 1987 is de vraag gerezen of na deze verkiezingen een nieuwe benoemingsprocedure moet worden ingezet voor alle commissaris-revisoren en bedrijfsrevisoren die in het verleden werden aangeduid.

De Hoge Raad is van mening dat er geen aanleiding bestaat om de procedure voor de aanduiding van een commissaris-revisor of een bedrijfsrevisor opnieuw in te zetten na de sociale verkiezingen van 1987. Uit artikelen 3 en 12 van de wet van 21 februari 1985 volgt zeer duidelijk dat het mandaat van een revisor werd vastgesteld op drie jaar en dat behoudens ontslag om wettige redenen die het onmogelijk maken om de opdracht verder uit te voeren, het houden van sociale verkiezingen op zichzelf geen reden is om de lopende mandaten te onderbreken.

Dit geldt zowel voor het geval een bestaande ondernemingsraad n.a.v. de sociale verkiezingen geheel of gedeeltelijk wordt vernieuwd, als voor het geval waarin n.a.v. de sociale verkiezingen voor het eerst in de onderneming een ondernemingsraad wordt verkozen.

De bedrijfsrevisor dient op te treden als vertrouwensman zowel van de directie van de onderneming, als van de werknemers vertegenwoordigd door de werknemersafgevaardigden in de ondernemingsraad. Om die reden verdient het aanbeveling zowel voor de ondernemingsraad als voor de revisoren, op de eerste vergadering van de ondernemingsraad na de sociale verkiezingen, en in ieder geval vóór de vergadering van de ondernemingsraad waarop de economische en financiële informatie van de onderneming zal besproken worden, aan de nieuw verkozen leden van de ondernemingsraad de geschreven documentatie over de revisor in functie ter beschikking te stellen, op grond waarvan de vroegere ondernemingsraad zich voor de sociale verkiezingen heeft uitgesproken over zijn kandidatuur. Dit moet de nieuwe leden van de ondernemingsraad vertrouwd maken met de persoon van de revisor in functie. Het is wenselijk dat alle nieuwe leden van de ondernemingsraad zonder uitzondering deze documentatie ontvangen van de directie van de onderneming.

Wanneer tengevolge van de sociale verkiezingen een aanzienlijk aantal leden van de ondernemingsraad wordt vervangen verdient het eveneens aanbeveling dat de revisor in functie zich aan deze nieuwe leden voorstelt op de eerstvolgende vergadering na de sociale verkiezingen, en in ieder geval vóór de vergadering waarop de economische en financiële informatie van de onderneming wordt besproken.

Wanneer n.a.v. de sociale verkiezingen voor het eerst een ondernemingsraad wordt opgericht in een onderneming, waar voordien geen ondernemingsraad

bestond, verdient het aanbeveling dat de bedrijfsrevisor aan de ondernemingsraad een "curriculum vitae" meedeelt alsmede indien de werknemersafgevaardigden hierom vragen een nota betreffende een raming van de omvang en de vergoeding van de uit te voeren prestaties en een beschrijving van hun inhoud, informatie vermeld in art. 4/2de lid van het K.B. van 17 maart 1986 betreffende de voordracht van de kandidaat-revisor. Bovendien verdient het aanbeveling dat de revisor in functie zich aan de nieuwe ondernemingsraad voorstelt op een van zijn eerste vergaderingen.

Deze aanbevelingen strekken ertoe het wederzijdse begrip en vertrouwen tussen de revisor en de werknemersafgevaardigden in de ondernemingsraad te verbeteren en te verhogen.

ADVIES MET BETREKKING TOT DE AANWEZIGHEID VAN EEN BEDRIJFSREVISOR OP DE VOORBEREIDENDE VERGADERINGEN VAN DE ONDERNEMINGSRAAD

Probleemstelling

(1) Naar aanleiding van het optreden van de bedrijfsrevisoren in de ondernemingsraad en meer bepaald tegenover de werknemersafgevaardigden in de ondernemingsraad is de vraag gerezen naar de aard en de frequentie van de contacten die de bedrijfsrevisor kan hebben met verschillende geledingen of individuele leden van de ondernemingsraad.

Intentie van de wetgever

(2) Noch uit de tekst van de wet, noch uit de parlementaire documenten blijkt dat aan de bedrijfsrevisor een verplichting of een verbod zou kunnen worden opgelegd tot het bijwonen van de voorbereidende vergaderingen van de ondernemingsraad. Uit deze parlementaire documenten blijkt evenwel zeer duidelijk dat het optreden van de bedrijfsrevisoren in principe moet gebeuren voor de gehele ondernemingsraad en niet voor enkele leden hiervan. (Parl. Doc. Kamer, 1982-1983, 552 N 35, Verslag Verhaegen, p. 17 in fine). Bovendien is de aanwezigheid van de bedrijfsrevisor bij de vergaderingen van de gehele ondernemingsraad, wettelijk niet verplicht en moet die aanwezigheid een eerder "uitzonderlijk karakter" hebben. (Parl. Doc. Kamer, 1982-1983, 552 N 35, Verslag Verhaegen, p. 19). De weigering van een bedrijfsrevisor om afzonderlijke voorbereidende vergaderingen bij te wonen moet dan ook als gerechtvaardigd worden beschouwd wanneer zij steunt op het professioneel oordeel van de betrokken bedrijfsrevisor. Evenwel is het duidelijk dat de bedrijfsrevisor het recht heeft om de voltallige vergadering van de ondernemingsraad bij te wonen en dat hij hiertoe verplicht is wanneer het ondernemingshoofd of een meerderheid van de werknemersafgevaardigden hem hiertoe verzoeken.

Aanbevelingen van de Hoge Raad

(3) De Hoge Raad is van oordeel dat de bedrijfsrevisor een vertrouwensrelatie dient op te bouwen met beide partijen in de ondernemingsraad. Indien de bedrijfsrevisor van oordeel is dat het in het raam van deze vertrouwensrelatie nuttig is om aan de voorbereidende vergaderingen deel te nemen, kan hij zulke voorbereidende vergaderingen bijwonen. De wetgever zelf heeft zelfs informele contacten tussen de bedrijfsrevisor en een of meerdere leden van de ondernemingsraad mogelijk geacht tot toelichting en informatieverstrekking (Parl. Doc. Kamer 1982-1983, 552 N 35, p. 18 ab initio). Inzonderheid meent de Hoge Raad dat het hier gaat om contacten waarbij de documenten en werkmethodes die de bedrijfsrevisor gebruikt door hem worden toegelicht ten einde de werknemersafgevaardigden hiermee vertrouwd te maken. Ter gelegenheid van dergelijk contacten dient de bedrijfsrevisor iedere situatie te vermijden waardoor het vertrouwen zowel t.o.v. de werkgever als t.o.v. de werknemersafgevaardigden zou worden geschaad. De concrete beoordeling hiervan dient gezien de zeer uiteenlopende omstandigheden die zich kunnen voordoen, te worden overgelaten aan het persoonlijke professionele oordeel van de bedrijfsrevisor.

(4) Afgezien van het feit dat men niet kan beletten dat individuele werknemers of groepen van werknemers in feite buiten de ondernemingsraad om met de bedrijfsrevisor contact opnemen, moet de bedrijfsrevisor erover waken dat bij ieder van deze afzonderlijke contacten, alsook wanneer hij deelneemt aan voorbereidende vergaderingen van de ondernemingsraad, hij niet in de plaats treedt van het ondernemingshoofd door informatie te verstrekken waartoe alleen het ondernemingshoofd gerechtigd is en dat hij geen enkele van de opdrachten vervult die hij wettelijk verplicht is te vervullen t.o.v. de voltallige ondernemingsraad op grond van art. 15 bis van de wet van 20.09.1948.

(5) Hieruit volgt eveneens dat tijdens de vergaderingen van de ondernemingsraad de bedrijfsrevisor zich niet kan beroepen op mededelingen gedaan door om het even wie tijdens de voorbereidende vergaderingen of afzonderlijke contacten. Bovendien kan de bedrijfsrevisor niet verplicht worden om zich uit te spreken over mededelingen die aan hem werden gedaan tijdens dergelijke voorbereidende vergaderingen of afzonderlijke contacten.

(6) Indien tijdens voorbereidende vergaderingen of andere afzonderlijke contacten de bedrijfsrevisor informatie wordt meegedeeld door anderen dan het ondernemingshoofd, dient de bedrijfsrevisor professioneel te beoordelen of hij deze informatie zal gebruiken in het raam van zijn revisorale opdracht. Indien hij van oordeel is dat hij ervan gebruik kan maken, heeft hij t.o.v. het ondernemingshoofd de plicht om de bron van zijn informatie niet prijs te geven, tenzij hij door de betrokken partij van deze verplichting wordt ontheven. Dit houdt in dat de bron van dergelijke informatie wordt gedekt door het beroepsgeheim.