

INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN

Opgericht bij wet van 22 juli 1953

—
Marnixlaan 22

1000 Brussel

Jaarverslag 1999

Overeenkomstig artikel 12 van de wet van 22 juli 1953,
gewijzigd bij wetten van 10 juli 1956 en 21 februari 1985,
heeft de Raad de eer U verslag uit te brengen over zijn activiteiten
gedurende het jaar 1999.

Instituut der Bedrijfsrevisoren
Marnixlaan 22 • 1000 Brussel
Tel.: 02/512.51.36 • Fax: 02/512.78.86
E-mail: info@ibr-ire.be
Internet: www.accountancy.be

Un exemplaire français du présent rapport
peut être obtenu sur simple demande.

D/2000/0817/185

INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN

(opgericht bij wet van 22 juli 1953)



SAMENSTELLING VAN DE RAAD

(art. 13 van de wet)

<i>Voorzitter :</i>	Jean-François CATS (1998-2001)
<i>Ondervoorzitter :</i>	Ludo SWOLFS (1998-2001)
<i>Leden van de Nederlandse taalrol :</i>	Pierre P. BERGER, <i>Secretaris-Penningmeester</i> (1998-2001) Boudewijn CALLENS (1999-2002) Freddy CALUWAERTS (1998-2001) Pierre STEENACKERS (1998-2001) Herman VAN IMPE (1998-2001) Hugo VAN PASSEL (1998-2001)
<i>Leden van de Franse taalrol :</i>	Pierre ANCIAUX (1998-2001) Michel DE WOLF (1998-2001) Hugues FRONVILLE (1999-2002) Georges HEPNER (1999-2002) André KILESE, <i>Secretaris</i> (1998-2001) Raynald VERMOESEN (1998-2001)



UITVOEREND COMITE

De Raad heeft het dagelijks bestuur toevertrouwd aan een Uitvoerend Comité, samengesteld uit de Voorzitter Jean-François CATS, Ondervoorzitter Ludo SWOLFS en de secretarissen Pierre P. BERGER, Penningmeester en André KILESE.



COMMISSARISSEN

Mevrouwen Marleen HOSTE en Josiane VAN INGELGOM

STAGECOMMISSIE

(K.B. van 13 oktober 1987, art. 5)

<i>Voorzitter :</i>	Jean-François CATS
<i>Plaatsvervangend voorzitter :</i>	André KILESE
<i>Leden van de Raad :</i>	Boudewijn CALLENS, Georges HEPNER en Pierre STEENACKERS
<i>Externe leden :</i>	Vinciane MARICQ, René VAN ASBROECK en Daniël VAN CUTSEM
<i>Plaatsvervangende leden :</i>	Jacques TISON en Patrick VAN IMPE



ADMINISTRATIEVE DIENSTEN

Directeur-generaal,

<i>belast met het Algemeen secretariaat :</i>	Henri OLIVIER
<i>Directeur Administratie :</i>	Eric VAN MEENSEL
<i>Juridische dienst :</i>	Veerle VAN DE WALLE
<i>Studiedienst :</i>	Catherine DENDAUW
<i>Adjunct-Directeur-generaal,</i>	
<i>belast met het Toezicht :</i>	Michel DE SAMBLANX
<i>Stage :</i>	Chantal BOURG en Olivier COSTA
<i>Permanente vorming :</i>	Sigrun DEBAILLIE (tot 30/11/1999)



COMMISSIE VAN BEROEP

(Wet, art. 21; K.B. 11 juli 1997)

A. De Nederlandstalige Kamer

<i>Effectieve leden</i>	<i>Plaatsvervangende leden</i>
<i>Voorzitters</i>	
André VANDERWEGEN (1997-2003) Kamervoorzitter bij het Hof van Beroep te Brussel	Paul BLONDEEL (1997-2003) Raadsheer bij het Hof van Beroep te Brussel

Leden-Magistraten

Herman HELLENBOSCH (1997-2003) Voorzitter van de Rechtbank van Koophandel te Antwerpen	Luc DE DECKER (1997-2003) Ondervoorzitter bij de Rechtbank van Koophandel te Antwerpen
Edouard NUYTS (1997-2003) Voorzitter van de Arbeidsrecht- banken te Kortrijk, te Ieper en te Veurne	Lionel DELPORTE (1997-2003) Ondervoorzitter bij de Arbeids- rechtbanken van Ieper en Veurne

Leden-Bedrijfsrevisoren

Daniël VAN WOENSEL (1997-2003)	Helga PLATTEAU (1999-2005)
Ludo CARIS (1995-2001)	Luc H. JOOS (1999-2005)

B. De Franstalige Kamer

Effectieve leden

Plaatsvervangende leden

Voorzitters

Jacques GODEFROID (1997-2003) Ere-Kamervoorzitter bij het Hof van Beroep te Luik	Martine CASTIN (1997-2003) Raadsheer bij het Hof van Beroep te Bergen
--	---

Leden-Magistraten

Richard RENTMEISTER (1997-2003) Voorzitter bij de Rechtbanken van Koophandel te Dinant en te Marche-en-Famenne	Françoise GERIN (1997-2003) Rechter bij de Rechtbank van Koophandel te Charleroi
Cécile LION, echtg. VAN DOOSSELAERE (1997-2003) Ererechter bij de Arbeids- rechtbank te Brussel	Daniel PLAS (1997-2003) Voorzitter bij de Arbeids- rechtbank te Charleroi

Leden-Bedrijfsrevisoren

Baudouin THEUNISSEN (1994-2000)	Jean-Maurice PIRLOT (1994-2000)
Jacques L. TYTGAT (1994-2000)	Claude POURBAIX (1997-2003)

TUCHTCOMMISSIE

(Wet, art. 19; K.B. 11 juli 1997)

A. De Nederlandstalige Kamer

Effectieve leden

Plaatsvervangende leden

Voorzitters

Michel HANDSCHOEWERKER
(1997-2003) – Voorzitter van de
Rechtbanken van Koophandel
te Leper en te Veurne

Michel DECKERS
(1998-2003) – Ere-Ondervoorzitter
van de Rechtbank van
Koophandel te Antwerpen

Leden-Bedrijfsrevisoren

Paul PAUWELS (1997-2003)
André CLYBOUW (1997-2003)

Ludo DE KEULENAER (1999-2003)
Eduard RISKE (1997-2003)

B. De Franstalige Kamer

Effectieve leden

Plaatsvervangende leden

Voorzitters

Nicole DIAMANT, echtg. BONJE
(1997-2003) – Ondervoorzitter bij
de Rechtbank van Koophandel
te Brussel

Anne SPIRITUS, echtg. DASSESE
(1997-2003) – Voorzitter bij de
Rechtbank van Koophandel
te Brussel

Leden-Bedrijfsrevisoren

Danielle JACOBS (1997-2003)
Jean-Pierre VINCKE (1997-2003)

Henri LEMBERGER (1997-2005)
Joseph DELFORGE (1997-2005)

INHOUD

Ten geleide	12
-------------------	----

Deel I

ONTWIKKELING VAN HET BEROEPSDOMEIN VAN DE REVISOREN

1. HET BEROEP

1. MEMORANDUM AAN DE REGERING	21
2. HET BEROEP EN HET REGLEMENT	29
3. EVOLUTIE VAN DE ECONOMISCHE BEROEPEN	31
3.1. Wetten betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen	31
3.2. Specialisme van de bedrijfsrevisor	36
3.3. Rol van de bedrijfsrevisoren in fiscale aangelegenheden	37
4. HET COMITÉ VAN DE EUROPESE COMMISSIE BETREFFENDE DE WETTELIJKE REKENINGENCONTROLE	38
5. ETHIEK	43
5.1. Onafhankelijkheid – Aanbeveling van de Hoge Raad	43
5.2. Honoraria van de revisor – aanstelling "pro deo"	46
5.3. Tuchtenprocedures	46
5.4. Publiciteit	47
6. TOEGANG TOT HET BEROEP	49
6.1. Hervorming van de stage	49
6.2. Overstapregeling	52
7. CONTROLEVENNOOTSCHAPPEN	53
7.1. Vrije vestiging in de Europese Unie	53
7.2. Aandeelhouderschap in revisorenkantoren in de Europese Unie	54
7.3. Bestuursmandaten	56
8. INTERPROFESSIELE SAMENWERKING	57
8.1. Advocaten	57
8.2. Toezettingen van de Raad	58
9. TOEZICHT	59
9.1. Jaarlijkse mededeling	59
9.2. Nieuwe procedure aangaande de confederale controle	61
9.3. Honoraria	62

II. BOEKHOUDRECHT

1. CONDISIE VOOR BOEKHOUDRECHTERGE NORMEN	64
2. INTERNATIONALE BOEKHOUDRECHTERSONSATIE	65
3. BOEKHOUDRECHT: EEN EVOLUTIEVE BENADERING	68
3.1. De vier grote prioritaire thema's voor een gepaard evolatie van de boekhoudleer	69
3.2. Een aantal specifieke aspecten die in België zouden moeten worden bestudeerd	72
4. KMO-CRITERIA: DREMPELS INZAKE JAARREKENING EN GECONSOLIDEERDE JAARREKENING	73
4.1. Jaarrekening	73
4.2. Geconsolideerde jaarrekening	74
5. GEBREUTENDEEN NA BALANDATUM	76
6. MARIEL 85 EN TER-STEUN	78
7. WIJZIGINGEN VAN HET KONINKLIJK BESLUIT VAN 23 NOVEMBER 1991 OP DE OPENBAARMAKING VAN AKTEN EN STUKKEN VAN VENNOOTSCHAPPEN EN ONDERNEMINGEN	81
7.1. Nieuwe bepalingen inzake de neerlegging van akten en stukken	81
7.2. Neerlegging van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening bij om het even welke zetel van de Nationale Bank van België	82
7.3. Vervanging van de microfilm van de NBB door een cd-rom "beleid"	82

III. ONDERNEMINGSRAAD

1. RIJSGRAAF VERLAGGEND OVER DE BESLUITEN VAN EEN RIJSGRAAF MET EEN ONDERNEMINGSRAAD ..	84
2. VERSTELLING VAN HET OPSTELLEN VAN EEN GECONSOLIDEERDE JAARREKENING MET AERDOOR VANWEGE DE ONDERNEMINGSRAAD	86

IV. CONTROLE EN VENNOOTSCHAPSRECHT

1. EVOLUTIE VAN HET VENNOOTSCHAPSRECHT	88
1.1. Wetboek van vennootschappen	88
1.2. Gedwongen verkoop van effecten	92
2. CONTROLEAANBEVELINGEN	94
2.1. Ondernemingen in moeilijkheden	94
3. DE ROL VAN DE COMMISSARIS-REVISOR INZAKE HALFJAARLIJKE EN JAARLIJKE COMMISSARIS- REVISOR VAN DE VENNOOTSCHAPPEN	98
A. De controlewerkzaamheden konden worden afgerond en het besluit van de verklaring is zonder voorbehoud noch toelichtende paragraaf	100
B. De controlewerkzaamheden werden nog niet afgerond	102
C. De jaarrekening vergt een voorbehoud of de toevoeging van een toelichtende paragraaf in het verslag van de commissaris-revisor	103
4. INBREUK VAN HET CONTROLEVERSLAG IN GEVAL VAN INBREUK OP HET VENNOOTSCHAPSRECHT	105
5. EINDE VAN HET MANDAAT VAN COMMISSARIS-REVISOR IN GEVAL VAN FAILISSEMENT	111
6. INFORMATIERECHT VAN DEN INSTATUURDER TEN OPZICHT VAN DE COMMISSARIS	113
7. STRIJT TEGEN CORRUPTIE EN WITWASSEN	114
8. STOCK OPTIONS	120
8.1. Personen die gemachtigd zijn om de opdracht uit te voeren	120
8.2. Voorwerp van de opdracht	121

9.	OMZETTING VAN EEN VERNOOTENDELAAP	125
9.1.	Wijziging van de normen	125
9.2.	Onderlinge verzekeringsovereenkomsten	125
10.	CONTROLE VAN DE VZW's	127

V. CONTROLEOPDRACHTEN IN SPECIFIEKE SECTOREN

1.	CONTROLE VAN DE FINANCIËLE INSTELLINGEN	131
1.1.	Coördinatie	132
1.2.	Financiële diensten op werkdag	134
2.	CONTROLE VAN DE VERZEKERINGS-ONDERNEMINGEN	136
2.1.	Wijziging van de Verordening van de Controlerend voor de Verzekeringen met betrekking tot de toelating van de erkende commissarissen	136
2.2.	Maatschappijen voor onderlinge borgstelling	138
3.	CONTROLE VAN DE ZIEKENFONDEN EN DE LANDSBONDEN VAN ZIEKENFONDEN	139
3.1.	Technische nota aan de door de Controlerend voor de Ziektefondsen erkende revisoren	139
3.2.	Controleverslag	140
4.	CONTROLEVERSLAG IN DE ZIEKENHUISDIRECTIE	141
5.	CONTROLE VAN DE BOEKHOUDING VAN DE POLITIEKE PARTIJEN	143
5.1.	Wijzigingen van de wet van 4 juli 1989 op het vlak van de controle	143
5.2.	Rekeningenschema	144
5.3.	Verslag van de bedrijfseconomist	145
6.	INSTELLINGEN VOOR OPENBAAR NIET EN OVERHEIDSOOPDRACHTEN	146
7.	BOEKEN VOOR BESTAANDELIJKHEID	148
7.1.	De boekhouding	148
7.2.	De controle	149
8.	LABORATORIA VOOR KLINISCHE BIOLOGIE	151
9.	ELECTRONISCHE HANDEL	151
10.	Prijzen 1999 voor het beste milieuraapport	153
11.	Diensten voor hulpverlening aan de jeugd in de Franse Gemeenschap	155
12.	Dioxinecrisis	156
12.1.	Identificatie van de ondernemingen die mogelijk tot de dioxinebesmetting hebben bijgedragen	157
12.2.	Voorwaarden zonder interest voor de ondernemingen die rechtstreeks door de dioxinecrisis zijn getroffen	158
12.3.	Gewaarborgde kredieten bestemd voor de intrinsiek gezonde bedrijven die door de dioxinecrisis werden getroffen	158
12.4.	Verspreidingsregeling met betrekking tot sommige vernietigbare voedingsmiddelen van dierlijke oorsprong	160
12.5.	Verspreidingsregeling voor sommige levende dierten en sommige producten van dierlijke oorsprong	161
12.6.	Fiscale begeleidingsmaatregelen	162
12.7.	Inventaris van sommige producten van dierlijke oorsprong op basis van varken of pluimvee	162

Deel 2

WERKING VAN ONZE INSTELLINGEN

I. WETTELIJKE ORGANEN	
A. ALGEMENE VERGADERINGEN	167
1. Gewone algemene vergadering van de leden	167
2. Algemene vergadering van de stagiairs	169
B. DE RAAD EN HET UITVOEREND COMITÉ	170
1. Werkzaamheden van de Raad en het Uitvoerend Comité	170
2. Relaties met de Hoge Raad voor de Economische Beroepen	170
3. Toegang tot het beroep voor natuurlijke personen	171
3.1. Wederzijdse erkenning van de hoedanigheid	171
3.2. Overstapregeling	173
4. Register der leden	174
5. Lijst van de embeddijversoren	183
6. Commissie "Schade"	183
7. Onrechtmatig gebruik van de titel van bedrijfsvisor	184
C. COMMISSIE VAN TOEZICHT	185
1. Subcommissie Toezicht op de Beroepsuitoefening	186
2. Subcommissie Confraterniele Controle	191
D. TUCHT	195
1. Samenstelling van de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep	195
2. Tuchtdomiers	195
E. STAGECOMMISSIE	205
1. Goedkeuring van de stagiovereenkomsten	206
2. Vermindering en verlenging van de stageduur	206
3. Wijzigingen tijdens de stage	206
3.1. Schraping	206
3.2. Verandering van stagemeester	206
3.3. Opschorting van de stage	206
3.4. Stage in het buitenland	207
3.5. Hervatting van de stage	207
4. Uitreiking van de getuigschriften einde stage	207
5. Toelatingsexamens tot de stage	207
6. Statistieken	208
7. Dankbetuigingen	209
8. Vereniging der stagiairs	213
9. Bekwaamheidsexamens	213
10. Beslissingen van de Stagecommissie	215
II. COMMISSIE CONTROLENORMEN	219
1. CONTROLEAANBEVELINGEN	219
2. BIJZONDERE OPDRACHTEN	221
III. JURIDISCHE COMMISSIE	225

IV. SECTORALE COMMISSIES	231
1. CONTROLE VAN DE ZIEKENFONDSEN	231
2. CONTROLE VAN DE VERZEKERINGSONDERNEMINGEN	232
3. POLITIEKE PARTIJEN	232
4. HOGESCHOLEN IN DE VLAAMSE GEMEENSCHAP	233
V. EXTERNE BETREKKINGEN	
A. INTERINSTITUTENCOMITÉ	236
B. INTERNATIONALE BETREKKINGEN	237
1. International Federation of Accountants (IFAC)	238
2. International Accounting Standards Committee (IASC)	240
3. Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)	242
4. Fédération Internationale des Experts Comptables Francophones (FIDEF)	246
5. Belgisch-Nederlandse gespreksgroep	247
VI. PERMANENTE VORMING	249
VII. STUDIES EN PUBLICATIES	
1. TECHNISCHE STUDIECOMMISSIES	258
1.1. Commissies ter voorbereiding van het Forum	258
1.2. Audit en milieu	262
1.3. Evolutie van de boekhoudleer	264
1.4. Waarmaking van de websites	265
1.5. Waardering van de aandelen in overnamebiedingen	265
1.6. Boekhouding en controle in de non-profitsector	266
2. ACTIVITEITEN VAN DE STUDIEDIENST	267
2.1. Ondersteuningssoftware voor de auditopdracht	267
2.2. Eurochallenger	268
2.3. Brochure met vragen van boekhoudrecht	268
3. PUBLICATIES	269

Deel 3 BIJLAGEN

1. Controleaanbeveling: controle van een onderneming in moeilijkheden	273
2. Bezinningsnota inzake de opdracht van de bedrijfsrevisor bij een 'stock option'-plan	297
3. FEE: Liberalisering van het accountancybedrijf in Europa: samenvatting van de voorstellen	304
4. Interprofessionele relaties: Fundamentele deontologische principes	308
5. Overeenkomst tussen de Franse Orde van Advocaten bij de Balie van Brussel en het Instituut der Bedrijfsrevisoren	320

TEN GELEIDE

Bij het begin van 1999 heeft de Raad de hervorming aangevat van diverse essentiële domeinen binnen de activiteiten van het Instituut: toegang tot het beroep, toezicht, evolutie van de administratieve omkadering, voorbereiding van het Forum 2000.

Toegang tot het beroep

De goede organisatie van de stage is één van de hoofdbekommernissen van de Raad en van de Stagecommissie. De organen van het Instituut hebben reeds sinds lang hun bezorgdheid geuit omtrent het onaanvaardbaar aantal mislukkingen bij de diverse stage-tests en bij het bekwaamheidsexamen. De Raad heeft de Stagecommissie verzocht om voorstellen te doen met het oog op een verbetering van deze situatie. Verschillende denkpistes hebben aanleiding gegeven of zullen aanleiding geven tot hervormingen.

Eerst en vooral wenst de Raad in de loop van de drie stagejaren tijd vrij te maken om de kennis van de stagiairs te verbeteren in de specialisatiedomeinen van de bedrijfsrevisor, alsook in de nieuwe domeinen die volop in ontwikkeling zijn. Dit betekent dat de stage zal moeten beginnen vanuit de veronderstelling dat er een voldoende kennis is van de basismaterialen in verband met boekhouding en vennootschapsrecht.

Een tweede denkpiste heeft betrekking op de stagemeeester. Het ligt geenszins in de bedoeling van de Raad om het aantal confraters die de vorming van een stagiair op zich kunnen nemen, te beperken. In de wet is geen enkele verplichting terzake opgenomen, behalve dan een inschrijving op de ledenlijst gedurende vijf jaar. De Raad is daarentegen van oordeel dat hij zich, in het belang van het beroep, ervan moet vergewissen dat een confrater in staat is een stagiair op te leiden tot de gespecialiseerde functie van bedrijfsrevisor en bijgevolg dat hij een voldoende aantal mandaten uitoefent om een uitgebreide en gevarieerde ervaring aan zijn stagiair te kunnen aanbieden. In bepaalde gevallen, die uitzonderlijk moeten blijven,

zal men tot de conclusie moeten komen, zelfs vóór het aanvaarden van de stageovereenkomst, dat de opleiding van de stagiair niet zou kunnen verlopen in de wenselijke voorwaarden bij een stage meester die niet beschikt over een voldoende aantal revisorale opdrachten die geschikt zijn om een stagiair te vormen.

Een laatste denkpiste ten slotte heeft betrekking op de testen in de loop van de stage. Het is de bedoeling om het formalisme te verminderen door de nadruk te leggen op het verkrijgen van een bepaald niveau van praktische bekwaamheid in de domeinen die specifiek tot de bevoegdheid van de bedrijfsrevisor behoren. De Raad streeft een grotere responsabilisering van de stagiair bij de organisatie en het beheer van zijn stage na. Een meer kwalitatieve benadering van de stage zou moeten toelaten om de stagiair beter voor te bereiden op de autonome uitoefening van het beroep.

Toezicht

Sinds geruime tijd heeft de Raad zich georiënteerd naar een toezichtstelsysteem dat hoofdzakelijk gebaseerd is op twee peilers: de confraternele controle en de behandeling van klachten en andere bijzondere gevallen.

De confraternele controle is, op internationaal vlak, één van de belangrijkste denkpistes geworden inzake kwaliteitscontrole. Het Comité van de Europese Commissie inzake de problematiek van de wettelijke controle van de rekeningen heeft deze aangelegenheid bestudeerd en er wordt een aanbeveling van de Commissie verwacht voor het begin 2000. De Raad heeft de Commissie van Toezicht verzocht om de noodzakelijke evoluties te onderzoeken, alvorens de vierde cyclus van de confraternele controle in de schoot van het Instituut aan te vatten. De belangrijkste punten hebben betrekking, enerzijds, op de verbetering van de procedures en met name de snelheid voor de behandeling van de dossiers, en, anderzijds, op de concrete conclusies die moeten getrokken worden uit de gedane vaststellingen.

In het bijzonder heeft de Raad gewenst dat twee elementen met bijzondere aandacht worden onderzocht: de uitoefening van een hoofdactiviteit en het behoud van een specialisatie in de activiteiten die het optreden van de bedrijfsrevisor kenmerken, alsook het bestaan in de schoot van de kantoren van interne controlestructuren die op een efficiënte en constante wijze werken.

Ten slotte heeft de Raad het geheel van de aan de leden opgelegde informatieprocedures onderzocht, teneinde zoveel mogelijk de administratieve belasting die op de kantoren weegt, te verminderen, maar eveneens om de kwaliteit van de informatie die aan het Instituut wordt verstrekt, te bevorderen. Een nieuw formulier van jaarlijkse mededelingen is uitgewerkt en zal vanaf het jaar 2000 worden gebruikt. De Raad heeft inspanningen gedaan om zoveel als mogelijk de opgelegde informatie te beperken; hij is van oordeel dat hij ook het recht heeft van de leden te verwachten dat zij een inspanning leveren om tegemoet te komen aan de informatieverplichtingen die krachtens de wet zijn opgelegd. Dankzij het vernieuwd informaticasysteem zal de Raad streven naar geïnformatiseerde mechanismen die toelaten de administratieve verplichtingen nog verder te beperken, voor zover dit mogelijk is. Bovendien zijn de toezichtsinstanties verzocht om een gepast gebruik te maken van de aldus overgemaakte informatie in het kader van hun toezichtsactiviteiten.

De internationalisering van het beroep – een prioriteit in het kader van het Forum 2000

De Raad heeft beslist om op 5 en 6 december 2000 een volgend Forum van het revisoraat te organiseren. In de herfst van 1999 zijn de voornaamste commissies die het welslagen van deze manifestatie moeten garanderen, op punt gesteld. Het thema van het Forum is de internationalisering.

In de loop van 1999 hebben de evolutie van de mondialisering en de Aziatische crisis aanleiding gegeven tot grondige bedenkingen omtrent de toekomst van het beroep op internationaal vlak. Het IASC (*International Accounting Standards Committee*) heeft een fundamentele hervorming ondernomen, waardoor de organisatie een volkomen onafhankelijkheid bekomt ten opzichte van het accountancyberoep, alsook ten opzichte van de controleorganismen van de financiële markten. Het IFAC (*International Federation of Accountants*) heeft beslist om zijn statuten aan te passen teneinde een versterking toe te laten van de activiteiten gewijd aan de auditnormen en aan de kwaliteitscontroles op wereldvlak. Verder hebben de internationale beroepsorganisaties de ontwikkeling van een globale bezinning over de nieuwe controledomeinen, die gewoonlijk de "assurance services" worden genoemd, op hun agenda geplaatst. In deze wereld in ontwikkeling, nemen de aspecten die verband houden met de ethiek ten slotte een steeds belangrijker plaats in.

Deze vier domeinen zijn de inzet van onze bezinning voor het Forum 2000. Alle bedrijfsrevisoren moeten zich bewust zijn van het feit dat de markten waar hun cliënten actief zijn, meer en meer internationaal georiënteerd zijn. Zij moeten in staat zijn om tegemoet te komen aan de behoeften van de ondernemingen; zij moeten hen op deze nieuwe markten begeleiden en hen de diensten verstrekken die zij vragen in de domeinen van de financiële en boekhoudkundige organisatie. We moeten eveneens aandacht hebben voor de snelheid van de hervormingen en voor de risico's waaraan de confraters, die niet beschikken over de nodige kwalificaties om op de behoeften van de ondernemingen in te spelen, zich blootstellen. Dat is de reden waarom de Raad van oordeel is dat het essentieel is om een strategische bezinning te voeren over de rol die de beroepsinstellingen op dit vlak kunnen spelen.

De hervorming van de administratie

Het bijhouden van de ledenlijst is één van de basisopdrachten van het Instituut. De recente ontwikkelingen, met name wat de lijst B inzake de vennootschappen betreft, maar eveneens de toename van de communicatiemiddelen, de inschrijving van de leden op de ledenlijst van verschillende Belgische of buitenlandse Instituten en de toegankelijkheid van de ledenlijst via internet, hebben ertoe aanleiding gegeven dat de procedure voor het bijhouden van de ledenlijst moest worden herzien.

Het informaticasysteem van het Instituut, uitgewerkt in de jaren 80, liet niet meer toe om tegemoet te komen aan de gevraagde diensten; een volledig nieuw programma werd dan ook uitgewerkt en ten uitvoer gelegd in de loop van 1999. Deze werkzaamheden konden slechts worden beëindigd in de eerste weken van 2000. Alle mogelijke inspanningen werden geleverd om de ongemakken voor de leden tot een minimum te herleiden. De wil om steeds meer gegevens bekend te maken, brengt evenwel een steeds ingewikkelder beheer met zich mee en noopt tot nieuwe maatregelen teneinde het risico op vergissingen te beperken.

De hervorming van het administratief systeem heeft niet enkel betrekking op de ledenlijst. Alle diensten van het Instituut zijn erbij betrokken, met inbegrip van de stagedienst, de dienst vorming en de toezichtcommissies. Wat dit laatste betreft, zijn een aantal vertragingen opgelopen ten gevolge van de wijziging van het informaticasysteem. In de mate dat dit

systeem nieuwe mogelijkheden zal bieden voor een snellere verwerking, kan gehoopt worden dat de achterstand vrij snel zal kunnen worden ingelopen in het eerste semester van het jaar 2000. Van dan af zal het Instituut beschikken over een performant systeem dat de efficiëntie van zijn activiteiten in aanzienlijke mate kan verbeteren, met inbegrip van het toezicht van de activiteiten op het vlak van de wettelijke opdrachten.

Dioxinecrisis

Een bijkomende prioriteit werd in de loop van het jaar toegevoegd door de beslissing van de Regering het beroep aan te spreken naar aanleiding van de dioxinecrisis. De beschikbaar gestelde tijd voor het uitwerken van twee prioritaire projecten in de loop van het jaar 1998, te weten het bijwerken van het project Eurochallenger[®] en de sensibilisering van het beroep voor de eventuele problemen van het jaar 2000, is grotendeels besteed aan de totale implicatie van de studien dienst van het Instituut bij de werkzaamheden in het kader van de aan de beroepsbeoefenaars toevertrouwde opdrachten. De rol van het Instituut terzake wordt in onderhavig jaarverslag toegelicht.

De Raad wenst de medewerkers van het Instituut en de talrijke confraters die tot de werking van de commissies en de werkgroepen in de loop van het jaar hebben bijgedragen, te bedanken. Zonder hun essentiële inbreng zou het niet mogelijk geweest zijn om de kwalitatieve dienstverlening, die door de leden van het Instituut verwacht wordt, te bereiken.

De Raad heeft de eer gehad te vernemen dat de *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) de directeur-generaal van het Instituut, de heer Henri OLIVIER verzocht heeft om de functie van secretaris van de Europese Federatie waar te nemen. De heer Henri OLIVIER, die het kader van het Instituut in 1977 heeft vervoegd, was sinds 1988 directeur-generaal van het Instituut. In perfect overleg met de betrokken partijen, verlaat hij het Instituut vanaf 1 januari 2000.

De Raad houdt eraan om bijzonder oprecht de heer Henri OLIVIER te danken voor zijn getrouwheid aan en zijn grenzeloze inzet voor de ontplooiing van het beroep. Door zijn nooit aflatend dynamisme, zijn intelligentie, zijn vastberadenheid en zijn integriteit zal hij ongetwijfeld hebben bijgedragen tot de erkenning van de bekwaamheid en de verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisoren in het Belgisch economisch en sociaal landschap. Hij is een onvermoeibare voorvechter van de internationalisering van het beroep. Ons beroep zou zich dan ook geen betere Europese ambassadeur kunnen indenken; wij wensen hem van harte alle succes toe in zijn nieuwe uitdaging.

LIJST VAN DE GEBRUIKTE AFKORTINGEN

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BIBF	Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten
CBF	Commissie voor het Bank- en Financiewezen
CBN	Commissie voor Boekhoudkundige Normen
CDV	Controledienst voor de Verzekeringen
CDZ	Controledienst voor de Ziekenfondsen
CFI	Cel voor Financiële Informatieverwerking
EU	Europese Unie
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FIDEF	Fédération Internationale des Experts-Comptables Francophones
IAB	Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten
IAPC	International Auditing Practices Committee
IAS	International Accounting Standard
IASC	International Accounting Standards Committee
IBR	Instituut der Bedrijfsrevisoren
IFAC	International Federation of Accountants
IOSCO	International Organisation of Securities Commissions
ISA	International Standard on Auditing
ISB	Independence Standards Board (US)
NBB	Nationale Bank van België
SEC	Securities and Exchange Commission (US)
SIC	Standing Interpretation Committee (IASC)

Deel I

ONTWIKKELING VAN
HET BEROEPSDOMEIN
VAN DE REVISOREN

I. HET BEROEP

1. Memorandum aan de Regering
2. Huishoudelijk reglement
3. Evolutie van de economische beroepen:
 - 3.1. Wetten betreffende de boekhoudkundige en fiscale diensten
 - 3.2. Specialisme van de bedrijfsrevisor
 - 3.3. Rol van de bedrijfsrevisoren in fiscale zaken (geen)
4. Het Comité van de Europese Commissie betreffende de wettelijke rekeningencontrole
5. Ethiek
 - 5.1. Onafhankelijkheid – Aanbeveling van de RBCA (1997)
 - 5.2. Honoraria van de revisor – aanpak (1997)
 - 5.3. Tuchtprocedures
 - 5.4. Publiciteit
6. Toegang tot het beroep:
 - 6.1. Hervorming van de stage
 - 6.2. Overschrijding
7. Controlevennootschappen
 - 7.1. Vrije vestiging in de Europese Unie
 - 7.2. Aandeelhouderschap in revisorenkantoren in de landen van de EU
 - 7.3. Bevoegdmandaten
8. Interprofessionele samenwerking
 - 8.1. Advocaten
 - 8.2. Toestemmingen van de Raad
9. Toezicht
 - 9.1. Jaarlijkse mededeling
 - 9.2. Nieuwe procedure aangaande de onafhankelijkheidscontrole
 - 9.3. Honoraria

1. MEMORANDUM AAN DE REGERING

Naar aanleiding van de parlementsverkiezingen op 13 juni 1999 heeft de Raad van het IBR het wenselijk geacht om ten behoeve van de regering een Memorandum op te stellen, waarin de aandacht wordt gevestigd op een aantal voor het bedrijfsrevisoraat belangrijke topics. Bij het aantreden van de nieuwe regering heeft de Voorzitter van het Instituut dit document overgemaakt aan de leden van de federale regering, alsook aan de leden van de diverse deelregeringen. Bovendien is het Memorandum mondeling toegelicht in een onderhoud dat de Voorzitter had met de nieuwe minister van Economie, de heer Rudy DEMOTTE, onze voorgedijminister. Ook met de minister van Financiën, de heer Didier REYNDEERS, heeft een bespreking rond het Memorandum plaatsgevonden.

Aan de hand van dit document wenst de Raad van het IBR vooreerst de economische en sociale rol van de boekhoudkundige en financiële informatie in herinnering te brengen, alsook de rol van de wettelijke controle op de jaarrekening. Verder reikt het Memorandum een viertal denkpistes aan voor de eerstkomende jaren in het vakgebied van de bedrijfsrevisoren en belicht het een aantal concrete hangende dossiers. Hierna volgt de tekst van het Memorandum. De Raad blijft de evolutie volgen in de diverse domeinen die in het Memorandum aan bod komen. Verschillende aspecten worden bovendien toegelicht in de hoofdstukken hierna.

"A. DE ECONOMISCHE EN SOCIALE ROL VAN DE BOEKHOUDKUNDIGE EN FINANCIËLE INFORMATIE

- A.1. *Informatie is vereist voor elke rationele besluitvorming. Met overtuiging herinneren de bedrijfsrevisoren eraan dat er slechts sprake kan zijn van een goed beheer van een instelling van welke aard dan ook, een grote of een kleine, een private of een openbare, al dan niet met een commercieel doel, mits zij steunt op een gezonde boekhoudkundige en financiële praktijk.*
- A.2. *Het degelijk voeren van een regelmatige boekhouding is geen louter administratieve formaliteit, die men in kleinere entiteiten probleemloos zou kunnen vernachzamen. Het ontbreken van een goede boekhoudkundige administratie is een belangrijk signaal in de ondernemingen die evolueren in de richting van een faillissement. Het is dan ook onvoorzichtig ten aanzien van de boekhouding een ongenueanceerde redenering naar voor te brengen betreffende de besparing van administratieve kosten.*

- A.3. *In samenwerking met het Instituut der Accountants heeft de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren nieuwe voorstellen geformuleerd voor de ontwikkeling van de boekhoudleer in België. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen, waar het Instituut in is vertegenwoordigd, heeft sinds haar oprichting in 1975 een uitzonderlijke rol gespeeld. Maar de taak is helemaal niet af. De recente vernieuwde samenstelling zou het mogelijk moeten maken dat in een snel evoluerend vakgebied nieuwe onderwerpen worden aangesneden.*

In die voorstellen komen verscheidene prioritair onderwerpen aan bod:

- 1) Ervoor zorgen dat de jaarrekening een economisch beeld geeft van de onderneming en dus de fiscale schuifrekkings afzwakken.*
 - 2) De aanwending toelaten van de internationale boekhoudnormen (IAS) bij de opstelling van de geconsolideerde jaarrekening van alle beursgenoteerde vennootschappen.*
 - 3) Het actualiseren van de boekhoudkundige procedureregels aan een geïnformateerde administratie.*
- A.4. *Een van de uitdagingen op korte termijn is de gebruikmaking van de "on line" elektronische communicatiemiddelen voor het doorgeven van informatie. Bovendien verspreiden steeds meer ondernemingen financiële informatie via Internet. Om de gebruikers meer veiligheid te bieden, is het aangewezen om de voorwaarden vast te leggen waaronder deze communicatie kan plaatsvinden (elektronische handtekening, beveiliging van de sites en de gegevensuitwisseling, controles, enz...).*
- A.5. *Onder de externe gebruikers van de boekhoudkundige informatie beklagen de leden van de ondernemingsraad terecht een bevoorrechte positie. Deze toestand is het gevolg van het koninklijk besluit van 27 november 1973 betreffende de aan de ondernemingsraden te verstrekken economische en financiële informatie. Op een academische zitting ter viering van de vijftigste verjaardag van de ondernemingsraden, die medegeorganiseerd werd door het IBR in december 1998, hebben de sprekers de noodzaak erkend om de lijst te actualiseren van de informatie die het ondernemingshoofd aan de ondernemingsraad moet verstrekken. Het Instituut der Bedrijfsrevisoren verdedigt sinds geruime tijd deze stelling en pleit voor een betere coördinatie van de wetgeving op de boekhoudkundige informatie.*

B. DE ROL BIJ DE WETTELIJKE CONTROLE OP DE JAARREKENING

- B.1. *De uitoefening van de functie van commissaris-revisor is de hoofdtak van de bedrijfsrevisoren. Zij vertegenwoordigt nagenoeg 70 % van de activiteit van de leden van het Instituut. Het betreft een functie die opgelegd wordt aan de vennootschappen die op basis van het boekhoudrecht als grote ondernemingen worden beschouwd, en ook aan entiteiten van bepaalde economische sectoren (banken, verzekeringen, pensioenfondsen, enz.) of non-profit sectoren (instellingen van openbaar nut, ziekenfondsen, ziekenhuizen, NGO's, politieke partijen, enz.).*

Tal van vennootschappen weigeren een verplichting na te komen waarvan de niet-naleving niet strafrechtelijk wordt gesanctioneerd. Het hoeft ons dan ook niet te verwonderen dat dezelfde ondernemingen soms aan de basis liggen van een reeks faillissementen of diverse fraudes.

- B.2. *In die entiteiten waar zij optreden, vervullen de revisoren een tweevoudige taak. Voor de aandeelhouders, die hen de opdracht hebben gegeven, en voor de andere gebruikers van de jaarrekening zijn zij in eerste instantie onafhankelijke beroepsbeoefenaars, die het getrouwe beeld van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening certificeren, alsook de naleving van het vennootschapsrecht en van de statuten bij de verrichtingen die in de boekhouding zijn opgenomen. Voor de ondernemingsleiding is de bedrijfsrevisor een externe deskundige, die haar helpt inzicht te verkrijgen in bepaalde risicogebieden in de organisatie van de onderneming. In beide gevallen draagt de revisor bij tot een grotere zekerheid in de financiële informatie.*

Onlangs door het Instituut uitgewerkte aanbevelingen belichten in het bijzonder de rol van de commissaris-revisor ten aanzien van drie delicate onderwerpen:

- de millenniumproblematiek;*
- fraude en onwettige handelingen;*
- ondernemingen in moeilijkheden.*

- B.3. *Verder moeten wij nog de maatschappelijke rol van de bedrijfsrevisor onderstrepen, die zowel in de kleine als in de grote ondernemingen tot niting komt. Vanwege zijn externe en onafhankelijke positie kan de revisor bijdragen tot het voorkomen van conflicten tussen aandeelhouders, bijdragen tot de verbetering van de verhoudingen in de schoot van de*

ondernemingsraad of nog bijdragen tot beheerspraktijken die stroken met de reglementering en de principes van goed bestuur.

- B.4. De wetgever heeft recentelijk meer verplichtingen uitgewerkt die samen-
gaan met de klassieke functie van wettelijke rekeningcontroleur. Zo heeft
hij de verplichting opgelegd wituaspraktijken bij de Cel voor Financiële
Informatieverwerking te melden. Daarnaast zullen ook nieuwe gerecht-
lijke procedures inzake misbruik van vennootschapsgoederen of corruptie
hun invloed uitoefenen op de uitvoering van de controle. Aldus dragen de
commissarissen-revisoren, in de domeinen waarin ze optreden, recht-
streeks bij tot de sanering van ongeoorloofde financiële praktijken.

Wel moeten we hier onze zorg verwoorden ten aanzien van sommige wet-
teksten die strenge strafsancities bepalen bij de overdring van erg alge-
mene bepalingen, die het soms aan duidelijkheid ontbreekt en die geen
rekening houden met het begrip relatief belang. Dit is het geval in de
wet op het wituassen van geld en ook in de boekhoudwet. Het gevaar
bestaat dat de Hoven en Rechtbanken penale straffen opleggen aan revi-
soren die hun controleopdracht hebben uitgevoerd met naleving van de
internationaal aanvaarde controlenormen.

- B.5. De jongste jaren werd de economische en sociale rol van de revisor onder
de aandacht gebracht bij de werkzaamheden van de Europese Unie rond
het groenboek betreffende de rol, het statuut en de aansprakelijkheid van
de wettelijke rekeningcontroleur in de Europese Unie. Er is duidelijk
gebleken dat de organisatie van de wettelijke controle in België vergele-
ken kan worden met de situaties die in de meeste lidstaten gelden. Wij
verbeugen ons daarover en dit wijst erop dat we de toekomstige ontwik-
keling in dat Europees perspectief moeten inschrijven.

De Europese Commissie heeft een Comité samengeroepen om zich te bui-
gen over de problematiek van de wettelijke controle en dienaangaande
een aantal belangrijke problemen te bespreken. De Regering onderschreef
de door de Commissie uitgedrukte wens en verzocht het Instituut der
Bedrijfsrevisoren deel uit te maken van de Belgische afvaardiging.
Aldus kan het Comité beter worden geïnformeerd over de toestand in ons
land in domeinen zoals de controlenormen, de kwaliteitscontrole, de
regels van onafhankelijkheid. En verder wordt zo ook de voorbereiding
in de hand gewerkt van de hervormingen, die vermoedelijk bij het einde
van de werkzaamheden van het Comité nodig zullen blijken.

C. DENKPISTES VOOR DE EERSTKOMENDE JAREN

C.1. *Er moet verder worden gewerkt aan de aanpassing van de beroeps- en pluridisciplinaire structuren aan de behoeften van de komende eeuw.*

Op het einde van de vorige legislatuur heeft de wetgever een hervorming goedgekeurd van de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Het Instituut der Bedrijfsrevisoren stond achter de principes van deze wetgeving en vooral de erkenning van de beweegbaarheid van accountants op het fiscale vlak. Deze nieuwe wet is echter meer een etappe dan een eindpunt. Volgende gegevens moeten in overweging worden genomen:

- a) er dienen vennootschapsstructuren te worden uitgewerkt die aangepast zijn aan een pluridisciplinaire uitoefening van het beroep.

In de context van het vrije verkeer van de beroepsbeoefenaars binnen de Europese Unie, zal vermoedelijk op min of meer korte termijn moeten teruggekeken worden op de voorwaarden tot inschrijving van de vennootschappen van bedrijfsrevisoren op de ledenlijst. Het blijft inderdaad dat die voorwaarden stringenter zijn dan in andere landen en onder meer een belemmering vormen voor elke ontwikkeling in de zin van een grotere pluridisciplinariteit.

- b) men moet coherent en standvastig zijn in de toekenning van opdrachten en rekening houden met de specificiteit van de wettelijke controle van de boekhoudkundige bescheiden.

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants hebben in de loop van de jongste jaren een toenaderingsbeleid gevolgd op verschillende gebieden, inzonderheid op het vlak van de deontologie en de mogelijkheid om zich bij beide Instituten in te schrijven. Het IBR onderhoudt ook goede relaties met het Beroepsinstituut van Boekhouders. Het ware wenselijk dat deze trend tot toenadering wordt voortgezet en in de mate van het mogelijke verder gaat. Om dit in een serieuze sfeer mogelijk te maken, moet men evenwel coherent en standvastig zijn in de toekenning van opdrachten en rekening houden met de specificiteit van de wettelijke controle van de boekhoudkundige bescheiden. De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren vraagt met aandrang aan de Overheid, om in haar beslissing over de opdrachten te zorgen voor het behoud van de samenhang

in het stelsel dat de Overheid zelf heeft uitgewerkt. De Raad weerlegt hij voorbaat elke bewering die zou stelen op een zogenaamd verschil in kosten; wanneer de verstrekte diensten van dezelfde aard zijn, bestaat er geen significant verschil in honoraria.

- c) er dient een gepast opleidingsniveau te worden verzekerd voor beroepsbeoefenaars van de boekhouding en de audit.

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren erkent dat een onderscheid kan worden gemaakt in het opleidingsniveau van de beroepsbeoefenaars van de boekhouding en de fiscaliteit, afhankelijk van de behoeften en van de opdrachten (bijvoorbeeld uitvoerende en controleopdrachten), maar oordeelt dat net zoals voor de overige vrije beroepen en ter naleving van artikel 4 van de 8ste EEG-richtlijn inzake toelating van personen belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden, het universitair niveau een op korte termijn te halen doelstelling moet zijn voor de nieuwe beroepsbeoefenaars, die ambiëren wettelijke of gerechtelijke opdrachten uit te oefenen. Dit objectief sluit echter de organisatie niet uit van een afwijkend regime met betrekking tot het diploma, gestoeld op verworven ervaring.

C.2. De overheid dient de aanpassing van de regels aan de elektronische omgeving te ondersteunen.

- a) De Europese Commissie heeft een richtlijn voorgesteld betreffende het vrij verstrekken van elektronische diensten. De overheid moet er zich van bewust zijn dat diensten veel gemakkelijker gedelokaliseerd kunnen worden dan industrieën. Zij moet ervoor zorgen dat de wetgeving inzake handel, fiscaliteit en sociaal recht wordt aangepast aan de nieuwe werkelijkheid van de elektronische communicatie.
- b) De elektronische communicatie biedt voor de overheid een uitstekende gelegenheid om de administratieve formaliteiten, die op de ondernemingen wegen, te vereenvoudigen. Deze vereenvoudiging wordt door allen geëist en zou snel werkelijkheid kunnen worden. Het gaat hier om een probleem van informatisering, waarbij ook de politieke wil tot coördinatie onder de administratieve diensten moet bestaan.
- c) De elektronische communicatie opent nieuwe mogelijkheden, maar houdt ook gevaren in. De gebruikers – ondernemingen of particulieren – vragen een grotere beveiliging van via elektronische weg

afgehandelde verrichtingen. De revisorenkantoren ontwikkelen diensten ter ondersteuning van de certificering van de sites, die meer en meer zullen inspelen op deze behoefte aan beveiliging.

C.3. De integratie van de financiële markten en van de prudentiële controle op Europees niveau moet worden versneld.

Een onvoldoende Europese integratie in de domeinen waarin de globalisatie hoogtij viert, verzwakt de economie van de landen van de Unie. Deze ontoereikendheid wordt geïllustreerd in het gebied van de boekhoudkundige informatie. Meer en meer Europese groepen maken gebruik van de stringenter boekhoudnormen van de Amerikaanse beurs, die soms zelfs tegenstrijdig zijn met de nationale wetgeving van hun land van oorsprong. Indien deze evolutie niet wordt tegengegaan, niet met nog restrictievere regels, maar via een versnelling van de integratie van de markten en de controlestructuren op het niveau van de Europese Unie, lopen onze landen het gevaar nog een deel van hun financiële autonomie te verliezen.

- a) De Europese integratie is noodzakelijk om de reglementaire dumping te voorkomen tussen de Europese beurzen, die uiteindelijk vooral in het voordeel zal spelen van de Amerikaanse beurs.
- b) De Europese integratie is noodzakelijk indien wij niet elke greep willen verliezen op de uitwerking van de boekhoudnormen, of ten minste op de normen met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening.
- c) De Europese integratie is eveneens noodzakelijk om efficiënter te strijden tegen de onwettige praktijken van een aantal criminele organisaties, die stennen op de globalisering van de financiële markten.

C.4. Er moet een kwaliteitsvolle informatie worden ontwikkeld op het vlak van het milieu.

De milieu-informatie is nog in volle ontwikkeling in ons land. Alleen heel grote ondernemingen maken op vrijwillige basis dergelijke informatie bekend. Het is nodig dat nagedacht wordt over een kader voor milieu-informatie en voor de audit ervan. Door hun ervaring met de attestering van informatiesystemen, kunnen bedrijfsrevisoren deze dienst gemakkelijk aanbieden.

D. HANGENDE DOSSIERS BETREFFENDE HET INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren wenst in herinnering te brengen dat verschillende dossiers hangende zijn en de aandacht van de Regering verdienen. Wij geven hier een opsomming waarbij de volgorde niet duidt op het relatief belang:

D.1. De aanpassing van het huisboudelijk reglement van het IBR.

Het ontwerpbesluit is nodig, onder meer om het bijhouden van de ledenlijst aan te passen aan een nieuwe computeromgeving. Het ontwerp voert nog andere minder belangrijke wijzigingen in de werking in. De tekst ligt nu bij de Raad van State.

D.2. Het mandaat van de leden van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat.

Het mandaat van de leden, die benoemd werden bij koninklijk besluit van 23 november 1993 verstrijkt op 30 september 1999. De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren wenst het belang te onderstrepen van de taak van de Hoge Raad en ook het belang dat bij aan diens adviezen hecht. Hij hoopt dat de herbenoeming van de leden van de Hoge Raad zo snel mogelijk zou kunnen plaatsvinden, ten einde de werkzaamheden niet te onderbreken. Om de kwaliteit van de informatie van de leden van de Hoge Raad te verbogen, meent het Instituut der Bedrijfsrevisoren dat de Voorzitters van de drie betrokken Instituten zouden moeten gevraagd worden om met raadgevende stem te zetelen in de Hoge Raad.

D.3. De toepassing van de reglementering in verband met de overheidsoopdrachten op de opdrachten van de bedrijfsrevisoren.

Daarvoor is de aanpassing vereist van een aantal reglementeringen en ook een bezinning over bepaalde aspecten van het bestek dat op de controleopdrachten toepasselijk is. De eerste stappen werden in 1998 gezet en er zou dringend moeten worden verder gewerkt. Wij hopen zo te komen tot een grotere coherentie voor de controle van de rekeningen van de openbare instellingen, en dit ook op het gemeenschaps- en gewestniveau.

D.4. De toepassing van een verminderd BTW-percentage voor de prestaties van de bedrijfsrevisoren in de instellingen uit de sociale sector.

Deze belastingverlaging zou de kosten van de wettelijke controle op de ziekenhuizen, rusthuizen, huizen voor mindervaliden, enz. doen verminderen. De Raad is de mening toegedaan dat een verlaging van het percentage dat van toepassing is op de prestaties in deze sector wenselijk is.

D.5. De goedkeuring van koninklijke besluiten genomen ter uitvoering van de nieuwe codificatie van het vennootschapsrecht.

De wetgever heeft een nieuwe codificatie van het vennootschapsrecht goedgekeurd, die de context waarin de controleopdrachten worden uitgevoerd gevoelig wijzigt. Rekening houdend met het feit dat koninklijke besluiten mogelijk de totaliteit van de boekhoudkundige informatie kunnen bestrijken, zou het Instituut der Bedrijfsrevisoren graag betrokken worden bij de voorbereiding ervan.

D.6. Zorg dragen voor transparante praktijken terzake corporate governance.

De debatten rond het goed bestuur moeten worden verder gezet. De Raad van het Instituut heeft hieraan actief mede gewerkt, onder meer door het formuleren van voorstellen ten aanzien van auditcomités en van informatie op te nemen in het jaarverslag. Hij wenst betrokken te blijven bij de werkzaamheden over dit onderwerp, dat nog steeds actueel is."

2. HUISHOUDELIJK REGLEMENT

In het IBR-Jaarverslag 1996 (p. 21) zette de Raad de motieven uiteen waarom hij het koninklijk besluit van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren wenste te amenderen. Het voorstel kreeg een gunstig advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy en het werd vervolgens door de Regering aan de Raad van State voor advies overgezonden. In de loop van 1999 bracht de Raad van State zijn advies uit en de tekst van het koninklijk besluit kon in het laatste trimester van het jaar gefinaliseerd worden.

De meeste wijzigingen zijn van technische aard. Wel moet in herinnering worden gebracht dat verschillende van deze bepalingen rechtstreeks de rechten en plichten van de leden beïnvloeden. Wij vermelden in het bijzonder:

- 
1. De wijzigingen van de vaste bijdragen: de minimumbijdrage zou worden verlaagd, terwijl tevens een minimumbijdrage door de rechtspersonen zou moeten worden gestort.
 2. De algemene vergadering zal voortaan op een vrijdag en niet langer op een zaterdag plaatsvinden zoals dit sinds de oprichting van het Instituut gebruikelijk was.
 3. De bedrijfsrevisor moet het Instituut op de hoogte brengen wanneer hij de hoedanigheid van lid van een buitenlandse beroepsvereniging of van een in België bij wet opgerichte of erkende beroepsorganisatie verkrijgt of verliest. Dit heeft in het bijzonder betrekking op de leden die ingeschreven zijn op de ledenlijst van het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten of van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten.
 4. Op voorstel van de Raad van State werd een meer gedetailleerde regeling uitgewerkt voor de tijdelijke weglating van de ledenlijst. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen enerzijds de regeling van de weglating op verzoek van de bedrijfsrevisor-natuurlijke persoon en, anderzijds, de regeling die toepasselijk is op de bedrijfsrevisor die een politiek mandaat uitoefent.

In het eerste geval voorziet het koninklijk besluit in de mogelijkheid om een tijdelijke weglating te vragen voor een periode van niet meer dan vijf jaar. In die periode mag het lid geen enkele functie, mandaat of opdracht in de hoedanigheid van bedrijfsrevisor uitoefenen. Hij is er niet toe gehouden de bijdragen te betalen en hij dient de deontologische regels, opgenomen in de hoofdstukken II tot en met V van het koninklijk besluit van 10 januari 1994, niet na te leven. Bovendien kan hij geen bestuurder of zaakvoerder zijn van een vennootschap van bedrijfsrevisoren. Volgens de logica van de tekst mag die bedrijfsrevisor echter wel aandelen als vennoot blijven aanhouden, op voorwaarde dat hij de beroepsmatige rechten die daaruit voortvloeien, niet uitoefent.

De regeling die toepasselijk is op de bedrijfsrevisor die geroepen is een politiek mandaat uit te oefenen op een uitvoerend niveau, bevestigt formeel het door de Raad in dit verband uitgebrachte advies in het IBR-Jaarverslag 1995 (p. 64). Het lid blijft ingeschreven op de ledenlijst met verplichting de bijdragen te betalen, maar hij moet zich ont-

houden van het ondertekenen van de beroepsmatige briefwisseling en verslagen en, meer algemeen, van het stellen van elke beroepsmatige handeling gedurende de periode dat hij verhinderd is.

Daartegenover staat dat in het licht van het advies van de Raad van State, de Raad heeft geoordeeld te moeten verzaken aan het voorstel om de mandaten van de raadsleden jaarlijks bij één derde te vernieuwen. Dit voorstel had tot doel de stabiliteit van de organen van het Instituut te verhogen. De Raad van State was van oordeel dat dergelijke beslissing tot de bevoegdheid van de wetgever behoorde en niet bij huishoudelijk reglement kon worden genomen. De Raad stelde de Regering voor zich naar dit advies te schikken.

3. EVOLUTIE VAN DE ECONOMISCHE BEROEPEN

3.1. Wetten betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen

De wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (*Belgisch Staatsblad*, 11 mei 1999) wordt de organieke wet van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten. De hoofdstukken IV en V van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, waarbij het Instituut der Accountants werd opgericht en de functie van accountant georganiseerd, zijn dan ook opgeheven. De nieuwe wet brengt bovendien ingrijpende wijzigingen teweeg aan de organisatie van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten. Titel VIII ten slotte van de nieuwe wet herschrijft de bevoegdheden van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy, die vanaf nu Hoge Raad voor de Economische Beroepen zal heten. Ook wordt een overleg ingericht tussen de representatieve beroepsinstellingen.

► *Gevolgen van de nieuwe wet voor de bedrijfsrevisoren*

De nieuwe wet houdt geen enkele wijziging in van de bevoegdheden van de bedrijfsrevisoren. Artikel 37 neemt de bepalingen over die voordien opgenomen waren in artikel 82 van de wet van 21 februari 1985. Zoals in

het verleden, kan de bedrijfsrevisor de activiteiten van de accountant uitoefenen, met uitzondering van de opdracht bedoeld in artikel 64, § 2 van de vennootschappenwet (artikelen 166 en 167 van het Wetboek van vennootschappen). Op dezelfde wijze herneemt ook artikel 48 van de wet een vroegere bepaling van het koninklijk besluit van 19 mei 1992 inzake de bescherming van de beroepstitel en de uitoefening van het beroep van boekhouder. Volgens deze bepaling mogen de bedrijfsrevisoren en de stagiairs-bedrijfsrevisoren de beroepswerkzaamheden van boekhouder uitoefenen zonder ingeschreven te zijn op het tableau van de beoefenaars van het beroep of op de lijst van de stagiairs-boekhouders.

De aandacht moet gevestigd worden op het laatste en voorlaatste lid van artikel 19 van de wet:

"Eenzelfde persoon kan niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en van belastingconsulent bezitten.

De hoedanigheid van accountant kan wel worden verleend aan een persoon met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor. Personen met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor mogen de in artikel 38, 3° bedoelde werkzaamheden (vertegenwoordiging van de belastingplichtigen in fiscale aangelegenheden) niet uitoefenen voor ondernemingen waarin zij revisorale opdrachten uitoefenen."

Wij herinneren eraan dat de functie van bedrijfsrevisor niet door de nieuwe wetgeving wordt gewijzigd. Zoals in het verleden, heeft de bedrijfsrevisor als hoofdtaak alle opdrachten uit te voeren die bij of krachtens de wet aan de bedrijfsrevisoren uitsluitend zijn toevertrouwd en, op algemene wijze, alle controleopdrachten te vervullen met betrekking tot boekhoudkundige staten van ondernemingen. Het verbod om gelijktijdig de titel van bedrijfsrevisor en van belastingconsulent te voeren, ligt in de lijn van de benadering van het Parlement bij de wet van 1985. Ook al kan de bedrijfsrevisor fiscale adviezen verstrekken, toch zou het tegenstrijdig zijn hem aan te moedigen om zich bij derden voor te stellen als een specialist in een materie die niet zijn hoofdtaak is.

De tekst voegt daar nog aan toe dat de bedrijfsrevisor de werkzaamheden van vertegenwoordiging van cliënten voor de fiscale overheid niet mag uitoefenen voor de ondernemingen waarin hij revisorale opdrachten uitoefent. Dit wil impliciet zeggen dat die activiteit in de andere gevallen wel is toegelaten. De Raad oordeelt dat deze bepaling strookt met

artikel 12, § 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Deze bepaling verbiedt de bedrijfsrevisor om in welke hoedanigheid dan ook de belangen te vertegenwoordigen van een onderneming waarbij hij een revisorale opdracht uitoefent.

De deontologische verbodsbepaling om een onderneming tegenover de belastingoverheid te vertegenwoordigen, ook al oefent hij daarbij geen enkele revisorale opdracht uit (Verslag aan de algemene vergadering 1961, p. 8, 10) moet dan ook vanaf nu als achterhaald worden beschouwd omwille van andersluidende wettelijke en reglementaire teksten.

De aangehaalde bepaling stelt eveneens een einde aan de controverse betreffende de mogelijkheid voor een bedrijfsrevisor om ook op het tableau van de accountants te zijn ingeschreven. Wij brengen in herinnering dat, op advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, de Raad van het Instituut in 1987 had geoordeeld dat de gelijktijdige inschrijving op het tableau van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en op het tableau van het Instituut der Accountants niet kon worden toegelaten. Deze beslissing is door de Raad tijdens de vergadering van 24 januari 1992 opgeheven (IBR-Jaarverslag 1992, p. 45). De wetgever zet nu op een zeer duidelijke wijze een punt achter wat mogelijk een twistpunt is geweest en bevestigt de wettigheid van de inschrijving op beide ledenlijsten.

► *Vertegenwoordiging van vennootschappen van bedrijfsrevisoren en van vennootschappen van accountants*

Artikel 33, § 2 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, zoals ingelast bij de wet van 21 februari 1985, schrijft de benoeming voor, onder de vennoten, zaakvoerders of bestuurders van de vennootschap, van een vertegenwoordiger die belast wordt met de uitvoering van de opdracht in naam en voor rekening van de vennootschap, voor de controleopdrachten die aan de vennootschap worden toevertrouwd. Er kon discussie bestaan over de vraag of het nodig was dezelfde benadering aan te houden voor opdrachten die geen controleopdrachten zijn, omdat de tekst hieromtrent niet duidelijk was.

Het wetboek van vennootschappen neemt in artikel 132 de aangehaalde tekst van paragraaf 2 van artikel 33 van de wet van 22 juli 1953 over. Hierdoor lijkt deze tekst meer beperkt toepasselijk te zijn op de wet-

telijke controleopdrachten op de jaarrekening en op de andere wettelijke opdrachten waarin door het vennootschapsrecht of door andere wetgevingen die ernaar verwijzen, wordt voorzien⁽¹⁾.

Artikel 32 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen reikt een andersluidend argument aan dat pleit voor een ruimere interpretatie. Deze bepaling luidt inderdaad ongeveer zoals artikel 33 van de wet betreffende het IBR, maar past die toe op elke opdracht die aan een vennootschap van accountants wordt toevertrouwd. Redelijkerwijs kan niet worden aangenomen dat er een onderscheid zou worden gemaakt tussen een vennootschap van accountants en een vennootschap van bedrijfsrevisoren die bijkomend verenigbare opdrachten van accountancy uitoefent. In beide gevallen wordt vereist dat in geval een opdracht aan een professionele vennootschap wordt toevertrouwd, een natuurlijke persoon, vennoot, zaakvoerder of bestuurder, belast wordt met de uitvoering van de opdracht in naam en voor rekening van de vennootschap.

► *Het interinstitutencomité*

Artikel 53 van de wet van 22 april 1999 richt een interinstitutencomité op, samengesteld uit de respectieve voorzitters en ondervoorzitters van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten.

Het doel van het interinstitutencomité is te fungeren als een overlegorgaan tussen de Instituten. Het is bevoegd om over alle aangelegenheden betreffende de verschillende Instituten te beraadslagen. Zijn advies is vereist over elk ontwerp van wet of van koninklijk besluit dat raakt aan de specifieke opdrachten van de accountants, de bedrijfsrevisoren, de belastingconsulenten en de erkende boekhouders en fiscalisten.

Het comité vergadert minstens tweemaal per jaar. Bovendien vergadert het comité volgens de verzoeningsprocedure waarvan de nadere regels door de Koning zullen worden bepaald.

(1) Zie ook FORIERS, P.A., "De burgerlijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisoren: een algemeen overzicht", in "Bronnen van aansprakelijkheid van de revisor", *IBR-Studies*, Recht 2/96, nr. 30.

Op initiatief van de voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren is het interinstitutionencomité een eerste keer bijeengekomen op 30 augustus 1999; een tweede vergadering heeft op 17 januari 2000 plaatsgevonden. Het voornaamste doel van de eerste vergadering was het vastleggen van de regels voor de organisatie en de werking van het comité. Zo werd afgesproken dat het voorzitterschap met een beurtrol op jaarbasis zal worden uitgeoefend door de voorzitters van de drie betrokken Instituten. De Voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren is gevraagd om als eerste het voorzitterschap 1999-2000 waar te nemen. De beslissingen van het comité zullen bij eenparigheid worden genomen; indien er geen eenparigheid is, legt elk Instituut een met redenen omkleed standpunt neer.

► *Hoge Raad voor de Economische Beroepen*

Artikel 54 van de wet van 22 april 1999 zet de vroegere bepaling van artikel 101 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat om en stelt een Hoge Raad voor de Economische Beroepen in, die de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy vervangt.

De organisatie, de werking en de bevoegdheden van de Hoge Raad zijn vergelijkbaar met wat in het aangehaalde artikel 101 werd bepaald. Opmerkelijke verschillen hebben betrekking op de uitbreiding van de bevoegdheden tot het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten, alsook op de wijziging van de benaming, voortaan Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

Met toepassing van artikel 54, § 1, vierde lid, moet de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren de Hoge Raad voor de Economische Beroepen raadplegen over elke beslissing met een algemene draagwijdte betreffende de technische en deontologische normen en aanbevelingen voor de uitoefening van de functie van bedrijfsrevisor. Zoals dit reeds onder de vroegere wet het geval was, kan de Raad van het Instituut slechts van de adviezen van de Hoge Raad afwijken indien dit uitdrukkelijk met redenen wordt omkleed. Wanneer het advies handelt over een aangelegenheid die betrekking heeft op meer dan één beroep of hoedanigheid, bepaalt de wet zelfs dat de Instituten daarvan niet mogen afwijken.

Verder kan vastgesteld worden dat artikel 54, § 1, vijfde lid, de termijn waarbinnen de Hoge Raad een advies moet uitbrengen, herleidt tot drie maanden.

3.2. Specialisme van de bedrijfsrevisor

De Raad heeft in zijn beleid steeds de nadruk gelegd op de noodzaak voor de bedrijfsrevisor om zich te specialiseren in de controle op de boekhoud- en financiële staten. Dit specialisme houdt verband met de bekwaamheid die noodzakelijk is voor de uitvoering van de controlewerkzaamheden en die niet zonder een voldoende beroepspraktijk kan worden gewaarborgd.

Het specialisme dat de Raad onontbeerlijk acht, heeft in eerste instantie betrekking op het geheel van de controleopdrachten van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening, ongeacht de instelling, de vennootschap of de vereniging die deze opstelt. Ook al bestaan verschillen in de tenuitvoerlegging van de audit, toch oordeelt de Raad dat de vereiste graad van zekerheid niet kan variëren afhankelijk van de sector of de omvang van de onderneming, zonder dat de geloofwaardigheid van de controle in opspraak wordt gebracht.

Deze benadering steunt op de ervaring, inzonderheid in de schoot van de Commissie van Toezicht van het Instituut, maar ook op de overeenstemmende wettelijke en reglementaire teksten. Wij vermelden vooreerst het voorschrift van artikel 3 van de wet van 22 juli 1953, dat de bedrijfsrevisor verplicht de controle als hoofdtak uit te voeren. Wij vermelden ook het vereiste van de achtste Europese richtlijn, naar luid waarvan ten minste twee derden van de stage moet worden verricht bij een persoon die voor de wettelijke controle op de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening is erkend.

In samenhang met deze benadering, heeft de Raad besloten om strikter toe te zien op de toepassing van het specialismeprincipe. De Raad heeft de Commissie van Toezicht ermee belast om in dit verband specifieke procedures uit te werken.

In het verleden heeft de Raad vastgesteld dat zijn standpunt niet systematisch door het ganse beroep werd onderschreven. In externe kringen worden ook andere benaderingen gesuggereerd die voortbouwen op onterechte argumenten, die onder meer met de kost van de controle verband houden. De internationale ervaring bevestigt nochtans alsmear meer de relevantie van de argumenten van de Raad en in de grote meerderheid van de ontwikkelde landen wordt de controle op de rekeningen toevertrouwd aan speciaal op het vlak van de audit opgeleide beroepsbeoefenaars die na deze opleiding specifiek worden erkend.

Het verheugt de Raad dat de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten zijn standpunt heeft vervoegd. Deze laatste verstuurd aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren op 9 december 1999 een principebrief, waarin het volgende wordt gesteld (vrije vertaling):

"Deze nieuwe stap versterkt de wil van de wetgever om op termijn onze beroepen te verenigen met eerbiediging van het principe van specialisme, met name de wettelijke controle van de jaarrekening, dat een specialisme van de bedrijfsrevisor is en dat ook zal blijven.

Het lijkt ons nu meer dan ooit van wezenlijk belang om samen de bakens uit te zetten voor de toekomst van de beroepsbeoefenaars in de nieuwe omgeving die voor hen een ware uitdaging vormt.

Wij moeten zo vlog mogelijk hun opleiding uitstippelen, niet alleen rekening houdend met de specialismen, maar ook met een grotere mobiliteit in de loopbaan."

Deze evolutie is een belangrijke stap in de opbouw van de beroepsstructuren naar de toekomst toe, structuren die toegespitst zijn op de kwaliteit van de dienstverlening aan de cliënteel met eerbiediging van het openbaar belang. De evolutie verantwoordt een optimistische kijk op de toekomst van een beroep dat aan zichzelf is verplicht verder te gaan op de weg van initiatief en kwaliteit, teneinde zijn positie en zijn geloofwaardigheid te behouden en zelfs te verbeteren op de markt van dienstverlening aan de ondernemingen en de instellingen.

3.3. Rol van de bedrijfsrevisoren in fiscale aangelegenheden

In punt 3.1. hierboven heeft de Raad uiteengezet op welke wijze hij de wet van 22 april 1999 leest met betrekking tot de bevoegdheid van de bedrijfsrevisoren in fiscale aangelegenheden. Deze bevoegdheid mag niet door de revisor als hoofdtak worden uitgeoefend en de bedrijfsrevisor mag evenmin de titel van belastingconsulent voeren. Verder kan de bedrijfsrevisor, overeenkomstig de gebruikelijke plichtenleer, onder geen beding een onderneming vertegenwoordigen wanneer hij bij diezelfde onderneming de functie van commissaris-revisor of een andere wettelijke opdracht uitoefent.

De wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken (*Belgisch Staatsblad*, 27 maart 1999) brengt een aantal verduidelijkingen in verband met de rol die de bedrijfsrevisoren, in voorkomend

geval, zouden kunnen vervullen op het vlak van de fiscale vertegenwoordiging. Deze wet wijzigt artikel 728 van het Gerechtelijk Wetboek via de invoeging van een paragraaf 2bis luidend als volgt:

"§ 2bis. Op uitdrukkelijk verzoek van de belastingplichtige of van zijn advocaat, ingediend bij conclusie, kan de rechter de door de belastingplichtige gekozen accountant, beroepsboekhouder of bedrijfsrevisor horen in zijn schriftelijke of mondelinge toelichting ter terechtzitting. Het oproepen van de accountant, beroepsboekhouder of bedrijfsrevisor staat ter beoordeling van de rechter, die onderzoekt of het opportuun is in deze zaak raad in te winnen over elementen die slechts betrekking kunnen hebben op feiten of op rechtsvragen in verband met de toepassing van het boekhoudrecht.

Onder de in het vorige lid bedoelde accountant, beroepsboekhouder of bedrijfsrevisor wordt verstaan de persoon die zich gewoonlijk bezighoudt met de boekhouding van de belastingplichtige of die heeft meegewerkt aan het opstellen van de betwiste belastingaangifte of die de belastingplichtige heeft bijgestaan in de administratieve bezwaarprocedure".

Deze bepaling gaat in op een verzoek dat werd ingediend door het accountantsberoep met de bedoeling de beroepsbeoefenaar toe te laten om naast de belastingplichtige tusschen te komen op het eerste jurisdictioneel niveau (zie de uiteenzetting van de voorzitters van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, het Instituut der Accountants en het Beroepsinstituut van Boekhouders in de loop van de parlementaire werkzaamheden; Verslag namens de Commissie Financiën en Economische aangelegenheden door de heer WEYTS, *Parl. St.*, Senaat, 30.03.1999, 1-1302/2, p. 15).

4. HET COMITÉ VAN DE EUROPESE COMMISSIE BETREFFENDE DE WETTELIJKE REKENINGENCONTROLE

In het IBR-Jaarverslag 1998 (pp. 37-42) heeft de Raad toegelicht welke gevolgen de Europese Commissie gaf aan het Groenboek inzake de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de wettelijke rekeningcontroleur in de Europese Unie, onder meer de oprichting van een comité dat zich buigt over de problematiek van de wettelijke controle op de rekeningen (Comité "Accountantscontrole"). De Raad onderstreepte dat de Minister

van Economie had gevraagd dat vertegenwoordigers van het Instituut aan de werkzaamheden zouden deelnemen.

In de loop van het jaar kwam het Comité drie keer samen. Er werden voornamelijk vier onderwerpen bestudeerd:

► *De kwaliteitscontrole in de revisorenkantoren*

Op basis van een enquête die werd gehouden bij de beroepsinstituten van auditors in de Europese Unie, heeft het Comité de minimumeisen besproken waaraan in de lidstaten zou moeten worden voldaan om een gepast kwaliteitsniveau te verzekeren voor de wettelijke controle op de rekeningen. Steunend op de besprekingen in de schoot van het Comité, hebben de vertegenwoordigers van de Europese Commissie een synthesesedocument ter beraadslaging voorgelegd; in dat document zijn de aanbevelingen vervat met betrekking tot de verschillende systemen voor kwaliteitscontrole.

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft van die voorstellen kennis genomen. Hij is tot het besluit gekomen dat de in ons land geldende regeling slechts een aantal minder belangrijke aanpassingen zal moeten ondergaan op het moment dat de Europese Commissie die aanbevelingen aan de lidstaten zou verzenden (zie hierna Hoofdstuk I, 9).

► *De controlenormen*

De Europese Commissie heeft de overeenstemming onderzocht van de controlenormen die in de lidstaten toepasselijk zijn, met de internationale auditnormen (*International Standards on Auditing* of ISA) van het *International Auditing Practices Committee* (IAPC). Naast het aanwijzen van betekenisvolle verschillen in vergelijking tot de internationale normen, is het ook de bedoeling acties te overwegen die enerzijds bestemd zijn om de internationale harmonisatie in de hand te werken en anderzijds om de wijziging aan te moedigen van de internationale normen in een zin die strookt met de in de Europese Unie vastgestelde behoeften.

Wat meer in het bijzonder België betreft, bracht de enquête aan het licht dat drie internationale normen niet in het nationale kader werden omgezet. Het betreft volgende teksten:

- ISA 402 "Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations";

- ISA 510 "Initial Engagements – Opening Balances";
- ISA 710 "Comparatives".

Voor het overige werden minder belangrijke verschillen aangewezen in vergelijking met volgende internationale normen:

- ISA 310 "Knowledge of the Business";
- ISA 400 "Risk Assessments and Internal Control";
- ISA 501 "Audit Evidence";
- ISA 550 "Related Parties";
- ISA 560 "Subsequent Events";
- ISA 580 "Management Representations".

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft aan de Commissie controlenormen gevraagd alles in het werk te stellen opdat de drie domeinen, die momenteel niet in de Belgische normen aan bod komen, binnen afzienbare termijn wel omgezet zouden zijn. Zoals verder in dit verslag wordt toegelicht, heeft de Commissie controlenormen aan de Raad een ontwerp-aanbeveling voorgelegd, waarin de internationale normen ISA 510 en ISA 710 zijn verwerkt. Verder is een tekst in voorbereiding over de gepaste auditwerkzaamheden bij entiteiten die gebruik maken van servicebureaus.

De werkzaamheden die nu aan de gang zijn in de schoot van het Comité "Accountantscontrole", zouden moeten worden aangevuld met een diepgaander onderzoek met betrekking tot de controleverslagen. Met het oog daarop werd de *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) belast met een gedetailleerd onderzoek dat medio 2000 tot een eindverslag zou moeten leiden.

Verder heeft het Comité nog problemen besproken in verband met de aansprakelijkheid van de wettelijke rekeningcontroleur die met fraude wordt geconfronteerd. Deze discussie speelde zich af in de context van de herziening van de internationale norm ISA 240 in de schoot van het IAPC.

Bij het Comité werd ook een vragenlijst neergelegd van de Europese Commissie betreffende de methodologie voor het uitwerken van de normen. De vertegenwoordigers van België in de schoot van het Comité hebben de idee verdedigd dat een internationale samenhang wenselijk is en dat het IAPC het uitlichten mogelijk maakt van principes die op het vlak van de wettelijke rekeningcontrole algemeen worden aanvaard. Waar het

nuttig is om de adviezen in te winnen van de gebruikers en van de betrokken overheden via een consultatiemechanisme in de aard van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen in België, lijkt het evenwel niet noodzakelijk de overheid rechtstreeks in de uitwerking van professionele auditnormen te betrekken.

► *Onafhankelijkheid*

In het Groenboek inzake de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de wettelijke rekeningcontroleur in de Europese Unie, stelt de Europese Commissie het volgende:

"Overeenstemming over een aantal gemeenschappelijke, wezenlijke beginselen voor alle Lid-Staten zou echter een belangrijke stap betekenen in de richting van een interne markt voor accountantsdiensten. Deze beginselen zouden kunnen worden uitgewerkt voor de beroepskringen op EU-niveau. (4,16)".

De FEE heeft in juli 1998 een document goedgekeurd met als titel *"Independence and Objectivity – Common Core of Principles for the Guidance of the European Profession"*. Het Comité "Accountantscontrole" heeft de bespreking van dit stuk aangevat op basis van een door de Europese Commissie uitgewerkt analyseschema. De gevolgde benadering heeft niet tot doel een *status questionis* in de lidstaten op te stellen, maar wel een gemeenschappelijk kader te bepalen waaraan de wettelijke rekeningcontroleurs zullen kunnen refereren teneinde hun objectiviteit en hun onafhankelijkheid te vrijwaren.

Deze bedenkingen zijn gelijklopend met het debat dat nu in de Verenigde Staten wordt gevoerd. In de VSA is de *"Independence Standards Board"* (ISB) opgericht teneinde het geheel van de bepalingen inzake onafhankelijkheid opnieuw te bekijken en te coördineren. Die voorschriften zijn in de loop der tijden alsmatig talrijker geworden en er werd niet altijd een onderscheid gemaakt tussen wat essentieel en wat bijkomstig is.

Inzonderheid heeft het Comité "Accountantscontrole" zich gebogen over de positie van de SEC in de Verenigde Staten, die als niet verenigbaar met de onafhankelijkheid beschouwt het feit dat de auditor wordt gevraagd een verslag op te stellen betreffende controle op de inbrengen in natura in een vennootschap. In een voor kritiek vatbare extraterritoriale benadering, oordelen de Amerikaanse overheden dat de auditors van de

moedervenootschap hun onafhankelijkheid in opspraak dreigen te brengen wanneer de commissaris-revisor van een Europese dochter die lid is van hetzelfde netwerk, handelt conform de plaatselijke wetgeving en een verslag uitbrengt nopens de verrichting van kapitaalverhoging via inbreng in natura. Deze toestand bestaat in verschillende Europese landen, waaronder ook België. Het was dan ook logisch dat het punt besproken werd in de schoot van het Comité "Accountantscontrole". De Europese Commissie heeft een nota neergelegd waarin zij tot het besluit komt dat er niet de minste reden is om te denken dat er een gevaar zou kunnen zijn voor de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor, wanneer deze overeenkomstig artikel 10 van de 2de richtlijn inzake vennootschapsrecht optreedt.

Een diepgaander analyse van de wetgeving en ook van de normen die toepasselijk zijn op de controleopdracht inzake inbrengen in natura, doet duidelijk blijken dat, enerzijds, de betrokken revisor dezelfde principes inzake onafhankelijkheid moet toepassen en, anderzijds, dat hij slechts kan optreden in de mate waarin vooraf een waardering door de ondernemingsleiding werd gemaakt. Deze principes worden duidelijk in de normen over de inbreng in natura van het IBR uiteengezet:

- Paragraaf 1.2.2. stelt dat de regels inzake onafhankelijkheid de regels zijn die gelden voor elke controleopdracht;
- Paragraaf 2.4. onderstreept dat de bedrijfsrevisor een controleopdracht uitoefent waarin hij een beoordeling moet geven over de keuze van de waarderingmethoden die door de partijen werden gehanteerd. Dit toont duidelijk aan dat het niet de bedrijfsrevisor is die zelf die waarde moet vaststellen;
- Volgens paragraaf 4.1.2. verklaart de revisor in zijn conclusie dat de weerhouden methoden van waardering bedrijfseconomisch verantwoord zijn en leiden tot inbrengwaarden die ten minste overeenkomen met de daadwerkelijk als tegenprestatie toegekende vergoeding. Deze bewoordingen in het verslag tonen zeer duidelijk aan dat de bepaling van de waarde niet tot de verantwoordelijkheid van de auditor behoort en dat zijn oordeel niet wezenlijk in aard verschilt met de beoordeling die de auditor zou moeten geven wanneer hij zich uitspreekt over de wenselijkheid van een waardecorrectie in de balans die van aard is te leiden tot een voorbehoud betreffende het getrouwe beeld.

► *Vrij verkeer van de beroepsbeoefenaars in de Europese Unie*

Het onderzoek van de problemen in verband met de vrije vestiging en de vrije dienstverlening is prioritair in het Groenboek. De Europese Commissie oordeelt: *"Niettegenstaande bij de accountantscontrole rekening moet worden gebonden met het algemeen belang, bestaat er geen doorslaggevende reden om de Verdragsbepalingen betreffende de vrijheid van vestiging en het vrij verrichten van diensten niet ten volle toe te passen op accountantsdiensten. (8, 10)"*.

De Commissie interesseerde zich vooral aan de toestand van de professionele kantoren die niet rechtstreeks in de richtlijn 89/48/EEG betreffende de wederzijdse erkenning van diploma's en beroepsbekwaamheden worden beoogd, aangezien deze richtlijn technisch alleen maar op natuurlijke personen kan worden toegepast.

Het Comité Accountantscontrole heeft beslist het probleem op de agenda te plaatsen, en steunt op een gedetailleerd verslag dat door de *Fédération des Experts Comptables Européens* in maart 1999 werd uitgebracht onder de titel *"La libéralisation de la Profession d'Expert-Comptable en Europe"*. De voorstellen van de FEE worden verder in dit verslag meer in detail toegelicht (zie hierna Hoofdstuk 1, 7.1, alsook bijlage 3).

Het Comité is tot een eerste bespreking van het document overgegaan op de vergadering van 2 en 3 december 1999 en zal zijn onderzoek in de loop van het jaar 2000 voortzetten.

5. ETHIEK

5.1. Onafhankelijkheid – Aanbeveling van de Hoge Raad

In het IBR-Jaarverslag over 1998 (p. 29) brengt de Raad verslag uit over zijn antwoorden op de vragenlijst van de Hoge Raad voor het Bedrijfs-revisorat en de Accountancy, voorafgaand aan een aanbeveling in verband met de onafhankelijkheid. Deze aanbeveling is in de loop van het jaar 1999 uitgebracht.

In de inleiding van de aanbeveling onderstreept de Hoge Raad dat de beoefenaar van een vrij beroep zich op onafhankelijke wijze moet gedragen; hij mag zich niet dusdanig vereenzelvigen met de belangen van zijn

cliënt dat hij zijn verantwoordelijkheid tegenover de collectiviteit, die in eerste instantie de naleving van de wet vereist, in opspraak dreigt te brengen. Deze maatschappelijke verantwoordelijkheid is nog groter wanneer, zoals dit voor de bedrijfsrevisor en de accountant het geval is, een aantal van de opdrachten wordt vervuld in uitvoering van een wettelijke bepaling.

Eerst staat de Hoge Raad stil bij de definities en onderzoekt hij de wettelijke bepalingen die erop gericht zijn om de schijnbare onafhankelijkheid via wettelijke bepalingen te waarborgen. Vervolgens gaat de Hoge Raad na wat hij als bedreigingen aanziet voor de onafhankelijkheid en onderscheidt daarbij vier aspecten:

- concurrentie – offerte-aanvragen – aanbod van verschillende diensten aan de vennootschap waarbij de controle wordt uitgeoefend;
- interprofessionele verenigingen;
- opdrachten die afhankelijk zijn van één enkele belangengroep;
- rol van de raad van bestuur bij de benoeming, de vaststelling van de bezoldiging en de betrekkingen met de commissaris-revisor.

En ten slotte stelt de Hoge Raad verschillende mogelijke maatregelen voor. Het gaat in de eerste plaats om aanbevelingen aan het adres van de Instituten, de beroepsbeoefenaars en de ondernemingen, waardoor een betere toepassing van de bestaande bepalingen op het vlak van de onafhankelijkheid nagestreefd wordt. Het betreft overigens nieuwe suggesties die het optreden van de wetgever noodzakelijk maken. Er moet in dit verband opgemerkt worden dat de Hoge Raad niet eenparig heeft gepleit voor onmiddellijke tussenkomsten van de wetgever. Volgende problemen werden besproken:

- de beperking van het aantal hernieuwingen van de mandaten als commissaris-revisor;
- het instellen van verplichte colleges van commissarissen-revisoren;
- de verduidelijking van de onverenigbaarheden en de beperking van het aanbod van veelvoudige diensten door de commissarissen-revisoren en de netwerken waarvan zij deel uitmaken;
- de oprichting van een onafhankelijk fonds dat met de vergoeding van de commissarissen-revisoren zou zijn belast;
- de voordracht van een kandidaat-bedrijfsrevisor door de ondernemingsraad.

► *Advies van de Raad van het Instituut*

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft de door de Hoge Raad uitgebrachte aanbeveling diepgaand geanalyseerd. Vanuit het oogpunt van de Raad is het document een goede basis voor de bespreking van de problemen in verband met de onafhankelijkheid. De Raad drukt de wens uit dat op korte termijn een debat op gang zou komen tussen de Hoge Raad en de beroepsinstellingen omtrent de onderwerpen die in de aanbeveling aan bod komen. Dit debat zal overigens ook rekening moeten houden met de Europese trends die tot uiting komen in het kader van het Comité "Accountantscontrole" van de Europese Commissie, waarin de secretaris van de Hoge Raad zitting heeft als lid van de Belgische delegatie.

De Raad van het Instituut heeft de Hoge Raad op de hoogte gebracht van zijn bezorgdheid in verband met bepaalde aspecten van de aanbeveling. Naast de vijf punten die hierboven vermeld zijn en waarover in de Hoge Raad geen eenparigheid kon worden bereikt, heeft de Raad in het bijzonder aan volgende punten aandacht besteed.

Vooreerst wenste de Hoge Raad jaarlijks een lijst te ontvangen van de mandaten van commissaris-revisor die door elk van de bedrijfsrevisoren worden uitgeoefend, met vermelding van de vennootschappen waarbij deze mandaten worden vervuld. De Raad heeft vragen bij het gebruik dat de Hoge Raad van dergelijke informatie zou kunnen maken in het kader van de hem bij wet toebedeelde functie.

De wet vertrouwt het Instituut der Bedrijfsrevisoren het toezicht toe over de uitoefening van de controleopdrachten door zijn leden. De Raad blijft steeds bereid om samen met de Hoge Raad en binnen de perken van het beroepsgeheim, te onderzoeken op welke wijze de procedures van toezicht kunnen evolueren. Daartegenover staat dat de Raad geenszins overweegt om de toezichtsbevoegdheid over de uitoefening van zijn opdracht geheel of gedeeltelijk over te dragen aan een instelling buiten het beroep die niet de gerechtelijke overheid zou zijn. Het is overigens ook zo dat die informatie openbaar is en even goed kan worden bekomen op de griffie van de rechtbank van koophandel.

Vervolgens beveelt de Hoge Raad een wetswijziging aan opdat de algemene vergadering van de vennootschap die de commissaris aanstelt, zelf *intuitu personae* de vertegenwoordiger van de controlevennootschap aanduidt. Dit impliceert dat een algemene vergadering moet bijeenkomen

worden in geval van vervanging van de vertegenwoordiger. Deze formule lijkt op geen enkele wijze verband te houden met het onafhankelijkheidsprobleem. Ze brengt daarenboven opnieuw – meestal nutteloze – administratieve formaliteiten voor de gecontroleerde vennootschappen met zich mee. In elk geval kan de algemene vergadering die zulks wenst, hetzelfde bekomen door een precisering op te nemen in de aanstellingsbeslissing.

Tenslotte heeft de Raad kennis genomen van bepaalde aanbevelingen op het vlak van multiprofessionele dienstverlening. In dit verband heeft de FEE eveneens een verslag uitgewerkt (IBR-Jaarverslag 1998, p. 25). Binnenkort zal aan de bedrijfsrevisoren een omzendbrief worden toegestuurd over de aangelegenheid en de Hoge Raad zal regelmatig op de hoogte worden gehouden van elke nieuwe stap die zou kunnen worden gezet.

5.2. Honoraria van de revisor – aanstelling “pro deo”

Een lid dat “pro deo” werd aangewezen door een rechtbank, vroeg de Raad of hij verplicht is de opdracht in dergelijke omstandigheden uit te oefenen. De Raad formuleerde volgend advies:

De reglementering betreffende het beroep van bedrijfsrevisor bevat geen wettelijke of bestuursrechtelijke bepaling betreffende de “pro deo”-dienstverlening⁽¹⁾. De “pro deo” is dan ook een vrijwillige benadering die inherent is aan de opvatting van het vrije beroep onder uitzonderlijke omstandigheden met betrekking tot natuurlijke personen die in staat van nood verkeren.

Volgens het advies van de Raad zou het onaanvaardbaar zijn dat de “pro deo” wordt opgelegd door enige overheid, buiten een welbepaald wettelijk kader, omdat daardoor de beroepsbeoefenaar in de onmogelijkheid zou verkeren zijn diensten aan te rekenen, ook indien later zou blijken dat de partijen in staat zijn de uitgevoerde werkzaamheden te vergoeden.

5.3. Tuchtprocedures

De Raad heeft de voorwaarden, waaronder een verslag moet worden overgemaakt aan de tuchtinstanties, opnieuw bekeken in geval blijkt dat de con-

(1) De enige uitzondering vloeit zijdelings voort uit artikel 28, § 1, 2de lid van de wet van 22 april 1999: de Raad van het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten kan de regels bepalen volgens dewelke de externe accountants een gratis eerste lijnsadvies verstrekken aan ondernemingen die erom verzoeken in de loop van hun eerste activiteitenjaar.

frater de normale pensioenleeftijd heeft bereikt. Het probleem was in het bijzonder aan de orde toen de Raad diende vast te stellen dat de kantoororganisatie van de confrater hem niet toeliet om met de vereiste zorgvuldigheid de controleopdrachten die hem werden toevertrouwd, uit te oefenen.

In die hypothese heeft de Raad geoordeeld dat het moeilijker werd om artikel 18^{quater} van de wet toe te passen en de confrater aan te manen om zich binnen een bepaalde termijn te richten naar de voorschriften van artikel 18^{ter} van de wet houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Het is natuurlijk uitgesloten dat zou worden aanvaard dat de vereisten op het vlak van kwaliteit van de controlewerkzaamheden en de naleving van de normen op verschillende wijze zouden worden ingevuld, naargelang van de persoonlijkheid van de bedrijfsrevisor. Wel is de Raad de mening toegedaan dat specifieke maatregelen verantwoord kunnen zijn om te voorkomen dat een eervolle loopbaan overschaduwde zou worden door eventuele onachtzaamheden die zich vlak vóór het pensioen voordoen. De Raad heeft de volgende algemene beslissing genomen:

Wanneer de Commissie van Toezicht de Raad voorstelt een confrater naar de tuchtinstanties te verwijzen voor voldoende ernstige feiten die getuigen van een gebrek aan kwaliteit in de behandeling van de dossiers, kan de Raad beslissen om gedurende één maand de doorverwijzing naar de tuchtinstanties op te schorten. Dit is mogelijk in het geval van een confrater die op het einde van zijn carrière is, teneinde hem de mogelijkheid te bieden ontslag te nemen of andere aanvaardbare alternatieve maatregelen voor te stellen die de Raad van zijn beslissing kunnen doen afzien.

5.4. Publiciteit

In de loop van het voorbije jaar is de problematiek van de publiciteit herhaaldelijk aan bod gekomen.

Vooreerst heeft de Raad kennis genomen van een arrest van het Hof van Cassatie van 7 mei 1999⁽¹⁾. Concrete aanleiding van het cassatiearrest is de uitspraak van het tuchtorgaan van de Orde van Apothekers waarbij een disciplinaire waarschuwing werd opgelegd aan de apotheker die door

(1) Cass. 7 mei 1999, *Tijdschrift voor Belgisch Handelsrecht*, 1999, 490-491. Voor een commentaar, zie NYSSENS, H., "Concurrence et ordres professionnels: les trompettes de Jéricho sonnent-elles?", *Tijdschrift voor Belgisch Handelsrecht*, 1999, 475-489.

het uitdelen van draagtassen met het publicitair logo van de apotheek de eer en de waardigheid van het beroep in opspraak zou hebben gebracht. Het Hof van Cassatie vernietigt de disciplinaire uitspraak; het Hof doet hierbij echter niet zozeer uitspraak over de geoorloofdheid van de publiciteitsvoering, maar wel over de vraag of de Orde van Apothekers regels kan opleggen die de economische vrijheid van de apothekers beperken. Het Hof van Cassatie komt tot het besluit dat de Orde van Apothekers een ondernemingsvereniging is in de zin van de mededingingswet van 5 augustus 1991 en dat al zijn besluiten moeten getoetst worden aan de eisen van die mededingingswet. Als de Orde bijgevolg regels uitvaardigt waardoor de mededinging op de Belgische markt zou verhinderd worden, beperkt of vervalst, dan zijn deze regels vernietigbaar.

Volgens de Raad van het IBR maakt het cassatiearrest duidelijk dat, zelfs al heeft een beroepsorde van de wetgever in hoofdzaak een opdracht van algemeen belang gekregen – namelijk te waken over de naleving van de deontologie en de behoorlijke beroepsuitoefening door de leden – dan nog belet dit niet dat deze beroepsorde beschouwd wordt als een ondernemingsvereniging in de zin van de mededingingswet (artikel 2, § 1). Het is dan ook uitgesloten dat concurrentiebeperkende regels zouden worden uitgevaardigd die niet vereist zijn om de fundamentele regels van het beroep te handhaven.

Verder is het IBR naar aanleiding van een aantal concrete dossiers verzocht geworden om een standpunt in te nemen omtrent de geoorloofdheid van bepaalde aankondigingen en bekendmakingen door bedrijfsrevisoren. Ook door het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten is de Raad omtrent publiciteit binnen het revisoraat ondervraagd geworden.

Bij de contacten met de andere Instituten, heeft de Raad van het IBR de algemene principes in herinnering gebracht, volgens dewelke publiciteit voor bedrijfsrevisoren is toegelaten, uiteraard binnen bepaalde grenzen. De bedrijfsrevisor mag dus in het openbaar objectieve informatie over zijn kantoor mededelen. Hij moet echter te allen tijde blijk geven van terughoudendheid, zoals het voor een niet-commercieel beroep past. Bovendien mag hij op geen enkele wijze gebruik maken van vergelijkingspraktijken in verband met tarieven of kwaliteit (artikelen 26 en 27 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren).

De Raad heeft echter moeten vaststellen dat de deontologische voorschriften inzake publiciteit niet identiek zijn voor de verschillende Instituten. Dit kan onduidelijkheid teweeg brengen in geval van bekendmakingen en publiciteit door kantoren die regelmatig actief zijn op het vlak van boekhouding, accountancy en revisoraat. Vandaar dat hij het wenselijk heeft geacht om in gemeenschappelijk overleg met het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten en met het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten, een gemeenschappelijke visie omtrent publiciteit uit te werken en een uniforme toepassing van gelijkaardige regels na te streven. De drie Instituten zijn bijeengekomen, teneinde hun beleid terzake af te stemmen. De werkzaamheden zullen in het komende jaar worden verdergezet.

Ten slotte heeft de Raad van het IBR zijn medewerking toegezegd aan de organisatie van de Rondetafel rond "Publiciteit en het Vrije Beroep". Deze Rondetafel is een initiatief van de Federatie voor Vrije en Intellectuele Beroepen (FVIB) en zal plaatsvinden op 24 februari 2000. Naast het IBR, het IAB en het BIBF nemen nog tal van andere vrije beroepen deel aan deze organisatie, zoals onder meer de notarissen, advocaten, gerechtsdeurwaarders enz. In het kader van deze Rondetafel zal de aandacht uitgaan naar de publiciteitsvoering door de individuele beroepsbeoefenaar enerzijds en de informatie-initiatieven van de beroepsinstanties anderzijds. De studie zal tevens gekoppeld worden aan een marktonderzoek, een bevraging van zowel de beoefenaars van de vrije beroepen als van de cliënten.

6. TOEGANG TOT HET BEROEP

6.1. Hervorming van de stage

In de loop van 1999 heeft de Stagecommissie de grondige bezinning omtrent het verloop van de stage van bedrijfsrevisor, die in 1998 was aangevat, verdergezet. Deze bezinning vindt zijn oorsprong in een toenemende bezorgdheid omtrent de vastgestelde mislukkingen bij de stage-examens.

Er zijn verschillende nieuwe maatregelen goedgekeurd die erop gericht zijn de efficiëntie van de stage te verbeteren. Het geheel van deze nieuwe voorschriften komt tegemoet aan de betrachting om een kwalitatieve stage te behouden, maar eveneens om de stagiairs te responsabiliseren door hen

bepaalde vrijheden toe te kennen en de begeleiding door het Instituut minder administratief te laten verlopen.

6.1.1. Profiel van de stagemeester

In de loop van 1999 heeft de Stagecommissie zich verplicht gezien om, zonder daarmee de professionele kwaliteiten van de confraters in vraag te stellen, de aanvang van de stage van drie kandidaat-stagiairs te weigeren omwille van het tekort aan revisorale activiteiten in de schoot van het kantoor van de stagemeester.



In de toekomst zal het profiel van de stagemeester nauwkeurig worden geanalyseerd wanneer het kantoor, op basis van de laatste jaarlijkse mededeling, niet beschikt over 5.000 uren voor revisorale opdrachten. In dit geval zal het principe zijn dat het kantoor ten minste 1.500 uren revisorale opdrachten per revisor (vennoot of medewerker) zal moeten hebben en de uren revisorale opdrachten zullen moeten bestaan uit ten minste 50 % permanente opdrachten. Voor de kantoren die over meer dan 5.000 uren beschikken, zal de Stagecommissie een analyse geval per geval doorvoeren.

Deze maatregelen zijn ingegeven door het feit dat bepaalde kantoren onvoldoende revisorale activiteiten zouden kunnen hebben of revisorale opdrachten die onvoldoende gediversifieerd zijn om een stagiair correct te kunnen vormen in de diverse aspecten van de functie van bedrijfsrevisor.

De Stagecommissie biedt de mogelijkheid aan de stagemeester, wiens profiel bepaalde moeilijkheden zou kunnen vertonen, om op voorhand het advies van de Stagecommissie te vragen. Indien het profiel van de stagemeester problemen blijkt te stellen, zou deze de mogelijkheid hebben om door de Stagecommissie te worden gehoord. De Stagecommissie zal bijvoorbeeld kunnen aanvaarden dat de stage verloopt onder begeleiding van twee stagemeesters.

Tegen de weigering om een kandidaat tot de stage toe te laten, is beroep mogelijk bij de Commissie van Beroep en dit binnen een termijn van dertig dagen (artikel 18, 2de lid en artikel 21, § 2 van de wet van 1953 houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren).

6.1.2. Begindatum van de stage

Voortaan zal de stage van bedrijfsrevisor aanvangen op 1 juli en niet meer op 1 april. Met deze maatregel wil men beter tegemoetkomen aan de eisen

die voortvloeien uit de activiteit van de kantoten. De dossiers voor de toelating tot de stage zullen voortaan uiterlijk vóór 15 februari moeten ingediend worden.

6.1.3. Verloop van de stage

Wat de examens en de vorming in het algemeen betreft, zal de stage niet langer meer ingedeeld worden in drie onderscheiden jaren, zoals dit momenteel het geval is. De stage zal daarentegen als één blok worden beschouwd. Dit betekent dat de stagiair zelf zal kunnen beslissen op welk moment hij de examens die in de loop van de stage zijn voorzien, wenst af te leggen. Er zal éénmaal per jaar een examensessie voor de stage worden georganiseerd.

In de loop van de stage zal de stagiair uitgenodigd worden om een reeks seminaries te volgen. Het bijwonen van de seminaries zal echter niet meer verplicht zijn om de examens te kunnen afleggen. De stagiair die meent over voldoende kennis te beschikken om het examen met succes te kunnen afleggen, kan beslissen om de seminaries niet bij te wonen. Na een mislukking voor de examens, zal de Commissie daarentegen kunnen verplichten dat één of meerdere seminaries, waarvoor de kandidaat onvoldoende kennis bleek te hebben, zullen moeten worden bijgewoond. Bij wijze van uitzondering op hetgeen voorafgaat, zal het volgen van de stage blijven gebeuren op basis van het jaarlijks indienen van een stagedagboek. Deze regeling wordt als noodzakelijk beschouwd opdat de Stagecommissie zich kan vergewissen van een gepaste opvolging in de loop van de drie stagejaren.

Wat het bekwaamheidsexamen betreft, zal dit voortaan bestaan uit een schriftelijke proef, een mondelinge proef en eveneens een praktische studie. Voor deze praktische studie zal de kandidaat ten minste 10/20 moeten behalen.

In geval van een globale mislukking op het bekwaamheidsexamen, zal de kandidaat die voor de praktische studie een score heeft behaald van minder dan 10/20, uitgenodigd worden om deze opnieuw te beginnen; degene die mislukt is voor het bekwaamheidsexamen, maar een score heeft behaald van ten minste 10/20 voor deze praktische studie, heeft de mogelijkheid om de behaalde score over te dragen of, eventueel, om op eigen initiatief de praktische studie te herbeginnen.

6.1.4. Stagedagboek

Het stagedagboek is herdacht en geactualiseerd. Voortaan zal het stagedagboek per stagejaar moeten ingevuld worden en niet meer per kalenderjaar; op die manier moet er vanuit professioneel oogpunt een beter kwalitatief zicht komen op de evolutie van de activiteit van de stagiair. De nieuwe versie van het stagedagboek is beschikbaar op de site van het Instituut of op aanvraag bij het IBR. De nieuwe versie is sinds het jaar 1999 van toepassing.

Teneinde de informatie in verband met de stage op een betere manier te laten circuleren, is het grootste deel hiervan beschikbaar gesteld op de website van het Instituut onder "Stage" (<http://www.accountancy.be>). De stagiairs zullen daar bijvoorbeeld de agenda van het jaar kunnen terugvinden, alsook een model van stagedagboek en de voornaamste administratieve maatregelen met betrekking tot de stage.

6.2. Overstapregeling

In het akkoord van 30 maart 1998 hebben de Raden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten besloten een overstapregeling in te voeren, die voor de beroepsbeoefenaars een grotere mobiliteit tijdens hun loopbaan mogelijk maakt. In de loop van het jaar werd dit akkoord verscheidene malen concreet toegepast, en de Raad verheugt zich hierover. In elk van die gevallen bleek de uitgewerkte structuur naar behoren te werken. De kwaliteit van de door het IAB overgezonden kandidaturen kon worden gewaarborgd en andersom werden de bedrijfsrevisoren, die hiertoe verzocht hebben, in de schoot van het IAB toegelaten.

De Raad heeft in herinnering gebracht dat de overstapregeling niet kon afwijken van de geldende koninklijke besluiten. Zo kan een stagevrijstelling of zelfs een stagevermindering slechts worden overwogen in de mate dat de accountant sinds tenminste zeven jaar op het tableau van zijn Instituut is ingeschreven.

7. CONTROLEVENNOOTSCHAPPEN

7.1. Vrije vestiging in de Europese Unie

Reeds in 1958 regelde het Verdrag van Rome het vrije verkeer van personen en van vennootschappen in de Europese Economische Gemeenschap. Sinds het beroep van accountant en auditor op Europees niveau is georganiseerd, geeft het blijk van zijn wil om te komen tot een eenheidsmarkt voor de boekhoudkundige diensten. Een beslissende stap werd gezet met de goedkeuring van de richtlijn 89/48/EEG, die een algemene regeling instelt voor de erkenning van de diploma's en de beroepsopleidingen.

Het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren, ook al dateert het van vóór de aangehaalde richtlijn, leeft nauwkeurig de regels na die in de Europese reglementering worden voorgeschreven.

Waar na verloop van tijd een vrij ruime harmonisatie kon bereikt worden op het vlak van het vrije verkeer van de natuurlijke personen, ligt deze toestand anders wat de vrije dienstenverstrekking betreft en het vrij verkeer van controlevennootschappen. Het Europees Parlement heeft deze toestand duidelijk onderkend in zijn advies over het Groenboek inzake de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de wettelijke rekeningcontroleur in de Europese Unie. Zo nodigt het Parlement de Commissie uit om voorstellen te doen met het oog op het wegwerken van de hinderpalen van wetgevende aard en geleidelijk het verlenen van diensten en de vrije vestiging van de zelfstandige rekeningcontroleur en van de auditfirma's in de andere lidstaten te vergemakkelijken.

In reactie op dit zeer duidelijk standpunt van het Parlement, heeft de *Fédération des Experts Comptables Européens* in maart 1999 een verslag voorgesteld betreffende de liberalisering van het beroep. De samengevatte voorstellen zijn in bijlage 3 bij onderhavig Jaarverslag opgenomen.

Wat het bezit van het kapitaal van vennootschappen van wettelijke rekeningcontroleurs betreft, is de FEE van oordeel dat de meerderheid van de stemrechten, zoals vereist in de achtste EEG-richtlijn, in handen moet zijn van beroepsbeoefenaars die in om het even welke lidstaat van de Europese Unie gevestigd zijn.

Dergelijke interpretatie, indien zij bevestigd zou worden, zou een wijziging van de Belgische wet noodzakelijk maken.

Wat het directieorgaan van de kantoren voor wettelijke controle betreft, is de FEE daarentegen van oordeel dat het merendeel van de leden wettelijke controleurs moeten zijn, natuurlijke personen of rechtspersonen die plaatselijk in de lidstaat van onthaal zijn erkend.

7.2. Aandeelhouderschap in revisorenkantoren in de Europese Unie

Nadat de FEE haar advies van maart 1999 betreffende de liberalisering van het beroep had uitgebracht, heeft ze zich inzonderheid gebogen over de problemen die verband houden met het aanhouden van aandelen in een controlevennootschap of met een bestuursmandaat in dergelijke vennootschap door personen die niet zijn erkend in het land waar de vennootschap is opgericht.

Het voorschrift van een eenvoudige meerderheid voor het bezit van de aandelen of deelbewijzen van een vennootschap van wettelijke rekeningcontroleurs werd in de achtste richtlijn opgenomen met het oog op de vrijwaring van de onafhankelijkheid van de auditors in de schoot van hun kantoor. Het bestaan van eventuele beperkingen voor het bezit van de resterende 49 % van het kapitaal of van de stemrechten kwam ter sprake in een document van de *International Federation of Accountants (IFAC)* ter voorbereiding van de "GATT 2000 round"-onderhandelingen.

Wat de specifieke toestand in België betreft, kan in herinnering worden gebracht dat volgens het koninklijk besluit van 15 mei 1985, de in België opgerichte revisorenvennootschappen aan volgende voorwaarden moeten voldoen:

- alle vennoten, zaakvoerders en bestuurders moeten lid zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren of in het buitenland een hoedanigheid hebben die als gelijkwaardig met deze van bedrijfsrevisor is erkend;
- de meerderheid van de aandelen en ook de meerderheid van de stemrechten waarover de vennoten beschikken, moet in het bezit zijn van leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren;
- de meerderheid van de zaakvoerders of bestuurders moet lid zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Het besluit van 14 februari 1989 ter uitvoering van artikel 4ter van de wet houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, is min-

der streng wat de auditvennootschappen betreft die naar buitenlands recht werden opgericht. De voorwaarden voor het aandeelhouderschap en de bestuursmandaten luiden als volgt:

- alle vennoten, evenals de zaakvoerders en bestuurders moeten gemachtigd zijn in de staat waar zij hun hoofdvesting hebben om de wettelijke controle op de boekhoudkundige staten van de ondernemingen uit te voeren;
- ten minste één bestuurder of zaakvoerder moet lid zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en moet belast zijn met het bestuur van het kantoor in België;
- alle vennoten, bestuurders of zaakvoerders die gewoonlijk hun beroepsactiviteit in België uitoefenen, moeten lid zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Naast deze voorwaarden is er geen enkel ander voorschrift in verband met het aanhouden van aandelen van de vennootschap of in verband met enige meerderheid van bestuurders die volgens het Belgisch recht zijn erkend.

Bij het onderzoek naar de toestand in een aantal landen binnen en buiten Europa, bevroeg de FEE haar leden-organisaties om te weten of de 49 %, hetzij door gelijk wie kon worden aangehouden, hetzij door personen die niet over de hoedanigheid van wettelijke rekeningcontroleur beschikken maar wel in de schoot van het kantoor actief zijn, hetzij door beroepsbeoefenaars van een ander vakgebied (een accountant die niet erkend is voor de wettelijke controle, een advocaat). Bovendien stelde de FEE ook de vraag of een onderscheid kon worden gemaakt naargelang die 49 % werden aangehouden door één enkele persoon, dan wel of die over verschillende aandeelhouders waren verspreid.

De Raad heeft vastgesteld dat de vragen van de FEE maar belang zouden hebben in de hypothese dat de Belgische wetgeving eerst zou worden gewijzigd om afgestemd te worden op de wetgeving in de andere landen van de Europese Unie. Zoals hierboven in herinnering is gebracht, moeten in België inderdaad alle vennoten van een vennootschap die op de ledenlijst van de bedrijfsrevisoren is ingeschreven, of die nu is opgericht naar Belgisch recht dan wel naar buitenlands recht, personen zijn die erkend zijn voor de uitoefening van de wettelijke controle van de rekeningen.

Er moet een duidelijk onderscheid worden gemaakt tussen twee toestanden: het afstaan van een participatie tot 49 % zou door bepaalde kan-

toren kunnen worden beschouwd als een middel ter externe financiering. In andere gevallen zou het afstaan van die deelnemingen een gedeeltelijke oplossing kunnen brengen voor het organiseren van een controlevennootschap met pluridisciplinair karakter, waarvan in elk geval de vennoten-revisoren de centrale schakel dienen te blijven.

Volgens de Raad vertoont de eerste formule ernstige gevaren. Het is weinig waarschijnlijk dat een externe financier zich helemaal niet in het beheer van het kantoor zou interesseren. Het gevaar is niet denkbeeldig dat via deze weg praktijken van commercieel beheer, die moeilijk te verzoenen zijn met de regels van plichtenleer, de bovenhand zouden krijgen. De Raad zou betreuren dat de Europese principes van het vrije verkeer hem zouden verplichten om op de ledenlijst vennootschappen in te schrijven waarvan de identiteit van alle aandeelhouders en de juiste rol die zij in de vennootschap spelen, niet met zekerheid zou kunnen worden achterhaald.

In de tweede veronderstelling zouden de maximum 49 % kunnen aangehouden worden door één of meer personen die het beroep in de schoot van de controlevennootschap uitoefenen. Deze formule zou interessant zijn in de mate dat zij de weg zou effenen, in een weliswaar beperkte mate, voor bepaalde activiteiten met een pluridisciplinair karakter. De Raad zou dergelijke ontwikkeling gunstig onthalen, omdat daardoor de inschrijving op de ledenlijst mogelijk wordt van bijvoorbeeld bepaalde vennootschappen waarin accountants een minderheidsdeelneming aanhouden. Deze evolutie vooronderstelt evenwel de uitwerking van nauwkeurige regels met het oog op het waarborgen van de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren bij hun beoordeling in de opdracht die krachtens de wet van algemeen belang is.

De Raad is evenwel van mening dat zijn onderzoek niet beperkt kon blijven tot het positieve recht. Hoe dan ook zullen zonder dubbelzinnigheid twee wezenlijke principes moeten worden gewaarborgd: een volkomen transparantie van het aandeelhouderschap en een totale onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor-natuurlijke persoon die, in hoofdelijke aansprakelijkheid met de vennootschap, de verantwoordelijkheid zal opnemen voor de eindbeslissing.

7.3. Bestuursmandaten

In de loop van het jaar heeft een confrater de Raad de vraag voorgelegd betreffende de aanwijzing van een vennootschap van bedrijfsrevisoren in

de functie van bestuurder van een andere vennootschap die eveneens op de ledenlijst is ingeschreven. Deze vraag kadert in een vaak gebruikte organisatiestructuur waarbij een confrater, vennoot van een éénpersoonsvennootschap, via deze vennootschap, als vennoot aandelen aanhoudt in een andere vennootschap die meerdere bedrijfsrevisoren telt.

De Raad heeft moeten vaststellen dat het antwoord op deze vraag duidelijk blijkt uit artikel 14, 4° van het koninklijk besluit van 15 mei 1985. Dit besluit betreffende de revisorenvennootschappen voert de overgangsmaatregelen, die ingevoegd zijn bij de wet van 21 februari 1985 in de wet van 22 juli 1953, uit. Dit besluit bepaalt de voorwaarden waaronder een burgerlijke vennootschap, die conform artikel 33 van de wet werd opgericht, ingeschreven kan worden op de ledenlijst. Daar wordt uitdrukkelijk bepaald dat de zaakvoerders en bestuurders natuurlijke personen moeten zijn.

8. INTERPROFESSIONELE SAMENWERKING

8.1. Advocaten

Reeds sinds geruime tijd wordt in de schoot van het beroep nagedacht over hoe een nauwere samenwerking zou kunnen worden verwezenlijkt tussen enerzijds het beroep van bedrijfsrevisor en anderzijds de juridische beroepen, en meer in het bijzonder het beroep van advocaat (zie onder meer IBR-Jaarverslag 1992, p. 53).

De Raad is dan ook verheugd over het akkoord dat is gesloten met de Franse Orde van Advocaten van de Balie van Brussel, waarbij een kader wordt gecreëerd voor de oprichting van middelenvennootschappen tussen bedrijfsrevisoren en advocaten (zie ook Bijlage 5). De samenwerking blijft beperkt tot het in gemeenschap brengen van middelen; de vennootschap, al dan niet met rechtspersoonlijkheid, kan geenszins tot doel hebben om het beroep van zijn leden uit te oefenen.

Gelet op de specifieke deontologie van beide beroepsgroepen, bepaalt het akkoord uitdrukkelijk dat in geval van tegenstrijdigheid van deze voorschriften, de meest strikte bepaling moet gevolgd worden. De vrije keuze van de cliënt voor een advocaat of een bedrijfsrevisor moet boven-

dien te allen tijde worden gewaarborgd. De beroepsbeoefenaars dienen te waken over hun respectieve professionele onafhankelijkheid en zorgen ervoor dat de vertrouwelijkheid van de informatie die de cliënt mededeelt, niet in het gedrang wordt gebracht. Indien de belangen van hun cliënten niet verzoenbaar zijn, moeten de leden zich onthouden van elke professionele tussenkomst.

Er zijn reeds contacten gelegd met de Nederlandse Orde van Advocaten van de Balie van Brussel, alsook met de andere balies, opdat dit initiatief navolging zou kunnen krijgen. Volgens de Raad is de samenwerking met de juridische beroepen immers meer dan ooit noodzakelijk en wenselijk. Duidelijke richtlijnen omtrent dergelijke gestructureerde samenwerkingsverbanden zullen de nodige garanties bieden inzake de naleving van de deontologie en zullen bovendien ongetwijfeld de transparantie en geloofwaardigheid ten goede komen.

8.2. Toestemmingen van de Raad

Volgend op het casuïstisch onderzoek dat in 1996 is aangevat in verband met de interprofessionele samenwerkingsverbanden van bedrijfsrevisoren (zie IBR-Jaarverslag 1996, p. 46), is de Raad overgegaan tot het vernieuwen van een aantal toestemmingen in toepassing van artikel 8, § 4 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het IBR. De Raad heeft zich gebaseerd op het dossier dat de betrokken bedrijfsrevisoren hebben ingediend en waaruit moet blijken dat aan de voorwaarden van artikel 30 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 is voldaan.

In bepaalde gevallen heeft de Raad vastgesteld dat de beroepsmatige vereniging uitsluitend bestaat uit bedrijfsrevisoren en accountants. Er kan niet de minste twijfel bestaan over het feit dat de accountants moeten beschouwd worden als "beoefenaars van een intellectueel beroep, onderworpen aan een erkende beroepsdeontologie" (zie de eerste voorwaarde van voornoemd artikel 30). In dergelijke omstandigheden heeft de Raad de toestemming dan ook automatisch verleend.

Bij andere verenigingen blijkt dan weer dat ook personen deelnemen die niet tot een gereguleerd beroep behoren dat onderworpen is aan een deontologie. De Raad wil dergelijke samenwerking niet *a priori* uitsluiten, maar wenst absoluut de nodige garanties te bekomen omtrent de naleving van bepaalde fundamentele deontologische principes door het

netwerk of het interprofessioneel samenwerkingsverband. Bovendien is vereist dat de naleving van die principes gewaarborgd wordt via een gepast toezichts- en sanctiesysteem binnen het netwerk.

Ten behoeve van de toestemmingsprocedure, heeft het Instituut een document uitgewerkt waarin die essentiële deontologische voorschriften worden samengevat. Deze tekst is in hoofdzaak geïnspireerd door de "Code of Ethics" van het IFAC en wordt als bijlage 4 bij dit verslag opgenomen. In alle aan de Raad voorgelegde gevallen – behoudens in één uitzondering –, werd door de verantwoordelijke bedrijfsrevisor uitdrukkelijk verklaard dat deze principes integraal onderschreven worden door alle Belgische leden/entiteiten van het netwerk. In één geval werd verklaard dat er "policy statements" voorhanden zijn die volkomen in overeenstemming zijn met de "Code of Ethics" van het IFAC. Op basis van dergelijke verklaringen heeft de Raad geoordeeld zijn toestemming te kunnen verlenen.

Er zijn nog een niet onbelangrijk aantal dossiers waarvoor de Raad vooralsnog geen toestemming heeft verleend wegens ontoereikende of voorbijgestreefde informatie over de interprofessionele samenwerking. Er zal op toegezien worden dat de dossiers worden vervolledigd teneinde de toestemmingsprocedure, indien toepasselijk, te kunnen afronden.

Ten slotte is het de bedoeling dat de gegevens die naar aanleiding van het casuïstisch onderzoek zijn verzameld omtrent de interprofessionele samenwerking en die de basis hebben gevormd voor de toestemming van de Raad, via de toezichtsprocedures "up-to-date" worden gehouden.

9. TOEZICHT

9.1. Jaarlijkse mededeling

De wet heeft aan het Instituut de opdracht toevertrouwd toe te zien op de goede uitvoering door zijn leden van de hen toevertrouwde opdrachten (artikel 18ter, § 1 van de wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren). Volgens deze bepaling moet de Raad informatie verzamelen over de door de revisoren aanvaarde opdrachten – waarvan de uitvoering aan de leden van het Instituut uitsluitend is toevertrouwd –, over de eraan verbonden bezoldiging, alsmede over het beëindigen van deze opdrachten.

Het huishoudelijk reglement (koninklijk besluit van 20 april 1989) bevat nadere toelichting omtrent de modaliteiten. Artikel 32 voorziet in een jaarlijkse informatie aan de hand van een tabel waarop de opdrachten per categorie worden vermeld. Artikel 33 heeft betrekking op de specifieke melding van de mandaten van commissaris-revisor.

De Raad van het Instituut heeft de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening gevraagd de documenten met betrekking tot de jaarlijkse mededelingen aangaande de werkzaamheden van de kantoren te herzien.

De Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening heeft in de praktijk immers moeten vaststellen dat de jaarlijkse mededelingen niet steeds de meeste relevante informatie opleveren. Ook de wijze waarop de formulieren worden ingevuld, is niet altijd even betrouwbaar. Het is van belang dat aan de leden enkel gevraagd wordt om bruikbare en nuttige informatie te bezorgen, zodat de Commissie een doelgerichte controle kan uitvoeren.

Op voorstel van de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening heeft de Raad in de loop van het jaar een nieuw formulier voor deze jaarlijkse mededelingen goedgekeurd dat vanaf volgend jaar door de leden zal dienen te worden gebruikt.

Met betrekking tot de mandaten van commissaris-revisor (tabel A van het document jaarlijkse mededeling) wordt een belangrijke vernieuwing ingevoerd in die zin dat er aan de kantoren een rapportering wordt opgelegd aangaande de prestaties bedoeld in artikel 14 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, waarin wordt gesteld dat: *"Indien personen met wie een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat, diensten verrichten voor gecontroleerde vennootschappen, zal de bedrijfsrevisor nagaan of de aard en de omvang van de diensten zijn eigen onafhankelijkheid niet in het gedrang brengen. Indien bij commissaris-revisor is, moet hij erop toezien dat de informatievoorschriften, bedoeld in artikel 64ter, 5de lid van de vennootschappenwet, worden nageleefd."* De informatieplicht ten opzichte van het Instituut zal met een *ja* of *nee* moeten worden voldaan.

Een andere belangrijke wijziging betreft de uurregistratie die niet meer dient te gebeuren op niveau van de diverse individuele opdrachten of typeopdrachten. Het aantal uren dient te worden vermeld volgens de samenstelling van het kantoor (revisoren met handtekeningbevoegdheid, overige revisoren, stagiairs, medewerkers deskundigen, andere bedienden, secretariaat).

Ten slotte wordt het document jaarlijkse mededeling in die zin herzien dat naast de mandaten van commissaris-revisor, uitsluitend nog de controleopdrachten per aard van de controleopdracht zullen moeten worden vermeld. De andere verenigbare opdrachten dienen niet meer per categorie te worden opgesplitst.

9.2. Nieuwe procedure aangaande de confraternele controle

Aan de Commissie Confraternele Controle heeft de Raad gevraagd om, rekening houdend met de opmerkingen die door deze Commissie in het verleden werden geformuleerd aangaande de werking van de confraternele controle en de uitvoering van deze controles, aanbevelingen te formuleren om de norm inzake confraternele controle te herzien. De Commissie Confraternele Controle heeft aan de Raad een aantal aanbevelingen geformuleerd die de Raad heeft goedgekeurd en die aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen zullen worden voorgelegd. De belangrijkste wijzigingen worden hierna hernomen.

Wanneer een college van aangeduide revisoren wordt aangesteld, dient het college te worden voorgezeten door een voorzitter. In het verleden werd in de norm bepaald dat deze voorzitter werd aangeduid volgens de volgorde van de inschrijving op de ledenlijst van het Instituut, dit wil zeggen dat het lid van het college van aangeduide revisoren met het laagste inschrijvingsnummer het college voorzat. In de toekomst zal de voorzitter van het college door de Raad worden aangeduid op voorstel van de Commissie Confraternele Controle. De Raad hoopt hierdoor de efficiënte werking van de colleges van aangeduide revisoren te bevorderen.

Teneinde de confraternele controle te optimaliseren zal in kantoren met tien bedrijfsrevisoren of meer eerst een uitgebreide evaluatie gebeuren van het interne controlesysteem en het interne kwaliteitsbewakingssysteem. Twee aangeduide revisoren zullen hierover een verslag opmaken en dit voorleggen aan de Commissie Confraternele Controle vooraleer, eventueel op steekproefbasis in geval van een positieve evaluatie van het kwaliteitsbewakingssysteem, de controle van de individuele handtekenende revisoren wordt uitgevoerd.

In de toekomst zal de Commissie Confraternele Controle bij de voorstelling van kandidaat-aangeduide revisoren ook trachten rekening te houden bij de aanduiding van een college aangeduide revisoren met de specia-

lismen die in het te controleren kantoor aanwezig zijn. De bedoeling is dat het college aangeduide revisoren over dezelfde specialismen kan beschikken teneinde de dossiers binnen het te controleren kantoor op een zo optimaal mogelijke wijze te kunnen behandelen.

Daar waar in de vorige norm met betrekking tot de confraternale controle werd bepaald dat de aangeduide revisoren minstens zeven jaar op de ledenlijst van het Instituut dienden te zijn ingeschreven, wordt deze periode teruggebracht tot vijf jaar, zoals het ook in andere omstandigheden het geval is (bijvoorbeeld voor verkiesbaarheid als lid van de Raad, voor het aanstellen van een stagemeester).

9.3. Honoraria

De Raad heeft de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening gelast met een specifiek onderzoek naar die opdrachten waar de honoraria op duidelijke wijze niet voldoende zijn om een degelijke beroepsuitoefening te garanderen en een onderzoek naar de dossiers uit te voeren teneinde vast te stellen of in deze opdrachten de normen werden gerespecteerd.

De Raad is zich bewust van de moeilijkheid van het probleem van de honoraria in het kader van de mededingingsregels, waarover regelmatig sprake is in de rechtspraak⁽¹⁾. Er is een vaststaand verband tussen de tenuitvoerlegging van een controle met naleving van de controlenormen en het bedrag van de honoraria. In geval van ontoereikende honoraria is ofwel de controle op ongepaste wijze uitgevoerd, ofwel de dienst met verlies verstrekt. In het laatste geval zou dit kunnen beschouwd worden als oneerlijke concurrentie en dergelijke praktijk is eveneens ontoelaatbaar in de reglementering. De Raad wenst te benadrukken dat hij enkel streeft naar een kwalitatieve uitoefening van de wettelijke controleopdracht, in overeenstemming met de doelstelling van algemeen belang die hem bij wet is toevertrouwd.

(1) Zie onder meer de uitspraak van het Hof van Cassatie in verband met een besluit van de Orde van Apothekers, Cass. 7 mei 1999, *TBH*, 1999, 490-491; voor een korte commentaar ter zake, zie onderhavig Jaarverslag Hoofdstuk I, 5.4. Zie eveneens de commentaar in het *IBR-Jaarverslag*, 1998 (p. 56) over de uitspraak van de Raad voor de Mededinging omtrent de minimumtarieven opgelegd door de Orde van Architecten.

II. BOEKHOUDRECHT

1. Commissie voor Boekhoudkundige Normen
2. Internationale boekhoudharmonisatie
3. Boekhoudleer: een evolutieve benadering
 - 3.1. De vier grote prioritaire thema's voor een gepaste evolutie van de boekhoudleer
 - 3.2. Een aantal specifieke aspecten die in België zouden moeten worden bestudeerd
4. KMO-criteria: drempels inzake jaarrekening en geconsolideerde jaarrekening
 - 4.1. Jaarrekening
 - 4.2. Geconsolideerde jaarrekening
5. Gebeurtenissen na balansdatum
6. *Maribel bis* en *ter-steun*
7. Wijzigingen van het koninklijk besluit van 25 november 1991 op de openbaarmaking van akten en stukken van vennootschappen en ondernemingen
 - 7.1. Nieuwe bepalingen inzake de neerlegging van akten en stukken
 - 7.2. Neerlegging van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening bij om het even welke zetel van de Nationale Bank van België
 - 7.3. Vervanging van de microfilms van de NBB door een cd-rom "beeld"

1. COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

Het koninklijk besluit van 29 april 1999 (*Belgisch Staatsblad*, 29 mei 1999) benoemt voor een periode van zes jaar de leden van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen. De Commissie telt voortaan 16 leden, aangezien ook het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten en de Controledienst voor de Verzekeringen zijn vertegenwoordigd. Drie bedrijfsrevisoren zijn lid van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen: confrater Hugo VAN PASSEL, op voordracht van de Raad van het Instituut, confrater Marcel BELLEN, op voordracht van de Minister van Justitie en confrater Chantal STILMANT, op voordracht van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven.

De Raad van het Instituut verheugt zich erover dat een nieuwe Commissie werd geïnstalleerd. Sinds meer dan twee jaar fungeerde de Commissie immers onder de toepassing van het principe van de continuïteit van de openbare dienst, aangezien het mandaat van de leden sinds 12 april 1996 was verstreken. Desalniettemin heeft de Commissie gedurende deze periode bijzonder belangrijke adviezen uitgebracht, onder meer de adviezen betreffende de boekhoudkundige gevolgen van de invoering van de euro, het advies betreffende de mogelijkheid om een ander boekhoudkundig referentiekader te volgen dan hetgeen het koninklijk besluit van 6 maart 1990 betreffende de geconsolideerde jaarrekening voorschrijft⁽¹⁾ en het advies betreffende de principes van een regelmatige boekhouding. De toestand die meer dan twee jaar duurde, dreigde de instelling die voor het beroep van wezenlijk belang is, een deel van haar geloofwaardigheid te ontnemen.

De Raad drukt de wens uit dat de nieuwe Commissie voor Boekhoudkundige Normen, onder de leiding van haar voorzitter, de heer Jean-Pierre MAES, efficiënt mag bijdragen tot de ontwikkeling van de Belgische boekhoudleer in haar Europese en internationale omgeving. Hij hoopt dat de Commissie voor Boekhoudkundige Normen een eersterangspol zal kunnen spelen in de verdere evolutie van de Europese boekhoudkundige reglementering.

De Raad volgt met een bijzondere bezorgdheid de internationale evolutie en de wijze waarop de normgevers op wereldvlak regels zullen kun-

(1) Commissie voor Boekhoudkundige Normen, *Bulletin CBN* nr. 44, pp. 2-11.

nen uitwerken die in verschillende juridische en economische contexten aanvaardbaar zijn. Ook al belangen de internationale normen in eerste instantie de ondernemingen van grote omvang aan die op de internationale financiële markten worden genoteerd, toch is het onvermijdelijk dat deze ontwikkelingen tevens de boekhoudkundige normen beïnvloeden die toegepast moeten worden op de jaarrekening van het merendeel der ondernemingen. Gebeurt dit niet, dan bestaat het gevaar dat de toepasselijke regelingen uit elkaar zouden groeien, met als gevolg dat de opleiding van de accountants en bedrijfsrevisoren zou worden bemoeilijkt en verwarring ontstaat bij de gebruikers.

Onmiddellijk na de aanstelling van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, heeft de Raad de voorzitter van het Instituut gevraagd om de voorzitter van de Commissie te ontmoeten, teneinde hem op de hoogte te brengen van een aantal bekommernissen van het beroep inzake de ontwikkeling van de boekhoudleer (zie verder, hoofdstuk II, 3.). De voorzitter onderstreepte dat het Instituut der Bedrijfsrevisoren ter beschikking van de Commissie stond, niet alleen via de deelneming van zijn leden die in de schoot van de Commissie werden verkozen, maar ook met het oog op het uitwerken van ontwerpen die de Commissie nuttig zou achten. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen besliste om, meer dan in het verleden, te werken via kleine werkgroepen die belast worden met het aanmaken van ontwerpadviezen. Het Instituut ging in op het verzoek dat hem werd gericht om bepaalde leden en/of medewerkers in dergelijke werkgroepen aan te wijzen.

2. INTERNATIONALE BOEKHOUDHARMONISATIE

In de vorige jaarverslagen zette de Raad de evolutie uiteen van de werkzaamheden van het *International Accounting Standards Committee* (IASC). Deze instelling die in 1973 door het accountancyberoep werd opgericht, heeft een samenhangend geheel uitgewerkt van internationale boekhoudnormen, die in een alsmaar toenemend aantal landen worden aanvaard. Het doel van de internationale boekhoudharmonisatie veronderstelt evenwel dat deze normen formeel zouden worden erkend. Anders zouden zij geen ander belang vertonen dan de belangstelling die een degelijke doc-

trine verdient. In de rechtstelsels waar de boekhoudkundige normen bij wet of door een bij wet opgerichte normeringsinstelling worden vastgelegd, zal altijd uitgesloten blijven dat internationale normen worden toegepast die niet in overeenstemming zijn met de wettelijke regels die in het rechtstelsel toepasselijk zijn.

De mondialisering van de financiële markten, het alsmaar intensere gebruik van de jaarrekening door analisten die gevestigd zijn in een ander land dan het land waar de jaarrekening werd goedgekeurd, maakt dat een voor elkeen inzichtelijk boekhoudkundig referentiekader, onafhankelijk van het land waar de normen werden opgesteld, onafwendbaar is. Deze evolutie geldt in eerste instantie ten aanzien van de vennootschappen die op de internationale financiële markten worden genoteerd.

Op 27 juni 1996 heeft de Europese Ministerraad een mededeling van de Europese Commissie goedgekeurd onder de titel "Harmonisatie van de jaarrekeningen: een nieuwe strategie ten aanzien van internationale harmonisatie". In deze aanbeveling gaat de Commissie ervan uit dat de Europese Unie zich ten volle moet inzetten voor het internationale harmonisatieproces, dat onder de auspiciën van het IASC werd ingeluid met het oog op de vastlegging van een reeks van boekhoudnormen die door de financiële markten van de hele wereld kunnen worden aanvaard.

Verder heeft het IASC met de *International Organisation of Securities Commissions* (IOSCO) een overeenkomst gesloten. De overeenkomst is bedoeld om de erkenning mogelijk te maken van de internationale boekhoudnormen als referentiekader voor de ondernemingen die internationaal willen genoteerd worden. Dit programma heeft geleid tot een ingrijpende wijziging van alle tot dusver aangenomen boekhoudnormen. Het programma is binnen de vooropgestelde termijn tot een goed einde gebracht; het geheel van de internationale boekhoudnormen die sedert 1 juli 1999 van kracht zijn, houdt dus rekening met de door het IOSCO gevraagde aanpassingen.

De Raad van het Instituut heeft een volledig exemplaar van de door het IASC per 1 januari 1999 goedgekeurde normen ter beschikking van alle leden gesteld. Daarnaast zijn ook vormingsseminaries ingericht om alle leden de kans te bieden een voldoende kennis te verkrijgen van dit boekhoudkundig referentiekader dat in belangrijke opzichten van de Belgische boekhoudreglementering afwijkt.

► *Wijziging van de structuren van het IASC*

In het huidige stadium van zijn ontwikkeling, heeft de Raad van het IASC geoordeeld dat zich een herziening van de werkingswijze opdrong. In 1997 is een werkgroep opgericht met het oog op het formuleren van aanbevelingen betreffende de ten uitvoer te leggen strategie en structuur, op het ogenblik waarop een akkoord zal kunnen worden bereikt met het IOSCO betreffende de internationale toepassing van de IAS-normen. In december 1998 werd een discussietekst voor commentaar verspreid. Dit document werd in november 1999 herwerkt en de nieuwe structuur van het IASC werd op 17 december 1999 goedgekeurd. De doelstellingen zijn als volgt omschreven:

1. in het algemeen belang een eenvormig geheel van hoogstaande boekhoudnormen uitwerken, dat inzichtelijk is en praktisch kan worden toegepast, en dat een kwalitatieve, transparante en vergelijkbare informatie vereist in de jaarrekening, teneinde de actoren van de internationale kapitaalmarkten te helpen bij het nemen van correcte economische beslissingen;
2. het gebruik en de nauwlettende toepassing van deze normen aanmoedigen;
3. bijdragen tot de convergentie van de nationale en de internationale boekhoudnormen in de zin van degelijke oplossingen.

De structuren die werden uitgewerkt, beogen een versterking van de onafhankelijkheid van het IASC tegenover de beroepsinstituten en tegenover de kantoren van accountants en auditors. Sinds de oprichting van het IASC in 1973, werd het IASC voornamelijk gefinancierd door professionele kantoren en hun instituten. Onder druk van de financiële markten maakt de nieuwe structuur het IASC autonoom, of zelfs vreemd aan het accountancyberoep. De enige band die nog overblijft, is dat de *International Federation of Accountants* (IFAC) 5 personen kan aanwijzen onder de 19 leden van het *trustees committee*, die tot taak hebben de leden van de *Board* van de *Standing Interpretation Committee* (SIC) en ook van de *Standards Advisory Council* aan te stellen. Het *trustees committee* heeft eveneens tot doel de financiering van het IASC te verzekeren.

De voornaamste wijziging heeft te maken met de samenstelling en de werking van de Raad van het IASC, die in de toekomst de taak heeft de boekhoudnormen goed te keuren. Deze Raad is samengesteld uit veertien

leden, waarvan twaalf voltijds. Zeven leden van de Raad zouden formeel moeten instaan voor de relaties met één of meer nationale instellingen die verantwoordelijk zijn voor het uitwerken van boekhoudnormen. Dit versterkt het professionalisme van de instelling, die is belast met de internationale boekhoudkundige normgeving en de coördinatie met de voornaamste nationale normgevende instellingen.

Deze nieuwe structuur heeft tot gevolg dat de leden van de *International Federation of Accountants* (IFAC), die tot dusver van rechtswege lid waren van het IASC, die hoedanigheid in mei 2000 zouden moeten verliezen, nadat hun opinie gevraagd is over de wijzigingen aan de oprichtingsakte van het IASC.

De Raad van het Instituut is van oordeel dat de wijze waarop het IASC werd gereorganiseerd, onder de druk van de voornaamste instellingen voor effectencontrole, enige twijfel doet rijzen nopens de mogelijkheid voor het IASC om een voldoende onafhankelijkheid te bewaren tegenover die effectencommissies. De Raad stelt vast dat het beroep elke verantwoordelijkheid op het vlak van de uitwerking van internationale boekhoudnormen heeft overgedragen aan een instelling die geroepen is om zichzelf in stand te houden en uitsluitend haar geloofwaardigheid zal putten uit de degelijkheid van de verrichte werkzaamheden.

Aangezien de Raad van het IBR niet verantwoordelijk is om tot de goede werking van het IASC bij te dragen en evenmin om de normen ervan te promoten, kan hij alleen maar hopen dat er een akkoord wordt getroffen onder de overheden, met inbegrip van de controle-instellingen voor effecten, om te verzekeren dat de belangen en de bezorgdheid van de lidstaten van de Europese Unie en van haar ondernemingen voldoende in rekening zullen worden gebracht bij het uitwerken van boekhoudkundige normen. Daardoor wordt de oprichting van een Europese instelling voor effectencontrole, die in staat is om op voet van gelijkheid met buitenlandse gelijkaardige instellingen te onderhandelen, meer dan ooit onontbeerlijk.

3. BOEKHOUDLEER: EEN EVOLUTIEVE BENADERING

Sinds ongeveer 20 jaar wordt er in België voornamelijk binnen de Commissie voor Boekhoudkundige Normen over boekhouding nagedacht.

Naast het verlenen van bijstand aan de overheid bij de voorbereiding van de regelgeving, heeft deze Commissie een reeks van kwalitatief hoogstaande adviezen uitgewerkt, die binnen het beroep met bijzondere aandacht worden gevolgd.

Ter gelegenheid van de vernieuwing van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, hebben het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het Instituut der Bedrijfsrevisoren – hierna de Instituten – gewenst een aantal suggesties te formuleren en verscheidene problemen aan te kaarten die belangrijk lijken voor de ontwikkeling en de samenhang van het in België toepasselijke boekhoudsysteem.

De voorzitters van beide Instituten hadden een ontmoeting met de heer Jean-Pierre MAES bij zijn benoeming als voorzitter van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen. Zij overhandigden hem het document met als titel "Boekhoudleer: een evolutieve benadering – Voorstellen vanwege het beroep"; dit werd tevens aan de confraters en belangstellende derden overgemaakt via nummer 8/1999 in de reeks "Opinies en Beschouwingen" van het IBR.

Deze nota omvat drie onderdelen:

- de methodologie van de boekhoudnormalisatie in België;
- de vier grote prioritaire thema's (hierna samengevat onder 3.1);
- een aantal specifieke aspecten (hierna samengevat onder 3.2).

3.1. De vier grote prioritaire thema's voor een gepaste evolutie van de boekhoudleer

De Instituten bepleiten het onderzoek door de nieuwe Commissie van vier grote prioritaire thema's, die hierna toegelicht worden:

3.1.1. Economische voorstelling van de financiële staten

Volgens de Raad moet opnieuw duidelijk gesteld worden dat de boekhouding in de eerste plaats als beheersinstrument bedoeld is. Bovendien hebben de beleidslijnen inzake fiscale stimulering via boekhoudpraktijken die strijdig zijn met het getrouw beeld, een negatieve invloed op de kwaliteit van de beheers-, investerings- en financieringsbeslissingen. Bijgevolg zou er een diepgaande analyse moeten gebeuren, meer bepaald op basis van een inventaris van de distorsies die de fiscaliteit de ondernemingen qua "getrouw beeld" oplegt.

Het economisch beeld van de onderneming zou beter kunnen worden voorgesteld indien we vertrekken vanuit een nieuwe reflectie, waarbij drie sleutelementen van de financiële informatie in vraag worden gesteld:

- een fundamentele bezinning over de respectieve rol van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening en de gepastheid om – naargelang het geval – het gebruik van andere waarderingsregels toe te laten;
- de verplichte publicatie door grote ondernemingen van een gestandaardiseerde cashflowtabel;
- de voorstelling en de inhoud van de toelichting.

3.1.2. Herwaardering van het voorzichtigheidsbegrip

In de Belgische context speelt het voorzichtigheidsbegrip reeds lange tijd een belangrijke rol. Dit is vooral door twee redenen verantwoord. Allereerst is er de voormelde band tussen boekhouding en fiscaliteit, en vervolgens leeft de bezorgdheid om de uitkering van dividenden, die van het kapitaal en de onbeschikbare reserves zouden worden afgenomen, te vermijden.

De waardering van de ondernemingen op basis van de financiële staten geeft geen afdoende resultaten en vaak gebruiken de bedrijfsleidingen – terecht – de syntheseverslagen niet voor beheersdoeleinden.

De Raad is van mening dat het voorzichtigheidsbegrip en het begrip “realisatie van het resultaat” opnieuw zouden moeten aangepast worden om te vermijden dat deze principes het getrouw beeld van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten (hetgeen de financiële staten zouden moeten tonen) gaan vervalsen.

3.1.3. Diverse normalisatieniveaus

Men kan niet anders dan opkijken bij de recente publicatie van de financiële staten van bepaalde Belgische of Europese vennootschappen die op buitenlandse markten zijn genoteerd en die de US GAAP-normen toepassen. De steriele discussies over een aantal aspecten van de internationale boekhoudnormalisatie dreigen de Europese autonomie om regels inzake financiële informatie op te stellen, volledig verloren te doen gaan. Momenteel is er geen enkel algemeen standpunt bepaald. De Minister van Economie of de Commissie voor het Bank- en Financiewezen hebben, elk binnen

hun bevoegdheidsveld, het belang onderkend om in individuele gevallen afwijkingen toe te staan, maar we moeten vaststellen dat er een complete en nefaste onzekerheid heerst.

De Instituten wensen dat de Belgische wetgever een open houding aanneemt, net zoals de Belgische economie open is. Ze bevelen aan dat elke beursgenoteerde Belgische vennootschap de internationale boekhoudnormen (IAS, voor zover zij verenigbaar zijn met de Europese normen) zou mogen gebruiken om de geconsolideerde jaarrekening op te stellen.

Verder steunen de Instituten de suggesties tot aanpassing van de vierde en de zevende Europese richtlijn, zoals die in een recente studie door de FEE (*Fédération des Experts Comptables Européens*) werden voorgesteld. Die aanpassingen zouden immers toelaten de aanpak die door de Europese richtlijnen wordt vooropgesteld en deze die door de IASC wordt voorgesteld, op elkaar af te stemmen.

3.1.4. Manier van boekhouden

De manier van boekhouden die in de wet van 1975 is opgenomen, is gebaseerd op een "papieren maatschappij". De wetgever was zich hiervan zelf bewust, vermits hij bepaald heeft dat er bij koninklijk besluit een aantal bepalingen zouden kunnen worden gewijzigd om de materiële continuïteit van de dagboeken en de boeken, evenals de regelmatigheid en de onveranderlijkheid van de boekingen te waarborgen (artikel 8 van de wet van 17 juli 1975). De elektronische gegevensoverdracht wijzigt steeds meer het concept van verantwoordingsstukken. Momenteel is informatisering de *regel* en manuele boekhouding de *uitzondering*.

De Raad is van oordeel dat de tijd in zekere zin dringt om nieuwe principes op punt te stellen die het boekhoudstelsel updaten, waarbij de essentiële regels zwaarder doorwegen dan een strikt formele benadering. Het is de totale boekhoudkundige benadering die opnieuw moet worden bestudeerd, en niet alleen de waarborgen inzake de onomkeerbaarheid.

De Instituten menen dat deze procedurehervorming rekening moet houden met de reële praktijk en ruimschoots met beroepsbeoefenaars zou moeten worden doorgesproken. Vooral bij kleine en middelgrote ondernemingen mag de toepassing van een goed boekhoudstelsel niet beletten dat men oog heeft voor de administratieve vereisten van de bedrijven en van de professionele kantoren die hen bijstaan.

3.2. Een aantal specifieke aspecten die in België zouden moeten worden bestudeerd

De Instituten hebben eveneens een aantal thema's naar voren geschoven, waarvan de beroepsbeoefenaars oordelen dat ze door de nieuwe Commissie voor Boekhoudkundige Normen moeten worden behandeld:

- de juiste waarde gebruiken bij geldbeleggingen;
- de waardering van immateriële vaste activa (berekening van de aanschaffingswaarde, eventuele herwaardering, levensduur en bijgevolg afschrijvingstermijn, waardering van de goodwill en erkenning van de badwill in de resultaten);
- de boekhouding van verrichtingen in het kader van tijdelijke verenigingen of joint ventures;
- de waardering van pensioenlasten en de identificatie van de omstandigheden waarin een vennootschap bijkomende voorzieningen voor risico's en kosten binnen de vennootschap zou moeten vormen;
- de goedkeuring van regels inzake de waardering van milieukosten voor de Belgische bedrijven (voorzieningen voor milieuverplichtingen en -risico's, de definitie van milieu-uitgaven, de activering van milieu-uitgaven, de in de toelichting te vermelden informatie, de in het jaarverslag op te nemen informatie);
- het herbekijken van het boeken van investeringssubsidies bij het eigen vermogen; onderzoeken of het gegrond is met deze subsidies rekening te houden bij de berekening van het netto-actief en of ze al dan niet in het kapitaal van de vennootschap kunnen worden opgenomen;
- nagaan of het opportuun is om bepaalde (actieve en/of passieve) belastinglatenties en andere uitgestelde belastingen, die nu in de toelichting bij de jaarrekening worden opgesomd, op de balans te boeken;
- uitbreiding van de waarderingsmethodes in de individuele rekeningen van de moedervennootschap van de deelnemingen die zij in haar in de consolidatie opgenomen dochtervennootschappen aanhoudt, waarbij toegelaten wordt om de vermogensmutatiemethode voor deze deelnemingen toe te passen;
- onderzoek van de begrippen wijziging van boekhoudmethodes en wijziging van boekhoudkundige ramingen en identificering van de voornaamste verschillen;
- onderzoek van de sectorale informatie die in de jaarrekening moet worden opgenomen teneinde een hogere pertinentie te verzekeren van de

door de onderneming ter beschikking van het maatschappelijk verkeer gestelde informatie;

- diepgaande analyse van het begrip "duurzaam";
- diepgaand beraad betreffende de informatie die als nuttig wordt beschouwd door de personen voor wie de jaarrekening is bestemd in het kader van hun economische besluitvorming en suggereren van een aantal aanpassingen inzake voorstelling van de financiële staten, of zelfs de inhoud van de jaarverslagen van de ondernemingen.

4. KMO-CRITERIA: DREMPELS INZAKE JAARREKENING EN GECONSOLIDEERDE JAARREKENING

4.1. Jaarrekening

Het Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen publiceerde op 26 juni 1999 een richtlijn van 17 juni 1999 tot wijziging van de vierde richtlijn in verband met de drempels ter afbakening van de ondernemingen die als klein en middelgroot kunnen worden beschouwd. Het betreft de vierde vijfjaarlijkse herziening van de in euro uitgedrukte bedragen, zoals bepaald in artikel 53, § 2 van de vierde Europese richtlijn inzake boekhouding.

Wij brengen in herinnering dat de vierde richtlijn de criteria voor de KMO bepaalt in artikel 11 (verkorte voorstelling van de balans) en in artikel 27 (verkorte voorstelling van de winst- en verliesrekening). Naar aanleiding van de omzetting van de vierde richtlijn in het Belgisch recht in 1983, heeft de Belgische wetgever het niet nuttig geoordeeld om verschillende criteria te hanteren ten overstaan van de KMO wat de balans en wat de resultatenrekening betreft: alleen de criteria, zoals bepaald in artikel 11 van de vierde Richtlijn, werden omgezet in artikel 12, § 2 van de wet van 17 juli 1975.

De laatste wijziging van de KMO-criteria van artikel 12, § 2 van de wet van 17 juli 1975 betreffende de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen dateert van 1995. Wij wijzen erop dat het koninklijk besluit van 27 april 1995 de criteria, opgenomen in richtlijn 94/8/EG, op volgende wijze in het Belgisch recht heeft omgezet:

- balanstotaal: 100 miljoen BEF
- totaal van de jaaromzet (zonder BTW): 200 miljoen BEF
- gemiddeld personeelsbestand: 50

De nieuwe drempels, die in artikel 11 van de vierde richtlijn worden bepaald, luiden als volgt:

- balanstotaal 3.125.000 euro
- bedrag van de jaaromzet: 6.250.000 euro
- gemiddeld personeelsbestand: 50

We mogen dan ook verwachten dat de KMO-criteria, zoals bepaald in artikel 12, § 2 van de wet van 17 juli 1975, in de loop van het jaar 2000 zullen worden opgetrokken met het oog op de omzetting in de nationale reglementering van de drempels bepaald in artikel 11 van de vierde richtlijn.

De Raad is van oordeel dat er geen verrassingen zullen zijn wat betreft de door de Belgische wetgever bepaalde bedragen, in de mate dat de euro en de Belgische frank sinds 1 januari 1999 de uitdrukking zijn van één en dezelfde munt.

Wij noteren ten slotte dat bij de inwerkingtreding van de wet van 7 mei 1999 houdende het wetboek van vennootschappen (zie ook hierna, punt 1.1. van Hoofdstuk IV), de bepalingen vervat in artikel 12, § 2 van de wet van 17 juli 1975 overgenomen zullen worden in artikel 15 van het wetboek van vennootschappen.

4.2. Geconsolideerde jaarrekening

Naar aanleiding van de omzetting in 1990 van de zevende richtlijn in het Belgische boekhoudrecht, heeft de wetgever, binnen de door de richtlijn toegelaten grenzen, geopteerd voor een maximale vrijstelling van de consolidatieverplichting. De wetgever bepaalde de algemeen toepasselijke criteria inzake vrijstelling, maar ook criteria die de vrijstelling mogelijk maken van een groter aantal groepen, toepasselijk op de boekjaren die vóór 1 januari 1999 aanvatten.

Ook al is het moeilijk om de omvang van het verschijnsel te becijferen, is het waarschijnlijk dat een groter aantal groepen verplicht zal worden

om per 31 december 1999 een geconsolideerde jaarrekening op te stellen met toepassing van artikel 9, § 1 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990. Zoals reeds vermeld in het IBR-Jaarverslag 1998 (pp. 63-65), is de Raad ervan overtuigd dat de bedrijfsrevisoren over de vereiste bekwaamheid beschikken om de ondernemingen te adviseren die voor de eerste maal een geconsolideerde jaarrekening moeten opstellen.

Artikel 6 van de zevende richtlijn, dat betrekking heeft op de criteria voor vrijstelling inzake het opmaken van een geconsolideerde jaarrekening omwille van de omvang van het geconsolideerd geheel, verwijst naar de criteria die vastgesteld zijn in artikel 27 van de vierde richtlijn.

De richtlijn van 17 juni 1999 (PB, 26 juni 1999) heeft dit artikel 27 gewijzigd, zodat men zich kan verwachten aan een herziening van de drempels in artikel 9, § 1 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van ondernemingen.

Wij brengen in herinnering dat het koninklijk besluit van 27 april 1995 de criteria van richtlijn 94/8/EG als volgt in Belgisch recht heeft omgezet:

• balanstotaal	400 miljoen BEF
• jaaromzet	800 miljoen BEF
• gemiddeld personeelsbestand	250

De nieuwe drempels die vastgelegd zijn door artikel 27 van de vierde richtlijn en toepasselijk zijn op de zevende richtlijn overeenkomstig de bepalingen van artikel 6, zijn:

• balanstotaal	12.500.000 euro
• jaaromzet	25.000.000 euro
• gemiddeld personeelsbestand	250

De Raad vraagt zich af of het nuttig is om de criteria vanaf 1999 uit te breiden om ze het volgend jaar weer te verminderen.

Rekening houdend met deze context, is hij van oordeel dat het meer logisch zou zijn om de toepassing van de nieuwe criteria met één jaar uit te stellen. De Raad wenst immers in herinnering te brengen dat artikel 6 van de zevende richtlijn de lidstaten toelaat om de criteria ten laatste voor de boekjaren die aanvangen vanaf 1 januari 2000, in te voeren.

5. GEBEURTENISSEN NA BALANSDATUM

Het Europees Hof van Justitie heeft op 14 september 1999 een arrest gewezen dat meer duidelijkheid brengt in de draagwijdte van artikel 20 van de Vierde richtlijn inzake boekhouding, dat handelt over de aanlegging van voorzieningen voor risico's en kosten⁽¹⁾.

In zijn arrest brengt het Hof in herinnering dat het verplicht is een voorziening voor risico's aan te leggen ter voldoening van verbintenissen die hun juridische oorsprong vóór de balansdatum vinden, maar waarvan de concrete aard en omvang pas na balansdatum kunnen blijken.

Volgens het Hof van Justitie moet één enkele voorziening voor dergelijke risico's worden aangelegd wanneer een globale waardering van deze voorziening het geschikte middel is om het getrouwe beeld te verzekeren van het bedrag van de uitgaven die op de passiefzijde zullen worden geboekt.

Wat de waarderingscriteria en -methodes betreft inzake de voor risico's en kosten aan te leggen voorziening, oordeelt het Hof dat, bij ontstentenis van een specifieke communautaire reglementering ter zake, deze moeten worden bepaald volgens de voorwaarden die de nationale reglementering van de betrokken vennootschap vastlegt, op voorwaarde evenwel dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële positie en ook van de resultaten van de vennootschap en dat het bedrag van de voorzieningen niet hoger is dan voor die vennootschap noodzakelijk.

In een interpretatieve mededeling over de Europese richtlijnen inzake boekhouding, die in 1998 werd bekendgemaakt, verduidelijkte de Europese Commissie in verband met voorzieningen voor risico's en kosten het volgende:

"Voorzieningen als bedoeld in artikel 20, lid 1, dienen ter dekking van waarschijnlijk verliezen (op transacties die worden afgerekend) en waarschijnlijk verplichtingen. Het idee achter deze bepalingen is dat er een relatie met een derde bestaat (bij voorbeeld een leverings- of dienstverleningscontract, gerechtelijke procedures, enz.). Op grond van het algemene beginsel van artikel 31, lid 1, onder c)

(1) Arrest van het Hof van 14 september 1999 (vijfde kamer) inzake C-275/97: DE + ES Bauunternehmung GmbH tegen Finanzamt Bergheim, PB, nr. C 352 van 4 december 1999, p. 7.

bb), moeten voorzieningen die aan deze voorwaarden voldoen, worden getroffen ongeacht het resultaat over het boekjaar. Het genoemde artikel verlangt dat rekening wordt gebonden met alle voorzienbare verplichtingen en mogelijke verliezen die in de loop van het betrokken boekjaar of een vorig boekjaar ontstaan, ook als deze verplichtingen en verliezen pas bekend worden tussen de balansdatum en de datum waarop de balans wordt opgesteld.”⁽¹⁾

De Raad stelt vast dat het standpunt van het Europees Hof van Justitie het advies, dat door de Commissie voor Boekhoudkundige Normen in 1983 werd uitgebracht (advies 128/3, *Bulletin* nr. 10 van CBN, april 1983, p. 12), versterkt. In dit advies stelde de Commissie dat rekening dient te worden gehouden met alle risico's en alle kosten betreffende het betrokken boekjaar of vorige boekjaren, ook al zijn die pas bekend tussen de afsluitdatum en de datum waarop de raad van bestuur de jaarrekening opstelt. Uit dit advies blijkt dan ook dat een voorziening voor risico's en kosten aangelegd moet worden in loop van het boekjaar waarin het risico is ontstaan, ook al werd dit risico pas na deze datum onderkend.

De Raad wil verder van de gelegenheid gebruik maken om in herinnering te brengen dat, indien zich een gebeurtenis voordoet tussen de afsluitdatum van de balans en de datum waarop de rekeningen worden vastgesteld, het verboden is om die te boeken (al dan niet door het aanleggen van een voorziening voor risico's en kosten) in de jaarrekening betreffende het vorige boekjaar. In de mate daarentegen dat het bedrag van de – in de loop van het boekjaar waarin de gebeurtenis zich heeft voorgedaan aan te leggen – voorziening, een aanzienlijk bedrag is, kan het nodig of zelfs onontbeerlijk lijken dat de gebeurtenis in het jaarverslag van de onderneming wordt vermeld, naast alle andere belangrijke gebeurtenissen die zich na balansdatum hebben voorgedaan. De Juridische Commissie heeft in 1993 in die zin een advies uitgebracht (*Vademecum* 1999, p. 662).

Slechts in de mate dat de gebeurtenis, die zich na balansdatum heeft voorgedaan, de veronderstelling van het voortgezette bedrijf – die bij de opstelling van de jaarrekening werd gehanteerd – in opspreek zou kunnen brengen, schrijven de controle-normen en -aanbevelingen voor dat met deze gebeurtenis in de rekeningen van het afgesloten boekjaar rekening zou kunnen worden gehouden (zie in dit verband § 11 van de controle-

(1) Interpretatieve mededeling van de Europese Commissie, 98/C 16/04, *PB*, nr. C 16/5 van 20 januari 1998, § 18.

aanbeveling van 3 december 1999 inzake de controle van een onderneming in moeilijkheden).

Deze standpunten vallen samen met de internationale normen:

- inzake boekhouding (IAS 10, zoals herwerkt in 1999);
- inzake audit (ISA 560 en ISA 570, zoals herwerkt in 1999).

6. MARIBEL BIS EN TER-STEUN

Op 4 december 1996 oordeelde de Europese Commissie⁽¹⁾ dat de forfaitaire vermindering van sociale zekerheidsbijdragen Maribel *bis* en *ter* strijdig is met de eenheidsmarkt, overeenkomstig de bepalingen van artikel 92, § 1 van het EG-Verdrag.

België was derhalve verplicht:

- de gepaste maatregelen te nemen om zonder verwijl een einde te stellen aan de toekenning van verminderingen van sociale bijdragen middels de "Maribel *bis* en *ter*"-steun en
- bij de betrokken ondernemingen de onwettig verleende steun terug te vorderen.

Artikel 2 van deze beschikking bepaalde verder dat het bedrag van de terugbetaling een interest diende te omvatten, berekend tot op de datum van de daadwerkelijke terugstorting en vanaf de datum van toekenning van de steun.

Op 21 februari 1997 besliste de Belgische regering een beroep tot vernietiging in te stellen voor het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen tegen de beslissing van de Europese Commissie⁽²⁾. Verder bracht de Commissie voor Boekhoudkundige Normen op 12 maart 1997 een advies uit betreffende de verwerking van de Maribel *bis* en *ter*-steun⁽³⁾ in de afgesloten rekeningen over het boekjaar 1996. Volgens het advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, blijkt dat de beoordeling van het risico om geconfronteerd te worden met een terugbetaling van de

(1) Beslissing 97/239/EG van 4 december 1996, *PB*, nr. L 95 van 10 april 1997, pp. 25 tot 29.

(2) *PB*, nr. C 131 van 26 april 1997.

(3) Advies 175/1, later verschenen in het *Bulletin CBN*, nr. 43, maart 1998, pp. 41 tot 50.

bijkomende bijdrageverminderingen in verband met de Maribel *bis* en *ter*-steun, behoort tot de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan. Er moet rekening worden gehouden met de verklaringen van de regering in februari 1997, waarin werd voorgesteld een compromis met de Europese Commissie aan te gaan via de toekenning in de toekomst van een compensatie aan de andere bedrijven. Een aantal ondernemingen legde een voorziening aan voor risico's en kosten naar aanleiding van de eerste inventaris, volgend op deze beslissing van de Europese Commissie.

In een rondschrijven van 14 februari 1997 zette de Raad van het Instituut de bedrijfsrevisoren ertoe aan om de bedrijfsverantwoordelijken te wijzen op het risico waarmee de betrokken ondernemingen konden worden geconfronteerd ingevolge deze op Europees niveau genomen beslissing. In het IBR-Jaarverslag 1997 (pp. 70-71) wordt verder vermeld dat in de mate dat de steun die tussen 1 juli 1993 en 30 juni 1997 werd toegekend aanzienlijk was, er ten minste in de toelichting bij de jaarrekening aanwijzingen dienden te worden opgenomen in verband met de boekhoudkundige verwerking van de steun die in het kader van Maribel *bis* en *ter*-steun werd bekomen.

Het Europees Hof van Justitie bevestigde bij arrest van 17 juni 1999 dat de Belgische steunverlening Maribel *bis* en *ter* strijdig was met het EG-Verdrag⁽¹⁾. De Belgische wetgever was dan ook verplicht een wet goed te keuren⁽²⁾ met het oog op de tenuitvoerlegging van de Europese beslissing.

Artikel 103 van de wet van 24 december 1999 houdende sociale en diverse bepalingen (*Belgisch Staatsblad*, 31 december 1999, derde uitgave) bepaalt de terugbetalingsvoorwaarden voor de ondernemingen die tussen 1 juli 1993 en 30 juni 1997 Maribel *bis* en *ter*-steun hebben genoten.

Uit dit artikel kan worden afgeleid dat "de minimis" regel⁽³⁾ toelaat het bedrag van de terugbetalingen te verminderen, of zelfs bepaalde

(1) *PB*, nr. C 246 van 28 augustus 1999, p. 2.

(2) *Parl. St.*, Kamer, 1999-2000, 297/1 van 30 november 1999 en 297/14 van 15 december 1999.

(3) De Europese Commissie aanvaardt dat een steunbedrag van ten hoogste 4.033.990 Belgische frank (100.000 euro), toegekend door een lidstaat gedurende een periode van drie jaar (zogenaamd "de minimis" regel), geen steun betekent strijdig met het Verdrag van Rome. Aangezien de Maribel *bis* en *ter*-regeling betrekking heeft op een periode van vier jaar (1 juli 1993 tot 30 juni 1997), terwijl de "de minimis" regel slaat op een periode van drie jaar, werd een proportiesysteem toegepast om aldus vast te stellen welk het maximaal bedrag is dat verenigbaar is met het Verdrag van Rome.

ondernemingen vrij te stellen van enige terugbetaling. De ondernemingen die de Maribel *bis* en *ter*-steun moeten terugbetalen, zullen van de RSZ een document ontvangen, waarbij ze verzocht worden de verschuldigde som vóór 1 april 2000 te betalen. Deze som omvat een jaarlijkse verwijlinterest van 6,37 % die loopt vanaf het trimester waarop de Maribel-steun betrekking heeft. De te betalen bedragen worden ten slotte gelijkgesteld met sociale zekerheidsbijdragen en moeten bijgevolg *a priori* geboekt worden onder rekeningen 62 van het boekhoudplan.

In een omzendbrief van 31 januari 2000, heeft de Raad de aandacht willen vestigen op het feit dat volgens hem:

- 
- de ondernemingen die in 1996 een voorziening voor risico's en kosten hadden aangelegd en die in hun rekeningen hebben behouden, het geprovisioneerde bedrag opnieuw moeten afboeken en boeken als een sociale schuld tegenover de RSZ;
 - de ondernemingen die geen voorziening voor risico's en kosten hadden aangelegd, terwijl zij wel Maribel *bis* en *ter*-steun hebben genoten, het bedrag van hun sociale schuld tegenover de RSZ moeten boeken.

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft op haar vergadering van 9 februari 2000 een advies 175/2 aangenomen met betrekking tot de problematiek van de terugbetaling van de steunverlening Maribel *bis* en *ter*. Hierin wordt het standpunt van de Raad van de omzendbrief van 31 januari 2000 bevestigd.

Uit dit advies vloeit voort dat de ondernemingen bedoeld in artikel 103 van de wet van 24 december 1999 in de jaarrekening over het boekjaar 31 december 1999, het bedrag dat zij aan de RSZ verschuldigd zijn, dienen te boeken onder de kosten van het boekjaar, voor zover die niet reeds vroeger ten laste werden genomen onder de vorm van een voorziening voor risico's en kosten.

Een circulaire van de RSZ wordt begin 2000 verwacht.

7. WIJZIGINGEN VAN HET KONINKLIJK BESLUIT VAN 25 NOVEMBER 1991 OP DE OPENBAAR-MAKING VAN AKTEN EN STUKKEN VAN VENNOOTSCHAPPEN EN ONDERNEMINGEN

Het koninklijk besluit van 25 november 1991 op de openbaarmaking van akten en stukken van vennootschappen en ondernemingen is in 1999 tot tweemaal toe gewijzigd:

- bij koninklijk besluit van 13 december 1999 (*Belgisch Staatsblad*, 21 december 1999);
- bij koninklijk besluit van 14 december 1999 (*Belgisch Staatsblad*, 24 december 1999, 2de editie).

Beide besluiten zijn op 1 januari 2000 in werking getreden.

Drie amendementen belangen het beroep rechtstreeks aan:

- de mogelijkheid voor de ondernemingen om op geïnformatiseerde wijze stukken neer te leggen bestemd voor het vennootschapsdossier dat door de griffies van de rechtbanken van koophandel wordt bijgehouden;
- de neerlegging van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening in gelijk welke zetel van de Nationale Bank van België;
- de vervanging van de microfilms door een cd-rom met de jaarrekeningen (statutaire en geconsolideerde) die neergelegd zijn bij de Nationale Bank van België.

7.1. Nieuwe bepalingen inzake de neerlegging van akten en stukken

Tot dusver werden deze documenten door de griffies van de rechtbanken van koophandel aangenomen, bewaard en ter beschikking van derden gesteld op een papieren drager. Het koninklijk besluit van 25 november 1991 laat toe dat vanaf 1 januari 2000 de aangehaalde dossiers niet alleen op papier, maar ook op geïnformatiseerde wijze worden bijgehouden.

De Raad is van oordeel dat deze verandering een snellere bijwerking van het dossier van de ondernemingen moet mogelijk maken, inzonderheid tussen de maanden mei en september van elk jaar. De Raad hoopt dat

de wetgever het koninklijk besluit van 25 november 1991 nog zal wijzigen en de neerlegging van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening bij de Nationale Bank van België middels een beveiligde elektronische overbrenging zal toelaten.

7.2. Neerlegging van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening bij om het even welke zetel van de Nationale Bank van België

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 11, § 1, derde lid van het koninklijk besluit van 25 november 1991, dienden de ondernemingen hun jaarrekening of hun geconsolideerde jaarrekening neer te leggen op de zetel van de Nationale Bank van België uit het rechtsgebied van de rechtbank van koophandel waar hun dossier werd bijgehouden.

Voortaan kunnen de ondernemingen de zetel van de Nationale Bank van België, waar zij hun jaarrekening en geconsolideerde jaarrekening zullen neerleggen, kiezen, met dien verstande dat de afschriften van de rekeningen hoe dan ook beschikbaar zijn bij alle zetels van de Nationale Bank van België, ongeacht de zetel waar ze werden neergelegd (artikel 7 van het koninklijk besluit van 13 december 1999 tot wijziging van artikel 11 van het koninklijk besluit van 25 november 1991). De lijst van de 15 zetels van de Nationale Bank van België werd overigens in het *Belgisch Staatsblad* van 28 december 1999 bekendgemaakt.

De Raad verheugt zich over deze wijziging die tegemoetkomt aan een behoefte tot vereenvoudiging van de administratieve stappen voor de beroepsbeoefenaars, die door de leiding van de ondernemingen worden belast met de neerlegging van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening. Dit koninklijk besluit zal ongetwijfeld bijdragen tot een vermindering van de administratieve verplichtingen, hetgeen de nieuw aangetreden regering nastreeft.

7.3. Vervanging van de microfilms van de NBB door een cd-rom "beeld"

Artikel 21 van het koninklijk besluit van 25 november 1991 bepaalde dat de Nationale Bank van België de jaarrekening en geconsolideerde jaarrekening, alsook elk ander stuk dat bij de Balanscentrale moest neergelegd

worden met toepassing van artikel 80bis Venn.W. en artikel 76 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990, ter beschikking van elke belangstellende derde moest stellen op twee verschillende manieren: de microfilm en de paperversie. Daarnaast brengt de Nationale Bank van België sinds een aantal jaren een cd-rom in de handel die als gegevensbank kan worden gebruikt.

Vanaf nu zal de Balanscentrale de microfilms vervangen door een cd-rom "beeld". Een paperversie van de op de cd-rom "beeld" opgenomen informatie zal eveneens ter beschikking zijn van elke belangstellende derde (artikel 21 van het koninklijk besluit van 25 november 1991, zoals gewijzigd bij koninklijk besluit van 14 december 1999). Op termijn hoopt de Balanscentrale deze informatie via Internet te kunnen verspreiden.

Die cd-rom "beeld" zal alle inlichtingen bevatten die krachtens artikel 80 van de Venn.W. bij de NBB wordt neergelegd. Deze cd-rom zal samen bestaan met de cd-rom "gegevensbank", waarvan de inhoud ongewijzigd blijft.

De Raad wenst erop te wijzen dat de cd-rom "gegevensbank" die de NBB in de handel brengt, ongelukkig genoeg alleen maar cijferinlichtingen bevat en de gebruiker dus niet toelaat zich een oordeel te vormen over de kwaliteit van de beschikbare cijfergegevens.

De Raad verheugt zich daarentegen over het initiatief om de microfilms te vervangen door een cd-rom "beeld", in de mate dat de volledige informatie die door de ondernemingen bij de Nationale Bank van België wordt neergelegd (met inbegrip van het jaarverslag en de verklaring door de bedrijfsrevisor) gemakkelijker dan vroeger zal kunnen worden geraadpleegd.

III. ONDERNEMINGSRAAD

1. Revisorale verslaggeving over de rekeningen van een bijkantoor met een ondernemingsraad
2. Vrijstelling van het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening mits akkoord vanwege de ondernemingsraad

1. REVISORALE VERSLAGGEVING OVER DE REKENINGEN VAN EEN BIJKANTOOR MET EEN ONDERNEMINGSRAAD

Volgens artikel 17 van het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden, omvat de jaarlijkse voorlichting aan de ondernemingsraad (onder meer) een exemplaar van de "balans, de winst- en verliesrekening, de bijlage, het jaaroverzicht, en, eventueel het rapport van de revisor".

De opdracht van de bedrijfsrevisor ten aanzien van de ondernemingsraad wordt omschreven in artikel 15*bis* van de wet van 20 september 1948; meer bepaald dient hij verslag uit te brengen over de jaarrekening en het jaarverslag "*overeenkomstig artikel 65*" van de vennootschappenwet.

De vraag is gesteld of de bedrijfsrevisor bij een ondernemingsraad van een Belgisch bijkantoor van een buitenlandse onderneming over de rekeningen van het bijkantoor een verslag dient op te maken, zoals bedoeld in artikel 65 en overeenkomstig de algemene controlenormen.

Op voorstel van de Juridische Commissie brengt de Raad vooreerst in herinnering dat de ondernemingsraad van het bijkantoor recht zal hebben op:

- de jaarrekening (en, desgevallend, de geconsolideerde jaarrekening) van de buitenlandse vennootschap, in de vorm waarin deze rekeningen zijn opgemaakt, gecontroleerd en openbaar gemaakt in het buitenland; in toepassing van artikel 198, § 2, 2° van de vennootschappenwet moeten deze documenten overigens tevens bij de Nationale Bank van België worden neergelegd;
- het verslag van de buitenlandse controleur over de jaarrekening van de vennootschap in haar geheel;
- de rekeningen van het bijkantoor zelf.

Wat de rekeningen van het bijkantoor betreft, merkt de Raad op dat bijkantoren ook onderworpen zijn aan de boekhoudwetgeving (zie artikel 1 van de boekhoudwet). Men kan zich afvragen of de rekeningen die het bijkantoor bijgevolg moet opmaken, dienen beschouwd te worden als “jaarrekening” bedoeld in artikel 65 van de vennootschappenwet, waarover de revisor een verslag moet uitbrengen volgens de algemene controle-normen.

Volgens de Raad kunnen de rekeningen van het bijkantoor weliswaar niet beschouwd worden als een echte jaarrekening in de juridische zin. Toch beantwoorden de rekeningen van het bijkantoor in essentie aan het inhoudelijk begrip jaarrekening. De Raad is dan ook van oordeel dat de bedrijfsrevisor zich in zijn verslag aan de ondernemingsraad expliciet zal moeten uitspreken over deze informatie. Uiteraard zal zijn verklaring niet alle aspecten kunnen omvatten die opgesomd zijn in artikel 65 van de vennootschappenwet. Hij zal zich beperken tot een uitspraak omtrent het getrouw beeld van de rekeningen en omtrent de naleving van de boekhoudwetgeving. De revisor kan een afzonderlijke verklaring afgeven over de rekeningen van het bijkantoor, geïnspireerd op het eerste deel van de standaard commissarisverklaring. Hij kan er ook voor opteren om in zijn certificeringsverslag over de economische en financiële informatie zelf een afzonderlijk onderdeel in te lassen met zijn verklaring over de rekeningen van het bijkantoor.

2. VRIJSTELLING VAN HET OPSTELLEN VAN EEN GECONSOLIDEERDE JAARREKENING MITS AKKOORD VANWEGE DE ONDERNEMINGSRAAD

In het geval een onderneming wegens subconsolidatie gebruik maakt van de vrijstelling voor het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening (artikel 8, § 1 van het consolidatiebesluit), betekent dit niet automatisch dat de ondernemingsraad deze gegevens niet moet ontvangen. De ondernemingsraad moet echter uitdrukkelijk akkoord gaan om van de mededeling van de geconsolideerde jaarrekening af te zien (artikel 17, laatste lid van het KB van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden).

De vraag is gesteld of de ondernemingsraad deze vrijstelling jaarlijks moet verlenen, of het akkoord daarentegen voor een langere periode kan gelden.

De beslissing om gebruik te maken van de vrijstelling wegens subconsolidatie, bepaald in artikel 8, § 1 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 betreffende de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen, wordt genomen door de algemene vergadering. Overeenkomstig artikel 8, § 2 van voormeld besluit geldt deze beslissing van de algemene vergadering voor ten hoogste twee boekjaren. Op het einde van deze termijn moet de beslissing hernieuwd worden. Voor wat de ondernemingsraad betreft, is geen enkele gelijkaardige aanduiding voorhanden.

Op advies van de Juridische Commissie, gaat de Raad ervan uit dat deze afstand om bepaalde informatie te verkrijgen uitdrukkelijk moet zijn, en jaarlijks moet hernieuwd worden. Het is immers logisch dat de ondernemingsraad de kans moet krijgen om regelmatig de situatie te evalueren, en om telkens uit te maken of de mededeling van andere gegevens als gelijkwaardig kan beschouwd worden.

Concreet zal de ondernemingsraad bijvoorbeeld in mei 1999 al dan niet zijn akkoord verlenen met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening per einde 1999.

IV. CONTROLE EN VENNOOTSCHAPSRECHT

1. Evolutie van het vennootschapsrecht
 - 1.1. Wetboek van vennootschappen
 - 1.2. Gedwongen verkoop van effecten
2. Controleaanbevelingen
 - 2.1. Ondernemingen in moeilijkheden
3. De rol van de commissaris-revisor inzake halfjaarlijkse en jaarlijkse communiqués van beursgenoteerde vennootschappen
 - A. De controlewerkzaamheden konden worden afgerond en het besluit van de verklaring is zonder voorbehoud noch toelichtende paragraaf
 - B. De controlewerkzaamheden werden nog niet afgerond
 - C. De jaarrekening vergt een voorbehoud of de toevoeging van een toelichtende paragraaf in het verslag van de commissaris-revisor
4. Inhoud van het controleverslag in geval van inbreuk op het vennootschapsrecht
5. Einde van het mandaat van commissaris-revisor in geval van faillissement
6. Informatierecht van een bestuurder ten opzichte van de commissaris
7. Strijd tegen corruptie en witwassen
8. Stock options
 - 8.1. Personen die gemachtigd zijn om de opdracht uit te voeren
 - 8.2. Voorwerp van de opdracht
9. Omzetting van een vennootschap
 - 9.1. Wijziging van de normen
 - 9.2. Onderlinge verzekeringsverenigingen
10. Controle van de VZW's

1. EVOLUTIE VAN HET VENNOOTSCHAPSRECHT

1.1. Wetboek van vennootschappen

De wet van 7 mei 1999 houdende het wetboek van vennootschappen is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 6 augustus 1999. De wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen datum en uiterlijk achttien maanden na de bekendmaking ervan (artikel 25).

Deze wet is bijzonder belangrijk voor de bedrijfsrevisoren in de mate dat dit wetboek van vennootschappen het geheel van de bepalingen samenbrengt die betrekking hebben op de jaarrekening, het jaarverslag en de openbaarmakingsformaliteiten, alsook de bepalingen inzake de geconsolideerde jaarrekening, het geconsolideerde jaarverslag en de openbaarmaking van deze stukken (titel VI van Boek IV), en tevens het geheel van de bepalingen in verband met de controle op de jaarrekening en op de geconsolideerde jaarrekening (titel VII van Boek IV).

► *Coördinatie van het boekhoudrecht*

Op een paar uitzonderingen na, brengt de coördinatie geen enkele ingrijpende inhoudelijke wijziging aan de bestaande teksten. Het opnemen van de voornaamste bepalingen van het boekhoudrecht in het wetboek van vennootschappen wijkt echter af van de standpunten die tijdens de voorbereidende werken van de wet van 17 juli 1975 werden verdedigd en die pleitten in de zin van een benadering uitgaande van het begrip onderneming. Door de boekhoudkundige informatie op te nemen in het globale kader van het wetboek van vennootschappen, lijkt de wetgever van deze benadering af te stappen. Zonder een standpunt in te nemen betreffende de theoretische opvattingen die aan deze evolutie ten grondslag kunnen liggen, stelt de Raad vast dat de codificering het informatieproces van de partijen die bij de toekomst van de onderneming betrokken zijn, rationaliseert. Zo worden de regels betreffende de informatie aan de ondernemingsraad eveneens gecoördineerd in hoofdstuk IV van Boek IV van het wetboek van vennootschappen, dat handelt over de controle door de bedrijfsrevisor van de aan de ondernemingsraad verstrekte informatie.

Verder noteren we met belangstelling dat de voornaamste regels in verband met de controle van de geconsolideerde jaarrekening in het wetboek van vennootschappen werden opgenomen. De vennootschappenwet had

geleidelijk de begrippen moeder vennootschap en dochter vennootschap verwerkt, maar bevatte niet de minste referentie aan de informatie van de aandeelhouders en van derden via de geconsolideerde jaarrekening. Dit is vandaag niet meer het geval. Artikel 118 van het wetboek van vennootschappen bepaalt dat de geconsolideerde jaarrekening moet opgesteld worden door het bestuursorgaan van de vennootschap, net zoals artikel 92 stelt dat de zaakvoerders of de bestuurders verplicht zijn elk jaar een inventaris en een jaarrekening op te maken in de vorm en met de inhoud door de Koning bepaald.

De coördinatie van de wet noopt eveneens tot een nieuwe coördinatie van de koninklijke uitvoeringsbesluiten. Dit is rechtstreeks het geval voor het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 betreffende de jaarrekening, alsook voor het koninklijk besluit van 6 maart 1990 betreffende de geconsolideerde jaarrekening. Ook indien de bevoegdheden in de schoot van de regering en de voorafgaande adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen en van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven niet worden gewijzigd, kan verwacht worden dat de wetgever een nieuwe voorstelling van de bestaande teksten zal overwegen. Deze wijziging, ook al heeft die een zeer formeel karakter, zal echter met bijzondere aandacht door de beroepsbeoefenaars moeten worden gevolgd om elke verkeerde interpretatie van de bestaande normen te voorkomen.

► *Coördinatie van het statuut van de commissaris-revisor*

Titel VII van Boek IV betreffende de controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening brengt bepalingen samen die veel verder reiken dan de bepalingen die vroeger in de vennootschappenwet waren opgenomen. Zo zijn onder meer in de tekst van het wetboek van vennootschappen opgenomen:

- artikel 33, § 2 van de wet houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren betreffende de vaste vertegenwoordigers van een controlevennootschap (artikel 132);
- de bepalingen van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 betreffende de controle van de geconsolideerde jaarrekening (artikelen 145 tot 148);
- de artikelen 15*bis* tot 15*quinquies* van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, zoals gewijzigd bij de wet

- van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat (artikelen 151 tot 160);
- artikel 17*bis* van de wet van 17 juli 1975 betreffende het college van commissarissen in een intercommunale (artikel 874).

De Raad heeft de Juridische Commissie verzocht om deze teksten grondig te analyseren, teneinde eventuele wijzigingen van de wettelijke bepalingen te identificeren.

De concordantietabel van de aan de commissaris-revisor toevertrouwde opdrachten ziet eruit als volgt:

Benaming van de controleopdracht	Voorheen
Commissaris-revisor (statuut)	64-65 Venn.W.
Controle op de jaarrekening	64-65 Venn.W.
Controle op de geconsolideerde jaarrekening	KB 6/3/1990
Controle op de informatie aan de ondernemingsraad	Wet 20/9/1948
Inbreng in natura	29 <i>bis</i> /34 Venn.W.
Quasi-inbreng	29 <i>quater</i> Venn.W.
Bijwonen van vergadering en antwoord op de vragen	70 <i>ter</i> Venn.W.
Bijeenroeping van de vergadering van aandeelhouders	37 Venn.W.
Bijeenroeping van de vergadering van obligatiehouders	91 Venn.W.
Interimdividend	77 <i>ter</i> Venn.W.
Uitgifte beneden fractiewaarde	33 <i>bis</i> Venn.W.
Beperking van voorkeurrecht	34 <i>bis</i> Venn.W.
Beperking ten gunste van een bepaalde persoon	34 <i>bis</i> § 4 Venn.W.
Uitgifte ten behoeve van het personeel	52 <i>septies</i> Venn.W.
Openbare uitgifte van aandelen	34 Venn.W.
Conversie van obligaties in aandelen	101 <i>octies</i> Venn.W.
Wijziging van het maatschappelijk doel	70 <i>bis</i> Venn.W.
Gedwongen overdracht van aandelen	190 <i>quinquies</i> Venn.W.
Fusie	174/1 Venn.W.
Splitsing	174/26 Venn.W.
Omzetting	165-167 Venn.W.
Onthinding	178 <i>bis</i> Venn.W.
Afsluiten van vereffening	188 Venn.W.
Belangenconflicten	60/60 <i>bis</i> Venn.W.

Elke vorm	BVBA	NV/CVA	Coöperatieve	ESV
130-140				
141-144				
145-150				
151-164				
	219/313	444/602	395/423	844
	220	445	396	
	272/274/284	538/540/554	411/412	
	268	532		
	293	569		
		618		
		582		
		596		
		598		
		609		
		590		
		591		
	287	559	413	
		513 (KB)		
695/708				
731/746				
777			436	
181				853
194				
	259	523/524		

1.2. Gedwongen verkoop van effecten

Artikel 190^{quinquies} van de vennootschappenwet (artikel 513 van het wetboek van vennootschappen) bepaalt dat iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon die, alleen of in onderling overleg handelend, 95 % van de stemrechtverlenende effecten van een naamloze vennootschap bezit, die geen publiek beroep op het spaarwezen doet of heeft gedaan, een uitkoopbod kan doen om het geheel van de stemrechtverlenende effecten van deze vennootschap te verkrijgen. De tekst van de wet bepaalt verder nog dat de Koning het uitkoopbod kan reglementeren en inzonderheid de te volgen procedure kan bepalen, alsook de wijze van vastlegging van de prijs. Dit is het voorwerp van het koninklijk besluit van 3 mei 1999 (*Belgisch Staatsblad*, 2 juli 1999).

Het koninklijk besluit is uitsluitend van toepassing op de vennootschappen die geen publiek beroep op het spaarwezen doen, aangezien voor de open vennootschappen in een andere procedure is voorzien. De verrichting moet het voorwerp zijn van een schriftelijk en omstandig verslag van de bieder. Dit verslag bevat alle inlichtingen die noodzakelijk zijn opdat de eigenaars van effecten van de doelvennootschap zich met kennis van zaken een oordeel zouden kunnen vormen over de verrichting. Artikel 4, § 2 bepaalt de minimum inhoud van dit verslag.

Artikel 5 van het koninklijk besluit bepaalt verder dat twee stukken bij het omstandig verslag van de bieder moeten worden gevoegd:

“1° een schriftelijk verslag van een bedrijfsrevisor of een accountant ingeschreven op het Tableau van de externe accountants van het Instituut der Accountants. In dit verslag spreekt de bedrijfsrevisor of de accountant zich uit over de relevantie, ten aanzien van de gebruikelijk gebanteerde waarderingscriteria, van de door de bieder gebruikte waarderingsmethode(s) om de vennootschap te waarderen en de prijs te rechtvaardigen; de bedrijfsrevisor of de accountant vermeldt ook of hij van oordeel is dat de prijs de belangen van de eigenaars van effecten veilig stelt.

2° het advies van de raad van bestuur van de doelvennootschap, waarin de raad stelt dat het door de bieder opgesteld verslag naar zijn oordeel geen leuntoren vertoont of geen gegevens bevat die de eigenaars van effecten van de doelvennootschap kunnen misleiden. Bovendien moet in dit advies het oordeel staan van de raad van bestuur over het verslag van de onder het 1° vermelde bedrijfsrevisor of accountant. Tot slot moet het advies vermelden of hij vindt dat met de prijs de belangen van de effectenbonders al dan niet veilig komen worden gesteld.”

► Voorwerp van de opdracht

Uit de structuur van het koninklijk besluit kan zeer duidelijk worden afgelezen dat het niet aan de bedrijfsrevisor toekomt om zelf de waarde van het effect te bepalen. Hij moet zich uitspreken over de relevantie van de gebruikte waarderingsmethode(s). Aangenomen kan worden dat hij zich eveneens zal moeten uitspreken over de correcte toepassing van de weerhouden methode(s). De bedrijfsrevisor zal zich dan ook over volgende punten moeten uitspreken:

- Leidt de gebruikte methode tot een gebruikelijk gehanteerd waarderingscriterium?
- Is de waarderingsmethode relevant voor het waarderen van de vennootschap?
- Wordt de waarderingsmethode op correcte wijze toegepast?
- Stelt de uit de toegepaste methodes voortvloeiende prijs de belangen van de eigenaars van de effecten al dan niet veilig? Wat deze laatste vereiste betreft, maakt de wet geen onderscheid tussen de eigenaars van de effecten die moeten worden overgedragen en de aandeelhouders die het uitkoopbod doen.

Er moet over de technische toepassing van het koninklijk besluit van 3 mei 1999 worden nagedacht. Deze analyse is opgestart tijdens het lopende jaar en zou in de loop van het volgende jaar moeten worden afgerond.

► Verenigbaarheid met de commissarisfunctie

De vraag werd gesteld in welke mate de commissaris van de vennootschap het in het koninklijk besluit bepaalde verslag kan opstellen. In tegenstelling tot een groot aantal andere bepalingen uit het vennootschapsrecht, wordt in deze tekst niet naar de commissaris verwezen. Er wordt gewoon gerefereerd aan het optreden van een bedrijfsrevisor of van een accountant. Rekening houdend met de gelijkenis tussen deze opdracht en andere opdrachten uit het vennootschapsrecht, zou kunnen worden geconcludeerd dat deze opdracht met de functie van commissaris verenigbaar is. Daartegenover staat dat een argument zou kunnen worden geput uit het feit dat de commissaris niet uitdrukkelijk wordt genoemd, daar waar hij in andere bepalingen uit het vennootschapsrecht specifiek wordt bedoeld (inbreng in natura, fusies, omzettingen, vereffeningen, ...). De Raad is van

mening dat een globale bezinning wenselijk is nopens de opdrachten waarbij de bedrijfsrevisor een verslag moet opstellen over de wijze waarop de ondernemingsleiding de effecten van de vennootschap heeft gewaardeerd.

2. CONTROLEAANBEVELINGEN

2.1. Ondernemingen in moeilijkheden

In de loop van het jaar heeft de Raad een controleaanbeveling goedgekeurd met betrekking tot de ondernemingen in moeilijkheden. De aanbeveling treedt op 1 januari 2000 in werking. Zij vervangt de circulaire C007/1982 (IBR-Jaarverslag 1982, p. 187) en ook de circulaire van 18 april 1995 (IBR-Jaarverslag 1995, p. 125). Verder houdt de aanbeveling rekening met de internationale controlenorm ISA 570, zoals die in 1999 werd gewijzigd.

Sinds het Forum van het revisoraat in november 1995, heeft het Instituut zeer intensief aandacht besteed aan de problematiek van de ondernemingen in moeilijkheden⁽¹⁾. Van zijn kant maakte de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy op 20 juni 1996 een aanbeveling bekend betreffende de preventieve rol van de bedrijfsrevisoren en de accountants op het vlak van ondernemingen in moeilijkheden.

De rol van de commissaris-revisor bij dergelijke ondernemingen wordt vaak slecht begrepen door de gebruikers van de revisorale verslagen. Deze toestand wordt duidelijk uiteengezet in het Groenboek van de Europese Commissie dat onderstreept: *"Verschillende onderzoeken hebben aangetoond dat een aanzienlijk deel van het grote publiek verwacht dat het accountantsrapport de financiële gezondheid van een vennootschap garandeert"* (§ 3.14). De Europese Commissie voegt daar evenwel aan toe dat noch de bestuurders, noch de wettelijke controleurs de goede financiële gezondheid van een onderneming kunnen waarborgen. Het lijkt echter wel redelijk te verwachten dat de bestuurders in het openbaar duidelijk maken of volgens hun benadering de onderneming over de gepaste financiële middelen beschikt om

(1) Zie onder meer "De rol van de commissaris-revisor ten aanzien van de continuïteit in de bedrijfsuitoefening", *Opinion en Beschouwingen*, IBR 6/96.

haar bedrijf op dezelfde wijze voort te zetten. Zo ook lijkt het verantwoord om van de wettelijke controleurs te verwachten dat zij de gegrondheid van deze zienswijze natrekken en dat zij hun conclusies openbaar maken (§ 3.21).

Aansluitend op het Forum van het revisoraat van 1995, heeft de Raad van het Instituut de Minister van Justitie gesuggereerd het vennootschapsrecht aan te passen, teneinde een aantal van de voorstellen die in de loop van het Forum waren gedaan, in het positieve recht om te zetten (zie IBR-Jaarverslag 1996, p. 113). Het ging vooreerst om een verduidelijking van de respectieve verantwoordelijkheden van de bestuurders en de commissarissen. En vervolgens om het invoeren van een interne waarschuwingsprocedure via dewelke de commissaris-revisor de ondernemingsleiding attent kan maken op een gevaarlijke ontwikkeling van de financiële positie. Deze werkzaamheden hebben geleid tot de wijziging van het vennootschapsrecht bij de wet van 17 juli 1997 betreffende het gerechtelijk akkoord.

Rekening houdend met de nieuwe wettelijke context en met de aan de gang zijnde herziening van de internationale controlenorm ISA 570, hechte de Raad een groot belang aan de goedkeuring van een controleaanbeveling die het geheel van de problematiek van de controle van een onderneming in moeilijkheden zou bestrijken.

► *Verbintenis aangaande de bedrijfscontinuïteit*

Eén van de moeilijkste problemen was het inzicht in de reikwijdte van de verbintenis die zowel door de ondernemingsleiding als door de commissaris-revisor wordt aangegaan op het vlak van de bedrijfscontinuïteit. In principe zou de hypothese van het voortgezette bedrijf, die de waarderingsregels in de jaarrekening onderbouwt, moeten vooronderstellen dat de onderneming in staat is haar activiteiten gedurende een voorzienbare toekomstige periode voort te zetten. Het begrip voorzienbare toekomst wordt in geen enkele wettekst nader omschreven.

Op het Forum van het revisoraat was een consensus tot stand gekomen rond een periode van minimum twaalf maanden. Dit criterium wordt eveneens op internationaal niveau gehanteerd. Wel rees vlug de vraag naar het beginpunt van deze termijn. De drie voornaamste mogelijkheden waren:

- de afsluitingsdatum van het boekjaar (IAS 1, § 24);
- de datum van de vastlegging van de jaarrekening door het bestuursorgaan van de onderneming (Groenboek EU, § 3.21);
- de datum van de algemene vergadering.

Na het probleem diepgaand te hebben onderzocht, heeft de Raad geoordeeld dat de termijn, zoals bepaald in de internationale doctrine, diende te worden weerhouden. Dit sluit overigens aan op de internationale ISA-norm 570. Wel moet worden opgemerkt dat deze termijn van twaalf maanden een minimum betreft. Zo moeten bijvoorbeeld de elementen die bij het einde van de controlewerkzaamheden zijn gekend, worden onderzocht, ook al kunnen de gevolgen zich na deze periode van twaalf maanden voordoen. Afhankelijk van de concrete omstandigheden waarmee de vennootschap wordt geconfronteerd, zou de bedrijfsrevisor meer in detail met de ondernemingsleiding kunnen onderzoeken of er volgens hen gegevens voorhanden zijn die enige twijfel zouden kunnen doen rijzen aangaande de bedrijfscontinuïteit na de normale periode van twaalf maanden. Hij zal met al deze gegevens rekening houden, wanneer die hem ter kennis worden gebracht vóór hij zijn voornaamste controlewerkzaamheden beëindigt, namelijk ten minste tot aan de vaststelling van de jaarrekening door het bestuursorgaan (ACN, 3.15).

► *Verantwoordelijkheden van de leiding en van de revisor*

De aanbeveling onderzoekt in detail de respectieve verantwoordelijkheden van de ondernemingsleiding en van de commissaris-revisor. Het komt aan het bestuursorgaan van de onderneming toe de waarderingsregels vast te stellen en in het jaarverslag de toepassing te verantwoorden van de boekhoudregels in de veronderstelling van continuïteit, wanneer artikel 77 lid 4 *in fine* van de vennootschappenwet van toepassing is (artikel 96, 6° van het wetboek van vennootschappen). De verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor bestaat erin het oordeel van de ondernemingsleiding betreffende de mogelijkheid haar bedrijf voort te zetten, te evalueren. Het ontbreken van een opmerking betreffende de continuïteit in het controleverslag mag niet geïnterpreteerd worden als een waarborg met betrekking tot de bedrijfscontinuïteit.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen onderstreepte in zijn advies over het ontwerp van aanbeveling dat er een gevaar bestaat dat de

verantwoordelijkheid van de commissaris-revisor verkeerd wordt ingeschat. Hij zette het Instituut aan om een ruime bekendheid te geven aan de goedkeuring van de aanbeveling, teneinde deze "expectation gap" de wereld uit te helpen.

► *Technische aspecten en verslag*

Afdeling IV van de aanbeveling schrijft voor dat de commissaris-revisor de relevantie van zijn werkprogramma opnieuw zou bekijken, van zodra belangrijke omstandigheden of gebeurtenissen wijzen op een aanzienlijk risico voor de ondernemingsactiviteit. Inzonderheid moet hij zich ervan vergewissen dat de ondernemingsleiding zich bewust is van de specifieke risico's die de continuïteit van de activiteiten of een gedeelte van de activiteiten in gevaar brengen. In voorkomend geval, wanneer gewichtige en overeenstemmende feiten de continuïteit van de onderneming op de heling kunnen zetten, moet deze verplichting worden geformaliseerd overeenkomstig de bepalingen van artikel 64*sexies*, § 2 van de vennootschappenwet (artikel 138 van het wetboek van vennootschappen). De aanbeveling bespreekt ook de verplichtingen van de commissaris-revisor wanneer een herstelplan wordt uitgewerkt, wanneer de dienst handelsonderzoeken een dossier betreffende de vennootschap heeft geopend en wanneer de onderneming overweegt de herstructurering in te schrijven in het kader van een gerechtelijk akkoord.

Afdeling V bepaalt, overeenkomstig de internationale normen, de aanvullende controlewerkzaamheden die moeten worden verricht wanneer de commissaris-revisor, per einde boekjaar, oordeelt dat er twijfels bestaan nopens de relevantie van het postulaat van het voortgezette bedrijf. Onder de bijkomende procedures kan het bekomen van schriftelijke verklaringen van de directie bijzonder belangrijk zijn, zoals reeds werd onderstreept in de bijlage van de aanbeveling van 6 juni 1997 betreffende de bevestigingen van de leiding (§ B).

De aanbeveling onderzoekt in detail de verschillende aspecten verbonden aan de certificering van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening. Specifieke voorstellen worden gedaan voor wat de redactie van het verslag betreft, met een onderscheid tussen de verschillende situaties waarmee men kan worden geconfronteerd.

De laatste afdeling van de aanbeveling ten slotte, behandelt de verschillende gegevens die het tweede deel van het controleverslag kunnen beïnvloeden, inzonderheid betreffende de naleving van de regels van het vennootschapsrecht.

3. DE ROL VAN DE COMMISSARIS-REVISOR INZAKE HALFJAARLIJKSE EN JAARLIJKSE COMMUNIQUEES VAN BEURSGENOTEERDE VENNOOTSCHAPPEN

Het koninklijk besluit van 3 juli 1996 betreffende de verplichtingen inzake periodieke informatie van emittenten waarvan de financiële instrumenten zijn opgenomen in de eerste markt van een effectenbeurs, zoals gewijzigd bij koninklijk besluit van 13 januari 1997, legt aan de vennootschappen de verplichting op een halfjaarlijks en een jaarlijks verslag te publiceren over hun bedrijf en hun resultaten. Een communiqué betreft de toestand per helft van het boekjaar, terwijl het andere communiqué betrekking heeft op de resultaten van het verstreken boekjaar.

Artikel 2, § 1 van het koninklijk besluit regelt *het communiqué over de eerste zes maanden* van het boekjaar, dat gepubliceerd moet worden binnen drie maanden na afloop van het halfjaar. Paragraaf 7 van hetzelfde artikel 2 luidt eveneens: *"Wanneer de boekhoudkundige gegevens werden gecontroleerd door de commissaris-revisor op de jaarrekening van de vennootschap, worden zijn verslag en, in voorkomend geval, zijn voorbehouden integraal weergegeven. Als de boekhoudkundige gegevens niet werden gecontroleerd door de commissaris-revisor, wordt dit uitdrukkelijk vermeld in het halfjaarlijks verslag."*

Voor zover de ondernemingsleiding daarom verzoekt, zal de commissaris-revisor een beperkt nazicht uitvoeren van de boekhoudkundige en financiële informatie die in het halfjaarlijks communiqué is opgenomen en hij zal in dit verband een aangepast verslag neerleggen conform de aanbeveling van 5 januari 1993 betreffende de uitvoering van een beperkt nazicht door de commissaris-revisor bij een tussentijdse toestand.

De vorm, de inhoud en de controle van het *jaarlijks communiqué* worden geregeld in artikel 3*bis* van het koninklijk besluit, zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 17 december 1998 (B.S., 16 januari 1999). Het

verslag dat moet worden opgesteld betreffende het communiqué van de vennootschap over de rekeningen per helft van het boekjaar, kan niet gelijkgesteld worden met het communiqué betreffende een afgesloten boekjaar. Wat de rekeningen per einde boekjaar betreft, zal het communiqué normaliter bekendgemaakt worden op het ogenblik dat de controlewerkzaamheden voldoende zijn gevorderd of zelfs in een aantal gevallen volledig afgerond. Behoudens uitzonderlijk geval, zou het dan ook niet redelijk zijn precies dezelfde regels toe te passen als de regels die per helft van het boekjaar gelden.

Een belangrijk verschil tussen het halfjaarlijks en het jaarlijks communiqué heeft betrekking op de mededeling van het oordeel van de commissaris-revisor: in het eerste geval "worden zijn verslag, en in voorkomend geval, zijn voorbehouden integraal weergegeven". In het tweede geval "wordt in het communiqué meegedeeld of er in het verslag van de commissaris-revisor al dan niet voorbehoud werd gemaakt. Indien in dit verslag voorbehoud werd gemaakt, moet het voorbehoud integraal worden opgenomen in het jaarlijks communiqué".

Dit onderscheid is fundamenteel, want de vraag stelt zich of het oordeel van de commissaris-revisor kan toegevoegd worden wanneer zijn controleverslag niet formeel ondertekend en overhandigd is aan de vennootschap. Deze situatie zal frequent voorkomen, gezien de vaak zeer beperkte periode tussen het ogenblik van het vaststellen van de jaarrekening en de publicatie van het communiqué. Uit de ervaring blijkt dat de vennootschappen de commissaris vaak verzoeken om zijn zelfs gedeeltelijk of voorlopig oordeel mee te delen, hetgeen aanleiding geeft tot een aantal problemen die in onderhavig advies van de Raad aan bod komen.

Volgens de Raad dient als eerste principe te worden vooropgesteld dat het communiqué het oordeel van de commissaris-revisor niet mag bevatten indien de commissaris de inhoud van zijn oordeel niet *schriftelijk* aan de raad van bestuur heeft bevestigd. Deze verklaring die onderscheiden moet worden van het controleverslag, gericht aan de algemene vergadering, zal betrekking hebben op de overeenstemming van de boekhoudkundige gegevens van het communiqué met de jaarrekening. Indien dergelijke verklaring is opgesteld, zal de commissaris-revisor deze in verkorte vorm opmaken, rekening houdend met de bijzondere doelstelling van het jaarlijks communiqué.

Het begrip boekhoudkundige gegevens omvat zowel de cijfergegevens als de commentaar op deze cijfers. De commissaris-revisor zal zich vergewissen van de relevantie van de boekhoudkundige gegevens⁽¹⁾ en van het feit dat geen belangrijke informatie is vergeten.

Wat de inhoud van deze afzonderlijke verklaring betreft, acht de Raad het nodig om diverse hypothesen te onderscheiden:

- de werkzaamheden zijn beëindigd en zonder voorbehoud afgerond;
- de werkzaamheden zijn wezenlijk gevorderd maar konden nog niet worden afgerond;
- een voorbehoud dient te worden gemaakt, ongeacht of de werkzaamheden al dan niet werden afgerond.

A. De controlewerkzaamheden konden worden afgerond en het besluit van de verklaring is zonder voorbehoud noch toelichtende paragraaf

In een aantal gevallen zal het communiqué worden bekendgemaakt op een ogenblik dat de controlewerkzaamheden volledig konden worden afgerond. Paragraaf 3.15.1 van de algemene controlenormen moet in herinnering worden gebracht: *"De controle van de jaarrekening omvat het nazicht van de documenten zoals deze overeenkomstig artikel 77, 107, 137 of 158 van de vennootschappenwet door de raad van bestuur of het college van zaakvoerders werden vastgesteld. Vandaar dat het verslag van de revisor altijd zal volgen op de datum waarop de jaarrekening door het bestuursorgaan wordt vastgesteld."*

A.1. Het controleverslag werd ondertekend en aan de vennootschap overhandigd

Indien het controleverslag ondertekend en aan de vennootschap overhandigd kon worden vóór de publicatie van het communiqué, zal de commis-

(1) "De in tabelvorm verstrekte kwantitatieve gegevens omvatten ten minste de netto-omzet, het bedrijfsresultaat, het financiële resultaat, het resultaat uit de gewone bedrijfsuitoefening, het uitzonderlijke resultaat en het resultaat vóór en na belasting. Deze begrippen moeten worden begrepen in de zin van de nationale bepalingen, toepasselijk op de vennootschap, die worden vastgesteld ter uitvoering van de Richtlijnen van de Europese Gemeenschap." (artikel 3bis juncto artikel 2, § 3 van het koninklijk besluit van 3 juli 1996 betreffende de verplichtingen inzake periodieke informatie van emittenten waarvan de financiële instrumenten zijn opgenomen in de eerste markt en de nieuwe markt van een effectenbeurs).

saris-revisor de inhoud van het communiqué onderzoeken teneinde zich ervan te vergewissen dat de boekhoudkundige informatie overeenstemt met de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening waarover hij verslag heeft uitgebracht. Hij bevestigt schriftelijk het resultaat van het nazicht.

Er moet herinnerd worden aan het feit dat de ondertekening van het controleverslag steeds gebeurt ná de beslissing van de raad van bestuur die de jaarrekening vaststelt en het jaarverslag goedkeurt.

In deze hypothese kan het bestuursorgaan in het jaarlijks communiqué een vermelding opnemen luidend als volgt:

"De commissaris-revisor heeft de jaarrekening geattesteerd zonder voorbehoud en bevestigd dat de in het communiqué opgenomen boekhoudkundige informatie geen aanleiding geeft tot enig voorbehoud van zijn kant en met de genoemde jaarrekening overeenstemt."

A.2. Het controleverslag werd nog niet ondertekend

In bepaalde gevallen zal het verslag van de commissaris-revisor nog niet kunnen worden ondertekend, ondanks het feit dat de jaarrekening (balans, resultatenrekening en toelichting) door het bestuursorgaan werd vastgesteld en de auditwerkzaamheden in verband met die jaarrekening eveneens werden afgerond. Eén van de redenen waarom het controleverslag niet kan worden ondertekend, kan bijvoorbeeld zijn dat het jaarverslag nog niet definitief door de raad van bestuur werd goedgekeurd. In dergelijk geval kan geen vermelding in het jaarlijks communiqué worden opgenomen naar luid waarvan de commissaris-revisor een verslag zonder voorbehoud zou hebben neergelegd.

De commissaris-revisor zou echter kunnen bevestigen dat de in het communiqué opgenomen boekhoudkundige informatie overeenstemt met de door de raad van bestuur vastgestelde jaarrekening en geen aanleiding geeft tot enig voorbehoud. Om elke onduidelijkheid te vermijden, verdient het aanbeveling dat niet aan het bestaan van een controleverslag zou worden gerefereerd.

In dit geval kan het bestuursorgaan in het jaarlijks communiqué een vermelding opnemen die luidt als volgt:

“De commissaris-revisor heeft bevestigd dat de in het communiqué opgenomen boekhoudkundige informatie geen aanleiding geeft tot enig voorbehoud van zijn kant en overeenstemt met de door de raad van bestuur vastgestelde jaarrekening”.

B. De controlewerkzaamheden werden nog niet afgerond

Er wordt aangenomen dat de controlewerkzaamheden nog niet kunnen worden afgerond indien het bestuursorgaan de jaarrekening nog niet heeft vastgesteld, *in de vorm voorgeschreven door de wetgeving en de boekhoudnormen*. Zo kan er bijvoorbeeld van uitgegaan worden dat er geen vaststelling van de jaarrekening is indien aan het bestuursorgaan slechts een onvolledig document werd overgelegd dat de toelichting bij de jaarrekening – die eveneens ter controle aan de revisor moet worden voorgelegd – niet of slechts ten dele bevat.

Onder dergelijke omstandigheden kan de revisor onmogelijk verklaren dat hij de controle op de jaarrekening heeft afgerond. Het communiqué kan dan ook nooit refereren aan het bestaan van een verslag, waarvan hoe dan ook zal blijken dat het op een latere datum werd ondertekend. Het is evenmin aanvaardbaar dat de commissaris-revisor zou beloven dat hij later een verslag met een verklaring zonder voorbehoud zal ondertekenen.

Om uit te maken welke vermelding het meest gepast is, moeten we twee gevallen onderscheiden:

B.1. De controlewerkzaamheden zijn ten gronde afgewerkt (“substantially completed”)

In een aantal gevallen zal de commissaris-revisor een voldoende aantal controlewerkzaamheden hebben kunnen uitvoeren om een oordeel te kunnen geven over de essentie van de jaarrekening. Zelfs wanneer de werkzaamheden in feite ten gronde zijn afgewerkt, kunnen zij niet volledig worden afgerond vooraleer het bestuursorgaan van de vennootschap de jaarrekening in de wettelijk voorziene vorm formeel heeft goedgekeurd. Bovendien heeft het bestuursorgaan tot de datum van de definitieve vaststelling van de jaarrekening, het recht de cijfergegevens te wijzigen; het zou zelfs verplicht zijn zulks te doen indien een gebeurtenis na balansdatum van het boekjaar een waardering in de jaarrekening zou wijzigen.

In een dergelijke context kan volgens de Raad geen oordeel worden gegeven over de getrouwheid van de informatie die in het communiqué is opgenomen. Daartegenover staat dat de commissaris-revisor, in het licht van de reeds uitgevoerde controlewerkzaamheden, wel een oordeel in negatieve vorm zou kunnen geven, zoals dat gebruikelijk is voor een beperkt nazicht.

In dit geval kan het bestuursorgaan in het jaarlijks communiqué een vermelding opnemen luidend als volgt:

"De commissaris-revisor heeft bevestigd dat zijn controlewerkzaamheden, die ten gronde zijn afgevoerd, geen betekenisvolle correctie hebben aan het licht gebracht die in de boekhoudkundige informatie, opgenomen in het communiqué, zou moeten doorgevoerd worden".

B.2. De controlewerkzaamheden zijn nog niet voldoende gevorderd

Het is mogelijk dat het jaarlijks communiqué door het bestuursorgaan van de onderneming bekendgemaakt moet worden, nog vóór de commissaris-revisor alle inlichtingen heeft kunnen inzamelen die voor zijn oordeel nodig zijn. Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn wanneer betekenisvolle informatie met betrekking tot een aantal dochters niet kon worden bekomen of wanneer er betekenisvolle onzekerheid blijft bestaan in verband met bepaalde gegevens die niet in het communiqué zijn opgenomen. In die gevallen is het aangewezen het volgende te vermelden:

"De boekhoudkundige gegevens in het communiqué werden niet door de commissaris-revisor gecontroleerd."

Deze aanbeveling blijft gelden, zelfs wanneer de commissaris-revisor de mening is toegedaan dat naar alle waarschijnlijkheid de cijfergegevens in het jaarlijks communiqué geen enkele betekenisvolle wijziging zullen vergen.

C. De jaarrekening vergt een voorbehoud of de toevoeging van een toelichtende paragraaf in het verslag van de commissaris-revisor

Het koninklijk besluit bepaalt uitdrukkelijk dat het jaarlijks communiqué melding moet maken van het bestaan van een eventueel voorbehoud van de commissaris-revisor. Dit voorbehoud kan zijn ingegeven door een beperking

van de omvang van de werkzaamheden of door een verschillende interpretatie van de commissaris-revisor en het bestuursorgaan van de onderneming. We moeten ook nog de toestand vermelden waarbij de commissaris-revisor in zijn verslag een toelichtende paragraaf zou moeten opnemen.

C.1. Voorbehoud, afkeurende verklaring of onthouding

Indien de commissaris-revisor heeft moeten vaststellen dat er een verschil van mening met de raad van bestuur bestaat dat een voorbehoud in zijn verslag verantwoordt, komen twee hypothesen aan bod: ofwel is de jaarrekening definitief vastgesteld en werd het controleverslag ondertekend; ofwel is de jaarrekening nog niet definitief vastgesteld, maar het voorwerp van het voorbehoud beïnvloedt de in het communiqué bekendgemaakte cijfers.

In de eerste veronderstelling legt een correcte informatie van de aandeelhouders en het maatschappelijk verkeer het bestuursorgaan op in het communiqué te vermelden dat de commissaris-revisor de jaarrekening heeft geattesteerd met een voorbehoud omtrent de inhoud ervan. Het voorwerp van het voorbehoud moet integraal worden vermeld, ook al heeft dit voorbehoud geen invloed op de in het communiqué bekendgemaakte cijfers. Deze vereiste wordt uitdrukkelijk bepaald in artikel 2, § 7 van het koninklijk besluit van 3 juli 1996. De bijkomende inlichtingen en verklaringen vallen daarentegen niet onder de bestuursrechtelijke verplichting.

In de tweede veronderstelling zou het bestuursorgaan een onjuiste verklaring afgeven wanneer gewoon vermeld wordt dat de rekeningen niet door de commissaris-revisor werden gecontroleerd. Indien het voorwerp van het voorbehoud de boekhoudkundige gegevens van het jaarlijks communiqué beïnvloedt, zal in het communiqué uitdrukkelijk worden vermeld dat de cijfers van het communiqué aanleiding geven tot een voorbehoud van de commissaris-revisor en dat het voorwerp van dit voorbehoud zou worden verduidelijkt.

C.2. Toelichtende paragraaf

De toelichtende paragraaf kan niet met een voorbehoud worden gelijkgesteld. Het is derhalve niet vereist dat in het jaarlijks communiqué de onzekerheid waarnaar wordt verwezen zou worden gepreciseerd, behalve in één enkel geval, namelijk wanneer er een probleem is met de continuïteit.

Indien de commissaris-revisor van oordeel is dat hij een verklaring met een toelichtende paragraaf zal moeten afgeven betreffende de voortzetting van het bedrijf van de onderneming, moet hij er op aandringen dat dit feit uitdrukkelijk wordt vermeld in het communiqué van het bestuursorgaan van de onderneming.

De commissaris-revisor zal aan het bestuursorgaan de tekst van de toelichtende paragraaf die hij in zijn controleverslag zal opnemen kunnen overmaken; dat zal het bestuursorgaan toelaten deze paragraaf op te nemen in het communiqué.

4. INHOUD VAN HET CONTROLEVERSLAG IN GEVAL VAN INBREUK OP HET VENNOOTSCHAPSRECHT

De commissarissen-revisoren dienen in hun verslag te 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.

Hetzelfde idee is terug te vinden in artikel 64*acties* in verband met de aansprakelijkheid van de commissaris; hij zal de algemene vergadering inlichten indien het bestuursorgaan geen gevolg geeft aan de melding van een inbreuk.

Aan de Juridische Commissie werd de vraag gesteld in hoeverre de commissaris-revisor er mag van afzien om in zijn verslag melding te maken van een verrichting of een beslissing van de maatschappelijke organen die een strafrechtelijke inbreuk is. Immers, ook al kan men de boekhoudkundige of financiële gevolgen van de inbreuk rechtzetten, het onwettig karakter van de verrichting of de beslissing kan niet ongedaan worden gemaakt.

Om te kunnen komen tot de correcte toepassing van de wettelijke bepaling, dient men een antwoord te geven op vier vragen: (a) moet het risico bestaan dat de onderneming schade wordt berokkend? (b) wat dient

men te verstaan onder rechtzetting? (c) voert de wet in het artikel 65, 6^o een materialiteitsbegrip in? (d) bestaat er een noodzakelijke relatie tussen het controleverslag en het aansprakelijkheidsstelsel?

a) Er moet een risico bestaan dat er schade wordt berokkend

Zowel in het artikel 64^{ter}, dat handelt over de aansprakelijkheid van de commissaris-revisor als in artikel 65 dat betrekking heeft op het verslag, is het duidelijk de bedoeling van de wetgever ervoor te zorgen dat het vennootschapsbestaan verloopt in overeenstemming met de statuten en de vennootschappenwet. Als er een openbaarmaking moet gebeuren, dan geldt dit zowel voor de inbreuk zelf als voor de boekhoudkundige gevolgen ervan. Volgens de algemene controlenormen zouden de eventuele boekhoudkundige gevolgen in het eerste deel van het verslag moeten aan bod komen, terwijl een verklaring over de naleving van de wetten in het tweede deel dient te worden gegeven.

Wanneer een wettelijke bepaling niet is nageleefd, ongeacht of dit is gebeurd met opzet, uit onwetendheid, of ten gevolge van een interpretatiefout of om welke reden dan ook, dient de commissaris-revisor die ervan op de hoogte komt, tussenbeide te komen om ervoor te zorgen dat de situatie wordt rechtgezet. Als het mogelijk is de situatie recht te zetten (b), kan hij ervan afzien om een vermelding in zijn verslag op te nemen, op voorwaarde dat een dergelijke vermelding schade zou kunnen berokkenen aan de vennootschap.

Als de vennootschap geen enkel risico loopt schade te ondervinden door de vermelding van de overtreding, moet men dan besluiten dat de vermelding verplicht is? Die situatie zou paradoxaal zijn ten aanzien van de situatie waarbij er wel een risico op schade bestaat. Men kan evenwel niet ontkennen dat een vennootschap onverantwoorde schade zou kunnen worden berokkend door zonder reden de werking van haar organen in een kwaad daglicht te stellen. Het verdient de voorkeur om ter zake het begrip "schade" ruim te interpreteren.

De beoordeling van de schade dient steeds uitsluitend in hoofde van de vennootschap te gebeuren. De commissaris-revisor mag geen rekening houden met de individuele of collectieve schade die de bestuurders van de onderneming die de overtreding hebben begaan, zouden kunnen oplopen ten gevolge van de openbaarmaking.

b) Wat dient men te verstaan onder rechtzetting?

Dat er in het verslag van de commissaris-revisor geen melding wordt gemaakt van de overtreding, veronderstelt dat de betekenisvolle boekhoudkundige gevolgen ervan konden worden rechtgezet. Het corrigeren van de situatie kan erin bestaan een situatie te herstellen zoals die zou hebben bestaan als de verrichting niet zou hebben plaatsgevonden of de beslissing niet zou zijn genomen. Moeilijker te beantwoorden is de vraag of er sprake is van een rechtzetting, als alle sporen van de overtreding zijn uitgewist, zonder dat men daarbij dezelfde situatie als voordien heeft kunnen herstellen.

In het verslag van de Senaatscommissie die het wetsvoorstel tot wijziging van artikel 65 heeft bestudeerd, wordt in dit verband gewag gemaakt van de volgende discussie (*Parl. St.*, Senaat, 1982-'83, 390/2, p. 28):

"Wanneer de mening wordt geuit dat de raad van bestuur de nodige correcties zal aanbrengen, wordt door een lid daaraan getwijfeld. In de tekst is immers enkel sprake van gepaste maatregelen door de raad van bestuur genomen, hetgeen nog niet betekent dat de vereiste correcties worden aangebracht. Bovendien wordt niets gespecificeerd omtrent de aard van de verrichtingen of beslissingen, zodat het evengoed kan gaan om een zware als om een lichte fout.

Hierop wordt eraan herinnerd dat de commissarissen gebonden zijn er melding van te maken indien de raad van bestuur weigert de zware fout te herstellen."

Ter illustratie nemen we de hypothese van een wederinkoop van eigen aandelen, zonder de voorwaarden, zoals voorzien in artikel 52bis van de vennootschappenwet, na te leven en met name zonder dat de beslissing genomen is door de algemene vergadering. Om de onwettige toestand recht te zetten, zou de raad van bestuur verschillende mogelijkheden in overweging kunnen nemen. Met het oog op onze analyse, beperken wij ons hier tot een viertal mogelijkheden:

- De raad van bestuur zou zich kunnen gemachtigd achten om de onwettig verkregen aandelen opnieuw te verkopen. Die beslissing is evenwel onmogelijk zonder de wet opnieuw te overtreden. De formule is bijgevolg onaanvaardbaar.
- Een tweede mogelijkheid wordt in de wet zelf in overweging genomen (artikel 52bis, § 5): de onwettig verkregen aandelen zijn van rechtswege nietig. De raad van bestuur vernietigt de voornoemde effecten en

legt de lijst ervan neer op de griffie van de rechtbank van koophandel. De reserves moeten worden verminderd of, indien er geen zijn, moet de algemene vergadering het kapitaal verminderen. Is dit een herstel van de onwettige toestand? Dit is helemaal niet zeker. Het is inderdaad zo dat indien de wederinkoop van aandelen de gelijkheid tussen de aandeelhouders heeft verbroken, het belangrijk is dat de commissaris-revisor daarvan melding maakt in zijn verslag. De wetgever heeft een aanpak van een onwettige toestand vastgelegd, maar het gaat hier geenszins om een rechtzetting.

- Een derde formule bestaat erin aan de algemene vergadering te vragen om de beslissing van de raad van bestuur te bekrachtigen. Behoudens de toepassing van de regels inzake misbruik van meerderheid, bevindt de vennootschap zich op die manier in de situatie waarin zij zich zou hebben bevonden als de wettelijke bepaling niet was overtreden. Men kan bijgevolg spreken van een regularisering of een rechtzetting van een onwettige situatie.
- Een laatste formule laat eveneens de rechtzetting van de onwettigheid toe en moet daarom als aanvaardbaar beschouwd worden door de commissaris-revisor. Zij bestaat erin om de aandeelhouder, die zijn aandelen aan de vennootschap heeft overgedragen, ermee te laten instemmen dat de overdracht als nietig wordt beschouwd, zelfs als die overdracht te goeder trouw is gebeurd.

In elk van die gevallen dient de commissaris-revisor na te gaan of het door de maatregelen die de raad van bestuur heeft genomen, mogelijk is om de aldus ontstane onwettige toestand te corrigeren. Rechtzetting veronderstelt:

- dat alle betrokken partijen en de vennootschap zich opnieuw in een toestand bevinden die gelijkwaardig is aan de oude;
- dat het voor de rechtzetting van de onwettige situatie niet noodzakelijk is om een nieuwe inbreuk te begaan;
- dat de onwettige verrichting geen gevolgen heeft in de boekhoudkundige gegevens of de financiële toestand van de vennootschap op het einde van het jaar.

c) *Materialiteit*

Krachtens zijn functie is de commissaris-revisor verplicht in zijn verslag melding te maken van een overtreding. Het is evenwel zo dat de wetgever

hem een beoordelingsbevoegdheid heeft verleend door in een uitzondering op deze verplichting te voorzien. In functie van de doelstellingen van de wetgever zal de revisor hierover in eer en geweten oordelen. Het voornaamste criterium in dat opzicht is de mate waarin de vermelding van de overtreding in zijn verslag nuttig is voor de informatie van de aandeelhouders die moeten stemmen over de kwijting voor de aansprakelijkheid van de bestuurders.

In het verslag van de Kamercommissie die het wetsvoorstel voor de wijziging van artikel 65 heeft bestudeerd (*Parl. St.*, Kamer, 1981-'82, 210/9, p. 44) wordt in verband daarmee het volgende opgemerkt:

"Bij het niet vermelden van een bepaalde inbreuk kan er een dubbele bekommernis zijn. Ofwel zijn het beuzelarijen ofwel kan de commissaris van oordeel zijn dat de vermelding van de inbreuk onverantwoorde schade zou berokkenen aan de vennootschap."

De Senaatscommissie (*Parl. St.*, Senaat, 1982-'83, 390/2, p. 29) was evenzeer van oordeel dat de commissaris-revisor een onregelmatigheid moet meedelen indien deze belangrijk is.

Zelfs in het geval dat de wetgever een strafrechtelijke sanctie heeft bepaald, heeft de commissaris-revisor het recht zich af te vragen of het wel relevant is de vermelding in zijn verslag op te nemen. Dat betekent niet dat hij het recht heeft een oordeel te vellen over het belang van het wettelijk voorschrift zelf. Wanneer er daarentegen een formeel voorschrift bestaat, kan hij wel nagaan wat de weerslag is van zijn verslag op de beslissing van de aandeelhouders. Zo zal het bijvoorbeeld meestal niet nuttig zijn om de algemene vergadering eraan te herinneren dat zij niet op de statutaire datum is bijeengeroepen in de loop van het voorgaand boekjaar; enerzijds hebben de aandeelhouders wel in voldoende mate de gelegenheid gehad om dit vast te stellen, en anderzijds is de vordering tot nietigverklaring van de beslissingen van de vergadering verjaard. Verder kan de commissaris-revisor het bijvoorbeeld overbodig achten om melding te maken van het feit dat de jaarrekening met vertraging bij de balanscentrale is neergelegd, indien de neerlegging uiteindelijk wel is gebeurd. Bij het achterwege laten van een vermelding in dit verband in het verslag zal in elk geval rekening moeten gehouden worden met hoeveel vertraging is opgelopen en met het risico dat hierdoor schade aan derden is berokkend (zie laatste lid van artikel 80 van de vennootschapswet).

Hoewel de commissaris-revisor het algemeen materialiteitsprincipe kan toepassen, dient in herinnering te worden gebracht dat dit geenszins een wettelijke verplichting is. Wanneer hij van oordeel is dat de vastgestelde inbreuk ter kennis van de aandeelhouders moet worden gebracht, niettegenstaande het klaarblijkelijk geringe belang ervan, dan heeft hij het recht om daarvan melding te maken. In dit verband moet ongetwijfeld rekening worden gehouden met het feit dat men te maken zou hebben met een wettelijk voorschrift dat strafrechtelijk gesanctioneerd is.

d) Relatie tussen het controleverslag en de informatie aan de vergadering

Het is evident dat het controleverslag het gebruikelijke informatiekanaal is van de algemene vergadering, met inbegrip van de bijkomende verklaringen bij de verklaring over de jaarrekening. De wetsbepaling inzake de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris legt evenwel geen noodzakelijke band tussen de twee elementen.

Wanneer er een algemene vergadering plaatsvindt in de loop van het boekjaar om te beslissen over bijvoorbeeld een statutenwijziging, zou de commissaris-revisor in een bijzonder verslag dat hij aan de algemene vergadering richt, zijn vaststellingen kunnen mededelen. In dit geval zou de aansprakelijkheid van de commissaris niet meer door de aandeelhouders in het gedrang kunnen worden gebracht, omwille van het feit dat de inlichtingen behoorlijk werden medegedeeld. Zo ook wanneer bijvoorbeeld een inbreuk wordt vastgesteld en het bestuursorgaan weigert om deze onwettige situatie recht te zetten, zou de commissaris-revisor kunnen oordelen dat de verderzetting van zijn opdracht onmogelijk is geworden⁽¹⁾. Hij zou aan een speciaal daartoe samengeroepen algemene vergadering een verslag kunnen richten, waarin hij zijn ontslag motiveert en de vastgestelde inbreuk vermeldt.

Wanneer de commissaris-revisor de algemene vergadering heeft ingelicht via een afzonderlijk verslag, onderscheiden van zijn controleverslag, zal hij moeten beoordelen in welke mate het noodzakelijk is om deze informatie te herhalen in zijn controleverslag. In dit verband zal hij rekening houden met diverse gegevens, zoals meer in het bijzonder het aan-

(1) Zie de controleaanbeveling van 5 juni 1998 inzake "Fraude en onwettige handelingen", paragraaf 5.2.4.

houden van bepaalde gevolgen van de inbreuk op het ogenblik dat het controleverslag wordt opgemaakt; het feit dat derden ook de aansprakelijkheid van de leiding kunnen invoeren wegens inbreuk op het vennootschapsrecht en de statuten wanneer de inbreuk hen schade berokkent; het feit dat een inbreuk op het vennootschapsrecht slechts gedekt wordt indien zij bepaaldelijk is aangegeven in de oproeping van de algemene vergadering, enz.

5. EINDE VAN HET MANDAAT VAN COMMISSARIS-REVISOR IN GEVAL VAN FAILLISSEMENT

De vraag is gesteld wat er gebeurt met het mandaat van de commissaris-revisor in een vennootschap die failliet wordt verklaard. Loopt het mandaat ten einde of wordt het verdergezet en, in dit geval, tot wanneer?

In zijn handboek voor het faillissement oordeelt VERBOUGSTRAETE dat de commissaris-revisor een orgaan is van de vennootschap en dat hij in die hoedanigheid zijn mandaat tot aan de beëindiging ervan moet voortzetten⁽¹⁾.

Een meerderheid van de Juridische Commissie is het met deze visie niet eens. Het begrip "orgaan" werd in het administratief recht ontwikkeld en nadien ook in het vennootschapsrecht om problemen te regelen in verband met de vertegenwoordiging van de instelling of van de vennootschap. De commissaris-revisor mag de vennootschap niet vertegenwoordigen en kan dan ook moeilijk als een orgaan worden bestempeld. De enige situatie waarin deze redenering in twijfel zou kunnen worden getrokken, is de mogelijkheid voor de commissaris-revisor om de algemene vergadering samen te roepen.

De juridische omschrijving die klassiek naar voren wordt geschoven voor de functie van commissaris-revisor, is die van het mandaat. Ondanks de tekstwijzigingen die bij de wet van 21 februari 1985 werden aangebracht om de uitdrukkelijke verwijzing naar het mandaat te schrappen, blijft een aantal auteurs toch voorstaan dat deze juridische kwalificatie de meest gepaste lijkt (zie onder meer P.A. FORIERS en M. VON KUEGELGEN,

(1) VERBOUGSTRAETE, L., *Manuel de la faillite et du concordat*, Diegem, Kluwer Editions Juridiques Belgique, 1998, p. 521.

"La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables", *Revue Dr. ULB*, 1992-2, p. 17; A. VAN OEVELEN, "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor" in *Handels-Economisch en Financieel recht*, – Post-universitaire cyclus W. Delva 1994-1995, Mys & Breesch, 1995, p. 272). Zoals deze auteurs in hun interpretatie van de vennootschappenwet⁽¹⁾ onderstrepen, stelt de ontbinding van de vennootschap ontegensprekelijk ook een einde aan de mandaatovereenkomsten. Evenzeer dringt zich het "*intuitu personae*"-karakter van het mandaat op en het faillissement van de vennootschap brengt dan ook de beëindiging van de functie als commissaris-revisor mee.

1 Er kan verder een derde mogelijkheid worden overwogen, namelijk die van het aannemingscontract. In de mate dat deze juridische omschrijving zou worden bevestigd, moet rekening gehouden worden met het volgende. Artikel 46 van de faillissementswet van 8 augustus 1997 bepaalt dat de curatoren onverwijld moeten beslissen of zij de uitvoering van de overeenkomsten die gesloten zijn vóór het vonnis dat het faillissement uitspreekt en waaraan door dit vonnis geen einde wordt gesteld, al dan niet verder uitvoeren. Onder de voorwaarden bepaald in het tweede lid van deze bepaling, moet de beslissing in principe genomen worden binnen vijftien dagen. Evenwel wordt de overeenkomst die tussen de commissaris-revisor en de vennootschap werd gesloten zonder voorwerp, aangezien het in het kader van het faillissement moeilijk denkbaar is hoe de commissaris-revisor zijn opdracht van de "controle op de financiële toestand, op de jaarrekening en op de regelmatigheid, vanuit het oogpunt van deze titel en van de statuten, van de verrichtingen weer te geven in de jaarrekening" (art. 64, § 1) verder zou kunnen uitoefenen.

Anderen, ten slotte, zien in de functie van commissaris-revisor een overeenkomst *sui generis*, die een aantal kenmerken aan de voornoemde overeenkomsten ontleent, afhankelijk van de specifieke wettelijke verplichtingen die de partijen aanbelangen. Zij merken bovendien op dat de verplichting van wettelijke controle op de jaarrekening niet zou moeten worden gewijzigd omwille van de staat van vereffening, in de mate dat dit onderscheid in de vierde EG-richtlijn betreffende de jaarrekening evenmin wordt gemaakt.

(1) Er zal moeten worden nagegaan in welke mate artikel 194 van het nieuw wetboek van vennootschappen dit argument overleefd laat.

Na de verschillende standpunten te hebben besproken, is de Juridische Commissie van oordeel dat het faillissement de voortzetting van het mandaat van commissaris-revisor onmogelijk maakt voor wat zijn voornaamste voorwerp betreft. De commissaris in functie houden om te voldoen aan specifieke, weinig omschreven behoeften, stelt hem aan een risico bloot dat hij niet verplicht is te lopen, omdat dit risico niet inherent aan de contractuele relatie is verbonden. De commissaris-revisor zou dan ook een wettige reden hebben om ontslag te nemen op de dag waarop het faillissement wordt uitgesproken. Deze procedure veronderstelt echter, overeenkomstig artikel 64^{quinqies} van de vennootschappenwet, dat de algemene vergadering bijeenkomt.

In de mate dat de vennoten, of een aantal onder hen, na het vonnis dat het faillissement uitspreekt, een algemene vergadering willen bijeenroepen om te beraadslagen over de bescherming van de rechten van de aandeelhouders, komt het hen toe zich rechtstreeks tot de rechtbank van koophandel te wenden en de aanstelling te vragen van een lastgever *ad hoc* die met deze taak wordt belast.

Indien de curator overigens de bijstand van de commissaris-revisor in de uitoefening van zijn functie als curator wenst, is dit perfect mogelijk op grond van een bijzondere overeenkomst, waarvan het voorwerp ongetwijfeld onderscheiden is van de overeenkomst voor een commissaris-revisor.

Bij wijze van conclusie kan het volgende gesteld worden: waar eenparig wordt aangenomen dat het faillissement de curator enerzijds machtigt om een einde te stellen aan de overeenkomst en de commissaris-revisor anderzijds om zijn ontslag in te dienen, pleit de meerderheid van de doctrine zelfs voor de onmiddellijke stopzetting van rechtswege van het mandaat dat zonder voorwerp is geworden.

6. INFORMATIERECHT VAN EEN BESTUURDER TEN OPZICHTE VAN DE COMMISSARIS

Het Instituut is ondervraagd omtrent het recht voor een individueel optredende bestuurder om contact op te nemen met de commissaris-revisor ten einde bepaalde informatie te bekomen. Na het advies te hebben ingewon-

nen van de Juridische Commissie, heeft de Raad zich het volgend standpunt gevormd. Het individueel onderzoeksrecht van de bestuurders, zoals in de rechtspraak algemeen wordt aanvaard, is een bevoegdheid die normalerwijze tot de raad van bestuur behoort.

In toepassing van dit principe, moet men ervan uitgaan dat de bestuurder recht heeft op een antwoord op zijn vragen die hij stelt ter gelegenheid van een vergadering van de raad van bestuur; hij zou niet de mogelijkheid hebben om voor zijn persoonlijke info onderzoeken te doen in de diensten van de vennootschap. Indien de raad van bestuur aan de commissaris-revisor vragen of verzoeken tot bevestiging overmaakt, zal de commissaris-revisor hieraan normaal gezien gevolg geven, voor zover deze onderzoeken deel uitmaken van zijn opdracht.

Dezelfde benadering moet worden gevolgd wanneer één of meerdere bestuurders aangesteld worden om te handelen in naam van de raad van bestuur. Deze situatie doet zich voor wanneer een auditcomité in de schoot van de vennootschap is opgericht; dit auditcomité kan uiteraard directe contacten onderhouden met de commissaris-revisor, hem ondervragen over zijn activiteiten of zijn vaststellingen.

In bepaalde vennootschapsvormen kunnen de leden van het bestuursorgaan individuele verantwoordelijkheden hebben. Dit is bijvoorbeeld het geval in een BVBA wanneer er meerdere zaakvoerders zijn die individueel kunnen handelen. In dit geval zal elke zaakvoerder rechtstreeks bij de commissaris-revisor inlichtingen kunnen bekomen.

7. STRIJD TEGEN CORRUPTIE EN WITWASSEN

In het Jaarverslag 1998 onderstreepte de Raad het belang van de aan de gang zijnde wetgevende werkzaamheden inzake corruptie en de strijd tegen de georganiseerde criminaliteit. Aansluitend op het Wereldcongres van de boekhouding in Parijs in 1997, begint het accountancyberoep, zowel op internationaal als nationaal niveau, aan die problematiek aandacht te besteden.

► *Handvest van de Europese beroepsverenigingen voor de strijd tegen de georganiseerde misdaad*

De representatieve Europese verenigingen voor de beroepen van notaris, advocaat, accountant en bedrijfsrevisor hebben op dinsdag 27 juli 1999 te Brussel een handvest ondertekend voor de strijd tegen de georganiseerde misdaad, waarin zij de inspanningen op dit vlak van de overheden van de vijftien lidstaten van de Europese Unie ondersteunen.

Dit handvest sluit aan op de aanbeveling nr. 12 van de Europese Raad van staatshoofden van Amsterdam in 1997. Het handvest omvat twee delen: een samenvatting van de wezenlijke ethische beginselen en een aantal proceduregegevens.

De ethische beginselen die in het handvest zijn opgenomen, gelden al sinds lang in ons land en zijn zonder beperking op de bedrijfsrevisoren toepasselijk. De beroepsbeoefenaars mogen niet welbewust, direct of indirect, deel hebben in criminele activiteiten van corruptie, witwassen en georganiseerde frauduleuze activiteiten. Zij mogen geen raad geven die strekt tot het verhelen of verbergen van die activiteiten en, meer in het algemeen, mogen zij geen handelingen of activiteiten verrichten die hun beroepsintegriteit in opspraak brengen. Steekpenningen en onwettige voordelen die voor eigen rekening of voor rekening van cliënten worden ontvangen, schendingen van het beroepsgeheim voor een persoonlijke baat of voor een onwettig doel of het medewerken aan een misdadige activiteit zijn uiteraard strijdig met de plichtenleer. In de context van de Belgische wetgeving op het witwassen van geld, zijn de beroepsbeoefenaars eveneens verplicht om systematisch de identiteit van hun cliënten na te trekken en redelijke stappen te zetten om nuttige inlichtingen te verzamelen.

Het handvest bevat eveneens een aantal proceduregegevens. De Raad van het Instituut brengt zijn aanbeveling van 5 juni 1998 betreffende fraude en onwettige handelingen in herinnering. De aanbeveling is een nuttige toepassing van de principes van het handvest in de context van de controleopdrachten. Het handvest verplicht tot het uitwerken van een toezichtsregeling en een stelsel van professionele sancties voor de activiteiten die met de georganiseerde misdaad in verband staan. Deze procedures bestaan voor het beroep van bedrijfsrevisor. Zij zijn niet beperkt tot de opdrachten die aan de bedrijfsrevisoren zijn voorbehouden, aangezien de

confraternele controle betrekking heeft enerzijds op de organisatie van het kantoor en anderzijds op specifieke controleopdrachten.

Het handvest suggereert eveneens dat de nationale beroepsverenigingen een regeling zouden uitwerken in verband met het verlenen van vertrouwelijk advies, teneinde de leden bij te staan die moeilijkheden ondervinden bij het interpreteren van de bepalingen van de betrokken gedragscodes. In de context van de toepassing van de witwaswet, heeft de Raad de Hoge Raad voor de Economische Beroepen gevraagd de werkzaamheden die voor de economische beroepen nuttig zijn, te coördineren. Het is de bedoeling dat aan de leden analyses en adviezen betreffende de interpretatie van de wettelijke bepalingen worden ter beschikking gesteld. Deze werkzaamheden werden in het najaar van 1999 opgestart.

► *Verbindenis van het accountancyberoep op wereldvlak in de strijd tegen de corruptie*

De *International Federation of Accountants* heeft een werkdokument verspreid met betrekking tot de strijd tegen de corruptie. Het IFAC herinnert eraan dat het beroep tal van initiatieven in deze zin heeft genomen in het kader van ethische codes, controlenormen en andere IFAC-richtlijnen inzake *corporate governance*. Daartegenover staat dat het IFAC van oordeel is dat de verplichting om daden van corruptie te melden aan externe publieke overheden, een niet redelijke belasting op het beroep zou vormen bij gebrek aan wettelijke infrastructuur en aan een gelijkwaardige verplichting voor gelijkaardige beroepen.

Het IFAC stelde aan zijn leden een 8-puntenprogramma voor:

- het ontwikkelen van samenwerkingsprogramma's met de overheden, de marktregelaars en het juridische beroep, teneinde de regels van goed bestuur, transparantie en rekenschap en verantwoording te versterken;
- het aanbevelen aan de overheden van de goedkeuring van regels die corruptie definiëren en verbieden;
- het ontwikkelen van opleidingsprogramma's voor accountants, teneinde hen bewust te maken van de nefaste gevolgen van dergelijke praktijken;
- het aanmoedigen van de media om van corruptie een openbaar discussiethema te maken;
- het bijstaan van instellingen die op nationaal en internationaal vlak de

- corruptie bestrijden door het kenbaar maken van hun activiteiten en het aanbieden van een medewerking aan hun acties;
- het aanmoedigen van de beroepsbeoefenaars, hun cliënten en de regeringen tot het aannemen van geschikte gedragscodes;
 - het aanmoedigen van de auditcomités om na te gaan dat de onderneming een corruptiebeteugelend beleid heeft uitgewerkt;
 - het promoten van een efficiënt en billijk fiscaal stelsel, teneinde de verschillen en de lasten te verminderen die tot corruptie leiden en de fiscale aftrekbaarheid van commissielonen aan corrupte personen uit te sluiten.

Het IFAC pleitte bovendien voor de samenwerking met de organisatie "Transparency International". De Voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren werd aangezocht om *qualitate qua* zitting te hebben in de raad van bestuur van deze instelling in België.

Het IFAC besluit haar analyse met de overweging dat de corrupte personen of entiteiten moeten inzien dat de accountants een dam tegen de corruptie vormen. Bovenal moet elke accountant zich ervan vergewissen dat zijn houding op niet aflatende wijze de waarheid en de eerlijkheid in de financiële informatie dient.

► *Wetgeving betreffende de corruptie*

De wet van 10 februari 1999 betreffende de bestraffing van corruptie (*Belgisch Staatsblad*, 23 maart) wijzigt het Strafwetboek. Er worden met name specifieke bepalingen ingevoegd tot bestraffing van enerzijds de omkoping van personen die een openbaar ambt uitoefenen en anderzijds de private omkoping.

Wat de omkoping van *overheidsambtenaren* betreft, wordt het toepassingsgebied van de inbreuk aanzienlijk uitgebreid, aangezien het louter vragen reeds een overtreding is. Maar vooral verruimt de wet de extraterritoriale bevoegdheid van de Belgische rechter voor wat corruptie betreft, waarbij internationale ambtenaren of ambtenaren van een buitenlandse staat zijn betrokken.

Artikel 247 van het Strafwetboek bepaalt de straffen, waarvan de maat verschilt naargelang de omkoping tot doel heeft het verrichten door een persoon, die een openbaar ambt uitoefent, van een rechtmatige maar niet aan betaling onderworpen handeling van zijn ambt, van een onrecht-

matige handeling naar aanleiding van de uitoefening van zijn ambt of het nalaten van een handeling die tot zijn ambtsplichten behoort, het plegen van een misdaad of een wanbedrijf of nog, het gebruik van invloed.

Uit de nieuwe bepalingen blijkt zeer duidelijk dat de vaststelling in de boekhouding van een omkopingspraktijk van buitenlandse ambtenaren de aanwijzing is voor een strafrechtelijke inbreuk naar Belgisch recht. Hieromtrent zal de commissaris-revisor de opvolging moeten verzekeren, zoals bepaald in de aanbeveling betreffende fraude en onwettige handelingen.

De artikelen 504bis en 504ter van het Strafwetboek voorzien in de overtreding van *private omkoping*. Private omkoping bestaat in het feit dat een persoon die bestuurder of zaakvoerder van een rechtspersoon, lasthebber of aangestelde van een rechtspersoon of van een natuurlijke persoon is, rechtstreeks of door tussenpersonen, voor zichzelf of voor een derde, een aanbod, een belofte of een voordeel van welke aard dan ook vraagt of aanneemt (passieve omkoping) of voorstelt (actieve omkoping), om zonder medeweten en zonder machtiging van, naargelang van het geval, de raad van bestuur of de algemene vergadering, de lastgever of de werkgever, een handeling van zijn functie of een door zijn functie vergemakkelijkte handeling te verrichten of na te laten.

Het morele bestanddeel van de inbreuk bestaat in het feit dat de omkoping geschiedt zonder medeweten en zonder machtiging van de raad van bestuur of van de algemene vergadering. Wanneer de strafbaar gestelde handeling met de toelating of het medeweten van deze organen wordt verricht, kan er van private omkoping geen sprake zijn. Rekening houdend met het bijzonder omvattende karakter van de definitie van omkoping, doen de bedrijfsrevisoren er goed aan de raad van bestuur van de door hen gecontroleerde of met advies bijgestane vennootschappen aan te bevelen codes van goed gedrag aan te nemen. Deze gedragscodes omschrijven in de mate van het mogelijke de handelingen die als normaal worden beschouwd in de commerciële relaties met de klanten en de leveranciers. Het zou nuttig zijn dat deze gedragscode ook een omschrijving zou geven van de geschenken en directe of indirecte voordelen die kunnen worden toegekend of ontvangen in het kader van de commerciële relaties. Het bestaan van een gedragscode zal het de lasthebbers, bedienden en aangestelden van de vennootschap mogelijk maken een redelijke graad van zekerheid te bekomen betreffende de praktijken die de raad van bestuur als normaal beschouwt.

► Witwassen

Sinds 25 oktober 1998 vallen de bedrijfsrevisoren onder het toepassingsgebied van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld (de zogenaamde witwaswet). Op 10 maart 1999 is aan de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren een toelichtingsnota overgemaakt afkomstig van de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI) inzake het verstrekken van informatie aan voornoemde witwascel. Als bijlage bij deze nota is een model van melding omtrent een versterkt vermoeden van witwaspraktijken opgenomen.

Ter gelegenheid van contacten tussen het Instituut en de Voorzitter van de Cel, is verduidelijking verstrekt over de eigenlijke werking van de Cel. Er is gepreciseerd dat de witwascel een administratieve instelling is die functioneert als filter tussen, enerzijds, de door de wet geviseerde sectoren en beroepen en, anderzijds, het gerechtelijk en politieel apparaat. De Cel is onderworpen aan een versterkte professionele geheimhoudingsplicht. Na analyse en bij eventuele ontdekking van ernstige aanwijzingen, kan de Cel slechts die witwaselementen, zoals bedoeld in de wet van 11 januari 1993, doormelden aan het parket.

Om deze rol als filter effectief te kunnen uitoefenen, is aan de Cel, die bestaat uit drie magistraten en drie financiële experts⁽¹⁾, een statuut toegekend dat haar onafhankelijkheid en autonomie verzekert. Zij heeft een eigen budget, gevormd door bijdragen van de instellingen en personen die door de witwaswet worden bedoeld. Omwille van haar specifieke expertise is het voor de Cel mogelijk om in alle discretie de door de wet geviseerde personen raad te geven in geval van moeilijkheden inzake de toepassing van de antiwitwaswetgeving. De Cel informeert tevens, binnen de door de wet toegestane grenzen, over de opvolging van de dossiers en verzekert dat enkel die dossiers waarin ernstige aanwijzingen van witwassen voorkomen aan de gerechtelijke overheden worden doorgemeld. Zoals de Voorzitter van de Cel verklaarde: *"werd de Cel opgericht in het belang van de personen en ondernemingen beoogd door de wet, van hun personeel, dat aldus minder bloot staat aan de bezwaren van een klassiek gerechtelijk onderzoek, alsook van hun cliënten."*

(1) Waaronder de adjunct-directeur-generaal van het Instituut, de Heer M.J. De SAMBLANC.

Wat de bijdrage van de bedrijfsrevisoren in de werkingskosten van de Cel betreft, was het bedrag vastgesteld op 1.000 BEF (zie hieromtrent IBR-Jaarverslag 1998, p. 46). Een aantal revisoren had tegen dit koninklijk besluit beroep ingesteld bij de Raad van State. Het Instituut heeft er bij de Minister op aangedrongen dat de bijdrage gelijkgeschakeld zou worden tussen alle vrije beroepen. Naar aanleiding van de uitbreiding van het toepassingsgebied van het koninklijk besluit inzake de werking van de Cel⁽¹⁾, is de bijdrage uiteindelijk voor alle vrije beroepen gelijkgeschakeld en wel op het laagste niveau. Concreet houdt dit voor de bedrijfsrevisoren een verlaging van de bijdrage naar 500 BEF in. Het feit dat voortaan een eenvormige bijdrage geldt, heeft tot gevolg gehad dat het beroep tegen het vroegere koninklijk besluit bij de Raad van State, ingetrokken werd.

8. STOCK OPTIONS

8.1. Personen die gemachtigd zijn om de opdracht uit te voeren

De fiscale verwerking voor aandelenopties of opties op winstbewijzen, toegekend omwille van of ter gelegenheid van de professionele activiteit van de begunstigde, is geregeld in de wet van 26 maart 1999 betreffende het Belgisch actieplan voor de werkgelegenheid 1998 (*Belgisch Staatsblad*, 1 april 1999). Volgens deze reglementering bestaat er een forfaitair belastbaar voordeel dat vastgesteld wordt op een percentage van de waarde van de aandelen waarop de optie betrekking heeft. Voor de toepassing van het systeem, is het bijgevolg onontbeerlijk om de waarde van het aandeel op het ogenblik van het aanbod te bepalen.

Volgens artikel 43, § 4 van voormelde wet wordt de waarde van de aandelen als volgt vastgesteld:

"1. Wanneer de aandelen genoteerd of verhandeld worden op de beurs, is de waarde van het aandeel naar keuze van de persoon die de optie aanbiedt, de gemid-

(1) Koninklijk besluit van 28 december 1999 tot aanpassing van de lijst van financiële ondernemingen onderworpen aan de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en tot wijziging van het koninklijk besluit van 11 juni 1993 inzake de samenstelling, de organisatie, de werking en de onafhankelijkheid van de Cel voor Financiële Informatieverwerking, *Belgisch Staatsblad* van 31 december 1999.

delde koers van het aandeel gedurende 30 dagen die het aanbod voorafgaan of de laatste slothoers die voorafgaat aan de dag van het aanbod.

2. In de andere gevallen is de waarde van het aandeel de werkelijke waarde ervan op het ogenblik van het aanbod, zoals vastgesteld door de persoon die de optie aanbiedt, op eensluidend advies van de commissaris-revisor van de vennootschap die de aandelen uitgeeft waarop de optie betrekking heeft, of, als in die vennootschap geen commissaris-revisor is, door een bedrijfsrevisor, die door die vennootschap wordt aangewezen, of als de uitgevende vennootschap niet verblijfshoudend is, door een accountant met een vergelijkbaar statuut, die door die vennootschap wordt aangewezen.”

De voorzitter, ondervoorzitter en directeur-generaal van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten hebben een vordering ingediend tot vernietiging van deze bepaling met als argument dat deze regeling discriminerend zou zijn:

- wanneer de uitgevende vennootschap verblijfshoudend is en zij geen commissaris-revisor heeft, om het recht om een eensluidend advies uit te brengen voor te behouden aan een bedrijfsrevisor en
- om een “accountant met een vergelijkbaar statuut” enkel toe te laten een eensluidend advies te geven in het geval dat de vennootschap niet verblijfshoudend is.

De Raad van het Instituut heeft beslist om tussen te komen in de procedure. Hij betwist op geen enkele wijze het recht dat aan de accountants is toevertrouwd om opdrachten uit te oefenen die hen overigens zijn toegerekend door artikel 34, 2° van de wet van 22 april 1999 inzake de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Hij vindt daarentegen dat de discriminatie terecht is wanneer deze steunt op een objectieve verantwoording die op redelijke wijze verband houdt met de vorming en de ervaring, zoals bijvoorbeeld op het vlak van de certificering over de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van vennootschappen, van verenigingen en van andere instellingen.

8.2. Voorwerp van de opdracht

De Raad heeft de inhoud van de opdracht van de bedrijfsrevisor in het kader van een *stock options*-plan nader bestudeerd. Hij heeft aan de leden een bezinningsnota overgemaakt met vijf punten, waarin achtereenvolgens aan bod komen (zie bijlage 2 van onderhavig Jaarverslag):

- toepassingsgebied en reikwijdte van de opdracht
- refer tewaaarde
- controlewerkzaamheden
- het verslag
- specifieke verantwoordelijkheden in het licht van het vennootschapsrecht.

Twee aspecten hebben de bijzondere aandacht weerhouden omwille van interpretatiemoeilijkheden die eruit voortvloeien:

► *De onafhankelijkheid van de commissaris-revisor*

Het vrijwaren van de onafhankelijkheid van de commissaris-revisor van de uitgevende vennootschap verbiedt hem om te beslissen of om de beslissing te suggereren met betrekking tot de waardering van de aandelen van de uitgevende vennootschap. In dit verband is de verwijzing naar een "eensluidend advies" zeer dubbelzinnig. De bezinningsnota stelt een model van verslag voor dat overeenstemt met de principes die algemeen aanvaard worden voor elke revisorale opdracht; dit verslag wordt overgemaakt aan de raad van bestuur van de betrokken onderneming.

Wanneer een commissaris-revisor in functie is, is hij van rechtswege belast om het verslag op te maken. Wanneer er evenwel een wettige reden is, kan de commissaris-revisor van de opdracht afzien; in dit geval zal het bestuursorgaan van de onderneming speciaal een andere bedrijfsrevisor kunnen aanduiden om de opdracht uit te voeren.

► *Refertewaaarde*

Artikel 43 van de wet van 26 maart 1999 verwijst naar het bestaan van een werkelijke waarde van het aandeel waarop de belasting wordt gebaseerd. Het bestuursorgaan zal geschikte parameters moeten hanteren (bijvoorbeeld rekening houdend met diverse categorieën van aandelen, met de tijdelijke of duurzame illiquiditeit, enz.) om vertrekkend vanuit de waarde van de onderneming de waarde van de aandelen vast te stellen. Volgens de Raad stoelt een gepaste waardering op een referte aan betekenisvolle en uiteenlopende criteria (vanuit diverse invalshoeken). In het algemeen is het een goede praktijk dat ten minste gekozen wordt voor een methode die steunt op een analyse van de waarde van de vermogens (gebaseerd op het gecorrigeerd netto-actief) en voor een methode die steunt op de rendementsaspecten.

4 Het zou echter niet mogelijk zijn om met een redelijke zekerheid het bestaan van een werkelijke waarde voor een onderneming of een aandeel vast te stellen. Zo bijvoorbeeld moet de waarde die wordt bepaald volgens de gebruikelijke methodes, bovendien rekening houden met elementen zoals:

- de uitgiftewaarde van nieuwe aandelen naar aanleiding van een recente kapitaalverhoging;
- de inkoop prijs van aandelen, indien deze verrichting recent en onder normale voorwaarden is geschied;
- waarderingen die werden uitgevoerd in het raam van de voorbereiding tot een beursintrodactie;
- de intrinsieke waarde die bepaald wordt volgens de bij artikel 34*bis*, § 4*bis* van de vennootschappenwet voorgeschreven voorwaarden (zijnde de door het vennootschapsrecht weerhouden minimumwaarde wanneer het voorkeurecht is voorbehouden aan bepaalde personen die geen personeelsleden zijn).

9. OMZETTING VAN EEN VENNOOTSCHAP

9.1. Wijziging van de normen

In het Jaarverslag 1998 lichtte de Raad de herziening toe van de norm betreffende de verandering van rechtsvorm van een vennootschap en vermeldde dat het ontwerp overgezonden werd aan de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy. De Hoge Raad heeft zijn advies in de loop van het jaar uitgebracht en de Raad besliste met alle gegevens van het advies rekening te houden.

De Hoge Raad merkte inzonderheid op dat de door de wetgever nagestreefde doelstelling in de wet van 23 februari 1967, die een staat van activa en passiva van de vennootschap voorschrijft, tweevoudig is: de staat is enerzijds bestemd om het vermogen vast te stellen en een overwaardering van het netto-actief te voorkomen en, anderzijds, om de vennoten voor te lichten omtrent de positie van de vennootschap, hetgeen uiteraard een zeer belangrijk gegeven is bij de beoordeling van de gevolgen van de verrichting.

De Raad van het Instituut heeft evenwel de goedkeuring van de ontwerp-normen opgeschort op het ogenblik dat hij vaststelde dat de wet van 7 mei 1999 houdende invoering van het wetboek van vennootschappen op ingrijpende wijze de voorwaarden voor de uitoefening van deze opdracht wijzigde. Artikel 777 van het wetboek van vennootschappen bepaalt inderdaad:

"De commissaris of, bij zijn ontstentenis, een bedrijfsrevisor of externe accountant die door het bestuursorgaan of, bij vennootschappen onder firma en coöperatieve vennootschappen met onbeperkte aansprakelijkheid, door de algemene vergadering wordt aangewezen, brengt over deze staat verslag uit en vermeldt inzonderheid of er enige overwaardering van het netto-actief heeft plaatsgehad.

Indien, in het geval bedoeld in artikel 776, tweede lid, het netto-actief van de vennootschap kleiner is dan het in de staat van activa en passiva opgenomen maatschappelijk kapitaal, dan besluit het verslag met de vermelding van het verschil."

Bij het lezen van deze bepaling blijkt dat er een ingrijpend verschil is met de tekst van artikel 167 van de vennootschappenwet: volgens dit artikel moet de commissaris vermelden of de boekhoudstaat die naar aanleiding van de omzetting wordt opgesteld, op volledige, getrouwe en juiste wijze de toestand van de vennootschap weergeeft. Dit verschil heeft op ten minste drie punten een wijziging van de ontwerp-normen tot gevolg: het voorwerp van de opdracht, de reikwijdte van de verificatiewerkzaamheden en de bewoordingen van het verslag.

Wat het voorwerp van de opdracht betreft, moet er een onderscheid worden gemaakt tussen, enerzijds, de controle op de jaarrekening die een financiële positie moet weerspiegelen die bestemd is om aan de vennoten en aan derden periodiek informatie te verstrekken aangaande het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van de onderneming en, anderzijds, het specifieke doel van deze opdracht, dat erin bestaat overwaarderings in de vermogenssituatie te onderkennen.

Wat de verificatiewerkzaamheden betreft, moet de vraag worden gesteld in hoeverre deze nieuwe doelstelling de tenuitvoerlegging vergt van een volkomen controle of van een beperktere controle die verantwoord is gezien de beperkte verklaring van betrouwbaarheid. Voor het antwoord op deze vraag, steunde de Raad op de memorie van toelichting bij het ontwerp van wet tot invoering van het wetboek van vennootschappen (*Gedr. St., Kamer, 1998-99, 1838/1, p. 166*):

"Er wordt gesteld dat de commissaris, bedrijfsrevisor of accountant moet nagaan of er geen overwaardering van het netto-actief heeft plaatsgevonden. Aldus wordt duidelijk gemaakt dat het slechts een beperkte controle betreft en geen certificering dat de staat een volledig, getrouw en juist beeld geeft van de vennootschap. Zalks is immers slechts mogelijk na een volledige, gedetailleerde controle."

Aangezien de wil van de wetgever duidelijk is, moeten de normen dienovereenkomstig worden aangepast.

Op voorstel van de Commissie Bijzondere Opdrachten, heeft de Raad een nieuw ontwerp opgesteld dat geïnspireerd is door de *exposure draft* van het *International Auditing Practices Committee* betreffende de "Assurance Engagements" van maart 1999. Dit ontwerp bepaalt dat de beroepsbeoefenaar, na de voorgenomen verrichting te hebben geïdentificeerd en de administratieve organisatie te hebben onderzocht, de bewijskrachtige gegevens dient te verzamelen. Die gegevens moeten hem in staat stellen de saldi van de rekeningen die opgenomen zijn in de staat van activa en passiva die aan het verslag van het bestuursorgaan wordt toegevoegd, te bevestigen. Het bijeenbrengen van bewijskrachtige gegevens zal beperkt blijven tot de doelstellingen van de opdracht zoals in de wet omschreven. De beroepsbeoefenaar zal een aangepast werkprogramma ten uitvoer leggen, derwijze dat het risico dat hij een verkeerde conclusie trekt betreffende de boekhoudkundige staat tot een aanvaardbaar peil wordt herleid.

Ten slotte zijn ook de voorstellen van conclusies voor het verslag, die in de ontwerpnormen waren overgenomen, aangepast aan de nieuwe bewoordingen van de wet. Met naleving van de internationale doctrine, heeft de Raad voor het oordeel van de bedrijfsrevisor geopteerd voor een formulering in de negatieve vorm.

De aldus gewijzigde tekst werd opnieuw voor advies aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen overgezonden.

In elk geval zullen de nieuwe normen pas van kracht kunnen zijn op het moment dat het wetboek van vennootschappen zelf in werking treedt.

9.2. Onderlinge verzekeringsverenigingen

De wet van 3 mei 1999 houdende budgettaire en diverse bepalingen (*Belgisch Staatsblad*, 4 mei 1999) voegt in de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen een hoofdstuk *Vquinquies*

in met als titel "Omzetting van onderlinge verzekeringsverenigingen. Artikel 78bis bepaalt:

"Wanneer een onderlinge verzekeringsvereniging gebruik maakt van de mogelijkheid voorzien in artikel 165 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, zijn de regels van dit hoofdstuk van toepassing, in afwijking van de artikelen 166 tot 174 van diezelfde wetten, behalve in de mate dat er uitdrukkelijk naar verwezen wordt in dit hoofdstuk."

Naar luid van artikel 78quater, § 2 behoort de controle van de omzetting tot de bevoegdheid van de commissaris(sen)-revisor(en) van de verenigingen. Deze moet(en) verslag uitbrengen over de boekhoudkundige staat die het beheersorgaan heeft opgesteld en inzonderheid vermelden of deze de toestand van de vereniging op volledige, getrouwe en juiste wijze weergeeft.

Hoofdstuk V^{quingues} van de wet van 9 juli 1975, zoals gewijzigd, bevat een volledige omzettingsprocedure die aangepast is aan de bijzondere kenmerken van een onderlinge verzekeringsvereniging, waarvan de statuten niet in de vennootschappenwet worden geregeld. Het feit dat de controleopdracht exclusief aan de commissaris-revisor wordt toevertrouwd, is logisch, aangezien al deze vennootschappen verplicht met toepassing van de wet betreffende de controle van de verzekeringsondernemingen worden gecontroleerd.

Men kan stellen dat het voorwerp van de controleopdracht in dit geval en het ontwerp van gewijzigde normen in verband met de controle bij omzettingen, samenhangend zijn. Wij merken op dat de tekst betreffende de onderlinge verzekeringsverenigingen niet verwijst naar de overwaardering van het netto-actief en geen uitdrukkelijke vermelding voorschrijft van het eventuele verschil tussen het netto-actief en het vereiste minimumkapitaal van de vennootschap bepaald in de vennootschappenwet. Evenwel behoudt artikel 78octies de aansprakelijkheid van de leden van het beheersorgaan van de onderlinge verzekeringsvereniging wanneer dergelijke overwaarderingen of verschillen blijken.

Bij het lezen van de tekst van artikel 78quater, § 3, moeten we ervan uitgaan dat de commissaris-revisor van de onderlinge verzekeringsvereniging zijn opdracht zal uitvoeren met toepassing van de aanbeveling van de Raad van 5 januari 1993 met betrekking tot de uitvoering van een beperkt nazicht door de commissaris-revisor bij een tussentijdse toestand. Hoewel de wet niet verplicht een eventueel verschil te vermelden tussen het netto-

actief en het bij de wet bepaalde minimumkapitaal, verdient het toch aanbeveling deze vermelding toe te voegen indien zou blijken dat het netto-actief minder bedraagt dan het minimum maatschappelijk kapitaal.

Samen met de Controledienst voor de Verzekeringen zal de Raad de uitoefening van deze controleopdracht na de inwerkingtreding van het nieuwe wetboek van vennootschappen bespreken.

10. CONTROLE VAN DE VZW'S

In de IBR-Jaarverslagen 1997 en 1998 lichtte de Raad de inhoud toe van een ontwerp tot wijziging van de wetgeving inzake de VZW's. Het wetsontwerp had met name tot doel de grotere VZW's te verplichten tot het voeren van een boekhouding conform de boekhoudwetgeving en deze rekeningen door een beroepsbeoefenaar te laten controleren. Het ontwerp van wet dat op 2 december 1998 werd ingediend, houdt een wijziging in van artikel 17 van de wet van 27 juni 1921, waarbij aan de verenigingen zonder winstgevend doel en aan de instellingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid wordt verleend. De verenigingen die de criteria overschrijden, bepaald in artikel 12, § 2 van de boekhoudwet, worden verplicht een commissaris aan te wijzen waarop de artikelen 64, § 1, 2de tot 5de lid, § 2, 2de en 3de lid en 64bis tot 66 van de vennootschappenwet naar analogie toepasselijk zouden zijn.

Deze bepaling van het ontwerp van wet werd ongelukkig genoeg tijdens de parlementaire werkzaamheden in de Kamer van Volksvertegenwoordigers gewijzigd. De nieuwe tekst bepaalt dat de VZW's waarvan het totaal van ontvangsten, andere dan uitzonderlijke, zonder BTW "30 miljoen frank te boven gaat en die gemiddeld over het jaar en uitgedrukt in voltijdse equivalenten meer dan 5 personen, ingeschreven in het personeelsregister (...), tewerkstellen of die, gemiddeld over het jaar en uitgedrukt in voltijdse equivalenten, meer dan 30 personen ingeschreven in het personeelsregister (...) tewerkstellen," een boekhouding houden en een jaarrekening opstellen overeenkomstig de bepalingen van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen en van de uitvoeringsbesluiten. Bovendien bevat § 6 volgende tekst⁽¹⁾:

(1) *Parl. St., Kamer, 1998-99, 1854/9, p. 11.*

"De statuten kunnen erin voorzien dat de algemene vergadering één of meer financiële commissarissen, al dan niet lid van de vereniging, aanwijst om de financiële toestand en de jaarrekening van de vereniging te controleren.

Wanneer gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheid bedoeld in het vorige lid, worden de onderzoeks- en controlebevoegdheid van die commissarissen in de statuten nader omschreven."

Waar het ontwerp van wet ongetwijfeld een belangrijke stap vooruit is inzake boekhouding, geldt dit niet voor wat de controle van de rekeningen betreft. De voorgestelde tekst is een *status quo* in vergelijking met de toestand die sinds 1921 van kracht is. De wetgever heeft niet geopteerd, zelfs niet voor de grote VZW's, voor een controle van de rekeningen uitgevoerd door een onafhankelijk beroepsbeoefenaar. Logisch werd dan ook aan de commissarissen niet opgelegd de artikelen 64 tot 65 van de vennootschappenwet na te leven.

Waar de Raad deze toestand betreurt, stelt hij niettemin vast dat een zeer groot aantal verenigingen zonder winstoogmerk nu al onderworpen zijn aan bijzondere wetgeving die boekhoudkundige regels en een specifieke controle voorschrijft. Wij vermelden in het bijzonder:

Controle op de private verzorgingsinstellingen

Koninklijk besluit van 14 mei 1985 tot toepassing op de private verzorgingsinstellingen, van de Wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen (B.S. van 7 juni 1985).

Controle op de pensioenkassen

Koninklijk besluit van 5 april 1995 tot toepassing van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen op de pensioenkassen bedoeld in artikel 2, § 3, 4^o van de voormelde wet (B.S. van 15 juni 1995).

Controle op de ziekenfondsen

Wet van 6 augustus 1990 betreffende de ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen (B.S. van 28 september 1990).

Controle op de fondsen voor bestaanszekerheid

Wet van 7 januari 1958 betreffende de fondsen voor bestaanszekerheid (B.S. van 7 februari 1958).

Controle van de sociale secretariaten

Koninklijk besluit van 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders (B.S. van 5 december 1969), gewijzigd door het koninklijk besluit van 20 juli 1998 (B.S. van 5 augustus 1998).

Controle op de laboratoria voor klinische biologie

Koninklijk besluit nr. 143 van 30 december 1982 tot vaststelling van de voorwaarden waaraan de laboratoria moeten voldoen voor de tegemoetkoming van de ziekteverzekering voor verstrekkingen van klinische biologie (B.S. van 12 januari 1983), gewijzigd door verscheidene latere wetteksten.

Controle op de ziekenhuizen

Wet op de ziekenhuizen gecoördineerd op 7 augustus 1987 (B.S. 7 oktober 1987).

Controle op de boekhouding van politieke partijen

Wet van 4 juli 1989 betreffende de beperking en de controle van de verkiezingsuitgaven, de financiering en de open boekhouding van de politieke partijen (B.S. van 20 juli 1989), zoals laatst gewijzigd door de wet van 23 juni 1999 (B.S. van 19 augustus 1999).

Controle op de interbedrijfsgeneeskundige diensten

Koninklijk besluit van 23 januari 1992 op de boekhouding, de jaarrekening en de begroting van de interbedrijfsgeneeskundige diensten (B.S. van 29 januari 1992), zoals later gewijzigd.

Controle van de NGO

Koninklijk besluit van 18 juli 1997 betreffende de erkenning en subsidiëring van niet-gouvernementele ontwikkelingsorganisaties en van hun federaties (B.S. van 27 augustus 1997), addendum aan het koninklijk besluit (B.S. van 10 oktober 1997).

Controle van de hogescholen

- Decreet van 13 juli 1994 betreffende de hogescholen in de Vlaamse Gemeenschap (B.S. van 31 augustus 1994), later gewijzigd.
- Decreet van de Franse Gemeenschap van 5 augustus 1995 houdende de algemene organisatie van het hoger onderwijs in hogescholen (B.S. van 1 september 1995), later gewijzigd.

Controle van externe diensten voor preventie en bescherming op het werk

Koninklijk besluit van 27 maart 1998 betreffende de externe diensten voor preventie en bescherming op het werk (B.S. van 31 maart 1998).

Controle op de rust- en verzorgingstehuizen

Koninklijk besluit van 2 december 1982 houdende vaststelling van de normen voor de bijzondere erkenning van rust- en verzorgingstehuizen (B.S. van 7 december 1982), zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 24 juni 1999 (B.S. van 29 februari 2000).

Controle op bepaalde organismen in de Vlaamse Gemeenschap

- Besluit van de Vlaamse Regering van 16 juni 1998 tot regeling van de erkenning en de subsidiëring van de centra voor ontwikkelingsstoornissen (B.S. van 3 oktober 1998).
- Besluit van 28 april 1998 van de Vlaamse regering tot uitvoering van het decreet van 19 december 1997 betreffende het algemeen welzijns-werk (B.S. van 12 juni 1998).
- Decreet van 12 mei 1998 van de Vlaamse Gemeenschap houdende de erkenning van het landelijk georganiseerd jeugdwerk (B.S. van 21 juli 1998).

Controle op bepaalde sociale organismen in de Franse Gemeenschap of het Waalse Gewest

- Besluit van de Waalse Regering van 9 oktober 1997 betreffende de voorwaarden van erkenning en subsidiëring van de voor gehandicapte personen bestemde residentiële diensten, dagonthaaldiensten en diensten voor plaatsing in gezinnen (B.S. van 25 december 1997).
- Besluit van 15 maart 1999 van de Regering van de Franse Gemeenschap betreffende de algemene voorwaarden voor de erkenning van en de toekenning van toelagen aan de diensten bedoeld bij artikel 43 van het decreet van 4 maart 1991 inzake hulpverlening aan de jeugd (B.S. van 1 juni 1999).

Deze exemplatieve opsomming geeft een ruim overzicht van een aantal door de bedrijfsrevisoren uit te voeren controleopdrachten in VZW's. Deze lijst zal nog het voorwerp uitmaken van een verdere analyse door de Commissie "non profit" van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en, waar nodig, worden aangevuld.

V. CONTROLEOPDRACHTEN IN SPECIFIEKE SECTOREN

1. Controle van de financiële instellingen
 - 1.1. Controlenormen
 - 1.2. Financiële diensten op internet
2. Controle van de verzekeringsondernemingen
 - 2.1. Wijziging van de Verordening van de Controledienst voor de Verzekeringen met betrekking tot de toelating van de erkende commissarissen
 - 2.2. Maatschappijen voor onderlinge borgstelling
3. Controle van de ziekenfondsen en van de landsbonden van ziekenfondsen
 - 3.1. Technische nota aan de door de Controledienst voor de Ziekenfondsen erkende revisoren
 - 3.2. Controleverslag
4. Controleverslag in de ziekenhuissector
5. Controle van de boekhouding van de politieke partijen
 - 5.1. Wijzigingen van de wet van 4 juli 1989 op het vlak van de controle
 - 5.2. Rekeningschema
 - 5.3. Verslag van de bedrijfsrevisor
6. Instellingen voor openbaar nut en overheidsopdrachten
7. Fondsen voor bestaanszekerheid
 - 7.1. De boekhouding
 - 7.2. De controle
8. Laboratoria voor klinische biologie
9. Elektronische handel
10. Prijs 1999 voor het beste milieuraapport
11. Diensten voor hulpverlening aan de jeugd in de Franse Gemeenschap

12. Dioxinecrisis

- 12.1. Identificering van de ondernemingen die mogelijk tox de dioxine-besmetting hebben bijgedragen
- 12.2. Voorschotten zonder interest voor de ondernemingen die rechtstreeks door de dioxinecrisis zijn getroffen
- 12.3. Gewaarborgde kredieten bestemd voor de intrinsiek gezonde bedrijven die door de dioxinecrisis werden getroffen
- 12.4. Vergoedingsregeling met betrekking tot sommige vernietigde voedingsmiddelen van dierlijke oorsprong
- 12.5. Vergoedingsregeling voor sommige levende dieren en sommige producten van dierlijke oorsprong
- 12.6. Fiscale begeleidingsmaatregelen
- 12.7. Inventaris van sommige producten van dierlijke oorsprong op basis van varkens of pluimvee

1. CONTROLE VAN DE FINANCIËLE INSTELLINGEN

1.1. Controlenormen

In zijn verslag over 1998 (p. 118) heeft de Raad toelichting gegeven omtrent de werkzaamheden die door een gemengde werkgroep, samengesteld uit erkende revisoren en vertegenwoordigers van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen, zijn gevoerd met het oog op de herziening van de circulaire B350 betreffende de instructies van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen aan de erkende revisoren in verband met hun medewerking aan het prudentieel toezicht. De instructies van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen aan de erkende revisoren maken het voorwerp uit van een nieuwe circulaire D1/99/1, gericht aan de erkende revisoren op 12 maart 1999. De nieuwe richtlijnen handelen achtereenvolgens over volgende punten:

- controle van de periodieke rapporteringsstaten;
- controle op de passende organisatie en interne controle, alsmede op de naleving van het wettelijk statuut;
- verslaggeving aan de Commissie voor het Bank- en Financiewezen;

- informatieuitwisseling tussen de Commissie voor het Bank- en Financiewezen en de erkende revisoren;
- medewerking van de erkende revisoren aan het toezicht van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen op de kredietinstellingen naar Belgisch recht, waarvan de moederonderneming een financiële holding is.

Deze nieuwe richtlijnen kaderen in het toezichtsmodel dat de Commissie voor het Bank- en Financiewezen hanteert en dat stelt dat het prudentieel toezicht georganiseerd is in vier concentrische cirkels: interne controle, interne audit, revisoraal toezicht en toezicht door de Commissie.

De groeiende internationalisering van het bankwezen leidt tot het uitvoeren van opdrachten door erkende revisoren, enerzijds, in buitenlandse vestigingen van Belgische kredietinstellingen en anderzijds, in vestigingen van buitenlandse banken in ons land. De Commissie voor het Bank- en Financiewezen is hierbij hoofdzakelijk betrokken wanneer de erkende revisoren handelingen stellen in het kader van hun hoedanigheid van medewerker aan het prudentieel toezicht. In de circulaire D1/91/1, benadrukt de Voorzitter van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen dat de erkende revisor de Commissie zal moeten raadplegen vooraleer hij revisorale opdrachten als medewerker aan het prudentieel toezicht uitvoert in het buitenland, dan wel op vraag van een buitenlandse toezichthoudende autoriteit.

Ingevolge de nieuwe circulaire zullen de aanpassingen van de regelgeving met betrekking tot de controle van kredietinstellingen moeten verdergezet worden door de wijziging van de controlenormen van 5 november 1993. Zij moeten in de lijn liggen van het updatingproces van de normen van het IFAC over hetzelfde onderwerp. Deze wijziging zal bovendien moeten worden aangevuld door aanbevelingen over specifieke verrichtingen, zoals daar onder meer zijn de impact van e-commerce op auditwerkzaamheden, auditering van "compliance"-functie, witwasreglementering, bijzondere mechanismen, signaalfunctie, auditering en rapportering inzake semestriële en periodieke rapportering door de kredietinstelling.

De werkzaamheden voor de wijziging van de normen zullen moeten plaatsvinden in de loop van 2000. De Raad heeft geoordeeld dat de wijzigingen zouden kunnen worden uitgewerkt door een gemengde Commissie waartoe de Commissie voor het Bank- en Financiewezen zal worden uitgenodigd.

1.2. Financiële diensten op internet

De Commissie voor het Bank- en Financiewezen heeft aan de beleggingsondernemingen en aan de kredietinstellingen een werkdocument verstuurd betreffende de financiële diensten op internet. Dit document bevat een inventaris van de punten die vanuit het oogpunt van de prudentiële controle een bijzondere aandacht verdienen. De Voorzitter van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen verzocht het Instituut om zijn advies met betrekking tot dit stuk.

I De nota beoogt dit nieuwe gebied af te tasten en vooral de aspecten te onderkennen van het huidige verordenende en prudentiële kader, die specifiek op de internet-omgeving toepasselijk zijn. De nota handelt niet over het verspreiden van informatie door de emittenten en evenmin over de louter technische aspecten en de informaticarisico's die verbonden zijn aan het gebruik van internet in het kader van de activiteiten van de instelling. De punten die vanuit prudentieel oogpunt een bijzondere aandacht verdienen zijn:

- algemene beleidsaspecten;
- contractuele relaties;
- veiligheid;
- virtuele afgevaardigden;
- identificering van de cliënt bij ontstentenis van een "life" contact;
- operationele aspecten;
- maatregelen en procedures die de naleving van de gedragsregels moeten waarborgen;
- mogelijk grensoverschrijdende aard van de aangeboden of verstrekte diensten.

Het document wordt verder aangevuld met een "check-list" van de punten die een bijzondere aandacht verdienen.

De Raad bestudeerde aandachtig het document, waarvan hij de inhoud als uitermate nuttig en belangwekkend beschouwt.

Hij liet de Commissie voor het Bank- en Financiewezen een aantal suggesties worden waarvan wij de belangrijkste hier overnemen (vrije vertaling):

"In de inleiding wordt gespecificeerd dat de nota niet handelt over de informaticarisico's die verband houden met het gebruik van internet in het kader van de acti-

viteiten van de instelling. Zoals de afdeling die betrekking heeft op de veiligheid op blz. 5 het laat uitschijnen, kan deze vraag echter niet achterwege gelaten worden. Dit aspect moet ongetwijfeld aan bod komen in het document en in de checklist in bijlage en dient dus verder ontwikkeld worden, hetzij in deze nota, hetzij in een afzonderlijk document. De beveiliging van de informaticasystemen met betrekking tot de financiële diensten op internet betreft in het bijzonder de controleomgeving, de risicoanalyse door de leiding, de controles van de werking van de verrichtingen (met inbegrip van de toegangscontroles, de bescherming tegen virussen, de back-up- en correctieprocedures), de gepaste beveiliging van de informatie en de kwaliteitscontrole.

Kunnen eveneens vermeld worden, de problemen die verband houden met de permanente beschikbaarheid en toegankelijkheid van bepaalde gegevens. Wanneer de instelling zich ertoe verbindt om voortdurend inlichtingen te verstrekken over de markten, zou de onmogelijkheid om tot deze informatie toegang te hebben in bepaalde gevallen kunnen beschouwd worden als een fout die de aansprakelijkheid van de instelling zou kunnen in opspraak brengen.

De tekst geeft een overzicht van de functies die de websites van de kredietinstellingen en de beleggingsondernemingen vervullen. Deze opsomming lijkt relatief volledig. Men kan zich echter afvragen of het niet nuttig zou zijn om deze op te splitsen in twee groepen: enerzijds de informatiefuncties en anderzijds de operationele functies. De twee functiegroepen kunnen aanleiding geven tot verschillende oplossingen op het vlak van de organisatie en de risicobeheersing.

Punt 3 onderzoekt de aspecten die van bijzonder belang zijn vanuit prudentieel oogpunt; het zou wellicht nuttig zijn om meer in het bijzonder de nadruk te leggen op het feit dat de instelling die zich met dit soort activiteiten inlaat, zou moeten overgaan tot een voorafgaande risicoanalyse alvorens met de uithaling te beginnen, en met het uitwerken van een gepaste interne controle. Tevens zou via tests moeten nagegaan worden of de procedures voldoende werken (...).

De nota onderzoekt kort de problemen in verband met de contractuele relaties. Wat de relatie betreft tussen Instellingen-Cliënten, onderstreept de nota de noodzaak om aandacht te hebben voor het opstellen van gepaste contracten. De relaties tussen beleggingsondernemingen en de kredietinstellingen hebben zeker betrekking op de contractuele relaties, maar eveneens op de precontractuele relaties. In dit verband is het onontbeerlijk om een voldoende transparantie van de commerciële praktijken te garanderen. Zo bijvoorbeeld voor alle betalende activiteiten die op elektronische wijze worden gerealiseerd, zou de site aan de potentiële cliënten een onvoorwaardelijke toegang moeten bieden tot de algemene contractvoorwaarden die zouden van toe-

passing zijn indien de verrichting wordt gesloten. Verder zou het noodzakelijk zijn om aan de cliënten garanties te bieden met betrekking tot de bescherming van het privéleven en de naleving van bepaalde wetgevingen met betrekking tot de handelspraktijken.

(...)

Ten slotte moet onderstreept worden dat het goed zou zijn dat de Belgische wetgeving dringend wordt aangevuld met een geschikte regeling inzake de elektronische handtekeningen. Zolang er geen dergelijke regeling bestaat en er bijgevolg onvoldoende juridische zekerheid is, kan men zich afvragen of het niet noodzakelijk zou zijn om regelmatig te beschikken over bevestigingen die op correcte wijze door de cliënt worden gedocumenteerd over de situatie van de relaties tussen twee partijen. De nota legt terecht de nadruk op het feit dat bepaalde systemen ertoe aanleiding geven dat de menselijke tussenkomst wordt uitgesloten en dat er problemen zouden kunnen zijn om de cliënt te identificeren bij gebrek aan een "live" contact. Het is interessant te onderstrepen dat de identificatieprocedures voor cliënten het voorwerp moeten uitmaken van bijzondere aandacht vanwege de interne en externe auditors van de instelling; uiteraard moeten deze dan over de nodige middelen beschikken voor de tenuitvoerlegging van de controles om op tijd verdachte verrichtingen te kunnen ontdekken. Het document wijst duidelijk op een potentieel probleem, maar biedt geen oplossing; de oplossing zal achter ongetwijfeld later moeten uitgewerkt worden."

Ten slotte vermeldde de Raad van het Instituut dat een bezinning is aangevat over de mogelijkheid voor de bedrijfsrevisoren om over te gaan tot het nagaan van de betrouwbaarheid van handelsverrichtingen die uitgevoerd worden via elektronische weg (zie hierna punt 9). Er is een voorontwerp van norm uitgewerkt, dat het voorwerp uitmaakt van bespreking. Dit document is overigens een illustratie van de testen die kunnen worden uitgevoerd door externe deskundigen.

2. CONTROLE VAN DE VERZEKERINGSONDERNEMINGEN

2.1. Wijziging van de Verordening van de Controledienst voor de Verzekeringen met betrekking tot de toelating van de erkende commissarissen

In het Belgisch Staatsblad van 21 oktober 1999 is de verordening nr. 11 van de Controledienst voor de Verzekeringen betreffende de toelating van de

erkende commissarissen bekendgemaakt. De tekst bevat op verschillende punten belangrijke wijzigingen aan de erkenningsregeling voor de commissarissen. De Raad van het Instituut had de gelegenheid een advies uit te brengen over het ontwerp van verordening en verheugt zich over de voornaamste wijzigingen die werden aangebracht (IBR-Jaarverslag 1998, p. 122).

Twee belangrijke bepalingen werden in de erkenningsregeling voor de erkende commissarissen opgenomen:

- 1° De eerste wijziging maakt het voorafgaand akkoord noodzakelijk van de Controledienst over het voorstel van aanstelling van een erkende commissaris aan het orgaan dat tot de benoeming moet overgaan. Deze regeling is gelijklopend met het stelsel dat nu al bij de kredietinstellingen in voege is.
- 2° Het akkoord van de Controledienst wordt afhankelijk gemaakt van de neerlegging door de commissaris van een dossier, waaruit blijkt dat hij over de middelen beschikt die voor de uitoefening van zijn opdracht zijn vereist. Elke latere wijziging moet ter kennis van de Controledienst worden gebracht, die zijn instemming zou kunnen herroepen indien de ten uitvoer gelegde middelen niet meer volstaan.

De Raad stelt met voldoening vast dat de Controledienst voor de Verzekeringen is ingegaan op het merendeel van de suggesties die hij in verband met het ontwerp van verordening had gemaakt. Het verheugt de Raad dat de vroegere bepalingen betreffende het stelsel van voorlopige erkenning en de tuchtregeling werden verlaten. De Raad beoordeelt als positief dat de reglementering voortaan de Controledienst voor de Verzekeringen toelaat om aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren niet alleen de beslissingen mede te delen waarbij een erkenning van een commissaris wordt ingetrokken, maar ook de feiten of handelingen waarvan de Controledienst weet zou hebben en die volgens hem een tekortkoming betekenen in de uitoefening van de functie van erkende commissaris. Die maatregelen leggen de basis voor een samenwerking die voor de goede werking van de toezichtsoptredens van het Instituut wenselijk is.

De Controledienst voor de Verzekeringen heeft de Raad van het Instituut om advies verzocht betreffende de ontwerpen van mededeling die de Controledienst van plan is toe te zenden aan de bedrijfsrevisoren, inzon-

derheid wat de aanstellingsprocedure van een commissaris bij een gecontroleerde onderneming betreft. De Raad oordeelde het niet nuttig opmerkingen te maken bij de ontwerpnota E8, die betrekking heeft op de vernieuwingen die aan het toelatingsreglement werden aangebracht.

Wat daarentegen de bijlage tot die nota betreft, met name de vragenlijst betreffende de middelen die worden aangewend, heeft de Raad zijn bezorgdheid geuit nopens de omvang van de administratieve belasting die daaruit voortvloeit. De Controledienst voor de Verzekeringen erkent zelf dat dit administratieve dossier een last betekent en hoopt dat deze procedure tot een betere kennis van de auditsector bij de Controledienst zal bijdragen en de relaties tussen de Controledienst en de commissarissen zal verbeteren. De Raad van het Instituut heeft er evenwel op aangedrongen dat de Controledienst een inspanning zou leveren om het volume van de opgevraagde inlichtingen enigszins te verminderen en op korte termijn zou overwegen de vragenlijst te beperken tot die gegevens die van wezenlijk belang zijn voor de uitoefening van zijn toezichtsoverdracht.

2.2. Maatschappijen voor onderlinge borgstelling

Het koninklijk besluit van 30 april 1999 regelt het statuut en de controle van de maatschappijen voor onderlinge borgstelling (*Belgisch Staatsblad*, 6 augustus 1999). Deze vennootschappen zijn onderworpen aan het prudentiële toezicht van de Controledienst voor de Verzekeringen. Artikel 44 van dit besluit bepaalt dat in alle maatschappijen ten minste één van de commissarissen door de statutaire algemene vergadering van de vennoten moet worden aangewezen onder de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren of onder de leden van het Instituut der Accountants. Artikel 40 van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle van de verzekeringsondernemingen is naar analogie van toepassing.

De vermelding van de accountant voor een opdracht van wettelijke controle van de jaarrekening, en bovendien in een sector die door een instelling van prudentieel toezicht wordt gecontroleerd, kan alleen maar het resultaat van een vergissing zijn. Deze vergissing, die wordt gemeld in het advies van de Raad van State (*Belgisch Staatsblad*, 6 augustus 1999, p. 29.297), werd niet door de Minister van Economie rechtgezet. Maar wel gaat de Controledienst voor de Verzekeringen ervan uit dat deze opdracht alleen door een bedrijfsrevisor kan worden uitgeoefend. In zijn mede-

deling F2 betreffende de rol van de commissarissen in maatschappijen voor onderlinge borgstelling en hun relaties met de Controledienst, wordt onderstreept dat de commissaris wettelijk moet zijn gemachtigd om het verslag op te stellen bedoeld in artikel 65 van de vennootschappenwet. Hieruit vloeit voort dat alleen de leden van het Instituut der Bedrijfs-revisoren de taak van commissaris, bedoeld in artikel 44 van het aangehaalde koninklijk besluit van 30 april 1999 en in voormelde mededeling, kunnen uitoefenen. De Controledienst legt bovendien de nadruk op het feit dat de toepassing van artikel 40 van de wet van 9 juli 1975 inhoudt dat de in de controlewetgeving bepaalde aanvullende opdrachten eveneens strikt zouden worden nageleefd in de context van de controle op de maatschappijen voor onderlinge borgstelling.

De Raad, die door de Controledienst over de inhoud van de mededeling F2 werd geraadpleegd, alsook over de bijlage betreffende de rol van de commissaris met betrekking tot de maatschappijen voor onderlinge borgstelling, liet weten geen fundamenteel bezwaar te hebben tegen de inhoud van deze stukken. Wel verontrustte hij zich over de termijn in verband met het overleggen van de verslagen. Zoals voor de andere opdrachten waarbij de Controledienst is betrokken, schrijft de mededeling voor dat de jaarrekening uiterlijk drie weken voor de algemene vergadering aan de Controledienst moet worden overgezonden, samen met het verslag van de commissaris. In een aantal ondernemingen zorgen deze termijnen voor toepassingsproblemen bij gebrek aan coördinatie met de termijnen die in het vennootschapsrecht worden bepaald.

3. CONTROLE VAN DE ZIEKENFONDSEN EN VAN DE LANDSBONDEN VAN ZIEKENFONDSEN

3.1. Technische nota aan de door de Controledienst voor de Ziekenfondsen erkende revisoren

De Commissie die in de schoot van het Instituut werd opgericht voor het onderzoek van de specifieke problemen van de ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen, heeft in de loop van het jaar haar besprekingen voortgezet met de Controledienst voor de Ziekenfondsen betreffende de inhoud van een technische nota ten behoeve van de erkende revisoren. De

nota heeft betrekking op de verschillende aspecten van de uitvoering van de controleopdracht. Samen met de Controledienst vonden verschillende vergaderingen plaats om te komen tot een akkoord over de inhoud van het stuk. De technische nota bevat enerzijds een toelichting bij de doelstellingen van de Controledienst voor de Ziekenfondsen en Landsbonden van Ziekenfondsen en, anderzijds, een reeks richtlijnen voor de revisor bij de uitoefening van zijn functie. Wij stippen aan dat de controlefunctie bij de ziekenfondsen met inachtneming van de algemene controlenormen wordt uitgevoerd.

3.2. Controleverslag

De controleverslagen met betrekking tot de jaarrekening van de ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen moeten met inachtneming van de algemene controlenormen worden opgesteld. De bevoegde commissie van het Instituut heeft voorgesteld dat het verslag over de rekeningen van de vrije en aanvullende verzekering in alle opzichten de algemene controlenormen zou naleven, onder voorbehoud van de specifieke wettelijke aspecten van de sector die alleen het tweede deel van het verslag beïnvloeden.

Het verslag dat over de rekeningen van de verplichte verzekering moet worden opgesteld en dat aan de algemene vergadering van de landsbond van ziekenfondsen moet worden voorgelegd, brengt andere problemen met zich mee. Vooreerst mag worden aangenomen dat dit verslag zal kunnen voorgesteld worden na goedkeuring door het beheerscomité van het RIZIV. Gesuggereerd wordt dit punt formeel in de inleiding van het verslag te vermelden. Gebeurt dit niet, dan kan de commissaris-revisor de jaarrekening niet certificeren.

Daarnaast zijn de wettelijke en verordenende bepalingen die op de jaarrekening van de landsbonden van ziekenfondsen in België toepasselijk zijn, niet de regels van de algemeen aanvaarde boekhoudprincipes. Die bepalingen schrijven de toepassing voor van boekhoudmethodes die afwijken van de algemeen aanvaarde beginselen; zij bestaan in een verbeterde kasboekhouding. Deze situatie zal duidelijk worden vermeld in het eerste lid van de verklaring over de jaarrekening. In de mate dat de Belgische wet wordt nageleefd en mits de refertenormen duidelijk zijn omschreven, hoeft niets de certificering zonder voorbehoud van de jaarrekening te beletten.

Ten slotte moet ook nog in herinnering worden gebracht dat de controle-reglementering aan de commissarissen-revisoren een bijzondere verklaring oplegt betreffende de administratieve organisatie en het interne controlesysteem. Hierin moet worden aangegeven in hoeverre deze op algemene wijze als voldoende en aan de omvang en de aard van de activiteiten van het ziekenfonds aangepast kunnen worden beschouwd. Deze verklaring wordt in het tweede deel van het verslag opgenomen.

4. CONTROLEVERSLAG IN DE ZIEKENHUISSECTOR

De wet op de ziekenhuizen, gecoördineerd bij koninklijk besluit van 7 augustus 1987, schrijft de aanstelling voor van een bedrijfsrevisor die tot taak heeft de boekhouding en de jaarrekening van het ziekenhuis te controleren (artikel 80).

► *Inhoud van het controleverslag betreffende het ziekenhuis*

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 82, stelt de bedrijfsrevisor een omstandig verslag op over de uitkomsten van zijn controle waarin hij in het bijzonder vermeldt:

- hoe hij zijn controletaken heeft verricht en of hij alle ophelderingen en inlichtingen heeft gekregen die hij heeft gevraagd;
- of de boekhouding is gevoerd en de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop van toepassing zijn;
- of naar het oordeel van de bedrijfsrevisor de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van het ziekenhuis.

In zijn verslag vermeldt en rechtvaardigt de bedrijfsrevisor nauwkeurig en duidelijk het voorbehoud en de bezwaren die hij meent te moeten maken. Zo niet, dan vermeldt hij uitdrukkelijk dat hij geen bezwaar noch voorbehoud te maken heeft.

De tekst van artikel 82 van de wet op de ziekenhuizen is vergelijkbaar met die van artikel 65 van de vennootschappenwet en de Raad is dan ook van oordeel dat het controleverslag, zoals bepaald in hoofdstuk III van de

algemene controlenormen, op de ziekenhuizen toepasselijk is. Dit sluit niet uit dat de revisor bepaalde zinnen van dit modelverslag kan aanpassen wanneer zulks door de specifieke kenmerken van de ziekenhuissector wordt vereist.

Het tweede deel van het controleverslag inzake de ziekenhuizen biedt de bedrijfsrevisoren eveneens de mogelijkheid de verklaringen op te nemen (andere dan de certificering van de jaarrekening) die bij wet worden bepaald, alsook andere inlichtingen die de revisor in zijn controleverslag zou wensen te vermelden.

► Inhaalbedragen

In de ziekenhuissector doet de wetgever regelmatig een beroep op de "inhaalbedragen", naar boven of naar beneden, die het resultaat zijn van een *a posteriori*-herziening van bepaalde begrotingsgegevens. Uit een studie van het BCNAR onder de titel "Controlegids voor de Ziekenhuisinstellingen" (4/1991) blijkt dat deze inhaalbedragen normaliter tot een voorbehoud in het controleverslag aanleiding moeten geven (pp. 148-149).

Diverse leden hebben de Raad ondervraagd om te weten of het voorbehoud, dat vóór de wijziging van de algemene controlenormen werd aanbevolen, nog verder verantwoord bleef, rekening houdend met de wettelijke aard van het gegeven en het belang van de betrokken bedragen.

De wijziging van de algemene controlenormen in 1997 schaft de mogelijkheid af een voorbehoud op te nemen omwille van onzekerheid. Maar wel kan de revisor zijn verklaring zonder voorbehoud of zijn verklaring met voorbehoud aanvullen met een toelichtende paragraaf. Die toelichtende paragraaf is verantwoord, met name wanneer de revisor wordt geconfronteerd met een betekenisvolle onzekerheid inzake een situatie, waarvan de afloop afhankelijk is van toekomstige gebeurtenissen die niet onder de rechtstreekse controle vallen van de onderneming, en die een betekenisvolle invloed op de financiële staten kan uitoefenen.

Naar het oordeel van de Raad kan de onzekerheid betreffende de inhaalbedragen in de jaarrekening van een ziekenhuisinstelling, in het controleverslag als een toelichtende paragraaf worden opgenomen.

De Raad wenst in herinnering te brengen dat de commissaris-revisor die een toelichtende paragraaf wil opnemen, moet kunnen refereren aan

een vermelding van de onzekerheid in de toelichting bij de jaarrekening of in het jaarverslag, die de revisor als gepast beoordeelt.

In dergelijke omstandigheden kan de revisor zijn verslag zonder (of met) voorbehoud aanvullen met een toelichtende paragraaf, die na de verklaring komt en luidt als volgt:

"Het inhaalbedrag, zoals het in de resultatenrekening is opgenomen en BEF- bedraagt, is een geraamd bedrag. Het is ons niet mogelijk een uitspraak te doen over de grootte van dit bedrag. Alhoewel dit bedrag werd berekend op basis van de wettelijke bepalingen, kan dit bedrag, omwille van de ruime interpretatiemogelijkheden van de gevolgde procedures, evenwel alleen gevalideerd worden op basis van een officieel document, uitgaande van het Ministerie van Volksgezondheid".

5. CONTROLE VAN DE BOEKHOUDING VAN DE POLITIEKE PARTIJEN

5.1. Wijzigingen van de wet van 4 juli 1989 op het vlak van de controle

In het vorige Jaarverslag (p. 125) zette de Raad zijn standpunt uiteen betreffende het voorwerp van de opdracht van de bedrijfsrevisor in de politieke partijen. In de wet van 4 juli 1989 betreffende de beperking en de controle van de verkiezingsuitgaven voor de verkiezingen van de federale Kamers, de financiering en de open boekhouding van de politieke partijen bestond de rol van de bedrijfsrevisor in het opstellen van een financieel verslag dat de politieke partij aan de Controlegcommissie betreffende de verkiezingsuitgaven overlegt. In de loop der jaren zijn én de inhoud van het financieel verslag én de taak van de bedrijfsrevisor gewijzigd.

De wet van 19 november 1998 houdende wijziging van de aangehaalde wet van 4 juli 1989 voert een bijlage in die de inhoud van het financieel verslag omschrijft. Deze bijlage legt de bedrijfsrevisor de verplichting op de algemene controlenormen toe te passen. Dit veronderstelt dat de bedrijfsrevisor de jaarrekening controleert en dat een ander orgaan binnen de partij verantwoordelijk is voor het opstellen van dit document. De Raad betreunde dat de wet van 19 november 1998 deze verdeling van ver-

antwoordelijkheden niet correct weergaf, niettegenstaande het feit dat dit voor een toepassing van de controlenormen onontbeerlijk is.

Een voorstel van wet werd op 8 maart 1999 ingediend door de heer J. TAVERNIER, volksvertegenwoordiger (*Gedr. St.*, Kamer, 1998-'99, 2043/1) die een bijsturing van de tekst op dit punt beoogde. De auteur van het voorstel merkt op:

"Deze belangrijke controlefunctie [die aan de bedrijfsrevisoren wordt toevertrouwd] is daarom nog minder dan vroeger verenigbaar met de opdracht een financieel verslag op te stellen, waarvan sprake is in artikel 23 van de wet van 4 juli 1989. Door de hier voorgestelde – beperkte – wetswijziging worden de taken en de verantwoordelijkheden voor het opstellen en de controle van de jaarrekeningen duidelijk verdeeld tussen de beheerraad en de bedrijfsrevisor".

Dit voorstel werd door de wetgevende Kamers aangenomen en heeft aanleiding gegeven tot de wet van 23 juni 1999 (*Belgisch Staatsblad*, 19 augustus 1999), die artikel 23 van de aangehaalde wet van 4 juli 1989 wijzigt. Het behoort voortaan tot de bevoegdheid van de beheerraad van de VZW (artikel 22 van de wet) om het financieel verslag op te stellen over de jaarrekening van de politieke partij en haar componenten, met inachtneming van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen en haar uitvoeringsbesluiten. De algemene vergadering van diezelfde VZW stelt een bedrijfsrevisor aan, die verslag uitbrengt over het financieel verslag van de beheerraad.

De Raad verheugt er zich over dat het controlemechanisme inzake de boekhouding van de politieke partijen nu volledig samenvalt met het stelsel van het gemeenrecht.

5.2. Rekeningschema

Op verzoek van de parlementaire Controlecommissie betreffende de verkiezingsuitgaven en de boekhouding van de politieke partijen, heeft de Raad een voorontwerp van schema van geconsolideerde rekeningen aan de Commissie overgezonden. Dit ontwerp, ten vroegste op de rekeningen van het boekjaar 1999 toepasselijk, werd in de maand maart 1999 aan de Commissie voorgelegd. De druk van de parlementaire werkzaamheden op het einde van de legislatuur maakten evenwel dat het stuk niet vóór de verkiezingen van juni kon worden besproken.

De confraters die met een opdracht bij de politieke partijen zijn belast, zetten hun werkzaamheden verder betreffende de toepassing en de controle van de schemata die in de loop van het jaar werden voorgesteld. In december 1999 werd een aanvullend voorstel gedaan wat de overige aspecten van het financieel verslag betreft, namelijk:

- de nadere regels voor de identificering van de partij en haar componenten en
- de samenvattende rekeningen van de diverse componenten.

5.3. Verslag van de bedrijfsrevisor

Volgens de wil van het Parlement moeten de algemene controlenormen worden toegepast op de controle van de rekeningen van de politieke partijen en hun componenten, opgenomen in het financieel verslag. Het gevolg is dat ook het verslag van de bedrijfsrevisor zich naar de algemene controlenormen moet richten. Overeenkomstig deze normen bevat het verslag een inleiding en twee delen. Het eerste deel heeft betrekking op de certificering van de geconsolideerde rekeningen van de partij en haar componenten. Het tweede deel bevat bijkomende inlichtingen die betrekking hebben op de punten die specifiek aan bod komen in de bijlage tot de wet van 4 juli 1989, zoals ingevoegd bij de wet van 19 november 1998.

Volgens de Raad moet de certificering van de geconsolideerde rekeningen worden gestandaardiseerd met de bewoordingen die ook in de algemene controlenormen worden gehanteerd. De opmerkingen daarentegen met betrekking tot de naleving van het verordenende kader, in voorkomend geval met inbegrip van de voor de politieke partijen specifieke aspecten in verband met de consolidatiekring, en ook de overwegingen met betrekking tot de administratieve en boekhoudkundige organisatie van de partij en haar geledingen, moeten verplicht in het tweede deel van het verslag worden opgenomen.

6. INSTELLINGEN VOOR OPENBAAR NUT EN OVERHEIDSOPDRACHTEN

Zoals aangekondigd in het IBR-Jaarverslag 1998 (p. 130 e.v.), is de Raad in de loop van het jaar overgegaan tot het uitwerken van een voorstel van lastenboek met de omschrijving van de opdracht van bedrijfsrevisoren bij instellingen van openbaar nut, bedoeld in de wet van 16 maart 1954. Het feit dat de wet van 24 december 1993 betreffende de overheidsopdrachten en sommige opdrachten voor aanneming van werken, leveringen en diensten, ook van toepassing is op de revisorale dienstenverstrekking bij instellingen van openbaar nut, maakt dat een voorstel vanuit het beroep met een verduidelijking van de draagwijdte van de tussenkomst en de omvang van de werkzaamheden van de bedrijfsrevisor meer dan wenselijk is.

De Raad brengt in herinnering dat er voor overheidsopdrachten een onderscheid moet gemaakt worden tussen drie verschillende gunningswijzen:

- de aanbesteding in welk geval de opdracht toegewezen wordt aan de laagste regelmatige bidder, dit wil zeggen uitsluitend op grond van de prijs;
- de offerteaanvraag, in welk geval de opdracht toegewezen wordt aan de meest voordelige bidder, dit wil zeggen niet alleen op grond van de prijs maar ook aan de hand van andere gunningscriteria;
- de onderhandelingsprocedure, in welk geval de opdracht toegewezen wordt na onderhandelingen, dit wil zeggen dat de aanbestedende overheid meerdere dienstverleners van zijn keuze raadpleegt en over de voorwaarden van de opdracht onderhandelt met één of meer van hen.

Van de onderhandelingsprocedure kan toepassing gemaakt worden voor zover het goed te keuren bedrag niet hoger ligt dan 2,5 miljoen frank (exclusief BTW). Dit bedrag wordt bepaald aan de hand van de volledig geraamde vergoeding van de dienstverlener gedurende de volledige duur.

Wanneer geen toepassing gemaakt kan worden van een onderhandelingsprocedure, dient gekozen te worden tussen ofwel een aanbesteding, ofwel een offerteaanvraag.

De Raad heeft vastgesteld dat er in sommige bestekken voor revisorale opdrachten voor gekozen wordt om de opdracht te gunnen via een aanbestedingsprocedure, dit wil zeggen aan de inschrijver die het laagste

honorarium vraagt. Volgens de Raad is het echter niet wenselijk dat opdrachten van intellectuele dienstverlening na een aanbesteding worden gegund. In het geval van een offerteaanvraag wordt immers niet gekozen voor de laagste maar voor de voordeligste offerte, hetgeen een prijs/karakter vergelijking mogelijk maakt. Het voorstel van bestek gaat bijgevolg uit van de procedure van een offerteaanvraag.

Wat de gunnings- en selectiecriteria betreft, dient te worden opgemerkt dat het onderscheid tussen deze criteria niet zo eenvoudig te maken is. De gunningscriteria zijn bestemd om de intrinsieke waarde van de neergelegde offerte te beoordelen. De kwalitatieve selectiecriteria moeten op hun beurt de aanbestedende overheid toelaten om de bekwaamheid te beoordelen van de kandidaten of inschrijvers om de opdracht tot een goed einde te brengen.

In het voorstel van bestek heeft de Raad gekozen voor een aantal vrij algemene selectiecriteria. In één van de selectiecriteria wordt vereist dat de bedrijfsrevisor reeds minstens één mandaat bij een publiekrechtelijke instelling of minstens drie mandaten bij een privaatrechtelijke instelling vervuld zou hebben.

De gunningscriteria geven aan op basis waarvan de offerte zal beoordeeld worden. In het voorstel van bestek worden, behoudens het bedrag van de honoraria, twee gunningscriteria vooropgesteld die betrekking hebben op de kwaliteit van de aangeboden prestaties. Enerzijds wordt gevraagd om de ervaring en de beroepskwalificaties van de revisor en de medewerkers en deskundigen die samen met hem de opdracht daadwerkelijk zullen uitvoeren, toe te lichten. Anderzijds wordt een voorstel van methodologische benadering voor deze opdracht gevraagd. Dit moet de aanbestedende overheid toelaten inzicht te verkrijgen in de kwaliteit die door de revisor geboden zal worden voor de opgegeven prijs.

Omtrent het voorstel van bestek zijn besprekingen gevoerd met de vertegenwoordigers van de Minister van Financiën. Het is de bedoeling dat de gunnings- en selectiecriteria nog verder worden verfijnd. De Raad zal bijgevolg de werkzaamheden terzake in het komend jaar verderzetten. Op het moment dat het bestek voor revisorale opdrachten bij instellingen voor openbaar nut zal zijn afgerond, kan nagegaan worden in welke mate het bestek ook voor andere instellingen die vallen onder de wetgeving op de overheidsopdrachten en die een beroep doen op diensten van bedrijfsrevisoren, kan gelden.

7. FONDSSEN VOOR BESTAANSZEKERHEID

Met toepassing van de wet van 7 januari 1958 verscheen in het Belgisch Staatsblad van 10 februari 1999 het koninklijk besluit van 15 januari 1999 betreffende de boekhouding en de jaarrekening van de fondsen voor bestaanszekerheid.

Deze instellingen werden opgericht met het oog op de financiering van drie sociale doeleinden: het inrichten van de beroepsopleiding van werknemers en jongeren, het waarborgen van de veiligheid en de gezondheid van de werknemers en ook het toekennen en uitkeren van sociale voordelen aan bepaalde personen. De fondsen voor bestaanszekerheid worden paritair beheerd door vertegenwoordigers van werkgevers en werknemers. In artikel 12 van de wet van 7 januari 1958 wordt een controle door een bedrijfsrevisor of een accountant ingesteld op het beheer van het fonds. Deze brengt ten minste één keer per jaar verslag uit over zijn opdracht aan het bevoegd paritair comité en aan de Minister van Arbeid en Sociale Voorzorg.

Het lijkt eigenaardig dat de taak van certificering van de jaarrekening tegelijk aan de bedrijfsrevisoren en aan de accountants wordt toevertrouwd. Om dit te verklaren, kan verwezen worden naar de periode waarin de oorspronkelijke wetgeving werd aangenomen: toen waren de eerste bedrijfsrevisoren pas op de ledenlijst van het Instituut ingeschreven. Een gewoon koninklijk besluit kan natuurlijk de wet niet wijzigen en de reglementering van 1999 verandert dan ook niets aan de bestaande toestand.

7.1. De boekhouding

In de collectieve arbeidsovereenkomst nr. 66 van 4 november 1997 verbinden de ondertekenende partijen er zich toe de regelgeving die op de fondsen voor bestaanszekerheid toepasselijk is, te verfijnen, inzonderheid met het oog op een grotere doorzichtigheid. Deze collectieve overeenkomst ligt aan de oorsprong van het koninklijk besluit van 15 januari 1999 dat de boekhouding, de vorm en de inhoud van de jaarrekening regelt, alsook de aan deze instellingen eigen waarderingsregels.

De Raad van het Instituut stelt vast dat het koninklijk besluit de boekhoudreglementering van de fondsen voor bestaanszekerheid hoofdzakelijk afstemt op het gemeen boekhoudrecht. De reglementering bepaalt dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de finan-

ciële situatie, alsook van de resultaten van het fonds. De waarderingsregels zoals bepaald in het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 zijn toepasselijk, met uitzondering van artikel 34 dat betrekking heeft op de mogelijke herwaardering van de activa (artikelen 7 en 19 van het koninklijk besluit). Evenwel delegeert artikel 19 aan de Minister de bevoegdheid om de verbintenissen te bepalen die het voorwerp moeten zijn van technische voorzieningen, alsook de modaliteiten en de berekeningswijze van die voorzieningen en de termijn waarbinnen deze moeten worden aangelegd.

Het ministerieel besluit van 7 mei 1999 (*Belgisch Staatsblad*, 9 november 1999) legt hoofdstuk III van het koninklijk besluit ten uitvoer en vaardigt specifieke bepalingen uit betreffende de voorzieningen die door de fondsen voor bestaanszekerheid moeten worden aangelegd.

7.2. De controle

Het koninklijk besluit omvat naast de bepalingen van het boekhoudrecht, ook verschillende voorschriften betreffende de controle- en toezichtsorganen. Zo wordt onder meer bepaald dat de jaarrekening, het jaarverslag en het verslag van de revisor jaarlijks aan de voorzitter van het bevoegd paritair comité worden overgemaakt. Deze bezorgt onmiddellijk een afschrift daarvan aan de Minister van Tewerkstelling en Arbeid. Artikel 22 bepaalt verder nog dat wanneer blijkt dat de – overeenkomstig het besluit opgestelde – jaarrekening een negatief saldo vertoont dat niet met eerder aangelegde reserves kan worden aangezuiverd, de revisor of de accountant hiervan melding moet maken in zijn verslag.

Rekening houdend met de wens van de sociale partners om de boekhouding van de fondsen voor bestaanszekerheid af te stemmen op het boekhoudstelsel van de ondernemingen, is de Raad van oordeel dat de controle op de boekhoudkundige stukken moet uitgevoerd worden in dezelfde geest als de controle van de jaarrekening van een onderneming. Met andere woorden, de algemene controlenormen zijn van toepassing op de uitoefening van deze opdracht, met inbegrip van hoofdstuk III betreffende het verslag.

De wet verwijst daarentegen niet rechtstreeks naar het vennootschapsrecht voor de oplossing van de problemen die te maken hebben met het statuut van de wettelijke rekeningcontroleur. De artikelen 64 en volgende van de vennootschappenwet zijn dan ook niet van toepassing.

Wat de benoeming van de bedrijfsrevisor betreft, moet gerefereerd worden aan artikel 12 van de wet 7 januari 1958 en inzonderheid aan het eerste lid:

"Onverminderd de toepassing van de artikelen 52 en 53 van de wet van 5 december 1968 betreffende de collectieve arbeidsovereenkomsten en de paritaire comités wordt op het beheer van elk Fonds een controle uitgeoefend door een revisor of een accountant. Deze revisor of accountant wordt aangewezen door het bevoegd paritair comité. In geval het paritair comité het niet eens wordt over een bepaalde naam, stelt het twee namen voor aan de Minister van Arbeid en Sociale Voorzorg, die beslist."

De wet biedt geen duidelijkheid omtrent de duur voor het aan de bedrijfsrevisor toevertrouwde mandaat. Ook al kan dit geen dwingende regel zijn omdat de wet hierover niets vermeldt, toch verdient een duur van drie jaar aanbeveling, omdat die duur in België voor de uitoefening van controleopdrachten gebruikelijk is geworden.

De aansprakelijkheid van de revisor in de uitoefening van de controleopdrachten op de fondsen voor bestaanszekerheid moet, bij ontstentenis van een specifieke wetsbepaling, beoordeeld worden overeenkomstig de regels van het gemeen recht inzake burgerlijke aansprakelijkheid.

Het voormelde artikel 12 kent de revisoren een onbeperkt recht van toezicht en onderzoek toe over alle boekhoudkundige verrichtingen van het fonds, en sluit elke inmenging in het beheer uit. Deze bewoording van de bevoegdheden van de revisor leunt nauw aan bij het gemeen recht. Uit deze wetgeving vloeit niet de minste beperking voort van de bevoegdheden van de revisor in vergelijking tot het vennootschapsrecht en de controlenormen. Toch oordeelt de Raad dat de opstelling van een opdrachtbrief, waarin zowel de aansprakelijkheid van de revisor als de nadere regels voor de uitoefening van zijn opdracht worden gepreciseerd, ten stelligste moet worden aanbevolen. Het voorbeeld van opdrachtbrief voor een mandaat van commissaris-revisor, opgenomen in het Vademecum 1999 (p. 611) kan model staan voor het opstellen van dergelijke brief, mits elke uitdrukkelijke verwijzing naar de functie van commissaris-revisor en naar het vennootschapsrecht wordt aangepast.

Deze bepalingen betreffende de controle op de jaarrekening van de fondsen voor bestaanszekerheid zijn vanaf het boekjaar 1999 in werking getreden.

8. LABORATORIA VOOR KLINISCHE BIOLOGIE

In het *Belgisch Staatsblad* van 30 december 1999 (tweede editie) is het koninklijk besluit van 3 december 1999 verschenen betreffende de erkenning van de laboratoria voor klinische biologie door de Minister tot wiens bevoegdheid de Volksgezondheid behoort. Dit koninklijk besluit vervangt het koninklijk besluit van 12 november 1993 betreffende de erkenning van de laboratoria voor klinische biologie.

Artikel 40 van het besluit van 1993 voorzag in de oprichting van een college van experts bij het Ministerie van Volksgezondheid om advies te verlenen inzake het beheer en de boekhouding van de laboratoria. In het college zetelden bedrijfsrevisoren. De Raad stelt vast dat de nieuwe bepalingen niet meer in dergelijk college van experts voorzien.

Het koninklijk besluit van 30 december 1999 stelt bij het Ministerie van Sociale Zaken, Volksgezondheid en Leefmilieu, een Commissie voor klinische biologie in. Deze Commissie wordt belast met de evaluatie van de kostenstructuren van laboratoria, uitgaande van de rapporten van de bedrijfsrevisoren (artikel 47). In de mate dat de bevoegde minister het wenselijk zou achten om beroep te doen op bedrijfsrevisoren in het kader van deze Commissie, is de Raad van het Instituut ervan overtuigd dat de ervaring van deze bedrijfsrevisoren zeker en vast nuttig zou zijn voor deze Commissie voor klinische biologie.

De Raad houdt eraan in herinnering te brengen dat de draagwijdte van het koninklijk besluit nr. 143 van 30 december 1982 tot vaststelling van de voorwaarden waaraan de laboratoria moeten voldoen voor de tegemoetkoming van de ziekteverzekering voor verstrekkingen van klinische biologie, niet gewijzigd is. De technische nota van de Raad in verband met de opdracht van de bedrijfsrevisor (opgenomen in het IBR-Jaarverslag 1996, p. 312 tot 323) blijft bijgevolg van toepassing.

9. ELEKTRONISCHE HANDEL

In 1997 is een Europese richtlijn goedgekeurd betreffende de bescherming van de consument bij op afstand gesloten overeenkomsten⁽¹⁾. Deze richt-

(1) Richtlijn 97/7/EG van 20 mei 1997, *PB*, nr. L 144 van 4 juni 1997, pp. 0019-0027.

lijn werd onlangs in het Belgisch recht omgezet in het kader van de wet van 25 mei 1999 tot wijziging van de wet van 14 juli 1991 betreffende de handelspraktijken en de voorlichting en bescherming van de consument (*Belgisch Staatsblad*, 23 juni 1999).

Rekening houdend met de uitbreiding van het gebruik van het Internet-netwerk voor het verrichten van handelstransacties, wenst de Europese Commissie ook een specifiek normgevend kader uit te werken voor de voorwaarden waaronder de elektronische handelsverrichtingen kunnen plaatsvinden.



Eén van de fundamentele vragen is het bepalen van het rechtssysteem dat op de verrichtingen in de elektronische handel toepasselijk zou zijn: het recht dat toepasselijk is in het land waar de onderneming is gevestigd of het recht dat gewoonlijk op de consument toepasselijk is. In december 1999 sprak de Commissie zich uit voor het recht toepasselijk in het land waar de onderneming is gevestigd. Dit is voor de ondernemingen de meest redelijke weg en zou een aanzienlijke expansie van de elektronische handel moeten mogelijk maken. Zij is trouwens afgestemd op de regels die in de Verenigde Staten en in een aantal Angelsaksische landen toepasselijk zijn.

Het is belangrijk dat én de ondernemingen én de consumenten correct zijn ingelicht over de onderliggende regels voor elke overeenkomst die langs de elektronische weg wordt gesloten. Aangezien geen van beiden de reglementering kennen die toepasselijk is in alle landen, moeten de ondernemingen, die handelsverrichtingen aanbieden via hun website, op hun Internet-site de algemene verkoopvoorwaarden vermelden en ook alle nadere regels voor betaling. Dit laat toe een degelijke informatie te verzekeren en dus ook het vertrouwen van de partijen, die de elektronische overeenkomst ondertekenen.

Naar het oordeel van de Raad kunnen de bedrijfsrevisoren een actieve rol spelen in de verbetering van de veiligheid van de handelsrelaties die via het elektronisch netwerk worden aangeknoopt. Naar het voorbeeld van hergeen nu in de Verenigde Staten en in sommige andere landen gebeurt (zoals Groot-Brittannië en weldra ook Frankrijk) kunnen de bedrijfsrevisoren inderdaad optreden om:

- na te gaan of de ondernemingen op hun website de commerciële verbintenissen vermelden die zij aangaan (algemene verkoopvoorwaarden,

- leveringstermijnen, procedure in geval de consument niet tevreden is, beveiliging van de betalingen enz.);
- te controleren of de organisatie van de systemen van die ondernemingen een correcte behandeling en opvolging mogelijk maakt van de via de elektronische weg gesloten verrichtingen;
 - na te trekken of de ondernemingen daadwerkelijk de aangegane verbintenissen in alle gevallen nakomen.

Daartoe zouden zij een driemaandelijks controle uitvoeren die, in de mate dat de onderneming aan de vereiste minimumvoorwaarden voldoet, afgerond zou worden met de afgifte van een verslag, "betrouwbaarheidsverklaring" genaamd. Dergelijke verklaring moet de consumenten toelaten om in volle vertrouwen handelsverrichtingen via elektronische weg aan te gaan.

De Raad wenst de aandacht te vestigen op het feit dat de bedrijfsrevisoren beroepsbeoefenaars zijn die onderworpen zijn aan een code van plichtenleer, die de onafhankelijkheid en het beroepsgeheim voorschrijft voor alle opdrachten die hen worden toevertrouwd. Zij beschikken eveneens over een geheel van beroepsmatige normen die een te volgen methodologie voor elke opdracht aanreiken. Om die redenen is de Raad de mening toegedaan dat het beroep in staat is in te spelen op de verwachtingen ter zake van de consument.

In de loop van 1999 is een ontwerp van normen voor advies aan de leden overgemaakt, alvorens het aan de Hoge Raad voor te leggen.

De Commissie "Website" heeft haar werkzaamheden verdergezet, hoofdzakelijk in overleg met de andere Europese instituten. De contacten met het *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) met het oog op het bekomen van een gebruikslicentie voor het auditprogramma WEB TRUST zouden in 2000 resultaat moeten opleveren.

10. PRIJS 1999 VOOR HET BESTE MILIEURAPPORT

In het kader van de werkzaamheden die worden uiteengezet in het tweede deel van het Jaarverslag betreffende de Commissie "Audit en Milieu", heeft het Instituut der Bedrijfsrevisoren voor het tweede opeenvolgende

jaar een prijs ingericht die het beste milieuraapport bekroont. Dit laat toe de verspreiding te promoten van een hoogstaande milieu-informatie. De revisoren wensen op deze wijze de ondernemingen aan te moedigen die een kwalitatief hoogstaand beheer ontwikkelen van de milieuvraagstukken en daarover objectief verslag uitbrengen bij hun aandeelhouders en de andere belangstellenden.

De ceremonie, die plaatsvond in het Hilton-hotel op 18 november 1999, werd opgeluisterd door de aanwezigheid van Zijne Koninklijke Hoogheid, Prins LAURENT van België, voorzitter van het Koninklijke Instituut voor het Duurzaam Beheer van de Natuurlijke Rijkdommen en de Bevordering van Schone Technologie.

Zijne Koninklijke Hoogheid Prins LAURENT overhandigde de prijs 1999 aan de heer Daniël LAVALLÉE, directeur-generaal van CBR Cement-bedrijven voor zijn milieuverslag betreffende de cementnijverheid in België.

Het milieuraapport betreffende de cementactiviteit van CBR in België is een wetenschappelijk werkstuk van meer dan vijftig bladzijden dat ontstaan is uit de nauwe samenwerking met een ploeg wetenschappers van de Universiteit van Luik. Het verslag brengt een objectieve analyse van de weerslag op het milieu van de cementproductie van CBR in België. Het biedt een antwoord op de vragen die worden gesteld door de bewoners in de buurt van de productiecentra en ook de personeelsleden en de beleidsverantwoordelijken. Het is uiteraard de bedoeling van CBR zich te richten naar de vigerende wetgeving, maar ook de omgeving te eerbiedigen van de bewoners in de onmiddellijke of verder afgelegen buurt.

De jury van de milieuprijs van het Instituut der Bedrijfsrevisoren is samengesteld uit specialisten in milieu-aangelegenheden, vertegenwoordigers van de academische wereld en bedrijfsrevisoren die belangstelling hebben voor de problematiek. Onder de drieëntwintig ondernemingen die dit jaar voor de prijs waren ingeschreven, ging de eerste prijs naar CBR.

Het milieuraapport van CBR wordt voorgedragen voor de Europese Prijs "*European Environmental Reporting Award*", die het beste milieuverslag in de schoot van tien Europese landen bekroont.

De wens van de Raad en ook van de Commissie "Audit en Milieu" is dat alsmaar meer ondernemingen oog zouden hebben voor de milieu-

problematiek en een milieuverslag zouden opstellen. De vennootschappen die nu al een milieuverslag opstellen, worden aangemoedigd om de kwaliteit daarvan te verhogen.

Het is niet uitgesloten dat op termijn een aanvullende verklaring van waarmerking van de milieuverslagen aan de bedrijfsrevisoren zou kunnen worden toevertrouwd.

Om die prijs te promoten, nodigt het Instituut der Bedrijfsrevisoren de leden uit hun cliënten over dit initiatief in te lichten.

11. DIENSTEN VOOR HULPVERLENING AAN DE JEUGD IN DE FRANSE GEMEENSCHAP

Artikel 43 van het decreet van 4 maart 1991 inzake hulpverlening aan de jeugd, legt de erkenning op van de niet-residentiële diensten en van de residentiële diensten inzake hulpverlening aan de jeugd door de Executieve van de Franse Gemeenschap, zonder evenwel de voorwaarden ervoor vast te leggen. In het *Belgisch Staatsblad* van 1 juni 1999 is het besluit van de Regering van de Franse Gemeenschap van 15 maart 1999 opgenomen, betreffende de algemene voorwaarden voor de erkenning van en de toekenning van toelagen aan de diensten bedoeld bij artikel 43 van het decreet van 4 maart 1991 inzake hulpverlening aan de jeugd.

► Boekhoudkundige verplichtingen

De door het besluit van 15 maart 1999 bedoelde diensten moeten voortaan een boekhouding voeren, overeenkomstig het minimaal genormaliseerd rekeningenstelsel, zoals het door de Regering wordt bepaald. Er wordt een analytische boekhouding gevoerd per goedgekeurd opvoedingsproject. Deze bepaling is niet van toepassing wanneer de inrichtende macht een overheidsinstantie is en op grond waarvan haar een ander rekeningenstelsel wordt opgelegd.

► Controle van de boekhouding van de dienst

Behalve wanneer de inrichtende macht een openbaar bestuur is, moet de inrichtende macht van de dienst een controlesysteem van de boekhouding van

de dienst instellen, zowel wat de inkomsten als de uitgaven betreft, uitgevoerd door een commissaris der rekeningen, die geen lid is van het personeel van de dienst en die belast is om de zes maanden verslag uit te brengen.

De Raad stelt vast dat de jaarrekening voortaan eveneens moet worden nagezien door een accountant of, indien de wet het oplegt, juist verklaard worden door een bedrijfsrevisor. Hun controleverslagen hebben in eerste instantie betrekking op:

- 
- a) de toepassing van het rekeningenstelsel;
 - b) de financiële activiteit van de dienst;
 - c) de verschillende rubrieken van de balans en hun gegrondheid;
 - d) de uitgaven voor personeelskosten en hun overeenstemming met de staten, opgemaakt inzake maatschappelijke zekerheid en beroepsverheffing;
 - e) het resultaat van het nageziene boekjaar.

Noteren we ten slotte dat de diensten bedoeld in het besluit van 15 maart 1999 aan de administratie een exemplaar van de jaarrekening van het voorbije jaar en van de begroting van het lopende jaar moeten overmaken, alsook de verslagen van de accountant of de bedrijfsrevisor.

12. DIOXINECRISIS

De dioxinecrisis drukte haar stempel op de geschiedenis van het land in 1999. Het beroep speelde in op de oproep van de overheid van bij het begin van deze crisis. In een eerste fase ging het erom de ondernemingen te identificeren die bij de besmetting waren betrokken, teneinde de besmette goederen te kunnen opsporen. In een volgend stadium werd de bijstand van de beroepsbeoefenaars gevraagd met het oog op een raming van de schade en een onderzoek van de voorwaarden waaronder de benadeelde ondernemingen zouden kunnen worden vergoed.

De Raad heeft prioriteit verleend aan deze taak van algemeen belang en zette alles op een gezamenlijke actie met het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten. De Raad was er zich van bewust dat het onmogelijk was om alle vereiste waarborgen te geven met eerbiediging van de

regels inzake onafhankelijkheid en met toepassing van de gebruikelijke normen voor de opdrachten inzake het attesteren van de betrouwbaarheid. Hij erkende evenwel dat de hoogdringendheid, die van bij de eerste uren van de crisis duidelijk was, uitzonderlijke maatregelen vergde.

De Raad heeft geoordeeld dat het zijn plicht was om bij voorrang tot deze werkzaamheden bij te dragen. Binnen de kortst mogelijke termijn werd de informatie onder de leden verspreid, via de website waarop richtlijnen betreffende de tenuitvoerlegging van de opdrachten continu werden opgenomen in de loop van het tweede semester van het jaar.

12.1. Identificering van de ondernemingen die mogelijk tot de dioxinebesmetting hebben bijgedragen

In het eerste stadium van de crisis is gebleken dat de overheid niet bij machte was om snel de besmette ondernemingen op te sporen. De Eerste Minister heeft de voorzitters van de drie Instituten aangezocht en hen gevraagd in welke mate zij een zeer snelle procedure konden uitwerken voor het opsporen van producten die mogelijk besmette vetten bevatten.

Al snel bleek dat een dergelijke enquête op basis van de afgewerkte producten met belangrijke moeilijkheden zou gepaard gaan en hoe dan ook verschillende maanden in beslag zou nemen. De Regering vroeg dan ook een opsporingsprocedure in de sector die het meest direct was getroffen door de besmetting, namelijk de sector van de producenten voor pluimveevoer.

De Instituten hebben deze enquête georganiseerd. Deze enquête gebeurde via een controle ter plaatse van de boekhoudkundige stukken om, enerzijds, na te gaan of de onderneming die aan de oorsprong van besmetting lag de gecontroleerde onderneming had bevoorrad en, anderzijds, de volledigheid te controleren van de klantenlijst van de bedoelde onderneming.

De Voorzitter van het Instituut richtte op 7 juni 1999 een rondschrijven aan de leden, waaraan een ten uitvoer te leggen controleprogramma en een modelverslag was toegevoegd.

In dit schrijven deed de Voorzitter een beroep op de verantwoordelijkheidszin van de confraters tegenover het ernstige probleem waarmee het land werd geconfronteerd. Hij vroeg dat de opdracht bij absolute voorrang zou worden uitgevoerd en met de grootste zorg, hetgeen ook gebeurde.

12.2. Voorschotten zonder interest voor de ondernemingen die rechtstreeks door de dioxinecrisis zijn getroffen

De eerste hulpmaatregel die de wetgever nam om de ondernemingen bij te staan die rechtstreeks door de dioxinecrisis werden getroffen, is het koninklijk besluit van 22 juli 1999 (*Belgisch Staatsblad*, 27 juli 1999).

Het besluit heeft tot voorwerp het toekennen, gedurende een periode van vijf jaar, van een renteloos voorschot. Komen hiervoor in aanmerking, de ondernemingen die het bewijs konden leveren dat de producten van dierlijke oorsprong bestemd voor de consumptie en die ofwel waren besmet, ofwel waarvan de houdbaarheidsdatum was verstreken ingevolge de maatregelen van bewarend beslag, genomen door de Belgische of Europese overheid of door de overheden van een derde land in het kader van de dioxinecrisis, en waarvoor kosten werden aangegaan met het oog op de verwerving, bewerking, verwerking, vervoer of behoud, werden vernietigd.

Het optreden van de beroepsbeoefenaars (bedrijfsrevisoren, accountants of erkende boekhouders) bestond in een schriftelijke bevestiging van de inventaris van producten van dierlijke oorsprong die het voorwerp waren van een vernietiging, bedoeld in het aanvraagdossier dat door de betrokken ondernemingen is ingediend. Het ministerieel besluit van 23 juli 1999 houdende uitvoering van het koninklijk besluit van 22 juli 1999 (*Belgisch Staatsblad*, 3 augustus 1999) publiceerde een model van verslag dat door de deskundige moet worden gebruikt in het kader van de aanvragen van renteloze voorschotten.

De Raad herinnert eraan dat een bijzondere commissie werd opgericht bij het Ministerie van Middenstand en Landbouw. Hij wenst de bedrijfsrevisoren, die aanvaard hebben in die commissie zitting te hebben, naast de magistraat die het voorzitterschap waarneemt en de andere leden van de commissie, te danken.

12.3. Gewaarborgde kredieten bestemd voor de intrinsiek gezonde bedrijven die door de dioxinecrisis werden getroffen

De Belgische Staat en de verschillende Gewesten wensten de ondernemingen die op 27 mei 1999 intrinsiek gezond waren en die geconfronteerd werden met een behoefte aan werkkapitaal ingevolge de dioxinecrisis, te

helpen. Hiertoe werden twee protocollen ondertekend met de Belgische Vereniging der Banken, teneinde de rechtstreeks door de dioxinecrisis getroffen ondernemingen gewaarborgde kredieten te laten genieten:

- *Het protocol gesloten op 25 augustus 1999 tussen de Belgische Staat en de Belgische Vereniging der Banken.* Het protocol heeft betrekking op de landbouwbedrijven⁽¹⁾ die een belangrijke vermindering van hun omzet ingevolge de dioxinecrisis hebben ondervonden.
- *Het protocol gesloten op 6 oktober 1999 tussen de Gewesten en de Belgische Vereniging der Banken.* Dit protocol betreft de ondernemingen die rechtstreeks door de dioxinecrisis werden getroffen en wiens activiteit betrekking heeft op de productie, verwerking, vervoer of handel in voedingsproducten of diervoer.

De opdracht, die onder meer aan de bedrijfsrevisoren werd toevertrouwd, omvat drie grote delen:

- een onderzoek van de overeenstemming tussen de becijferde inlichtingen in het dossier ingediend bij de kredietinstellingen in vergelijking met de boekhoudkundige gegevens;
- een bevestiging dat de onderneming op 27 mei 1999 intrinsiek gezond was, op basis van de criteria die door de protocolsluitende partijen zijn vastgesteld;
- het onderzoek naar het mogelijke bestaan van andere gegevens dan de dioxinecrisis, die een belangrijke invloed zouden kunnen hebben gehad op de daling van de omzet.

Deze opdrachten houden in bepaalde gevallen een verhoogd risico voor de beroepsbeoefenaar in. Als voorbeelden halen we aan:

- een aantal landbouwwuitbaters of zelfstandigen zijn niet onderworpen aan de verplichting een volledige boekhouding te voeren. De toestand is nog moeilijker om te vatten in het geval van landbouwwuitbaters die het forfaitaire stelsel genieten;

(1) De Belgische wetgever heeft eveneens de wet van 3 december 1999 aangenomen betreffende steunmaatregelen ten gunste van de landbouwondernemingen die door de dioxinecrisis werden getroffen (*Belgisch Staatsblad*, 11 december 1999, 2de editie). De wet heeft met name tot doel controlemaatregelen uit te werken (artikel 17) die ertoe strekken dat het totaalbedrag van de door de landbouwondernemingen ontvangen steun, individueel beschouwd, nooit hoger ligt dan het bedrag van de verliezen die het gevolg zijn van de dioxinecrisis. Deze bepaling beantwoordt aan een eis die door de betrokken Europese instanties werd gesteld.

- wanneer de ondernemingen meer dan één bedrijfszetel hebben, vraagt het protocol tussen de Gewesten en de BVB de bevestiging dat de onderneming geen abnormale transfers heeft doorgevoerd, "die de normale besteding van de omzet onder de verschillende exploitatiezetels hebben gewijzigd, om de toepassingsvoorwaarden van het protocol voor deze zetel te laten gelden of het kredietvolume te verhogen waarop de zetel een beroep kan doen". Dit is geenszins evident in de mate dat het boekhoudrecht een boekhouding per onderneming en niet per bedrijfszetel voorschrijft.

De Raad verheugt er zich over dat vertegenwoordigers van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en van het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten van nabij betrokken werden bij de uitwerking van het verslag dat in het kader van beide protocollen moet opgesteld worden door de beroepsbeoefenaars. Naargelang van het geval is dit verslag bestemd voor het Belgisch Interventie- en Restitutiebureau (BIRB) of het gewestelijk evaluatiecomité.

12.4. Vergoedingsregeling met betrekking tot sommige vernietigde voedingsmiddelen van dierlijke oorsprong

De wetgever heeft bepalingen goedgekeurd die aan de betrokken ondernemingen een vergoeding toekennen voor sommige voedingsmiddelen van dierlijke oorsprong, die voor vernietiging zijn bestemd met het oog op een sneller wegwerken van de gevolgen van de dioxinecrisis.

In het *Belgisch Staatsblad* werden twee ministeriële besluiten bekendgemaakt, het eerste met betrekking tot de voedingsmiddelen die zich op het Belgisch grondgebied bevinden en het andere betreffende voedingsmiddelen die zich in het buitenland bevinden:

- ministerieel besluit van 16 september 1999 tot instelling van een vergoedingsregeling voor sommige voedingsmiddelen van dierlijke oorsprong die zich op het Belgisch grondgebied bevinden (*Belgisch Staatsblad*, 18 september 1999);
- ministerieel besluit van 20 september 1999 tot het indienen van een dossier met het oog op het opstellen van een inventaris van de schade ingevolge de dioxinecrisis (*Belgisch Staatsblad*, 22 september 1999, tweede

editie), aangevuld door het ministerieel besluit van 26 oktober 1999 (*Belgisch Staatsblad*, 28 oktober 1999). Dit ministerieel besluit richt de toekenning in van een vergoeding voor sommige voedingsmiddelen van dierlijke oorsprong die in het buitenland vernietigd zijn of uit het buitenland zijn teruggekomen, maar die in België het voorwerp uitmaken van een bewarend beslag in afwachting van hun vernietiging.

De taak die aan de beroepsbeoefenaars in deze ministeriële besluiten wordt toevertrouwd, bestaat in het certificeren van bepaalde stukken die uit de boekhouding voortvloeien en in rekening kunnen worden gebracht voor de bepaling van de kostprijs van de voedingswaren van dierlijke oorsprong die voor een vergoeding in aanmerking komen.

Volgens de Raad is een zekere voorzichtigheid geboden in de mate dat de gecertificeerde stukken moeten overeenstemmen met gegevens die opgenomen kunnen worden in de bepaling van de kostprijs en waarvan de samenstellende delen in bijlage II tot het ministerieel besluit van 16 september 1999 zijn omschreven.

De Raad van het Instituut heeft het wenselijk geacht dat de bedrijfs-revisor aan de gevraagde certificering van de verantwoordingsstukken een verslag toevoegt met betrekking tot het beperkt nazicht waartoe hij in het kader van deze opdracht is overgegaan. De conclusie van dit verslag is in negatieve vorm opgesteld: er wordt vermeld dat de beroepsbeoefenaar niets heeft vastgesteld dat zou leiden tot betekenisvolle wijzigingen van de informatie die door de ondernemingsverantwoordelijken wordt verstrekt.

12.5. Vergoedingsregeling voor sommige levende dieren en sommige producten van dierlijke oorsprong

De wetgever heeft bepalingen goedgekeurd die een regeling instellen voor de vergoeding ingevolge de dioxinecrisis voor sommige levende dieren en sommige producten van dierlijke oorsprong in een ministerieel besluit van 23 december 1999 (*Belgisch Staatsblad*, 30 december 1999, 2de editie).

Dit besluit heeft betrekking op de laatste Belgische verkopers van dieren of van afgeleide producten, beoogd in artikel 1 van het ministerieel besluit, waarvan het voorwerp van de verkoop nog in het buitenland is geblokkeerd, in het buitenland werd vernietigd of uit het buitenland is teruggekeerd.

De taak die aan de beroepsbeoefenaars in dit ministerieel besluit wordt toegewezen, is het certificeren van bepaalde stukken die uit de boekhouding voortvloeien en die in rekening kunnen worden gebracht voor het bepalen van het bedrag van de vergoeding die kan worden ontvangen.

Rekening houdend met de vergelijkbaarheid van deze opdracht en de opdracht besproken onder punt 1.3, herhaalt de Raad de toelichting die hij onder punt 1.3 heeft gegeven betreffende de opdracht die krachtens het ministerieel besluit van 23 december wordt toevertrouwd.

12.6. Fiscale begeleidingsmaatregelen

De Minister van Financiën heeft in het *Belgisch Staatsblad* van 14 augustus 1999 een bericht doen verschijnen met betrekking tot de fiscale begeleidingsmaatregelen in verband met de dioxinecrisis.

Uit dit advies blijkt met name dat bepaalde ondernemingen een terug-gave kunnen genieten van voorafbetalingen. De ingediende aanvragen moeten vergezeld gaan van een verklaring op erewoord, waarin de onderneming verklaart dat zij schade heeft geleden, mede ondertekend door een bedrijfsrevisor, een erkend boekhouder of een accountant.

Volgens de Raad beperkt het optreden van de beroepsbeoefenaar zich in dit geval tot een ondertekening voor eensluidend advies.

12.7. Inventaris van sommige producten van dierlijke oorsprong op basis van varkens of pluimvee

De Europese Commissie wenste ingelicht te worden nopens de toestand op het vlak van de beschermingsmaatregelen die werden genomen tegen de dioxinebesmetting van bepaalde voedingswaren op de Belgische markt, aangemaakt op basis van varkensvlees of pluimvee (Beslissing 1999/788/EG van de Europese Commissie van 3 december 1999, *PB*, L 310/62 van 4 december 1999).

Met het oog daarop werd een ministerieel besluit van 23 december 1999 met betrekking tot een inventaris van sommige producten van dierlijke oorsprong, aangemaakt op basis van varkensvlees of pluimvee, bekendgemaakt in de eerste editie van het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 1999.

De eigenaars van de in het ministerieel besluit bedoelde producten moeten voor elke vestiging waar de producten zich bevinden, een gedagtekende inventaris opstellen van alle loten van afgeleide producten bedoeld bij deze bepaling, gefokt in België na 15 januari 1999 en geslacht voor 20 september 1999.

Deze inventaris moet ondertekend worden en voor oprecht en volledig verklaard door de eigenaar of zijn vertegenwoordiger. Artikel 3, § 4 schrijft verder de tussenkomsst voor van een erkend boekhouder, van een accountant of van een bedrijfsrevisor, die ermee belast wordt na controle de inventaris mede te ondertekenen.

De Raad is van oordeel dat het verkieslijk is dat de bedrijfsrevisor aan de inventaris van de eigenaar of van zijn vertegenwoordiger, een verslag toevoegt met betrekking tot het beperkt nazicht waartoe hij in het kader van deze opdracht is overgegaan. Dit verslag bevat een conclusie in negatieve vorm, waarin vermeld wordt dat de beroepsbeoefenaar niets heeft vastgesteld dat zou leiden tot betekenisvolle wijzigingen van de informatie die door de ondernemingsverantwoordelijken in deze inventaris wordt verstrekt.

Bovendien oordeelt de Raad dat, wanneer de controle op verschillende vestigingen betrekking heeft, het nuttig zou zijn een bevestiging toe te voegen van het feit dat de beroepsbeoefenaar geen aanwijzingen heeft onderkend die erop zouden wijzen dat de spreiding over de verschillende vestigingen op betekenisvolle wijze zou moeten worden herzien. De Raad wenst inderdaad in herinnering te brengen dat het moeilijk is zich een oordeel ter zake te vormen in de mate dat het boekhoudrecht voorziet in het voeren van een boekhouding per onderneming en niet per vestiging.



II

Deel 2

WERKING VAN
ONZE INSTELLINGEN

I. WETTELIJKE ORGANEN

A. Algemene vergaderingen

1. Gewone algemene vergadering van de leden
2. Algemene vergadering van de stagiairs

B. De Raad en het Uitvoerend Comité

1. Werkzaamheden van de Raad en het Uitvoerend Comité
2. Relaties met de Hoge Raad voor de Economische Betreuen
3. Toegang tot het beroep voor natuurlijke personen
 - 3.1. Wederzijdse erkenning van de hoedanigheid
 - 3.2. Overstapregeling
4. Register der leden
5. Lijst van de erebedrijfsrevisoren
6. Commissie schade
7. Onrechtmatig gebruik van de titel van bedrijfsrevisor

C. Commissie van Toezicht

1. Subcommissie Toezicht op de Beroepsaansluiting
2. Subcommissie Confraternale Controle

D. Tucht

1. Samenstelling van de Tuchtcommissie en de Commissie van Eer en Opzigt
2. Tuchtdossiers

E. Stagecommissie

1. Goedkeuring van de stageovereenkomsten
2. Vermindering en verlenging van de stageduur
3. Wijzigingen tijdens de stage
 - 3.1. Schrapping
 - 3.2. Verandering van stagemeester
 - 3.3. Opschorting van de stage
 - 3.4. Stage in het buitenland
 - 3.5. Hervatting van de stage
4. Uitreiking van de geslaagschriften einde stage
5. Toelatingsexamen tot de stage
6. Statistieken
7. Dankbetuigingen
8. Vereniging der Stagialra
9. Bekwaamheidsexamen
10. Beslissingen van de Stagecommissie

A. ALGEMENE VERGADERINGEN



1. GEWONE ALGEMENE VERGADERING VAN DE LEDEN

Algemene vergadering van 17 april 1999

De gewone algemene vergadering der leden werd, overeenkomstig artikel 9 van het huishoudelijk reglement, gehouden op zaterdag 17 april 1999 te Brussel. Zij werd bijgewoond door 117 leden-natuurlijke personen en 43 leden-rechtspersonen. Tevens werden 38 leden vertegenwoordigd bij volmacht.

De vergadering bewaarde een minuut stilte ter nagedachtenis van de in de loop van 1998 overleden confraters: de heren Albert BRULS, Michel MEUNIER, gewezen Voorzitter Vincent PEETERS, Richard PINTIAUX en Patrick VANOBBERGEN.

De vergadering vernam tevens dat de Raad in het jaar 1998, overeenkomstig artikel 8 van het huishoudelijk reglement, de titel van ere-bedrijfsrevisor toekende aan de heren Marcel ASSELBERGHS, Walter CAERS, Philip HERBERT, André HOLSBECKS, André PARISIS, Hans SCHWAB, Georges TIMMERMAN en Roger VERSTRAELEN. De Voorzitter brengt in het bijzonder hulde aan confrater Georges TIMMERMAN die gedurende verscheidene jaren het IBR vertegenwoordigde in de schoot van de FEE, waarvan hij ook ondervoorzitter is geweest, confrater Marcel ASSELBERGHS, die lid was van de Tuchtcommissie en Roger VERSTRAELEN, gewezen Raadslid.

De Voorzitter vroeg een warm applaus voor verscheidene confraters die 25 jaar ingeschreven zijn op de ledenlijst van het Instituut: de heren Willem KAIKEBEKE, Francis MAS, Paul RAPPE, Marcel SWAELEN, Luc VAN DEN ABBEELE. Hij vermeldt tevens dat de confraters Jan MAS en Jacques DEREUME reeds meer dan dertig jaar op de ledenlijst staan ingeschreven.

De Directeur-Generaal van het Instituut, de heer Henri OLIVIER, gaf op verzoek van de Voorzitter een overzicht van het jaarverslag. Hij onder-

zocht hierbij eerst en vooral de punten die verband houden met de administratieve functie van het Instituut. Vervolgens stipte hij de elementen aan die verbonden zijn met de activiteit van het Instituut naar de nationale en internationale overheden toe.

Hierna schetste de Ondervoorzitter van het Instituut, de heer Ludo SWOLES, de activiteiten van het Instituut op het vlak van de beroepsethiek, waarbij hij het heel belangrijke standpunt van de FEE voorstelde ten aanzien van de onafhankelijkheid en de objectiviteit van de wettelijke controle van de rekeningen.

Na deze uiteenzetting gaf de Voorzitter het woord aan de Secretaris-Penningmeester, de heer Pierre P. BERGER, die de rekeningen over 1998 en vervolgens de ontwerpbegroting met betrekking tot 1999 voorstelde en toelichtte.

De vergadering keurde de rekeningen eenparig goed, en verleende eenparig kwijting aan de leden van de Raad en aan de commissarissen, mevrouw Marleen HOSTE en de heer Marc RENOUFRET. De ontwerpbegroting met betrekking tot 1999 werd eenparig goedgekeurd.

Overeenkomstig artikel 17 van het huishoudelijk reglement werden verkozen:

- als Raadslid op de Nederlandstalige taalrol: confrater Boudewijn CALLENS;
- als Raadsleden op de Franstalige taalrol: confraters Hugues FRONVILLE en Georges HEPNER;
- als leden van de Nederlandstalige Kamer van de Commissie van Beroep: de confraters Luc JOOS en Helga PLATTEAU;
- als commissarissen: de confraters Marleen HOSTE en Josiane VAN INGELGOM.

Na een korte onderbreking van de vergadering, verwelkomde de Voorzitter de genodigden en analyseerde vervolgens in zijn toespraak de omgeving waarin het beroep zich in de komende jaren zal moeten ontplooiën en de wijze waarop het Instituut kan deelhebben aan de evolutie daarvan. De tekst van Voorzitter CATS werd opgenomen in het nummer 3/99 van de Periodieke Berichten.

Volgend op de uiteenzetting van de Voorzitter, aanhoorde de vergadering met aandacht de heer Karel VAN HULLE, Afdelingshoofd bij de Euro-

pese Commissie, die de evolutie schetste in de boekhouding en de wettelijke controle van de rekeningen binnen de Europese Unie.

De heer VAN HULLE analyseerde eerst de evolutie van de reglementering van de boekhouding op Europees vlak. Hij ging hierbij dieper in op de vooruitzichten terzake het gebruik van internationale normen door de op de beurs genoteerde vennootschappen voor hun geconsolideerde jaarrekening. In het tweede deel van zijn uiteenzetting onderzocht de spreker de perspectieven van de werkzaamheden van het "Comité Accountantscontrole" van de Europese Commissie.

2. ALGEMENE VERGADERING VAN DE STAGIAIRS

Op 17 april 1999 vergaderde eveneens de Vereniging der Stagiairs. De Voorzitter van het Instituut, de heer J.E. CATS, woonde de vergadering bij en gaf een toespraak. De Voorzitter van de Vereniging bracht verslag uit over de werkzaamheden van het voorbije jaar.

Werden verkozen tot leden van het Uitvoerend Comité van de Vereniging:

- op de Nederlandse taalrol: mevrouw Wendy SAMAN, de heren Luc R. VAN DEN ABEELE en Tom WILLEMSE
- op de Franse taalrol: mevrouw Valérie LEDURE, vervangen door Cécile KOS, de heren Didier GORTEMAN en Stéphane ROSIER.

B. DE RAAD EN HET UITVOEREND COMITE



1. WERKZAAMHEDEN VAN DE RAAD EN HET UITVOEREND COMITE

De Raad heeft in het jaar 1999 11 gewone vergaderingen en 2 buitengewone vergaderingen gehouden.

Het Uitvoerend Comité heeft in het afgelopen jaar 10 maal vergaderd.

2. RELATIES MET DE HOGE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN

Tijdens het voorbije jaar heeft de Raad kennis genomen van volgende documenten vanwege de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy (sinds de wet van 22 april 1999: de Hoge Raad voor de Economische Beroepen):

- Aanbeveling betreffende de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren en externe accountants;
- Advies betreffende de ontwerpen van koninklijke besluiten tot uitvoering van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen;
- Advies betreffende het ontwerp van controleaanbeveling inzake de controle van een onderneming in moeilijkheden.

Verder heeft de Raad aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen volgende documenten overgemaakt:

- De studie van de FEE over de liberalisering van het accountancyberoep in Europa;
- Bezinningsnota inzake de opdracht van de bedrijfsrevisor bij een "stock option"-plan;
- Advies van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren over de rol van de commissaris-revisor inzake halfjaarlijkse en jaarlijkse communiqués van beursgenoteerde vennootschappen;

- De overeenkomst tussen de Franse Orde van Advocaten van de Balie van Brussel en het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake het oprichten van middenvennootschappen tussen bedrijfsrevisoren en advocaten;
- De gebruikelijke inlichtingen betreffende de tuchtprocedures.

Daarnaast is op basis van artikel 54, § 2, tweede lid van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, in de schoot van de Hoge Raad een werkgroep ingesteld met vertegenwoordigers van de drie Instituten. De werkgroep heeft als doelstelling een gemeenschappelijke technische nota uit te werken in verband met het witwassen van geld. De nota zal een praktische commentaar van de wettelijke bepalingen omvatten, alsook een omschrijving van de verrichtingen die het voorwerp kunnen uitmaken van witwaspraktijken en waarmee de accountancyberoepen kunnen worden geconfronteerd. Komen eveneens aan bod, aanwijzingen aan de hand waarvan dergelijke verrichtingen kunnen worden ontdekt. In de loop van het eerste semester van het jaar 2000 zou het document moeten worden afgerond.

De vertegenwoordigers van het Instituut der Bedrijfsrevisoren zijn: confrater Yves MERLIN en mevrouw Veerle VAN DE WALLE (juridisch adviseur Instituut der Bedrijfsrevisoren).

3. TOEGANG TOT HET BEROEP VOOR NATUURLIJKE PERSONEN

Toelating tot de eed

In 1999 hebben 58 kandidaten hun stage beëindigd en met succes deelgenomen aan het bekwaamheidsexamen, waarna zij door de Raad tot de eed werden toegelaten.

3.1. Wederzijdse erkenning van de hoedanigheid

Artikel 4 van de wet van 22 juli 1953 bepaalt dat in individuele gevallen buitenlandse diploma's door de Raad van het Instituut als gelijkwaardig kunnen erkend worden. Bovendien kunnen de personen met een vreemde nationaliteit die in het buitenland een hoedanigheid bezitten, gelijkwaardig met deze van bedrijfsrevisor, in de door de Koning bepaalde omstan-

digheden, geheel of gedeeltelijk vrijgesteld worden van de stageverplichting. Eén van de voorwaarden in het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 met betrekking tot de stage, is het principe van de wederkerigheid (artikel 40, lid 2).

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Canadees Instituut van erkende accountants (ICCA of *Institut Canadien des Comptables agréés*) hebben, op initiatief van de *Ordre des Comptables Agréés* van Quebec, beslist om de procedure op te starten met het oog op de wederzijdse erkenning van de hoedanigheden die door elk van de Instituten worden afgeleverd.

Aansluitend op het onderzoek van het dossier zoals het door het Canadees Instituut van erkende accountants werd voorgelegd, heeft de Raad van het Instituut beslist dat voldaan is aan de voorwaarden van de vereiste hoedanigheid, mits de naleving van volgende aspecten:

- Overeenkomstig artikel 40 van het koninklijk besluit inzake de stage, zal de kandidaat moeten aantonen dat hij beschikt over een voldoende kennis van het Belgisch recht voor de uitoefening van het beroep in België. Deze proef zal identiek zijn als deze die is vereist voor de beroepsbeoefenaars die afkomstig zijn van landen van de Europese Unie. De proef heeft betrekking op het vennootschapsrecht, de wetgeving inzake de boekhouding, alsook de juridische aspecten van de opdrachten van bedrijfsrevisor.
- De erkende accountant die lid is van het ICCA zal gedurende ten minste één jaar op de ledenlijst van zijn Instituut moeten zijn ingeschreven. Deze vereiste vloeit voort uit het feit dat de stage in Canada slechts twee jaar bedraagt, terwijl in België de stageduur drie jaar bedraagt.
- De kandidaat zal een dossier moeten indienen met de diverse administratieve documenten die de Belgische reglementering voorschrijft (uittreksel uit geboorteakte, nationaliteitsbewijs, attest van de inschrijving bij het ICCA, getuigschrift van goed zedelijk gedrag of gelijkwaardig).

De beslissing van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, genomen op 29 juni 1999, sluit de erkenningsprocedure van de hoedanigheid af, maar overeenkomstig de Belgische wet is deze beslissing genomen onder voorbehoud van een gunstig resultaat van de procedure die op parallelle wijze in Canada is gestart bij het *International Qualification Appraisal*

Board van het ICCA. In de loop van het jaar is het voor die Raad niet mogelijk geweest om over dit dossier te beraadslagen, zodanig dat de beslissing dan ook uitgesteld is tot het jaar 2000.

3.2. Overstapregeling

3.2.1. IAB

In toepassing van het op 30 maart 1998 tussen het IBR en het IAB gesloten akkoord inzake de overstapregeling, hebben verschillende kandidaten hun dossier ingediend om van de regeling gebruik te kunnen maken.

A. Overstap van het IAB naar het IBR

In 1998-1999 zijn op het Instituut 11 dossiers van accountants van het IAB binnengekomen, op eensluidend advies van de Raad van dit Instituut.

Deze personen werden uitgenodigd voor een examen voor een jury, samengesteld uit bedrijfsrevisoren en één lid van het IAB.

De Nederlandstalige jury is samengesteld als volgt: de heer B. CALLENS, Voorzitter, mevrouw M. HOSTE, de heren R. ADRIAENSSENS, H. VAN IMPE, bedrijfsrevisoren en A. BERT (extern lid).

De Franstalige jury is samengesteld als volgt: de heren A. KILLESSE, Voorzitter, H. FRONVILLE, Ph. GIGOT, R. VAN CUTSEM, bedrijfsrevisoren en G. DELVAUX (extern lid).

Negen kandidaten hebben het examen afgelegd; één kandidaat is mislukt en vijf kandidaten zijn in 1999 tot de eed toegelaten; de andere drie kandidaten zullen in 2000 de eed afleggen.

B. Overstap van het IBR naar het IAB

In 1998-1999 heeft de Raad van het IBR de dossiers onderzocht van 22 bedrijfsrevisoren die hun kandidatuur bij het IAB wilden indienen.

De door de Raad van het IBR goedgekeurde dossiers werden aan het IAB overgezonden voor het vervolg van de procedure.

Na het examen te hebben afgelegd op het IAB, zijn in 1999 elf bedrijfsrevisoren op de ledenlijst van het IAB toegelaten.

3.2.2. Buitenlanders

In de loop van het voorbije jaar heeft één buitenlands beroepsbeoefenaar zich gemeld als kandidaat voor de inschrijving op het tableau der leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. De kandidaat beantwoordt aan de voorwaarden bepaald in artikel 40 van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren. Aangezien het gaat om een kandidaat die onderdaan is van een lidstaat van de Europese Unie, strookt deze kandidatuur met de regels bepaald in het koninklijk besluit van 14 februari 1989 tot vaststelling van de voorwaarden voor toekenning van de hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan de natuurlijke en rechtspersonen bedoeld in artikel 4ter van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

II 4. REGISTER DER LEDEN

Overlijdens

In de loop van het jaar 1999 heeft de Raad met leedwezen het overlijden vernomen van onze confrater François BEYERS. In naam van het revisorenkorps heeft de Raad aan de familie zijn medeleven en sympathie betuigd.

Ontslagnemingen

In 1999 hebben de confraters Jozef BERGMANS, Jean-Marie DELAHAUT, Jean-François GRISARD, André LEBICHE, Pierre PACQUE, Robert PIETERS, Albert SLIM, Roger STASSIN, Raoul TILMONT, Willy TYSMANS, Michel C. VAES, Jozef VERHAEGEN, Adrianus VERNOOIJ en Albert VERSCHUREN hun ontslag aangeboden na een lange loopbaan in het beroep. De Raad heeft dit ontslag aanvaard en hen een welverdiende rust toegewenst.

De Raad wenst in het bijzonder hulde te brengen aan confrater Michel C. VAES, die gedurende verscheidene jaren zetelde in de Raad, de Stagecommissie en het Uitvoerend Comité, alsook aan confrater Roger STASSIN, die gedurende vele jaren lid was van de Raad, de Commissie van Toezicht en het Uitvoerend Comité.

Verder heeft de Raad het ontslag aanvaard van de confraters Patrick BEEKENS, Paul BEHETS, Elizabeth CARDYN, Liliâne CARIS, Fatmir DANI, Christel DE NUL, Jos DE SMEDT, Yolande DE STREEK, Veerle GEURNS, Yves GONDA, Sigrid HERMANS, Peter LAUWERS, Filip LEFLOT, Alain LONHIEENNE, Michel MASSART, Veronique OOSTERLINCK, Erik PEETERS, Marc RENOUPREZ, Annetie ROELS, Marie-Gabrielle RUTTIENS, Olivier SATIN, Lieven SCHOONJANS, Dominique THIENPONT, Vicky VAN DALE, Alain VAN DER STICHELEN, Bernard VAN DIEST, Luc VAN NEROM, Walter VANVELTHOVEN, Hans VERHULST, Veerle VAN WYNSBERGHE, John VERBINCEN en Michèle WANNOTTE die het beroep hebben verlaten om andere functies te bekleden in het bedrijfsleven. De Raad heeft hen veel succes toegewenst in hun verdere loopbaan.

De Raad wenst speciaal hulde te brengen aan gewezen Voorzitter Paul BEHETS. Hij was een fervent voorvechter van een vrij beroep, gesteund op een moderne deontologische basis. In de diverse functies die hij in het Instituut waarnam, heeft hij in die zin mede vorm en gestalte gegeven aan het beroep, dit als lid en vervolgens als voorzitter van de Stagecommissie, als secretaris-penningmeester in het Uitvoerend Comité en ten slotte als Ondervoorzitter en als Voorzitter van het IBR. In deze laatste functie heeft hij zich ook in het bijzonder ingezet voor de toenadering tussen de accountancyberoepen. Het is dan ook met fierheid dat de Raad deze eminente confrater, wanneer hij zich geroepen voelde nieuwe wateren te bevaaren om nieuwe uitdagingen tegemoet te gaan, een goede vaart heeft toegewenst en hem de titel van erebedrijfsrevisor toekeende.

Inschrijving in het register der leden

In de loop van het voorbije jaar werden 60 nieuwe leden ingeschreven op de ledenlijst; één onder hen heeft in hetzelfde jaar zijn ontslag ingediend als lid van het Instituut.

A. NATUURLIJKE PERSONEN

Nr.	Naam	Datum van eedaflegging
01830	AERTS Gert	22/09/1999
01839	BARTSOEN Jacques	4/11/1999
01813	BOON Didier	21/06/1999

Nr.	Naam	Datum van eedaflegging
01790	BOXUS Laurent	31/03/1999
01814	BRIERS Jos	23/06/1999
01820	CHARLIER Damien	12/08/1999
01818	CUVELIER Alodie	3/08/1999
01831	DE BIE Michel	22/09/1999
01805	DE BOCK Gunter	1/06/1999
01844	DE BUYSER Nadia	28/07/1999
01815	DE COSTER Johan	23/06/1999
01793	DEFOUTT Benoît	15/04/1999
01812	DELRUE Martine	14/06/1999
01806	de MEY Filip	1/06/1999
01810	DE SMET Filip	28/05/1999
01832	de STREEL Charles-Henri	29/09/1999
01826	DE SWAEF Nathalie	17/09/1999
01837	DORTHU Anne	2/09/1999
01816	FAIDHERBE Evelyne	29/06/1999
01811	FRISQUE Hugues	31/03/1999
01823	GHEKIERE Bart	29/04/1999
01834	GODEAU Marie-Noëlle	29/09/1999
01797	IGODT Kris	15/04/1999
01788	LAMBOTTE Pascal	30/03/1999
01789	LEMMENS Winny	30/03/1999
01786	LUX Patricia	23/02/1999
01799	MANTELEERS Bart	27/04/1999
01794	MISSELYN Vincent	15/04/1999
01828	NEEPS Rita	21/09/1999
01838	OPSOMER Peter	4/11/1999
01809	POLLARIS Benedicte	28/04/1999
01800	RASMONT Isabelle	2/06/1999
01787	REMON Christophe	8/03/1999
01807	RIJMENANS Ive	1/06/1999
01785	ROEBBEN Jules	9/02/1999
01825	SCHEYVAERTS Thomas	15/09/1999
01836	SCHICKS Joëlle	19/10/1999
01822	STRAGIER Dirk	26/08/1999

Nr.	Naam	Datum van cedafllegging
01821	SUY Peter	9/09/1999
01801	THIENPONT Dominique	2/06/1999 ⁽¹⁾
01792	THUYSBAERT Erik	19/04/1999
01833	TIMSONET Raphaël	29/09/1999
01798	TRUYENS Els	21/04/1999
01819	VAN BRUSSEL Lieven	10/08/1999
01802	VAN BUGGENHOUT Cindy	4/06/1999
01842	VAN CLEEF Tom	28/09/1999
01835	VANDENBOSCH Ghislaine	20/09/1999
01795	VAN DEN BRANDEN Erik	16/04/1999
01791	VANDEN HAUTTE Eddy	1/04/1999
01824	VANDERBEEK Pierre	14/04/1999
01803	VANDERHAEGEN Guy	7/06/1999
01841	VAN DE VLIET Dirk	25/05/1999
01808	VAN ELSACKER Luk	1/06/1999
01804	VAN SANDE Petra	7/06/1999
01840	VAN WEMMEL Joseph	29/10/1999
01796	VERCRUYSE Marc	16/04/1999
01829	VERELLEN Geert	21/09/1999
01827	VERFAILLIE Samuel	17/09/1999
01817	VROLIX Maurice	29/07/1999
01843	WEVERS Han	1/12/1999

(1) heeft ontslag genomen in 1999.

Register der leden op 31 december 1999

Aantal revisoren	op 31.12.1998	op 31.12.1999
TOTAAL	980	989
waarvan op de Nederlandstalige rol	632	641
waarvan op de Franstalige rol	348	348

B. BURGERLIJKE VENNOOTSCHAPPEN

Overeenkomstig artikel 33 van de wet van 22 juli 1953, gewijzigd bij wet van 21 februari 1985, en artikel 14 van het koninklijk besluit van 15 mei 1985 heeft de Raad de hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfs-revisoren toegekend aan de volgende 37 burgerlijke vennootschappen:

B 00366 – 1999: Burg. B.V.B.A. **V. DE WULF & C^o** S.C.P.R.L.

Maatschappelijke zetel: Mont. au Chaudronstraat 17/1, 1150 BRUSSEL.
T 02/771.05.30.

Siège social: rue Montagne au Chaudron 17/1,
1150 BRUXELLES. T 02/771.05.30.

B 00367 – 1999: Burg. B.V.B.A. **G. BATS, BEDRIJFSREVISOR**

Maatschappelijke zetel: Europark-Oost 7, 9100 SINT-NIKLAAS.
T 03/777.18.19 Fax 03/778.07.40.

B 00368 – 1999: S.C.P.R.L. **ROUVROY & Cie**

Siège social: rue de France 29, 5600 PHILIPPEVILLE.
T 071/66.77.88 Fax 071/66.65.14.

B 00369 – 1999: Burg. B.V.B.A. **Johan Hellinckx & C^o**

Maatschappelijke zetel: Brusselsesteenweg 68/3, 1785 MERCHTEM.
T 052/37.65.11.

B 00370 – 1999: S.C.P.R.L. **Georges FINAMORE & C^o Reviseurs d'Entreprises**

Siège social: rue des Ecoles 13, 4632 SOUMAGNE.

B 00371 – 1999: S.C.P.R.L. **PH. PIRE & C^o**

Siège social: rue Longue 163, 1370 JODOIGNE.
T 010/81.37.79.

B 00372 – 1999: Burg. B.V.B.A. **Gunther Loits Bedrijfsrevisor**

Maatschappelijke zetel: Hagaard 119, 3090 OVERIJSE.
T 0477/35.63.71 Fax 02/687.53.09.

B 00373 – 1999: Burg. B.V.B.A. **P. VAN IMPE & C^o**

Maatschappelijke zetel: Ringlaan 10, 2600 BERCHEM.
T 03/448.28.56.

B 00374 – 1999: Burg. B.V.B.A. **WIM RUTSAERT & C°**
Maatschappelijke zetel: Sint-Maria-Aalterstraat 22, 9880 AALTER.
T 09/374.38.98.

B 00375 – 1999: S.C.P.R.L. **D. LEBOUTTE & C°**
Siège social: Thier de la Chartreuse 29, 4020 LIEGE 2.

B 00376 – 1999: Burg. B.V.B.A. **HOYDONCKX & Partners – Bedrijfs-
revisoren – Reviseurs d'entreprises**
Maatschappelijke zetel: Regastraat 22, 3110 ROTSELAAR.
T 016/58.34.75.

B 00377 – 1999: S.C.P.R.L. **MICHEL WEBER**, Reviseur d'entreprises
Siège social: rue de l'Equerre 21, 1140 BRUXELLES.

B 00378 – 1999: Burg. B.V.B.A. **Jozef VAN DE WEYER & C°**
Maatschappelijke zetel: Laar 42, 2440 GEEL. T 014/59.09.00.

B 00379 – 1999: Burg. B.V.B.A. **J.M. GYSEMANS**
Maatschappelijke zetel: Koningin Astridlaan 14/PO, 8400 OOSTENDE.
T 059/80.09.76 Fax 059/50.69.92.

B 00380 – 1999: Burg. B.V.B.A. **ROBRECHTS & Partners**
Maatschappelijke zetel: Romeinsesteenweg 1022, 1780 WEMMEL.
T 02/456.89.19 Fax 02/456.89.11.

B 00381 – 1999: Burg. B.V.B.A. **Peter VANDEWALLE & C°**
Maatschappelijke zetel: Zeedijk 71/3, 8620 NIEUWPOORT.

B 00382 – 1999: Burg. B.V.B.A. **DUJARDIN & C°**
Maatschappelijke zetel: Kortrijkstraat 12, 8560 WEVELGEM.
T 056/40.10.96 Fax 056/40.07.36.

B 00383 – 1999: Burg. B.V.B.A. **Philip VERVAECK**
Maatschappelijke zetel: Fonteinmeers 10, 8511 AALBEKE.
T 056/40.25.70 Fax 056/42.57.56.

B 00384 – 1999: Burg. B.V.B.A. **ROBERT BOONS**
Maatschappelijke zetel: Pastorijsstraat 14, 2260 WESTERLO.
T 016/69.89.64.

- B 00385 – 1999: Burg. B.V.B.A. **MARC GHYOOT S.C.P.R.L.**
 Maatschappelijke zetel: avenue des Ombrages 25, 1200 BRUSSEL.
 T 02/770.07.14.
 Siège social: avenue des Ombrages 25, 1200 BRUXELLES.
 T 02/770.07.14.
- B 00386 – 1999: Burg. B.V.B.A. **Jean-François NOBELS S.C.P.R.L.**
 Maatschappelijke zetel: Alphonse Asselberghsstraat 47, 1180 BRUSSEL.
 T 02/345.88.49.
 Siège social: rue Alphonse Asselberghs 47, 1180
 BRUXELLES. T 02/345.88.49.
- B 00387 – 1999: S.C.P.R.L. **Sylvie ROSIER-LEGRAND**
 Siège social: clé des Champs 25, 1380 LASNE.
 T 02/633.28.75 – 02/772.49.00
 Fax 02/772.34.98.
- B 00388 – 1999: Burg. B.V.B.A. **Christian MISSANTE S.C.P.R.L.**
 Maatschappelijke zetel: av. du Martin Pêcheur 56/26, 1170 BRUSSEL.
 T 02/675.89.27 Fax 02/675.89.28.
 Siège social: av. du Martin Pêcheur 56/26,
 1170 BRUXELLES.
 T 02/675.89.27 Fax 02/675.89.28.
- B 00389 – 1999: Burg. B.V.B.A. **J. VANDERBRUGGEN**
 Maatschappelijke zetel: Hoge Heideweg 80, 2310 RIJKEVORSEL.
 T 03/311.67.70.
- B 00390 – 1999: Burg. B.V.B.A. **A.V.W. Bedrijfsrevisoren**
 Maatschappelijke zetel: Kareelstraat 120, 9300 AALST.
 T 053/70.01.11 Fax 053/70.60.62.
- B 00391 – 1999: Burg. B.V.B.A. **Hedwig VANDER DONCKT & C^o**
 Maatschappelijke zetel: Hogestraat 99, 8820 TORHOUT.
- B 00392 – 1999: Burg. **C.V. DELVAUX, FRONVILLE, SERVAIS et ASSOCIES S.C.C.**
 Maatschappelijke zetel: Louis Schmidlaan 57, 1040 BRUSSEL.
 T 02/736.27.33.
 Siège social: Bd. Louis Schmidt 57, 1040 BRUXELLES.
 T 02/736.27.33.

- B 00393 – 1999: Burg. B.V.B.A. Yves MERLIN S.C.P.R.L.
 Maatschappelijke zetel: avenue du Duc Jean 74, 1083 BRUSSEL.
 T 02/425.70.02.
 Siège social: avenue du Duc Jean 74, 1083 BRUXELLES.
 T 02/425.70.02.
- B 00394 – 1999: Burg. B.V.B.A. VAN WEMMEL-KAEKEBEKE – Bedrijfsrevisoren
 Maatschappelijke zetel: Apostelhuizen 26 V-W-K, 9000 GENT.
 T 09/269.89.90 Fax 09/269.89.99.
- B 00395 – 1999: S.C.P.R.L. VINCENT VERDIN, Reviseur d'entreprises-Bedrijfsrevisor
 Siège social: rue Haut Terra 22, 4053 EMBOURG.
 T 04/367.61.17 Fax 04/367.64.22.
- B 00396 – 1999: Burg. B.V.B.A. DE ROOVER & C° Bedrijfsrevisoren
 Maatschappelijke zetel: Rijmenamsesteenweg 290, 3150 HAACHT.
 T 015/51.11.00 Fax 015/52.06.89.
- B 00397 – 1999: Burg. B.V.B.A. MOREAU-CAMBIER S.C.P.R.L.
 Maatschappelijke zetel: Waterloolaan 757, 1180 BRUSSEL.
 T 02/345.00.78 Fax 02/345.76.75.
 Siège social: chaussée de Waterloo 757, 1180 BRUXELLES.
 T 02/345.00.78 Fax 02/345.76.75.
- B 00398 – 1999: Burg. B.V.B.A. Patrick ERALY & C° S.C.P.R.L.
 Maatschappelijke zetel: Paulelaan 2, 1150 BRUSSEL.
 T 02/770.35.21 Fax 02/770.35.21.
 Siège social: avenue Paule 2, 1150 BRUXELLES.
 T 02/770.35.21 Fax 02/770.35.21.
- B 00399 – 1999: Burg. B.V.B.A. Rudy Vlaeminck
 Maatschappelijke zetel: Wittebroodhof 26, 9052 GENT.
 T 09/221.61.84.
- B 00400 – 1999: S.C.P.R.L. Sandrine BASTOGNE
 Siège social: avenue du Joli Mai 10, 1332 GENVAL.
 T 02/652.24.02.

B 00401 – 1999: S.C.P.R.L. VAN INGELGOM & C^o, Reviseurs d'entreprises

Siège social: rue de l'Yser 207, 4430 ANS.
T 042/63.28.92 Fax 042/63.32.86.

B 00402 – 1999: Burg. B.V.B.A. Van Impe & Associates, Bedrijfsrevisoren-Reviseurs d'entreprises

Maatschappelijke zetel: Herenthout 61, 9450 HAALTERT.
T 053/83.75.89 Fax 053/83.43.25.

Aantal ingeschreven revisorenvennootschappen:	op 31.12.98	op 31.12.99
TOTAAL (de vennootschappen in vereffening uitgezonderd):	304	335
Rechtsvorm: V.O.F.:	0	0
B.V.B.A.:	258	290
C.V.:	46	45

Doorhaling op de ledenlijst

Volgende vennootschappen werden in 1999 doorgehaald op de ledenlijst:

B 012 BOEYE GEDDES VAN GULCK & C^o BEDRIJFSREVISOREN/
REVISEURS D'ENTREPRISES

B 122 MOREAU & C^o

B 178 VAN NEROM & PARTNERS

B 209 BEDRIJFSREVISOR VERVAECK

B 216 Michel WEBER

B 228 DELVAUX, FRONVILLE, SERVAIS & C^o

B 312 Vercruyse, Verbeurgt, Delplace, Mortier & C^o – DVM

5. LIJST VAN DE EREBEDRIJFSREVISOREN

In de loop van 1999 heeft de Raad, overeenkomstig artikel 8 van het koninklijk besluit van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, aan 17 confraters die hun ontslag aanboden als lid van het Instituut, de titel van erebedrijfsrevisor toegekend. Het betreft:

BEHETS Paul, Eikendreef 21, 8510 ROLLEGEM
BERGMANS Jozef, E. Roelandsstraat 6, 2840 RUMST
DELAHAUT Jean-Marie, Konkelstraat 79, 1150 BRUXELLES
GRISARD Jean-François, avenue du Cheret 2, 4053 EMBOURG
LERICHE André, rue de l'Ounié, FR-05160 SAVINES LE LAC
MASSART Michel, avenue des Bouvreuils 31, 1301 BIERGES
PACQUE Pierre, av. des Mèlèzes 24, 4121 NEUVILLE-EN-CONDROZ
PEETERS Robert, Boetsenberg 16, 3053 HAASRODE
SATIN Olivier, H. Neefstraat 46, 1970 WEZEMBEEK-OPPEM
SLIM Albert, Willem Tellstraat 21, 9000 GENT
STASSIN Roger, rue de l'Alliance 12, 7170 FAYT-lez-MANAGE
TILMONT Raoul, Britselei 8/4, 2000 ANTWERPEN 1
TYSMANS Willy, Miksebaan 228, 2930 BRASSCHAAT
VAES Michel C., La Basse Terre, 1320 BEAUVECHAIN
VERHAEGEN Jozef, Sparrenlaan 10, 2930 BRASSCHAAT
VERNOOIJ Adrianus, Beauvoislaan 31, 2920 KALMTHOUT
VERSCHUREN Albert, avenue Baron Seutin 2, 1410 WATERLOO

6. COMMISSIE "SCHADE"

In het kader van de collectieve polis, onderschreven door het Instituut der Bedrijfsrevisoren voor de verzekering van de burgerlijke beroepsaansprakelijkheid van bedrijfsrevisoren, is een gemengde Commissie voor het beheer van de schadegevallen opgericht. Deze Commissie, samengesteld uit vertegenwoordigers van het IBR, van de verzekeraar en van de makelaar, is in de loop van 1999 niet bijeengekomen. Er waren immers geen dossiers die aan de gemengde Commissie dienden te worden voorgelegd.

7. ONRECHTMATIG GEBRUIK VAN DE TITEL VAN BEDRIJFSREVISOR

In de loop van het jaar zijn twee dossiers onderzocht waarbij een persoon die niet op de ledenlijst van het Instituut der Bedrijfsrevisoren is ingeschreven, zich onrechtmatig de hoedanigheid van bedrijfsrevisor toe-eigende.

In een eerste geval ging het om een persoon die, volgens de tekst van een prospectus voor de introductie van een vennootschap op de beurs, lid zou zijn van het "IRE". Nader onderzoek deed blijken dat de gebruikte afkorting verwees naar het "Institut National des Radio-Elements" en niet zozeer naar het "Institut des Reviseurs d'Entreprises". Rekening houdend met het risico op verwarring omwille van identieke afkortingen van beide organisaties (althans in het Frans), werd de betrokken persoon verzocht om terzake geen onduidelijkheid te laten bestaan teneinde spijtige vergissingen te voorkomen.

Een tweede dossier had betrekking op een vennootschap die oorspronkelijk tot doel had advies te verschaffen inzake het zuiveren en bewerken van afvalwater, maar die ingevolge een doelsuitbreiding zich ook wenste toe te leggen op het uitoefenen van (onder meer) de uitoefening van de activiteiten van revisor. Dit kon worden vastgesteld door de publicatie van de doelswijziging in de Bijlagen tot het Belgisch Staatsblad.

Aangezien noch de vennootschap, noch de personen die de vennootschap konden vertegenwoordigen, ingeschreven waren op de ledenlijst van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, werd het dossier overgemaakt aan de Procureur des Konings met een klacht wegens het zich onrechtmatig toeëigenen van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor (artikel 27, lid 1 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren).

C. COMMISSIE VAN TOEZICHT



Samenstelling

Voorzitter: de heer Ludo SWOLFS

Commissieleden:

Subcommissie Toezicht op de Beroepsuitoefening

De heer F. CALLUWAERTS (Voorzitter), mevrouw M. VERCAMMEN (vanaf 28 mei 1999), de heren L. DE KEULENAER (tot 27 augustus 1999), G. DESMET (vanaf 24 september 1999), L. DE PUYSSIELEYR (vanaf 28 mei 1999), M. DE WOLF, X. DOYEN (vanaf 28 mei 1999), H. FRONVILLE, M. GHYOOT, J.M. JOIRIS (tot 30 april 1999), L.H. JOOS (tot 30 april 1999), M. MASSART (tot 30 april 1999), F. SAMYN, P. STEENACKERS, A. VAN APEREN (tot 22 oktober 1999), R. VAN CUTSEM.

Subcommissie Confraternale Controle

De heer R. VERMOESEN (Voorzitter), mevrouw P. TYTGAT, de heren A. DE CLERCQ, J. DE LUYCK, M. LUYTEN, E. MATHAY, L. VAN COUTER.

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren hecht een groot belang aan het toezicht. Hij beschouwt dit toezicht als een essentieel onderdeel voor de goede werking van de kwaliteitscontrole op de bedrijfsrevisoren individueel en op het bedrijfsrevisoraat als geheel.

Deze toezichtsfunctie heeft de Raad toegewezen aan de Commissie van Toezicht. Voor haar werking heeft de Commissie van Toezicht zich opgedeeld in twee subcommissies, enerzijds de Commissie Confraternale Controle en anderzijds de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening. Het is de Commissie als een geheel, die gelast is met de algemene opdracht om toezicht uit te oefenen op de goede werking van het bedrijfsrevisoraat en de kwalitatief hoogstaande uitvoering van de opdrachten die aan de bedrijfsrevisoren, hetzij door de wet, hetzij op conventionele wijze zijn toevertrouwd.

Het is aangewezen hierbij artikel 18ter, §§ 1 en 2 van de wet van 22 juli 1953 in herinnering te brengen:

"Overeenkomstig zijn doel ziet het Instituut toe op de goede uitvoering door zijn leden van de hun toevertrouwde opdrachten. In het bijzonder ziet het Instituut erop toe dat ze:

- 1° hun beroepskennis op permanente wijze vervolmaken;*
- 2° vooraleer een opdracht te aanvaarden, beschikken over de bekwaamheid, medewerking en tijd vereist om deze opdracht goed uit te voeren;*
- 3° zich met de nodige zorg en in volledige onafhankelijkheid kwijten van de hun toevertrouwde controleopdrachten;*
- 4° geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen;*
- 5° geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de waardigheid of de onafhankelijkheid van hun taak.*

§ 2. Te dien einde kan het Instituut:

- 1° de voorlegging eisen door zijn leden van elke informatie, van elke verklaring en van elk document en meer in het bijzonder van hun werkschema en van hun nota's over uitgevoerde controletaken;*
- 2° een onderzoek laten instellen bij zijn leden naar hun werkmethodes en hun organisatie alsmede naar de zorg waarmee en de wijze waarop zij hun opdrachten uitvoeren."*

De delegatie vanwege de Raad aan de Commissie van Toezicht wordt besproken in het Vademecum (1999), p. 148 e.v.

1. SUBCOMMISSIE TOEZICHT OP DE BEROEPSUITOEFENING

Algemene werkwijze

De bronnen waarover de Commissie beschikt om haar werkzaamheden uit te voeren, zijn hoofdzakelijk van tweeërlei aard. Enerzijds zijn er de onderzoeken, welke als technische onderzoeken kunnen worden geklasseerd, waarbij de dossiers bij de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening op een autonome wijze terechtkomen. Anderzijds zijn er dossiers van administratieve opvolging, waarbij de Commissie zelf via een gerichte onderzoeksmethode, haar werkzaamheden uitvoert.

Met betrekking tot technische onderzoeken kunnen de dossiers worden ingedeeld in hoofdzakelijk twee categorieën. Enerzijds zijn er dossiers die via de Raad bij de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening worden ingediend. Deze dossiers kunnen afkomstig zijn van de Procureur-Generaal, van de Procureur des Konings, van een rechtbank, van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy (voortaan: Hoge Raad voor de Economische Beroepen), of op autonoom initiatief van de Raad zelf, hetzij na doorverwijzing van dossiers uit de confraternale controle, hetzij andere dossiers, waarbij de Raad aanbeveelt aan de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening een onderzoek uit te voeren.

De dossiers die afkomstig zijn van de Commissie Confraternale Controle, betreffen dossiers die op het niveau van deze Commissie problemen hebben doen rijzen met betrekking tot de werkwijze binnen het kantoor en in het bijzonder de dossierbehandeling, zoals deze met betrekking tot de mandaten en/of andere wettelijke opdrachten wordt uitgevoerd. Wanneer de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening deze dossiers krijgt doorgegeven, zal zij, in de meeste gevallen, in eerste instantie een (voldoende) tijdspanne laten, teneinde de betrokken confrater de mogelijkheid te geven aan de zwakheden die tijdens de confraternale controle werden vastgesteld, te verhelpen. Daarna zal de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening een onderzoek instellen naar de beroepsuitoefening door dit kantoor en naar de organisatie van het kantoor.

Een tweede reeks dossiers binnen deze technische onderzoeken wordt geopend aan de hand van informatie die door cliënten, revisoren of toezichthoudende organen aan het Instituut wordt meegedeeld. Sommige van deze dossiers kunnen een klacht betreffen die door een cliënt van een bedrijfsrevisor of door een confrater-revisor aan het Instituut wordt medegedeeld. Deze technische onderzoeken betreffen ook systematische onderzoeken, hetzij op verzoek van de Raad, hetzij op verzoek van toezichthoudende organen. De Raad van het Instituut heeft destijds de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening belast met een nazicht van de mandaten die door de bedrijfsrevisor worden uitgeoefend binnen de ziekenhuissector. Deze studie wordt momenteel uitgevoerd en is nog niet afgerond.

Vanuit de zogenaamde administratieve opvolging voert de Commissie een selectie uit van te openen dossiers, op basis van een gericht onderzoek waarbij de rol van de revisor naar het maatschappelijk verkeer toe, centraal

staat. Zo is de Commissie sinds 1995 uitgebreid aandacht gaan besteden aan de ondernemingen die in falings zijn gegaan. Daarbij doet zij, op basis van de gegevens vermeld op een cd-rom die alle neergelegde jaarverslagen bevat, een uitgebreid steekproefsgewijs onderzoek naar ondernemingen die in falings zijn gegaan en worden de verslagen nagelezen die door de commissarissen-revisoren met betrekking tot het laatste afgesloten boekjaar werden neergelegd. In bepaalde gevallen worden werkdossiers met betrekking tot deze mandaten van commissaris-revisor opgevraagd en in een aantal gevallen werd ook de commissaris-revisor op het Instituut bij de Commissie uitgenodigd om zijn verslag of werkdossier toe te lichten. De Commissie streeft ernaar algemene besluiten te trekken uit het nazicht en de opvolging van deze dossiers aangaande faillissementen. Andere bronnen voor de Commissie bij deze onderzoeken zijn: de Bijlagen tot het Belgisch Staatsblad, de pers, de mededelingen die de revisoren aan het Instituut moeten doen, en overige indicaties van diverse aard.

De tabel hiernaast geeft een overzicht van de oorsprong van de geopende dossiers die door de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening werden behandeld voor de periode 1997-1999.

Dossierbehandeling 1999

In 1999 werden in totaal 131 dossiers geopend binnen de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening. 12 dossiers daarvan waren afkomstig van de Raad en 47 dossiers vonden hun oorsprong in de informatie die verstrekt werd door cliënten, revisoren of toezichthoudende organen.

Het onderzoek met betrekking tot faillissementen heeft een onderzoek opgeleverd naar 59 dossiers, waarbij het overgrote deel na eerste lezing kon worden afgesloten omdat de Commissie ervan uitgaat dat zowel door de jaarrekening zelf als door het verslag van de raad van bestuur en door het verslag van de commissaris-revisor, de lezer van de jaarrekening duidelijk werd geïnformeerd. Bij haar onderzoek legt de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening de accenten hoofdzakelijk op de goede beroepsuitoefening en meer bepaald het onderbouwen van de afgelegde

**OORSPRONG VAN DE GEOPENDE DOSSIERS VAN DE
COMMISSIE VAN TOEZICHT OP DE BEROEPSUITOEFENING**

	1997	1998	1999
TECHNISCHE ONDERZOEKEN			
I. Raad			
Procureur-generaal	–	–	–
Hoge Raad	–	–	–
Rechtbanken	–	–	–
Confraternale Controle	8	30	7
Overige	2	5	5
Totaal	10	35	12
II. Informatie			
Klachten	12	4	4
Verzoeken/mededelingen			
– cliënten	22	17	28
– revisoren	5	13	13
Toezichthoudende organen	3	3	2
Totaal	42	37	47
III. Systematische onderzoeken			
Mandaten beursvennootschappen	12	–	–
<i>Subtotaal</i>	64	72	59
ADMINISTRATIEVE OPVOLGING			
IV. Publieke bronnen			
Cd-rom	116	48	59
Bijlage Belgisch Staatsblad	37	6	–
Pers	7	2	9
Totaal	160	56	68
V. Bronnen eigen aan de Commissie			
Jaarlijkse mededelingen en mandaatmeldingen	4	3	2
Andere commissies	2	1	–
Correspondentie met Instituut	2	1	–
Diversen	2	1	2
Totaal	10	6	4
<i>Subtotaal</i>	170	62	72
Algemeen totaal	234	134	131

verklaring en op het onafhankelijk optreden van de bedrijfsrevisor in het kader van de hem toevertrouwde opdrachten. De Commissie heeft vastgesteld, in het kader van haar onderzoek naar gefailleerde ondernemingen of ondernemingen in moeilijkheden, dat een aantal revisoren aan hun opdracht en verantwoordelijkheid onvoldoende of niet hebben voldaan. Enkele revisoren gaan er bijvoorbeeld van uit dat, wanneer het management voldoende wordt ingelicht, alsnog een verklaring zonder voorbehoud zou kunnen worden afgeleverd. In dergelijke gevallen worden in de management letter of in andere communicaties met de bedrijfsleiding problemen besproken, die uitsluiten dat een verklaring zonder voorbehoud wordt afgegeven.

Bij het onderzoek wordt meestal het werkdossier van de betrokken bedrijfsrevisor opgevraagd, waarna het binnen de Commissie wordt onderzocht. De Commissie heeft het voorbije jaar, nog meer dan dit in het verleden het geval was, werkdossiers opgevraagd van revisoren, zowel in het kader van opdrachten als commissaris-revisor als van andere wettelijke opdrachten. Na een grondige analyse van het werkdossier en een bespreking binnen de Commissie, wordt een brief opgesteld, waarbij opmerkingen en/of bijkomende vragen tot inlichting aan de bedrijfsrevisor worden overgemaakt. Deze laatste dient dan binnen een redelijke termijn schriftelijk antwoord te geven op de vragen die hem door de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening worden voorgelegd.

Het doel dat de Commissie hierbij heeft, is hoofdzakelijk pedagogisch, met andere woorden de bedrijfsrevisor een aanzet te geven om de kwaliteit van zijn revisoraal werk daadwerkelijk te verbeteren.

De gevolgde werkwijze dient de Commissie ook in staat te stellen om, waar nodig, een degelijke opbouw te geven aan een dossier dat aan de Raad wordt overgemaakt voor eventuele doorzending aan de tuchtinstaties.

In 1999 heeft de Commissie 35 revisoren uitgenodigd voor een onderhoud op het Instituut. Zij heeft beslist 8 dossiers over te maken aan de Raad die na beraadslaging de uiteindelijke beslissing genomen heeft om deze dossiers door te sturen naar de Tuchtcommissie.

De tabel hierna geeft een overzicht van de behandeling van deze dossiers.

	1997	1998	1999
Geopende dossiers	234	134	131
Uitgenodigde confraters	50	34	35
Kantoorbezoekten	–	1	1
Overgemaakt aan de Raad	6	7	8

De Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening heeft in de loop van dit jaar aan de Raad een voorstel gedaan om het formulier aangaande de jaarlijkse mededeling te herzien. Een synthese hiervan is opgenomen in het eerste deel van dit verslag onder hoofdstuk 9.

2. SUBCOMMISSIE CONFRATERNELE CONTROLE

Achtergrond

De eerste norm op confraternele controle werd aangenomen op 21 december 1984. De eerste controles werden in 1985 en 1986 uitgevoerd. Na een eerste periode van vijf jaar werd het door de Raad nuttig geoordeeld de norm aangaande de confraternele controle te herzien. De huidige norm is in voege sedert 1991 (zie Vademecum, 1999, p. 151 e.v.). In deze norm is voorzien dat iedere bedrijfsrevisor minstens één maal in de vijf jaar een confraternele controle dient te ondergaan.

Voor 1998 werd een lijst opgemaakt van 189 revisoren, waarvan 161 handtekenende revisoren en 28 revisoren-medewerkers en werknemers. Voor 1999 werd een lijst opgemaakt van 199 revisoren waarvan 171 handtekenende revisoren en 28 revisoren-medewerkers en werknemers.

Voor deze controle kan de Commissie Confraternele Controle een beroep doen op méér dan 90 Nederlandstalige en méér dan 60 Franstalige confraters, aangeduide revisoren om deze controles uit te voeren.

Teneinde de confraternele controle zo goed mogelijk te laten verlopen, heeft de Commissie het nuttig geoordeeld om alle aangeduide revisoren die in 1999 met een opdracht zouden worden belast, uit te nodigen op het Instituut tot het bijwonen van een vormingsdag. Deze vormingsdag ging door op 11 juni 1999. Daarbij werd door diverse leden van de Commissie

de werkwijze van de confraternele controle toegelicht. Bovendien werden een aantal bevindingen uit vroegere controles aangegeven. De leden van de Commissie hebben aan de aangeduide revisoren aandachtspunten toegelicht die belangrijk zijn om de controles zo homogeen mogelijk te laten verlopen. Deze vormingssessie werd tevens benut om aan informatieuitwisseling te doen tussen de diverse aangeduide revisoren die in het verleden reeds confraternele controle hebben uitgevoerd, enerzijds, en ten aanzien van diegenen die voor een eerste keer een confraternele controleopdracht uitvoeren, anderzijds.

De Commissie Confraternele Controle heeft tevens getracht een grotere coherentie na te streven tussen de controle zelf (de ingevulde vragenlijst) en het verslag, enerzijds, en een grotere homogeniteit tussen de diverse aangeduide revisoren en gecontroleerde revisoren, anderzijds. De Commissie heeft hiertoe een instructie uitgewerkt aangaande het verslag over de confraternele controle, welke is opgenomen in de inleiding op de vragenlijst "Leidraad voor de confraternele controle". De Commissie heeft zich voorgenomen om deze leidraad tegen de volgende controle (2000) te actualiseren.

De Commissie Confraternele Controle heeft aan de Raad een voorstel geformuleerd om de norm aangaande de confraternele controle aan te passen. Een bespreking hiervan is opgenomen in het eerste deel van dit verslag onder hoofdstuk 9.

Werkwijze

De Commissie Confraternele Controle bespreekt de verslagen die door de aangeduide revisor aan het Instituut werden overgemaakt. In een aantal gevallen wenst de Commissie Confraternele Controle bijkomende informatie in te winnen omtrent opmerkingen of conclusies van de aangeduide revisor of om de homogeniteit van de procedure te waarborgen. Daartoe wordt dan contact genomen door één van de leden van de Commissie Confraternele Controle met de aangeduide revisor, of eventueel wordt de aangeduide revisor op het Instituut uitgenodigd voor een bijkomend gesprek. In een aantal gevallen wordt aan de gecontroleerde revisor gevraagd naar het Instituut te komen, teneinde met hem een gesprek te hebben om de Commissie toe te laten de door de aangeduide revisor geformuleerde opmerkingen naar hun juiste waarde in te schatten.

Na analyse en bespreking van het dossier binnen de Commissie, stelt deze haar besluiten voor aan de Raad, die de uiteindelijke beslissing neemt over het gevolg dat aan de confraternele controle wordt gegeven. In alle gevallen wordt aan de gecontroleerde revisor een brief gestuurd. Al naargelang van de vaststelling, kunnen de volgende situaties worden onderscheiden:

- veelal wordt de confraternele controle afgesloten door de brief van de Voorzitter, waarbij een aantal aanbevelingen en opmerkingen worden geformuleerd die door de aangeduide revisor reeds waren aangebracht en die met dit schrijven worden bevestigd;
- wanneer de Raad van oordeel is dat de draagwijdte van de opmerkingen zulks verantwoordt, wordt tevens aan de gecontroleerde confrater gevraagd om aan de Raad mee te delen welke maatregelen zullen genomen worden om aan de vastgestelde lacunes te verhelpen;
- indien inbreuken tegen de normen werden vastgesteld, kan de Raad aan de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening vragen, een nieuw en onafhankelijk onderzoek uit te voeren;
- in een aantal uitzonderlijke gevallen heeft de Raad de Voorzitter verzocht om de gecontroleerde bedrijfsrevisor uit te nodigen, teneinde met hem een gesprek te hebben over zijn toekomstige revisorale activiteiten.

Alle documenten met betrekking tot de confraternele controle worden, op basis van een advies van de Juridische Commissie, twee maand na het afsluiten van de confraternele controle door de Raad vernietigd.

Conclusies

De kwalitatieve verbetering van de confraternele controle is een bestendige zorg van de Commissie. Dit hangt niet alleen af van de medewerking van de gecontroleerde revisor, maar eveneens van de inzet van de aangeduide revisoren. Het feit dat de Commissie door deze aangeduide revisoren kan putten uit een reserve van 150 bedrijfsrevisoren, is een rijkdom, maar eist aan de andere kant ook het bewaken van de homogeniteit van de kwaliteit van de uitgevoerde controles. De vragenlijst voor de confraternele controle heeft duidelijk als bedoeling ervoor te zorgen dat de controles op een zo gelijkaardig mogelijke wijze worden uitgevoerd. Ook door de contacten met de aangeduide revisoren, door de vormingsdag en door de eigen

werkmethoden van de Commissie Confraternale Controle, tracht zij zo goed mogelijk een uniforme kwaliteit na te streven.

De belangrijkste bedenkingen die door de Commissie worden geformuleerd op het einde van de confraternale controle, hebben betrekking op:

- de werkwijze binnen de kantoren van de revisoren, waarbij de aandacht wordt gevestigd op de werkmethoden, het dossierbeheer en de opvolging van de medewerkers;
- met betrekking tot het mandaat van commissaris-revisor, houden de bemerkingen hoofdzakelijk verband met de interne controle (beschrijving, testen en de band naar de substantieve testen en de overige controlewerkzaamheden), de risicoanalyse, het werkprogramma, de werk-dossiers en diverse controletechnische aspecten. Bovendien worden in dit kader een aantal opmerkingen geformuleerd aangaande de opdrachtbrief, het verslag van de commissaris-revisor en de opvolging van de neerlegging van de jaarrekening;
- ook in het kader van de overige wettelijke opdrachten, worden een aantal opmerkingen geformuleerd, die betrekking hebben op de opdrachtbrief, het werkprogramma of het aangepaste werkprogramma en diverse technische aspecten met betrekking tot het audit-technisch onderzoek en de verslaglegging;
- ten slotte kunnen ook een aantal opmerkingen worden geformuleerd met betrekking tot de kantooradministratie, de kantoorstructuur en de verslaggeving naar het IBR toe. Het is inderdaad zo dat de Commissie alert blijft voor de omstandigheden, die met de uitoefening van het beroep samenhangen, zoals een aangepaste organisatie van het revisorenkantoor in functie van de opgenomen mandaten, overige wettelijke opdrachten en andere werkzaamheden, evenals de onafhankelijkheid en de deskundigheid.

D. TUCHT



1. SAMENSTELLING VAN DE TUCHTCOMMISSIE EN DE COMMISSIE VAN BEROEP

Voor de samenstelling van de tuchtinstanties verwijzen wij naar p. 4 e.v. van onderhavig Jaarverslag. De leden-magistraten zijn benoemd voor zes jaar bij koninklijk besluit van 11 juli 1997 (*B.S.*, 1 oktober 1997).

Wat de leden-bedrijfsrevisoren betreft, is de algemene vergadering in april 1999 overgegaan tot de verkiezing van twee plaatsvervangende leden van de Nederlandstalige Commissie van Beroep, met name mevrouw Helga PLATTEAU en de heer Luc H. JOOS.

Bij de bedrijfsrevisoren van de Nederlandstalige Tuchtcommissie was een mandaat van plaatsvervangend lid opengevallen ingevolge het ontslag van de heer ASSELBERGHS. De Raad van het Instituut heeft de heer Ludo DE KEULENAER aangeduid om het mandaat van zijn voorganger te voltooien.

2. TUCHTDOSSIERS

0109/95/F

Een bedrijfsrevisor die de verbodsbepalingen in verband met het beheer en de vertegenwoordiging van ondernemingen heeft genegeerd, is door de Raad van het Instituut naar de tuchtinstanties doorverwezen (zie ook IBR-Jaarverslag 1996 (p. 202), 1997 (p. 196) en 1998 (p. 174)). Na een schrapping door de Tuchtcommissie volgde een vrijspraak door de Commissie van Beroep. De Raad heeft de zaak voorgelegd aan het Hof van Cassatie en de beslissing werd vernietigd. De anders samengestelde Commissie van Beroep moet nog uitspraak doen.

0144/98/N

Bij het opstellen van een controleverslag over de vereffening van een handelsvennootschap overtreedt een bedrijfsrevisor de algemene controle-normen en artikel 178*bis* van de vennootschappenwet; hij loopt hiervoor

een schorsing op van twee maanden. Immers, niettegenstaande het feit dat de betrokken bedrijfsrevisor op de hoogte was van het feit dat er een commissaris-revisor in functie was, aanvaardt hij toch de opdracht. Bovendien neemt hij in zijn verslag niet de vermeldingen op die artikel 178bis van de vennootschappenwet voorschrijft. De Tuchtcommissie oordeelt als volgt:

"In toepassing van artikel 178bis Venn.W. dient de commissaris-revisor van de betreffende vennootschap verslag uit te brengen over de staat van activa en passiva, niet ouder dan 3 maanden, die hem door de bestuurders is overhandigd.

Tijdens één van de controles in de maand juni 1997 uitgebracht door de commissaris-revisor (Y) met betrekking tot de audit van het boekjaar sluitend per 31 maart 1997 vraagt de afgevaardigde bestuurder of hij bereid is om afstand te doen van zijn mandaat als commissaris-revisor ten voordele van confrater (X), betrokken bedrijfsrevisor.

Hij is daartoe bereid op voorwaarde dat alles deontologisch en wettelijk op een correcte manier gebeurt, wat alleen mogelijk is nadat hij zijn revisoraal verslag zal hebben uitgebracht over de jaarrekening sluitend per 31 maart 1997 en dat de algemene vergadering zal besloten hebben over ontslag en benoeming.

De commissaris-revisor wordt van het verder verloop niet meer op de hoogte gesteld en kwam toevallig te weten dat de vennootschap in vereffening werd gesteld toen hij op 27 juni 1997 ter plaatse kwam in het kader van de controle van de jaarrekening per 31 maart 1997.

Het boekjaar was afgesloten op 31 maart 1997, maar de algemene vergadering moest nog in september plaatsvinden. Het rapport opgesteld door betrokken bedrijfsrevisor (X) dateert van 18 juni 1997.

De bedrijfsrevisor (Y) was derhalve op 18 juni 1997 nog in functie als commissaris-revisor en, voor zover een verslag diende opgemaakt te worden in het kader van artikel 178bis Venn.W. was hij de enige persoon die bevoegd was om dit verslag op te maken.

Door het feit dat beide revisoren met elkaar in contact waren gebracht, was betrokken bedrijfsrevisor ontegensprekelijk op de hoogte van het feit dat bedrijfsrevisor (Y) het mandaat van commissaris-revisor uitoefende.

Als professioneel dient bedrijfsrevisor (X) te weten en wist hij dat een commissaris-revisor benoemd blijft tot een andersluidende beslissing. Hij wist dat bedoeld verslag uitsluitend kon worden opgesteld door de in functie zijnde commissaris-revisor en dat hij geenszins bevoegd was dit verslag uit te brengen.

Dat betrokken bedrijfsrevisor wist dat hij geen bevoegdheid had om een verslag op te stellen, blijkt uit zijn expliciete bekentenis in zijn brief van 19 augustus 1997, gericht aan (Y): "... Inderdaad kwam het rechte U, en U alléén toe, een eventueel vereffeningsrapport – zoals eerder welk revisoraal rapport in de loop van een wettelijk revisormandaat trouwens – op te stellen".

Artikel 178bis Venn.W. bepaalt dat het verslag inzonderheid moet vermelden of daarin de toestand van de vennootschap op al dan niet volledige, getrouwe en juiste wijze is weergegeven. Het feit dat de revisor voorbehoud formuleert, belet niet dat hij de wettelijke bepalingen dient te vermelden".

De Tuchtcommissie acht eveneens de inbreuken op paragraaf 2.5, van de algemene controlenormen als bewezen, omdat de bedrijfsrevisor geen voldoende bewijskrachtig controle materiaal heeft verzameld om zijn uitgebrachte mening te staven en omdat er geen overeenstemming is tussen het werkdossier en het besluit in het rapport van de bedrijfsrevisor.

"Een inzage van het beschikbare werkdossier (aangevuld door de antwoorden van de revisor op de vragen van de leden van de Tuchtcommissie ter gelegenheid van de zitting van (...)) bevestigt deze inbreuken, n.a. door de volgende vaststellingen:

- *Reeds in zijn brief d.d. 19 augustus 1997 aan confrater Y, schrijft de revisor zelf dat hij "in de mate van het relatief mogelijke én rekening houdend met enerzijds de tijdsnood en anderzijds de feitelijke omstandigheden der financiële positie der onderneming **gepoogd** heeft zich een beroepsmatige opinie te vormen ...". Een dergelijke definitie van zijn controle staat ver van wat bedoeld wordt in artikel 2.5 van de algemene controlenormen van het IBR.*
- *De revisor geeft toe dat hij, op basis van een eenvoudige "mondelinge" bevestiging door een bestuurder van de onderneming, vorderingen voor een totaal bedrag van meer dan BEF 58 miljoen – waarover volgens de revisor twijfel bestond met betrekking tot hun invorderbaarheid – toch als "inbaar" heeft beschouwd, zij het dan mits de vermelding "onder voorbehoud van inbaarheid" in het besluit van zijn verslag d.d. 18 juni 1997. Een "mondelinge" bevestiging – waarvan achteraf trouwens is gebleken dat belofte van bedoelde bestuurder niet werd nagekomen – kan zeker niet aanzien worden als "bewijskrachtig".*

Ter vervollediging dient nochtans vermeld dat hij met betrekking tot de vorderingen op de bestuurders (BEF 17 miljoen begrepen in het bovenvermeld

bedrag van BEF 58 miljoen) wel een uiterst vage "verklaring" heeft gekregen getekend door een bestuurder waarin deze zegt dat "de inning der lopende rekeningen op een middellange termijn (12 à 18 maand) verwezenlijkbaar is".

- Tijdens de zitting van de Tuchtcommissie op (...) heeft betrokkene bevestigd dat geen saldibevestigingen werden gevraagd/bekomen ter ondersteuning van de vorderingen op klanten en schulden ten opzichte van leveranciers op datum van 30 april 1997, basis voor zijn verslag met betrekking tot de invereffeningstelling. Volgens de verklaringen van de revisor zou een beperkte afloopcontrole uitgevoerd zijn, doch het beschikbare werkdoossier bevat geen precieze aanduidingen in dit verband. De aanvaarding van de waardering van deze belangrijke rubrieken van de balans per 30 april 1998 is dus blijkbaar niet gebaseerd op "bewijskrachtig" materiaal.

Volgens een schrijven van de commissaris-revisor Y d.d. 1 juli 1997, gericht aan de vereffenaar, zou blijken dat de rubriek "klanten" enerzijds potentiële verliezen zou bevatten (ten belope van ongeveer BEF 1 miljoen) op drie klanten die aan de commissaris-revisor een saldo hebben bevestigd dat verschillend is van de saldi in de boekhouding en, anderzijds, belangrijke saldi zou bevatten op klanten in falings of waarvoor een dossier in behandeling is bij een advocaat (voor meer dan BEF 2 miljoen).

De controle van de revisor (X) maakt geen melding van enige nood aan een provisie in dit verband, alhoewel hij blijkbaar geen argumenten heeft om de bevestigingen van zijn confrater tegen te spreken.

(...)

- Een zeer belangrijke rubriek op het activa van de balans per 30 april 1997 betreft de deelneming in de verbonden onderneming Z Immobiliën (...) voor een bedrag van BEF 82,95 miljoen. De revisor X baseert zich op een verslag van een zekere H. (...), om te besluiten dat deze waardering verantwoord is. Een lezing van bedoeld verslag geeft aanleiding tot de volgende opmerkingen:
 - het verslag van de heer H. is niet gedateerd doch geeft als referentieperiode de datum van augustus 1996, waarbij balanscijfers gebruikt werden van einde 1995, daar waar het verslag van de revisor betrekking heeft op 30 april 1997;
 - dit verslag liet ten opzichte van de boekwaarde der materiële vaste

activa een potentiële meerwaarde uitkomen van ongeveer BEF 12 miljoen in geval van een "normale verkoop", doch een potentiële minderwaarde van BEF 14 miljoen in geval van "gedwongen verkoop";

- de balans per 30 juni 1997 bevat een vordering van BEF 49,2 miljoen op de heer Z., bestuurder van de NV Z., vordering waarover hetzelfde voorbehoud dient gemaakt met betrekking tot de inbaarheid als gebeurd is voor de vorderingen op lopende rekeningen in deze laatste vennootschap; de "verklaring" over de verwezenlijkbare inning (getekend door dezelfde heer Z., bestuurder van de NV Z.) dekt duidelijk niet de vordering in Z Immobiëlen;
- dezelfde balans van Z Immobiëlen per 30 juni 1997 vertoont een eigen vermogen van BEF 68,3 miljoen, hetgeen ongeveer BEF 14,6 miljoen lager is dan de boekwaarde van de deelneming zoals deze vermeld staat in de balans van de NV Z., zonder rekening te houden met het belangrijk potentieel verlies op de voormelde vordering op de heer Z.

Voormelde opmerkingen tonen duidelijk aan dat de revisor zijn besluit over de verantwoording van de waardering van deze deelneming niet "bewijskrachtig" onderbouwd heeft.

- Voor wat betreft de waardering van de voorraden baseert de revisor zich eveneens op een (mondelinge) bevestiging van een bestuurder om te aanvaarden dat er geen minderwaarde voor incoorante of onverkoophbare voorraden noodzakelijk is. Dit kan niet beschouwd worden als het "verzamelen van bewijskrachtig materiaal".

0145/98/F

Een bedrijfsrevisor die optreedt als vereffenaar van een NV laat na een staat van activa en passiva op te stellen en begaat hierdoor volgens de Raad een inbreuk op artikel 187 van de vennootschappenwet. Het dossier is hangend voor de Tuchtcommissie; er is nog geen uitspraak.

0146/98/N

0151/99/N

In het kader van een systematische opvolging van ondernemingen die failliet gaan en die een commissaris-revisor in functie hebben, heeft de Raad het dossier van een bedrijfsrevisor overgemaakt aan de Tuchtcommissie

(zie ook IBR-Jaarverslag 1998, p. 196). Als commissaris-revisor had hij immers een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud afgegeven, terwijl er in de jaarrekening toch inbreuken bestaan op de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften. Dit laatste bleek duidelijk uit zijn eigen "management letter".

In de loop van 1999 heeft de Raad de betrokken bedrijfsrevisor een tweede maal naar de Tuchtcommissie doorgezonden, opnieuw in het geval van een onderneming die failliet verklaard wordt. Volgens de Raad is het commissarisverslag zonder voorbehoud niet verantwoord en is er sprake van een gebrekkige controle.

De Tuchtcommissie heeft deze twee dossiers samengevoegd en de betrokken bedrijfsrevisor een schorsing van twee maanden opgelegd:

"1. Inbreuken in verband met het dossier van de N.V. A

Het dossier heeft als voorwerp het verslag van commissaris-revisor en een management-letter door betrokken bedrijfsrevisor opgemaakt, respectievelijk op 4 januari 1996 en 21 februari 1996. De vennootschap N.V. A werd op 23 januari 1997 failliet verklaard.

Op 4 januari 1996 levert de bedrijfsrevisor in zijn hoedanigheid van commissaris-revisor een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud af over de jaarrekening per 30 september 1995: "... dat de boekhouding werd gevoerd en de jaarrekening werd opgesteld in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften".

Nochtans stelt hij in zijn brief van 21 februari 1996 aan de vennootschap met betrekking tot dezelfde jaarrekening per 30 september 1995:

- dat er geen afschrijvingen werd toegepast op de herwaarderingsmeerwaarden op gebouwen en machines, wat een inbreuk is op artikel 34 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen wat de afschrijvingen op herwaarderingsmeerwaarden betreft;*
- dat er tussen de klantensaldi een aantal vorderingen voorkomen die reeds lang vervallen zijn. Uit de toelichting – brief d.d. 20 augustus 1997 – blijkt dat dit een belangrijke bedenking was: "... heb ik met mijn brief van 21 februari 1996 de aandacht van de afgevaardigde bestuurder expliciet gevestigd op de problemen van de klantenopvolging". Dit bedrag van dubieuze vorderingen was op 31 augustus 1996 opgelopen tot meer dan 12,3 MBEF;*

- dat het vermoeden bestaat dat een aantal recuperaties vanwege de kredietverzekering geboekt werden op resultatenrekening zonder dat evenwel de verloren vordering werd afgeboekt.

Overwegende dat er bijgevolg een regelrechte contradictie bestaat tussen datgene wat de bedrijfsrevisor in zijn werkzaamheden heeft vastgesteld en datgene wat hij in zijn verslag heeft verklaard. Een verslag zonder voorbehoud is niet verdeelbaar; in de werkpapieren wordt evenmin verantwoord waarom er geen voorbehoud wordt gemaakt.

De controlenormen 3.4. en 3.4.2. werden niet nageleefd.

Overwegende dat de betrokken bedrijfsrevisor zich niet behoorlijk van zijn commissarisopdracht heeft gekuuten omdat hij geen doelgerichte en nauwgezette controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd die blijken uit de werkdocumenten en waarop hij zijn verklaring steunt.

Dat dit een inbreuk uitmaakt op artikel 15 van het reglement van plichtleners.

Overwegende dat de houding van de betrokken bedrijfsrevisor niet getuigt van de nodige onafhankelijkheid wat hij trouwens impliciet heeft toegegeven tijdens de zitting; hij moest bekennen dat hij zich eerder heeft laten leiden door zijn gevoel dat alles ten goede zou keren gezien de persoonlijkheid van de hem bekende bestuurders, dan door de objectieve gegevens en feiten.

Dat dit een inbreuk uitmaakt op artikel 18ter, § 1, 3^e van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het IBR; het optreden van de bedrijfsrevisor getuigt immers niet van de nodige onafhankelijkheid.

2. Inbreuken in verband met het dossier van de N.V. B:

Op 3 juni 1997 levert de bedrijfsrevisor een verslag af als commissaris-revisor over de jaarrekening die afsluit op 31 december 1996 van de N.V. B, waarbij hij zonder voorbehoud verklaart dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft. Op 8 augustus 1997 wordt de N.V. B failliet verklaard.

In het werkdossier ontbreken de nodige elementen die kunnen aangeven dat de controle is geschied volgens doelgericht en nauwgezet uitgevoerde controlewerkzaamheden.

Het controledossier dat werd overgemaakt – volgens de brief d.d. 22 oktober 1998 werkdossiers – kan omschreven worden als een boekhouddossier, zonder werkprogramma, quasi zonder controleaanduidingen en quasi zonder controlewerkzaamheden.

In het werkdoossier ontbreekt een aangepast werkprogramma; op de voorraden werden geen controlewerkzaamheden uitgevoerd waarbij betrokken bedrijfsrevisor zich volledig heeft verlaten op de interne administratie. Een eigen controle werd niet uitgevoerd "... Deze inventarisopname is mij als betrouwbaar overgekomen".

De controleaanbeveling aangaande extern bewijskrachtig materiaal werd niet gevolgd; er werd geen enkele confirmatieprocedure gevolgd.

De controleactiviteiten met betrekking tot de klanten laat te wensen over. Voornoemde werkwijze gaat in tegen de controlenormen 1.1., 2.1., 2.2., 2.3. en 2.5, waarop de betrokken bedrijfsrevisor een inbreuk heeft gepleegd.

Uit de jaarrekening per 31.12.1996 blijken de volgende knipperlichten inzake mogelijke discontinuïteit:

- 1) VOL 14 vervallen belastingschulden: 4.777.554 BEF (code 9072)
vervallen schulden ten aanzien van de RSZ: 28.742.641 BEF
(code 9076)*
- 2) de incasso-mogelijkheid om de opslagen inzake de RSZ te recupereren betwistbaar is (het betreft 2.999.113 BEF)*
- 3) Bovendien had de vennootschap een vordering van BEF 43.168.963 op de C NV, waarvan het incasso deels onzeker was.
Bovendien is de jaarrekening van de C NV niet correct; de geboekte min-waarde op B NV is ontoereikend ten belope van 6.520.664 BEF, wat een negatief vermogen tot gevolg zou hebben in hoofde van de C NV.*

Uit de studie van de overgemaakte werkdoSSIERS blijkt dat deze in hoge mate zijn gesteund op het werk van een extern accountant: "... de jaarrekeningen werden eerst geverifieerd door een externe accountant (...)."

Dergelijke werkwijze gaat in tegen artikel 16 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichtenleer van de bedrijfsrevisoren.

Bovendien kan niet gesteld worden dat het in casu om omstandigheden gaat die nopen dat hij essentiële elementen van zijn revisorale controle kan overdragen. Eveneens kan hij niet hard maken dat hij op de werkzaamheden van een deskundige uit een andere discipline beroep diende te doen.

De Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening heeft aan de betrokken bedrijfsrevisor informatie gevraagd aangaande het dossier van de N.V. B die op 8 augustus 1997 failliet werd verklaard.

Het eerste verzoek van de Commissie dateert van 18 maart 1998, werd herhaald op 29 mei 1998, eveneens zonder reactie, en vervolgens op 28 augustus 1998.

De gevraagde informatie werd aan het Instituut pas overgemaakt op 22 oktober 1998 – ontvangen op het IBR op 26 oktober 1998 – nadat betrokken bedrijfsrevisor uitgenodigd was per brief van 2 oktober 1998 op het Instituut voor een onderhoud met de Commissie van Toezicht op de Beroepsuitoefening. Deze bonding getuigt van een tekort aan respect tegenover het Instituut en is een inbreuk op artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994."

0147/98/N

Een bedrijfsrevisor tekent beroep aan tegen de beslissing van de Tuchtcommissie, die hem een schorsing van 15 dagen heeft opgelegd. Betrokkene had immers als commissaris-revisor een verslag zonder voorbehoud afgegeven in een vennootschap die kort nadien failliet wordt verklaard. Volgens de Tuchtcommissie had de bedrijfsrevisor alert moeten zijn voor een aantal continuïteitsrisico's. Uit zijn werkdossiers blijkt niet dat hij de potentiële problemen degelijk en grondig heeft geëvalueerd. Het dossier is momenteel hangend voor de Commissie van Beroep.

Nieuwe dossiers ingediend in 1999

0148/99/N

Een bedrijfsrevisor laat na zijn bijdragen aan het Instituut te betalen en de Raad maakt het dossier over aan de Tuchtcommissie. Betrokkene bevindt zich echter in het buitenland en wenst het beroep te verlaten. Hij dient dan ook zijn ontslag als bedrijfsrevisor in. De Tuchtcommissie stelt vast dat de Raad dit ontslag heeft aanvaard en verklaart zich bijgevolg onbevoegd.

0149/99/F

Problemen inzake de betaling van de bijdragen aan het Instituut vormen de aanleiding van dit tuchtdossier. Aanzienlijke vertraging bij de betaling, ongedekte cheques en betaling via niet-revisorenvennootschappen zijn elementen waarover de bedrijfsrevisor om uitleg werd gevraagd. Betrokkene

reageert echter niet op de diverse uitnodigingen van de Commissie van Toezicht. De Tuchtcommissie oordeelt dat de bedrijfsrevisor hiermee de toezichtsofdracht van het Instituut ernstig in het gedrang brengt en spreekt een schraping uit. De bedrijfsrevisor heeft de zaak voorgelegd aan de Commissie van Beroep; er is nog geen uitspraak.

0150/99/F

Omwille van het niet-indienen van de verklaring op erewoord ter berekening van de veranderlijke bijdrage spreekt de Tuchtcommissie een waarschuwing uit. Er wordt rekening gehouden met het feit dat de bedrijfsrevisor onmiddellijk de situatie regulariseert en met het feit dat de tekortkoming niet zozeer het gevolg is van een bewuste nalatigheid dan wel te maken heeft met persoonlijke moeilijkheden.

0151/99/N

Dit dossier is samengevoegd met het dossier 0146/98/N (zie hierboven).

0152/99/N

Een bedrijfsrevisor krijgt van de Tuchtcommissie een waarschuwing opgelegd wegens het niet-reageren op het herhaald verzoek van het Instituut tot betaling van zijn bijdragen. Nog voor de behandeling ter zitting heeft betrokkene zijn achterstallige bijdragen volledig betaald. De Tuchtcommissie betreurt evenwel dat de bedrijfsrevisor zijn bijdrageplicht niet op het eerste verzoek is nagekomen.

0153/99/F

De Raad van het Instituut stelt vast dat een bedrijfsrevisor nalaat om de jaarrekening van zijn revisorenvennootschap voor te leggen aan de algemene vergadering. Bovendien zit zijn revisorenvennootschap zwaar in de schulden. Het dossier is voorgelegd aan de Tuchtcommissie.

E. STAGECOMMISSIE



De Stagecommissie is samengesteld als volgt:

- de Voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, de heer Jean-François CATS;
- de plaatsvervangende Voorzitter, de heer André KILESE, bedrijfsrevisor;
- drie leden van de Raad, de heren Boudewijn CALLENS, Georges HEPNER en Pierre STEENACKERS, bedrijfsrevisoren;
- drie externe leden, mevrouw Vinciane MARICQ, de heren Daniel VAN CUTSEM en René VAN ASBROECK, bedrijfsrevisoren;
- twee plaatsvervangende leden, de heren Jacques TISON en Patrick VAN IMPE, bedrijfsrevisoren.

Zij heeft in 1999 elfmaal vergaderd.

Een buitengewone vergadering vond plaats op 28 juni 1999 om verder na te denken over de hervorming van de stage. Bij deze gelegenheid zijn talrijke beslissingen genomen in verband met de hervorming van de stage; een aantal zijn toegelicht in het eerste deel van het Verslag, alsook onder punt 10 hierna.

Een subcommissie Examens werd in de loop van het jaar ingesteld. Zij kwam in 1999 tweemaal samen.

De opdracht van de subcommissie is de inhoud van de examenvragen te bespreken, de timing vast te leggen die aan de stagiairs wordt toegekend voor het afleggen van de examens, de af te leggen materie te bepalen, de opstellers en correctoren voor de examenvragen aan te wijzen, ...

De Stagecommissie kan haar ook punctuele opdrachten toevertrouwen.

De subcommissie Examens is een permanente commissie die in de toekomst haar werkzaamheden zal voortzetten.

1. GOEDKEURING VAN DE STAGEOVEREENKOMSTEN

In 1999 keurde de Stagecommissie 94 overeenkomsten goed.

Per 31 december 1999 waren 297 stagiairs bij het Instituut ingeschreven.

2. VERMINDERING EN VERLENGING VAN DE STAGEDUUR

2.1. Vermindering van de stageduur

Een inkorting van de stageduur werd in 1999 aan één persoon toegestaan.

3. WIJZIGINGEN TIJDENS DE STAGE

3.1. Schrapping

Artikel 25, vierde lid van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 luidt als volgt:

"De opschorting of de opeenvolgende opschortingen van de stage in het geheel genomen mogen niet meer dan vijf jaar bedragen. Indien deze termijn overschreden wordt, beveelt de Raad, op voorstel van de Stagecommissie, de schrapping van de stagiair."

Overeenkomstig dit voorschrift, werden 102 stagiairs die sinds meer dan vijf jaar hun stage hadden opgeschort, geschrapt nadat zij ten minste een maand op voorhand van deze schrapping op de hoogte werden gesteld.

3.2. Verandering van stagemeeester

In 1999 zijn 14 aanvragen tot verandering van stagemeeester goedgekeurd.

3.3. Opschorting van de stage

In de loop van het voorbije jaar hebben 64 stagiairs hun stage onderbroken.

3.4. Stage in het buitenland

In de loop van het voorbije jaar werd aan een kandidaat, met toepassing van artikel 4 van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987, toelating gegeven om een deel van zijn stage in het buitenland te lopen.

Hij werd op de hoogte gebracht dat de stage in het buitenland door de Stagecommissie wordt aanvaard nadat deze daarover wordt ingelicht, op voorwaarde dat:

- twee derde van de stage in België wordt volbracht;
- een beroepsbeoefenaar met een aan die van bedrijfsrevisor gelijkwaardige hoedanigheid toezicht heeft op zijn activiteiten;
- de Belgische stagemester verantwoordelijk blijft voor zijn stage.

3.5. Hervatting van de stage

Vijf stagiairs werden opnieuw tot de stage toegelaten na een opschorting van minder dan vijf jaar.

4. UITREIKING VAN DE GETUIGSCHRIFTEN EINDE STAGE

Op 5 maart 1999 werd op het Instituut een plechtigheid georganiseerd waarop de getuigschriften einde stage werden uitgereikt.

In aanwezigheid van de leden van de Raad en van de Stagecommissie en ook van de gewezen stagemesters, heeft de Voorzitter het getuigschrift einde stage aan de nieuwe confraters overhandigd.

5. TOELATINGSEXAMEN TOT DE STAGE

Het toelatingsexamen tot de stage werd in de loop van het tweede semester 1999 ingericht, overeenkomstig de procedure bepaald in artikel 15 van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren.

De examens vonden plaats te Brussel op zaterdag 6 november, dinsdag 16 november en zaterdag 20 november 1999.

237 kandidaten hebben zich voor het ingangsexamen ingeschreven.

	Deelnemers	Geslaagd	Niet-geslaagd
N	178	111 (62 %)	67
F	59	26 (44 %)	33
Totaal	237	137 (58 %)	100

6. STATISTIEKEN

Resultaten stage-examens 1999

		Deelnemers	Geslaagd	Niet-geslaagd
T1 (Basis- materies)	F	42	18 (43 %)	24
	N	81	51 (63 %)	30
	Totaal	123	69 (56 %)	54
T2 (Controle)	F	34	10 (29 %)	24
	N	89	39 (34 %)	50
	Totaal	123	49 (40 %)	74
T3 (Beroep)	F	25	13 (52 %)	12
	N	66	54 (82 %)	12
	Totaal	91	67 (74 %)	24

Resultaten bekwaamheidsexamen 1999

		Deelnemers	Geslaagd	Niet-geslaagd
Mei/Juni	F	8	3 (37,5 %)	5
	N	17	11 (65 %)	6
	Subtotaal	25	14 (56 %)	11
Okt./Dec.	F	10	5 (50 %)	5
	N	39	21 (54 %)	18
	Subtotaal	49	26 (53 %)	23
Totaal van de 2 sessies	F	18	8 (44 %)	10
	N	56	32 (57 %)	24
	Totaal	74	40 (54 %)	34

Toegang tot de stage en verschuivingen

	1999
Aantal stagiairs bij het begin van het jaar	308
Ingang (+)	94
Hervatting van de stage (+)	5
Stopzetting en schorsing (-)	70
Geslaagd bekwaamheidsexamen (-)	40
Aantal stagiairs bij het einde van het jaar	297

7. DANKBETUIGINGEN

De Raad dankt alle personen die hun medewerking hebben verleend aan de voorbereiding van de examens:

Toelatingsexamen:

- *Algemene boekhouding:*
de heren professoren J. ANTOINE en Ch. LEFEBVRE
- *Balansanalyse:*
de heren professoren M. RENOUPEZ en Ch. LEFEBVRE
- *Analytische boekhouding:*
de professoren mevrouwen C. DENDAUW en H. THEUNISSE
- *Vennootschapsrecht:*
de heren professoren H. OLIVIER en J. LIEVENS
- *Fiscaal recht:*
de heer professor P. MINNE
- *Burgerlijk recht:*
de heren professoren H. OLIVIER en J. LIEVENS
- *Handelsrecht:*
de heren professoren H. OLIVIER en J. LIEVENS
- *Sociaal recht:*
de heer professor P. MINNE
- *Informatica:*
de heren professoren L. GOLVERS en R. PAEMELEIRE

- *Bedrijfsconomie:*
de heren professoren Ch. VAN WYMEERSCH en L. KEULENEER
- *Statistiek:*
de heren professoren D. JUSTENS en R. PAEMELEIRE
- *Financieel beheer:*
de heren professoren Ch. VAN WYMEERSCH en L. KEULENEER
- *Externe controle:*
de heren professoren P. LURKIN en I. DE BEELDE
- *Consolidatie:*
mevrouw M.L. VERDEBOUT en de heer K.M. VAN OOSTVELDT, professoren
- *Interne controle:*
mevrouw M.L. VERDEBOUT en de heer I. DE BEELDE, professoren
- *Boekhoudrecht:*
de heren professoren H. OLIVIER en K. VAN HULLE
- *Deontologie:*
de heren professoren H. OLIVIER en M.J. DE SAMBLANK

II

Stagetests

- *1ste jaar – 5 technische vakken:*
Mevrouwen en de heren N. DESCENDRE, B. DUFOURNY, H. OLIVIER, professoren, J.-Ph. BONTE, jurist, Ph. MENEVE, P. LURKIN, D. SMITS, P. VAN DEN EYNDE en M.-L. VERDEBOUT-JACQUES, bedrijfsrevisoren.
- *2de jaar*
Schriftelijk examen: controle:
de heren X. DOYEN en W. GROFFILS, bedrijfsrevisoren.

Praktische studie:
de heren J. BASTOGNE, J. BEDDEGENOODTS, G. DILVAUX, W. GOYVAERTS, A. KILESE, P. PAUWELS, M. SMIT, P. VAN CAUTER, D. VAN CUTSEM en J. VANFRAECHEM, bedrijfsrevisoren.
- *3de jaar: het beroep:*
de heren H. SALAETS, M. TEFNIN, L. VAN HOYWEGHEN, B. VAN STEENBERGE en B. WETS, bedrijfsrevisoren.
- *Bekwaamheidsexamen:*
de heren J. CHRISTIAENS en J. VANDERNOOT.

7.1. Inleidingszitting voor de toegang tot de stage

De *introductievoormiddag* heeft tot doel de kandidaten, die geslaagd zijn voor het toelatingsexamen, vertrouwd te maken met de structuren en met de institutionele en deontologische aspecten van het revisoraat. Tevens biedt deze voormiddag de gelegenheid voor een eerste contact tussen de nieuwe stagiairs en de verantwoordelijken van het IBR.

Volgende personen hebben hun medewerking verleend aan deze halve dag in april 1999:

- de heer J.-Fr. CATS, Voorzitter van het IBR
- de heer O. COSTA, verantwoordelijke Stage van het IBR
- de heer M.J. DE SAMBLANX, Adjunct-directeur-generaal van het IBR
- mevrouw V. LEDURE, lid van de Vereniging der Stagiairs
- de heer H. OLIVIER, Directeur-generaal van het IBR
- mevrouw I. RASMONT, bedrijfsrevisor
- de heer L. SWOLES, Ondervoorzitter van het IBR
- de heer L. VAN DEN ABBELE, lid van de Vereniging der Stagiairs
- mevrouw V. VAN DE WALLE, juridisch adviseur van het IBR
- de heer P. VAN IMPE, bedrijfsrevisor, lid van de Stagecommissie

7.2. Uitdiepingsseminarie

De uitdiepingsseminaries over boekhoudtechnieken, financiële analyse, vennootschapsrecht, consolidatie en boekhoudrecht, hebben tot doel de belangstellenden de mogelijkheid te bieden hun persoonlijk werk aan te vullen met besprekingen in deze belangrijke vakgebieden met specialisten en tot een begeleide analyse van praktijkgevallen over te gaan.

- *Consolidatie:*
de heren B. DUFOURNY en P. VAN DEN EYNDE
- *Vennootschapsrecht:*
de heren H. OLIVIER en J.-Ph. BONTE
- *Boekhoudrecht:*
de heren P. LURKIN en Ph. MENEVE
- *Boekhoudtechnieken:*
mevrouw M.-L. VERDEBOUT-JACQUES en de heer J. CHRISTIAENS
- *Financiële analyse:*
de heren Ch. VAN WYMEERSCH en D. SMETS

7.3. Seminarie "Controle" – tweede jaar (Hasselt), 25, 26, 27 oktober 1999.

Het seminarie "Controle" handelt over interne en externe controle, alsook over een reeks bijzondere themata waartussen de deelnemers kunnen kiezen afhankelijk van hun belangstelling, hun opleiding en specialisme.

Hebben aan het seminarie deelgenomen:

mevrouw M.-L. VERDEBOUT-JACQUES;
de heren Ch.-M. DE MONTPELLIER D'ANNEVOIE, X. DOYEN, B. DUFOURNY, S. GOETHALS, J.-L. LIENART, J.-L. SERVAIS, M. TEFNIN, M. VAN DOREN, B. WETS, L. ACKE, L. CALLAERT, D. CLEYMANS, P. COOX, Ph. DESOMBERE, W. GROFFELS, J.-P. LOOTS, M. NICOLAS, R. TIEST, D. TIMMERMAN, L. VAN MONTFORT, H. WILMOTS, D. CHARLIER, R. DE BORMAN, bedrijfsrevisoren;
de heer M.J. DE SAMBLANX, Adjunct-directeur-generaal van het IBR.

7.4. Seminarie "Het beroep" – derde jaar (Hasselt), 27, 28, 29 oktober 1999.

Het seminarie "Het beroep" handelt hoofdzakelijk over een meer diepgaande analyse van de bijzondere revisorale opdrachten, van de ondernemingsraad en het opmaken van het verslag. Dit seminarie behandelt ook een reeks problemen die de stagiairs moeten toelaten hun kennis bij te schaven in de domeinen die de bedrijfsrevisor rechtstreeks aanbelangen.

Hebben aan het seminarie deelgenomen:

De heren J.-L. SERVAIS, M. TEFNIN, L. VAN STEENBERGE, B. WETS, Ph. DESOMBERE, G. BATS, J.-Ph. BONTE, P. DEMEESTER, Ph. MENEVE, L. VAN HOY-
WEGHEN, H. SALAETS, bedrijfsrevisoren.

7.5. Seminarie "Plichtenleer"

Een studiedag gewijd aan de plichtenleer werd ingericht voor de stagiairs. De dag was voornamelijk gewijd aan een diepgaand uitgewerkt praktijkgeval, wat zonder twijfel borg stond voor het succes ervan.

Hebben aan deze studiedag deelgenomen:

De heren H. OLIVIER, Directeur-generaal van het IBR, M.J. DE SAMBLANX, Adjunct-directeur-generaal van het IBR en L. SWOLFS, Ondervoorzitter van het IBR.

8. VERENIGING DER STAGIAIRS

Sinds de algemene vergadering van april 1999 is de Vereniging der Stagiairs samengesteld uit volgende leden:

de heer L. VAN DEN ABEELE, Voorzitter; mevrouw V. LEDURE, vervangen door mevrouw C. KOS; de heren D. GORTEMAN en S. ROSIER, Franstalige leden; mevrouw W. SAMAN, de heer T. WILLEMSE, Nederlandstalige leden.

In de loop van het jaar vergaderde de Vereniging achtmaal.

De Voorzitter en een lid van de Vereniging der Stagiairs hadden twee ontmoetingen met de heer J.F. CATS, Voorzitter van het IBR.

Eén van de ontmoetingen was gewijd aan de wijzigingen in verband met het stageverloop.

De Vereniging der Stagiairs besliste een afzonderlijke pagina voor de Vereniging op de website van het IBR te openen.

Een *newsletter* werd aangemaakt en aan alle stagiairs toegestuurd. De inlichtingen worden voortaan medegedeeld via de website en niet langer via de *newsletter*.

Een informatieavond gewijd aan het bekwaamheidsexamen werd op 6 oktober 1999 ingericht.

9. BEKWAAMHEIDSEXAMEN

Eerste zitting

De schriftelijke proef vond plaats te Brussel op zaterdag 8 mei 1999.

De mondelinge proeven vonden plaats van 7 tot 11 juni 1999.

25 kandidaten waren ingeschreven. 14 kandidaten slaagden voor de proef.

Tweede zitting

De schriftelijke proef vond plaats op zaterdag 16 oktober 1999. De mondelinge proef vond plaats van 6 tot 10 december 1999.

49 kandidaten waren ingeschreven, 26 zijn voor de proef geslaagd.

SAMENSTELLING VAN DE JURY'S:

A. Nederlandstalige jury's:

NL 1: De heren K.M. VAN OOSTVELDT, Voorzitter, M. BOONE, J. RAMIJSEN, en J. VANDERHOEGHT, bedrijfsrevisoren;
de heer J. GUYSEN, extern lid.

NL 2: De heren J. BRANSON, Voorzitter, G. HERREWIJN, S. RABAËY, L. HELLEBAUT, bedrijfsrevisoren;
de heer F. VAN THILLO, extern lid.

NL 3: De heren B. CALLENS, Voorzitter, R. ADRIAENSSENS, F. MAS, G. WYGAERTS, bedrijfsrevisoren;
de heer R. DE LEEUW, extern lid.

NL 4: De heer R. TIEST, Voorzitter, A. CLYBOUW, Ph. ROELANTS, D. VAN CUTSEM, bedrijfsrevisoren;
mevrouw B. VAN DEN BOSSCHE, extern lid.

II

B. Franstalige jury's:

FR 1: De heren D. LEBRUN, Voorzitter, G. HEPNER, G. DELVAUX, A. DESCHAMPS, bedrijfsrevisoren;
de heer J.-M. VANDENBERGH, extern lid.

FR2: De heren M. MASSART, Voorzitter, D. LEBOUTTE, J. LENOIR, M. VAN DOREN, bedrijfsrevisoren;
de heer M.A. VERBEUREN, extern lid.

Omdat een aantal effectieve leden niet aan de eerste of tweede zitting kon deelnemen, werd regelmatig een beroep gedaan op de door de Raad aangestelde plaatsvervangende leden:

P. BERGER, L. DISCRY, M. SMET, P. DE WEERDT, B. MEYNENDONCKX, L. DELTOUR, J. CHRISTIAENS, H. VAN IMPE, J. DE LANDSHEER, D. VERMUSSCHE, L. VAN GULCK, S. RABAËY, J. BEDDEGENOODT, J. DE BOM VAN DRIESCHE, L. VAN STEENBERGE, V. SPILLIAERT, L. DE KEULENAER, G. BATS, W. GROFFILS, G. HOË, G. SPAENHOVEN, F. DEGEEST, M. DE WOLF, R. PEIRCE, R. VAN CUTSEM, H. FRONVILLE, E. MATHAY, Ph. PIRE, H. LAFOSSE, J. VANDERNOOT.

10. BESLISSINGEN VAN DE STAGECOMMISSIE

10.1. Organisatie van de examens

Per jaar zal één examenzittijd worden georganiseerd. Seminars zullen worden gehouden in de maand mei en in de maand juni. De examens zullen in september doorgaan. De toegangsexamens zullen in de maand oktober plaatsvinden. Het begin van de stage werd op 1 juli vastgesteld. Voortaan zullen de kandidaten voor het bekwaamheidsexamen, naast de schriftelijke en de mondelinge proef, ook een praktische studie moeten voorbereiden. Deze zal door de juryleden van het bekwaamheidsexamen worden verbeterd en het thema zal door de Stagecommissie worden voorgesteld.

10.2. Niet-verplichte aanwezigheid op de seminars

De stage zal in de toekomst niet langer uit drie afzonderlijke jaren zijn samengesteld, maar wel bestaan in een enkel blok. De aanwezigheid op de seminars is niet langer verplicht en de band tussen de aanwezigheid op de seminars en de deelname aan de examens wordt dan ook afgeschaft.

10.3. Profiel van de stagemeester

De procedure met het oog op de systematische evaluatie van de stagemeester zal ten uitvoer worden gelegd wanneer het kantoor onder de 1.500 uur per persoon en 5.000 uur per kantoor ligt. Voor de kantoren die minder dan 5.000 uur revisorale werkzaamheden kennen, wordt de procedure gestart wanneer daarin minder dan 50 % permanente opdrachten zijn begrepen.

Wanneer het profiel niet beantwoordt aan de criteria die door de Stagecommissie werden vastgelegd, wordt de stagemeester gevraagd aanvullende inlichtingen aan de Stagecommissie te verstrekken. De opleiding van een stagiair kan pas aan een stagemeester worden geweigerd nadat deze door de Stagecommissie werd gehoord.

Ingeval van weigering, wordt aan de stagemeester en aan de kandidaat-stagiair een brief verstuurd, waarin wordt vermeld dat een beroep bij de Commissie van Beroep binnen een termijn van 30 dagen kan worden ingesteld.

10.4. Een rechtspersoon als stagemeester

Een controlevennootschap kan stagemeester zijn, op voorwaarde dat een bedrijfsrevisor-natuurlijke persoon, die de vennootschap vertegenwoordigt, aan de vereiste voorwaarden voldoet om als stagemeester te fungeren, namelijk sedert meer dan vijf jaar de eed hebben afgelegd, maximum drie stagiairs hebben, enz.

10.5. Stage verdeeld over twee stagemeesters

Ingeval de stagiair twee stagemeesters heeft, moet de "comfort letter" door de twee partijen worden ondertekend.

In dit geval dient de stagiair een arbeidsovereenkomst en een verklaring betreffende het bij elk van de stagemeesters te lopen uren over te zenden.

10.6. Stagedagboek

De Stagecommissie brengt in herinnering dat sinds 1 januari 1999 een nieuw stagedagboek in voege is getreden.

Het nieuwe stagedagboek is beschikbaar op de Internetsite of op eenvoudig verzoek aan het Instituut. Alle stagiairs zijn verplicht zich aan het nieuwe formaat van stagedagboek te houden.

10.7. Laattijdige indiening van een stagedagboek

De stagiair die zijn stagedagboek niet op de door de Stagecommissie gestelde datum heeft ingediend, loopt een stageverlenging op voor een duur van zes maand. Hetzelfde geldt voor een stageboek dat wel tijdig werd ingestuurd maar niet in orde is en na regularisatie na de gestelde datum zou binnenkomen.

Deze administratieve sanctie bedraagt meer dan een verlenging van zes maand wanneer het stagedagboek meer dan zes maand te laat wordt ingediend.

In dit geval is de duur van de verlenging gelijk aan de duur van de vertraging in de afgifte van het stagedagboek. Ingeval van herhaling van de nalatigheid, kan een tuchtrechtelijke sanctie worden uitgesproken.

10.8 Het begrip 1.000 jaaruren

Artikel 28 van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 schrijft voor dat de stage ten minste 1.000 uren per jaar moet bedragen. De stage bedraagt 1.000 uren per jaar, ook al heeft de stagiair reeds 3 maal 1.000 uur gepresteerd omdat zijn stage werd verlengd.

Het begrip 1.000 uren per jaar wordt geïnterpreteerd per stagejaar en niet per kalenderjaar.

1. Het overschot van 1.000 uren kan niet overgedragen worden naar het volgende jaar.

Er kunnen dus geen kredieturen worden opgebouwd. Een stagiair die gedurende het jaar N 1.250 uren heeft gepresteerd, kan geen 250 uren overboeken naar het jaar N + 1 ingeval in dat jaar een onvoldoende aantal uren zou zijn gepresteerd.

2. Eén stagejaar kan over één of verschillende kalenderjaren zijn gespreid. Iemand die bijvoorbeeld 600 uren heeft gepresteerd in 1998 en zijn stage opschort om die in 1999 te hervatten met een prestatie van 500 uren, kan deze beide uurtotalen samentellen om te komen tot het aantal van 1.000 uren per jaar.

10.9. Inzage van examenkopies

De Stagecommissie brengt in herinnering dat de kopies van de diverse examens om welke reden dan ook niet kunnen worden ingezien, noch door de stagiair, noch door de stage meester.

10.10. Indiening van het inschrijvingsdossier voor het toegangsexamen

Het inschrijvingsdossier voor het toegangsexamen moet vóór 30 juni worden ingediend, onder voorbehoud van het diploma of het getuigschrift dat uiterlijk op 30 juli moet binnen zijn voor diegenen die in de eerste zitting zijn geslaagd en op 30 september voor de kandidaten die in de tweede zitting slaagden. Deze afwijking heeft uitsluitend op het diploma of op het studiegetuigschrift betrekking voor de kandidaten die hun studies beëindigen in het jaar van inschrijving voor het toegangsexamen.

10.11. Financiële tussenkomst voor de seminars en examens

Het model van stageovereenkomst werd gewijzigd en bevat nu een nieuw artikel 3, luidend als volgt: *“De stagemester verbindt er zich toe de kosten in verband met de in het kader van de stage verplichte seminars en examens te zijnen laste te nemen”*.

10.12. Indiening van het toelatingsdossier

Het dossier voor de toelating tot de stage moet volledig in orde worden ingediend vóór de datum die de Stagecommissie vooropstelt. Elk dossier dat niet in orde is, zal worden afgewezen. Het dossier van toelating tot de stage moet uiterlijk tegen 15 februari worden ingediend.

II. COMMISSIE CONTROLENORMEN

1. Controleanbevelingen
2. Bijzondere opdrachten

Voorzitter: de heer H. VAN PASSEL

Leden: de heren E. DAMS, P. LERUSSE, H. OLIVIER, P. PAUWELS, J. VANDERNOOT, M. VAN DOREN en H. WILMOTS.

De Commissie Controlenormen is belast met de coördinatie van de werkzaamheden in verband met de uitwerking van de beroepsnormen en -aanbevelingen betreffende de controleopdrachten. In het eerste deel van het verslag komen verschillende aanbevelingen en adviezen aan bod op het vlak van controle en bijzondere opdrachten die door de Raad zijn goedgekeurd:

- de aanbeveling betreffende de ondernemingen in moeilijkheden;
- de technische nota betreffende de rol van de commissaris-revisor inzake halfjaarlijkse en jaarlijkse communiqués van beursgenoteerde vennootschappen;
- de technische nota betreffende de *stock options*;
- het gewijzigd voorstel van normen betreffende de omzetting.

1. CONTROLEAANBEVELINGEN

De Commissie heeft kennis genomen van het advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy aangaande het voorstel van

aanbeveling inzake de ondernemingen in moeilijkheden. Zij heeft de wijzigingen aangebracht die de Hoge Raad nuttig oordeelde, op de minder belangrijke aspecten na, die in het eerste deel van dit Verslag van de Raad zijn vermeld. De Commissie heeft verder een belangrijk deel van haar werkzaamheden gewijd aan het op punt stellen van een technische nota betreffende de rol van de commissaris-revisor inzake halfjaarlijkse en jaarlijkse communiqués van beursgenoteerde vennootschappen. Het document werd besproken met de Voorzitter van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen en de diensten van de CBF. Er werd een akkoord bereikt over de verschillende nog in discussie zijnde punten, zodat de Commissie Controlenormen de Raad heeft kunnen voorstellen de technische nota, die in het eerste deel van dit Verslag is opgenomen, goed te keuren.

Controleaspecten bij een eerste jaar opdracht en controle van de vergelijkende cijfers

De Raad heeft de Commissie gevraagd om bij voorrang de tenuitvoerlegging van de internationale normen (ISA), die nog niet zijn opgenomen in de aanbevelingen van het Instituut, te onderzoeken. Twee van die internationale aanbevelingen hebben betrekking op relatief verwante gebieden, namelijk de aanbeveling ISA 510 "Initial Engagements – Opening Balances" en de aanbeveling ISA 710 "Comparatives". De Commissie heeft geoordeeld dat deze beide aanbevelingen voldoende verwant zijn om in één enkele aanbeveling te kunnen worden verwerkt.

Van bij de aanvang is de Commissie geconfronteerd met de verwerking van de boekhoudkundige aspecten. In de internationale aanbevelingen wordt inderdaad een onderscheid gemaakt tussen de landen waar de openningsbalans kan worden gewijzigd en de landen waar dit niet het geval is. Artikel 11, lid 3 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 betreffende de jaarrekening, laat de aanpassing toe van de jaarrekening over het vorige boekjaar met het oog op de vergelijkbaarheid, wanneer de bedragen van het boekjaar niet met die van het vorige boekjaar kunnen worden vergeleken. De vraag is in welke mate de rechtzetting van de bedragen over het vorige boekjaar met het oog op de vergelijkbaarheid uitsluitend betrekking heeft op wat met de voorstelling te maken heeft, dan wel of ook aspecten in verband met de waarderingsregels daaronder kunnen vallen. Er is in dit verband aan de Commissie voor Boekhoudkundige Normen een concrete vraag gesteld.

Wat de controlewerkzaamheden en de inhoud van het controleverslag betreft, stelde de Commissie zich tot doel zo nauw mogelijk op de internationale teksten aan te sluiten.

De Commissie heeft haar voorontwerp aan de Raad overgelegd die besliste het bekend te maken om het advies van de leden in te winnen.

Stock Options

De Commissie is door de Raad verzocht om meer in het bijzonder de gevolgen te onderzoeken van de nieuwe reglementering inzake *stock options* die voortvloeit uit de wet van 21 maart 1999 betreffende de Belgische actieplannen voor de werkgelegenheid 1998. De Commissie heeft het nuttig geacht deze werkzaamheden aan een specifieke werkgroep toe te vertrouwen, samengesteld uit de heren G. BOMBAERTS, D. KROES, P. PETERKENNE en D. SMETS.

De problemen die ingevolge de nieuwe reglementering aan de orde zijn, worden in het eerste deel van dit Verslag uiteengezet. De Commissie heeft geoordeeld dat het moeilijk was om de Raad een norm of zelfs maar een aanbeveling voor te stellen betreffende de tenuitvoerlegging van deze opdracht. Rekening houdend met de opgeworpen problemen en in de hoop op een aanpassing van een aantal delicate gegevens in verband met de tenuitvoerlegging van de opdracht, verdiende het de voorkeur een bezinningsnota op te stellen, die in de toekomst kan worden aangepast. De werkgroep heeft het resultaat van de werkzaamheden in september aan de Raad voorgelegd. De bezinningsnota is door de Raad goedgekeurd en aan de leden toegezonden. De nota wordt in bijlage tot dit Verslag opgenomen.

2. BIJZONDERE OPDRACHTEN

Voorzitter: de heer A. KILESE

Delegatie namens het IBR: de heren G. BATS, J.P. DEJAEGHERE, D. LEBOUTTE, J.M. VINCENT en P. WEYERS

Delegatie namens het IAB: mevrouwen M. CLAES en A. LAGROU; de heren P. JAILLOT, C. JANSSENS, Ph. VAN EICKHOUTE, J. VAN WEMMEL en M. VERSCHULDEN

Er dient in herinnering te worden gebracht dat het doel van deze gemengde Commissie met leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten bestaat in het onderzoeken van de normalisering van opdrachten die door de vennootschappenwet tegelijk aan de leden van beide Instituten zijn toevertrouwd.

In de loop van het jaar hadden de voornaamste werkzaamheden van deze Commissie betrekking op een nieuwe bespreking van de normen in verband met de omzetting. Zoals vermeld in het eerste deel van dit Verslag, heeft de Commissie vastgesteld dat wijzigingen aan het voorwerp van de opdracht werden aangebracht door de wet die het wetboek van de vennootschappen instelt. Het was dan ook nodig de gevolgen van deze wetswijziging in de tekst van de normen zelf te verwerken.

De draagwijdte van de aanpassingen wordt in het eerste deel van dit Verslag toegelicht. De Raad heeft de Commissie vervolgens verzocht een aantal werkzaamheden te wijden aan de nadere omschrijving van de opdracht van de bedrijfsrevisor of van de accountant in het kader van het advies dat hij moet geven wanneer een onderneming vraagt om erkend te worden als aannemer van openbare werken. Deze werkzaamheden zullen voornamelijk in de loop van het jaar 2000 worden gevoerd.

III. JURIDISCHE COMMISSIE

Samenstelling:

Voorzitter: de heer Pierre P. BERGER (bedrijfsrevisor)

Leden: mevrouwen Françoise HERBAY (Commissie voor het Bank- en Financiewezen), Ann DIRKX (Commissie voor het Bank- en Financiewezen) en Gilberte RAUCQ (notaris), de heren Jean-Philippe BONTE (bedrijfsjurist), Herman BRAECKMANS (advocaat, professor), Lieven ACKE (bedrijfsrevisor), Michel DE WOLF (bedrijfsrevisor), Paul-Alain FORIERS (advocaat, docent), Hugues FRONVILLE (bedrijfsrevisor), Jean-Paul KOEVOETS (bedrijfsrevisor), Henri OLIVIER, (directeur-generaal IBR), Francis WALSHOT (bedrijfsjurist)

Wetenschappelijk Secretariaat: mevrouw Veerle VAN DE WALLE

Wat de samenstelling van de Juridische Commissie betreft, is mevrouw Françoise HERBAY (Commissie voor het Bank- en Financiewezen) in de loop van het jaar vervangen door mevrouw Ann DIRKX (adjunct-adviseur bij de Commissie voor het Bank- en Financiewezen). Mevrouw Françoise HERBAY, die benoemd is tot adjunct-directeur van de vierde directie van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen, wordt oprecht bedankt voor haar jarenlange en toegewijde medewerking aan de werkzaamheden van de Juridische Commissie.



In de loop van 1999 is de Juridische Commissie viermaal bijeengekomen, teneinde een aantal juridische problemen die de bedrijfsrevisor aanbelangen, te bespreken. Op verzoek van de Raad van het Instituut zal de Juridische Commissie in de toekomst op meer regelmatige basis bijeenkomen. In principe wordt een tweemaandelijks vergadering vooropgesteld, hetgeen moet toelaten de termijn voor het beantwoorden van de vragen aanzienlijk in te korten.

Een aantal adviezen met algemene draagwijdte van de Juridische Commissie hebben aanleiding gegeven tot standpunten van de Raad van het Instituut: deze zijn dan ook opgenomen in het eerste deel van onderhavig Jaarverslag. Het betreft volgende materies:

- Inhoud van het controleverslag ingeval van inbreuk op het vennootschapsrecht;
- Einde van het mandaat van commissaris-revisor ingeval van faillissement;
- Informatierecht van een bestuurder ten opzichte van de commissaris;
- Revisorale verslaggeving over de rekeningen van een bijkantoor met een ondernemingsraad;
- Vrijstelling van het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening mits akkoord vanwege de ondernemingsraad.

De Juridische Commissie heeft ook kennis genomen van het ontwerp-lastenboek dat op verzoek van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren is opgesteld door een advocatenkantoor. Voor de revisorale opdrachten dient immers de wetgeving op de overheidsopdrachten te worden gevolgd. Wij verwijzen in dit verband naar deel 1 van onderhavig Jaarverslag (p. 146 e.v.).

Verder heeft de Juridische Commissie adviezen geformuleerd als antwoord op concrete vraagstellingen. Een selectie wordt hierna opgenomen.

Ten slotte volgen nog een aantal antwoorden die door de Juridische dienst werden verstrekt op vragen die in de loop van het jaar werden gesteld.

A. JURIDISCHE COMMISSIE

■ Toepassing van artikel 60*bis* van de vennootschappenwet in verband met belangenconflicten

Een bedrijfsrevisor richt zich tot de Juridische Commissie in verband met volgende situatie: drie op de vier leden van een raad van bestuur zijn betrokken bij een verrichting die valt onder het toepassingsgebied van artikel 60*bis* van de vennootschappenwet. De vraag wordt gesteld hoe deze situatie moet worden opgelost.

Voor zover de statuten het toelaten, is het meest aangewezen om over te gaan tot de coöptatie van ten minste twee andere bestuurders die zullen optreden als onafhankelijke bestuurders tegenover de betrokken verrichting. In het concrete geval vloeit het specifieke probleem voort uit het feit dat de statuten de raad van bestuur niet toelaten om tot dergelijke coöptatie over te gaan.

Indien de raad van bestuur niet de bevoegdheid heeft om over te gaan tot een coöptatie van een bestuurder, kan de algemene vergadering worden bijeengeroepen om hierin te voorzien. De door de algemene vergadering aangestelde bestuurders kunnen voor een bepaalde periode worden benoemd in functie van de te verrichten handeling.

Zou de algemene vergadering kunnen overgaan tot het aanstellen van een lasthebber *ad hoc* voor de realisatie van de verrichting? Deze oplossing werd vooropgesteld in het advies van de Juridische Commissie in het geval van een belangenconflict vóór de hervorming van 1995. Deze oplossing brengt echter een aantal specifieke moeilijkheden met zich mee in de context van het artikel 60bis, want de doelstelling die in het concrete geval wordt nagestreefd, is om elke onrechtstreekse vergoeding van de aandeelhouder te vermijden (veelal de meerderheidsaandeelhouder). Indien de aangelegenheid teruggestuurd wordt naar de algemene vergadering, dan zou deze doelstelling vrij eenvoudig kunnen worden omzeild. De waarborg die wordt geboden door de aanstelling van drie onafhankelijke bestuurders, die een beslissing nemen op basis van een verslag van een externe deskundige, biedt inderdaad meer garanties dan de eenvoudige aanstelling van een lasthebber *ad hoc*.

Bij wijze van besluit is de meerderheid van de Juridische Commissie van oordeel dat de enige mogelijke oplossing in het concrete geval bestaat in de aanstelling van onafhankelijke bestuurders. Indien het niet mogelijk is deze te benoemen door coöptatie, zal een bijeenroeping van een algemene vergadering noodzakelijk zijn. Indien deze procedure niet is nageleefd, zou de commissaris-revisor opmerkingen moeten maken omtrent de naleving van het vennootschapsrecht in het tweede deel van zijn verslag.

■ Goedkeuring van een betwiste jaarrekening

De vraag wordt gesteld welke procedure voor de algemene vergadering moet worden gevolgd wanneer de jaarrekening en de boekhouding het

voorwerp uitmaken van betwistingen. Concrete aanleiding van de vraagstelling is de situatie van een vennootschap zonder commissaris, waar de raad van bestuur de jaarrekening opstelt zonder rekening te houden met de boekhouding, met name door bepaalde facturen buiten beschouwing te laten, aangezien het bestuursorgaan de daarin vooropgestelde prijzen niet aanvaardt. De algemene vergadering wordt bijeengeroepen en de aldus opgestelde jaarrekening wordt als bijlage bij de bijeenroeping toegevoegd. Bepaalde minderheidsaandeelhouders zijn ervan op de hoogte dat de jaarrekening niet voortvloeit uit de rekeningen, zoals voorzien in de boekhoudwetgeving en weigeren om deel te nemen aan de algemene vergadering. Kan de algemene vergadering geldig bijeenkomen om de jaarrekening goed te keuren die niet voortvloeit uit de rekeningen van de vennootschap?

De Juridische Commissie is van oordeel dat, indien de algemene vergadering behoorlijk is bijeengeroepen door de raad van bestuur, de vergadering geldig kan gehouden worden op de vooropgestelde datum, wat ook de betwistingen zijn met betrekking tot een punt ingeschreven op de agenda. De brief die door de minderheidsaandeelhouders wordt gestuurd om te weigeren aan de algemene vergadering deel te nemen, is volledig zonder gevolg voor het houden van de vergadering.

In de mate dat er zich in de onderneming onregelmatigheden voordoen op boekhoudvlak, zodanig dat de jaarrekening niet geldig door de raad van bestuur zou zijn opgesteld, zal dit element wel de aansprakelijkheid van de bestuurders in het gedrang kunnen brengen. De Juridische Commissie merkt op dat, indien de algemene vergadering de jaarrekening goedkeurt, de jaarrekening bestaat, ook al zijn er betwistingen omtrent de manier waarop de jaarrekening is totstandgekomen. Volgens de Juridische Commissie biedt het vennootschapsrecht volgende mogelijkheden om de beslissing te betwisten: enerzijds de nietigheidsvordering tegen een beslissing die het voorwerp zou uitgemaakt hebben van een bevoegdheidsoverschrijding of misbruik van bevoegdheid (artikel 190*bis*, § 1, 4° van de vennootschappenwet) en anderzijds een aansprakelijkheidsvordering, ingesteld door de minderheidsaandeelhouders (artikel 66*bis* voor de NV, artikel 132*bis* voor de BVBA). Verder zou eveneens de mogelijkheid bestaan om een deskundigenonderzoek te vorderen (artikel 191 van de vennootschappenwet), evenals de uittreding (artikel 190*quater* van de vennootschappenwet).

■ Toepassing van de procedure inzake quasi-inbreng

Drie personen die een feitelijke vereniging vormen, hebben elk hun burgerlijke éénpersoons-BVBA opgericht. Deze burgerlijke BVBA's richten samen een burgerlijke CVBA op en zijn daarvan zowel aandeelhouder als bestuurder. In deze burgerlijke CVBA wordt materiaal van de feitelijke vereniging ingebracht. Dient de quasi-inbrengprocedure te worden gevolgd, aangezien de drie personen eigenlijk onrechtstreeks (via hun éénpersoons-BVBA en via de feitelijke vereniging) betrokken partij zijn?

De Juridische Commissie is van oordeel dat artikel 120^{quater} van de vennootschappenwet in verband met de quasi-inbrengprocedure strikt moet worden toegepast. Het artikel spreekt enkel van de toepassing van de procedure ingeval een aan een oprichter, aan een zaakvoerder of aan een vennoot toebehorend vermogensbestanddeel door de vennootschap wordt verkregen. In het voorgelegde geval gaat het noch om een oprichter, noch om een zaakvoerder, noch om een vennoot, zodanig dat de procedure van artikel 120^{quater} niet moet worden gevolgd.

■ Quasi-inbreng van negatief bedrijfsgeheel

De vraag wordt gesteld in welke mate de vergoeding voor de quasi-inbreng van een negatief bedrijfsgeheel kan bestaan in een vordering van de vennootschap op de zaakvoerder-verkoper.

Vooreerst brengt de Juridische Commissie in herinnering dat de verichting via een inbreng in natura van het negatief geheel niet mogelijk is, en dit bij gebrek aan vergoeding. Het betreft echter een quasi-inbreng. De Commissie acht deze quasi-inbrengverrichting mogelijk, in de veronderstelling dat de vennootschap belang heeft bij dergelijke operatie. Het is immers vrij ongebruikelijk dat de prijs die door de vennootschap voor de verkrijging wordt betaald, bestaat in een vordering op de verkoper. De revisor dient bijgevolg omzichtig te handelen. Er moet verder ook nagegaan worden in hoeverre hierin sprake zou kunnen zijn van het misdrijf van misbruik van vennootschapsgoederen.

■ Compensatie ter gelegenheid van een kapitaalsverhoging

De Juridische Commissie is ondervraagd omtrent een kapitaalsverhoging door inbreng van een kredietsaldo van een rekening-courant van een zaak-

voerder, terwijl een andere rekening van dezelfde zaakvoerder een aanzienlijk debetsaldo vertoont.

De Juridische Commissie is van oordeel dat in de mate dat meerdere schulden, tegelijk zeker, liquide en eisbaar zijn, er compensatie plaatsvindt, zelfs zonder medeweten van de betrokken partijen. Hetzelfde geldt natuurlijk wanneer er een overeenkomst van rekening-courant bestaat tussen de partijen. De conclusie is dan ook dat, op basis van de gegevens die beschikbaar zijn, de compensatie noodzakelijkerwijze moet gebeuren tussen de schuld en de vordering van de vennootschap ten opzichte van de zaakvoerder.

B. JURIDISCHE DIENST

■ Beroepsgeheim

Het Instituut is ondervraagd teneinde te weten in welke mate de getuigenis van een bedrijfsrevisor kan afgenomen worden op verzoek van een onderzoeksrechter door een persoon die door deze laatste hiertoe is aangeduid.

Eerst en vooral moet worden opgemerkt dat de deontologie van de bedrijfsrevisor geen enkele vereiste omvat die verder zou gaan dan de wettelijke vereiste, en dat bijgevolg de bedrijfsrevisor een getuigenis in rechte kan afleggen. Wanneer de gegevens vallen onder zijn beroepsgeheim, kan hij echter oordelen dat hij het stilzwijgen dient te bewaren.

Moet worden beschouwd als persoon die een getuigenis in rechte moet afleggen, de persoon die door de onderzoeksrechter wordt verzocht om hem een mondelinge of schriftelijke verklaring af te leggen. Het horen van de getuigen ter gelegenheid van een onderzoek is onderworpen aan de artikelen 71 tot 86 van het Wetboek van Strafvordering. Zelfs indien artikel 73 bepaalt dat het verhoor wordt gedaan door de onderzoeksrechter, heeft het Hof van cassatie geoordeeld dat deze vorm van rechtspleging, noch substantieel, noch op straffe van nietigheid voorgeschreven is. Hieruit kan worden afgeleid dat de onderzoeksrechter iemand kan afvaardigen om een getuige te verhoren. Niets belet de bedrijfsrevisor om te antwoorden op de vragen die hem gesteld worden door de door de onderzoeksrechter aange-

duide persoon. In het geval dat hij het noodzakelijk zou achten, in functie van bijzondere omstandigheden, kan evenwel overwogen worden dat hij vraagt dat zijn getuigenverhoor rechtstreeks door de optredende magistraat wordt afgenomen.

■ Duur en verlenging van de vennootschap

In een NV die is aangegaan voor een bepaalde tijd, wordt vastgesteld dat vergeten werd vóór de vervaldag een algemene vergadering bijeen te roepen om tot verlenging over te gaan. De vraag wordt gesteld in welke mate de verlenging nog kan worden beslist, hoewel de duurtijd verstreken is.

Vóór de wet van 5 december 1984 die artikel 102 van de vennootschappenwet heeft gewijzigd en een onbepaalde duurtijd heeft mogelijk gemaakt, was het een constante rechtspraak dat de vennootschap van rechtswege ontbonden was door het bereiken van de vervaldag. Het nieuwe artikel 102 van de vennootschappenwet wijzigt deze situatie en laat een andere interpretatie toe, volgens dewelke een vennootschap enkel door een gerechtelijke beslissing of door een besluit van de algemene vergadering kan ontbonden worden. In de mate dat de algemene vergadering zijn bevoegdheid behoudt, zou het tegenstrijdig zijn de vergadering te verplichten vast te stellen dat er een ontbinding is door het verstrijken van de termijn zonder de vergadering toe te laten, zelfs met unanimiteit, om het artikel van de statuten dat in de bepaalde tijd voorzag, te wijzigen. Op basis van dergelijk argument kan men tot het besluit komen dat het, zelfs ná het verstrijken van de termijn, mogelijk is om de statuten te wijzigen en te bepalen dat de vennootschap een onbepaalde duurtijd zou hebben. In de rechtsleer wordt deze stelling niet unaniem weerhouden. Bepaalde auteurs blijven zich verder baseren op de traditionele doctrine en gaan ervan uit dat artikel 102 van de vennootschappenwet de ontbinding van rechtswege niet heeft opgegeven door het bereiken van de termijn in het kader van de NV's of BVBA's. Tot op heden is er nog geen rechtspraak voorhanden die deze aangelegenheid heeft beslecht.

■ Verplichtingen van de commissaris-revisor ingeval van herstructurerings

Een bedrijfsrevisor richt zich tot het Instituut met de vraag welke de verplichtingen zijn van de commissaris-revisor in het geval de ondernemings-

raad wordt ingelicht over nakende herstructureringen, en dit op grond van artikel 11 van de CAO nr. 9.

Vooreerst kan gesteld worden dat deze inlichtingen beschouwd moeten worden als occasionele informatie, zoals bedoeld in artikel 25 van het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden. Dit houdt in dat deze categorie van economische en financiële informatie deel uitmaakt van de opdracht van de commissaris-revisor (zie punt 3.4.1. van de IBR-normen betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad). In de reglementering blijkt niet te zijn voorzien in een specifieke verslaggeving vanwege de commissaris-revisor omtrent de occasionele informatie. Overeenkomstig de normen (punt 2.3.6.) lijkt het evenwel logisch dat wanneer de commissaris-revisor door de ondernemingsraad om verduidelijking wordt verzocht, hij zijn gebruikelijke taak ten opzichte van de ondernemingsraad vervult. Ten slotte zal de commissaris-revisor naar aanleiding van zijn jaarlijks certificeringsverslag eveneens een uitspraak doen over de verstrekte occasionele informatie.

IV. SECTORALE COMMISSIES

1. Controle van de ziekenfondsen
2. Controle van de verzekeringsondernemingen
3. Politieke partijen
4. Hogescholen in de Vlaamse Gemeenschap

1. CONTROLE VAN DE ZIEKENFONDSEN

Voorzitter: de heer B. CALLENS

Leden: de heren P. ANGIAUX, P. DEMEESTER, V. DE WULF, J.P. LABILLE en J. VERHAEGEN

Plaatsvervangende leden: mevrouw R. VAN MAELE
de heren B. THEUNISSEN en W. VAN AERDE

In de loop van het jaar heeft de Commissie haar werkzaamheden voortgezet in verband met het uitwerken van een Vademecum voor de controle op de Ziekenfondsen en Landsbonden van Ziekenfondsen. Inzonderheid zijn twee belangrijke stukken afgerond:

- een technische nota betreffende de uitoefening van de opdrachten, aangepast aan de jongste wijzigingen die door de Controledienst voor de Ziekenfondsen werden aangebracht;
- een gedetailleerd controleprogramma met betrekking tot de vrije aanvullende verzekering en de administratiekosten.

Beide documenten werden besproken met de Controledienst voor de Ziekenfondsen naar aanleiding van verschillende coördinatievergaderingen.

De werkzaamheden zullen in de loop van het jaar 2000 worden voortgezet.

2. CONTROLE VAN DE VERZEKERINGS- ONDERNEMINGEN

Voorzitter: de heer R. VANDER STICHELE

Ondervoorzitter: mevrouw I. BOETS

Leden: de heren R. ADRIAENSSENS, L. CARES, J. FOSSION, G. HOF en M. LANGE

In de loop van het jaar 1999 heeft de Commissie voornamelijk twee punten op haar agenda ingeschreven:

- de tenuitvoerlegging van de hervorming van het erkenningsreglement voor de erkende commissarissen voor de controle van de verzekeringsondernemingen;
- de controle van de maatschappijen voor onderlinge borgstelling.

Wat de tenuitvoerlegging van het erkenningsreglement betreft, werd in het eerste deel van dit Verslag een toelichting gegeven. Er moet worden onderstreept dat de Commissie bij de Controledienst voor de Verzekeringen is tussengekomen om te vermijden dat de inlichtingen die bij de confraters naar aanleiding van hun benoeming in de functie van erkend commissaris in een bepaalde vennootschap worden opgevraagd, te veel administratieve werkzaamheden zouden meebrengen.

Wat de maatschappijen voor onderlinge borgstelling betreft, heeft de Commissie, op verzoek van de Raad, het voorstel van omzendbrief van de Controledienst voor de Verzekeringen onderzocht. De Commissie kwam tot het besluit dat dit voorstel van circulaire tot geen bijzondere opmerkingen aanleiding gaf.

3. POLITIEKE PARTIJEN

Coördinatie van de werkzaamheden: de heer H. VAN IMPE

Leden van de Commissie: alle confraters die een mandaat uitoefenen in de politieke partijen, worden uitgenodigd om deel te nemen aan de werkzaamheden van deze Commissie.

De confraters die in deze activiteitensector optreden, hebben met grote aandacht de ontwikkeling opgevolgd van de nieuwe reglementering

betreffende de boekhouding en de controle van de boekhouding van de politieke partijen. De aangelegenheid komt in detail in het eerste deel van dit Verslag aan bod.

Inzonderheid heeft de Commissie voor het Parlement een voorstel van schema voor geconsolideerde rekening voor de politieke partijen voorbereid. Het voorstel dat in maart 1999 aan de Voorzitters van Kamer en Senaat werd overgezonden, kon spijtig genoeg niet vóór de verkiezingen van de maand juni worden besproken.

De werkzaamheden zijn in de loop van het tweede semester voortgezet, onder meer met het oog op een analyse van de nog open gebleven vragen betreffende de consolidatiekring en het opstellen van de rekeningen van elk van de componenten teneinde deze te integreren in de geconsolideerde jaarrekening.

Rekening houdend met het feit dat de nieuwe reglementering de controle inhoudt van de rekeningen van een aantal VZW's of andere entiteiten, die hun boekhouding niet overeenkomstig de algemeen aanvaarde boekhoudprincipes voerden, moet worden aangenomen dat de jaarrekening en het financieel verslag die bij het einde van 1999 zullen worden opgesteld, geen vergelijkende cijfers met betrekking tot het vorige boekjaar zullen kunnen bevatten.

Ten slotte bezint de Commissie zich verder over het modelverslag dat door de revisor zal moeten worden gebruikt in het kader van zijn verklaring betreffende de geconsolideerde rekening van de politieke partijen en hun componenten.

4. HOGESCHOLEN IN DE VLAAMSE GEMEENSCHAP

Coördinatie van de werkzaamheden: de heer H. VAN IMPE

Leden van de werkgroep: alle confraters die een opdracht uitoefenen in de hogescholen van de Vlaamse Gemeenschap, worden uitgenodigd om deel te nemen aan de werkzaamheden van de werkgroep; worden eveneens uitgenodigd de regeringscommissarissen voor de hogescholen.

Coördinatie van de subwerkgroep "Boekhoudkundige adviezen voor hogescholen": de heer G. VAN DE VELDE

De confraters die in deze sector optreden, worden geregeld uitgenodigd op coördinatievergaderingen om een aantal vragen te bespreken omtrent de uitvoering van de controleopdracht in de hogescholen.

In de loop van 1999 zijn hoofdzakelijk een aantal technisch-boekhoudkundige problemen aan bod gekomen, die in detail zijn geanalyseerd in de schoot van de subwerkgroep "Boekhoudkundige adviezen voor hogescholen". Deze werkgroep, die gecoördineerd wordt door confrater G. VAN DE VELDE, heeft een zestal vergaderingen gehouden. Naast de bedrijfsrevisoren en regeringscommissarissen, hebben tot de werkzaamheden tevens een aantal financiële verantwoordelijken van de hogescholen bijgedragen. Ook een vertegenwoordiger van het Departement Onderwijs – Afdeling Hogescholen van het Ministerie van de Vlaamse Gemeenschap heeft aan de vergaderingen deelgenomen.

Volgende topics zijn onder meer aan bod gekomen: semesterstaat per 30 juni; werkings- en personeelsratio's; huursubsidies en eigenaarsonderhoud IVAH; giften, schenkingen en legaten; reserverekeningen. Omtrent volgende onderwerpen heeft de subwerkgroep eveneens verdere analyses aangevat: herwaardering materiële vaste activa; voorraad boeken en cursus-sen; waardering bibliotheek; logica rekeningenstelsel (60/61/70/74-rekeningen); waardering achterstallige studentenvorderingen; terugbetaling inschrijvings- en examengelden; subsidiëringsprojecten; interesten en roerende voorheffing; investeringen versus kosten; boeking van de enveloppe bij toekenning; interne doorrekening tussen departementen (compensatie van de 6-rekening dan wel boeking via de 74-rekening), ...

Daarnaast heeft de subwerkgroep een aanzienlijk deel van de werkzaamheden besteed aan de uitwisseling van ervaringen onder de hogescholen betreffende analytische boekhouding en kostprijsbepaling. Een aantal financiële verantwoordelijken hebben de analytische (boom)structuur en gebruikte verdeelsleutels van hun hogeschool kort voorgesteld en toegelicht, gevolgd door een discussie. Het is de bedoeling dat deze besprekingen in de loop van 2000 zullen uitmonden in een advies in verband met analytische boekhouding in de hogeschoolsector.

De subwerkgroep heeft verder kennis genomen van de voorgenomen herziening van het besluit van de Vlaamse regering van 15 november 1995 betreffende de beleidsboekhouding, de jaarrekening en het rekeningenstelsel voor de hogescholen en de VZW's voor sociale voorzieningen.

In de schoot van het regeringscommissariaat is een aparte werkgroep ingesteld, waaraan drie bedrijfsrevisoren deelnemen, die onder leiding van het regeringscommissariaat en in samenwerking met het departement Onderwijs een actualisatie van voornoemd besluit voorbereidt. Naar verluidt zou het nieuw boekhoudbesluit van toepassing moeten zijn vanaf het boekjaar 2001. Doelstelling is om de diverse boekhoudkundige en financiële gegevens die door verschillende instanties worden opgevraagd, zoveel mogelijk te integreren in één enkel document, zijnde de jaarrekening en het jaarverslag. Dit waarborgt de consistentie en vergelijkbaarheid van de gerapporteerde gegevens.

In verband met de revisorale verslaggeving, heeft de subwerkgroep vastgesteld dat het door de hogescholen gehanteerde boekhoudkundig schema vaak wordt uitgesplitst en verder gaat dan hetgeen is voorgeschreven in het wettelijk schema. Het verdient aanbeveling dat de revisoren in hun verslag dan ook vermelden dat de certificatie enkel betrekking heeft op de gegevens die verplicht zijn krachtens de decretale en reglementaire bepalingen. Daaruit blijkt duidelijk dat de waarmerking van de revisor geen betrekking heeft op de overige toelichtingen die op vrijwillige basis door de hogeschool worden verstrekt en die vaak van hogeschool tot hogeschool verschillend zijn.

Wat het jaarverslag van de hogescholen betreft, waarvan de inhoud wordt omschreven in het besluit van de Vlaamse regering van 10 maart 1998, is het wenselijk dat de bedrijfsrevisoren in hun verslag verduidelijken dat hun verklaring enkel en alleen betrekking heeft op de financiële informatie.

Ten slotte heeft de werkgroep kennis genomen van de initiatieven vanwege het regeringscommissariaat bij de Minister van Onderwijs om de verplichting voor de hogescholen om een sociale balans op te stellen ongedaan te maken. Rekening houdend met de specificiteiten van de personeelsproblematiek in het onderwijs, lijkt het inderdaad niet wenselijk dat de hogeschool nog eens afzonderlijk rapporteert inzake personeel, aangezien reeds in de jaarrekening en in het jaarverslag heel wat informatie terzake moet worden opgenomen. Aangezien er echter voorlopig geen sprake is van een vrijstelling, zal een opmerking vanwege de bedrijfsrevisor noodzakelijk zijn als de sociale balans als onderdeel van de jaarrekening ontbreekt. Uiteraard wordt de problematiek op de voet gevolgd.

V. EXTERNE BETREKKINGEN

A. Interinstitutencomité

B. Internationale betrekkingen

1. International Federation of Accountants (IFAC)
2. International Accounting Standards Committee (IASC)
3. Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)
4. Fédération Internationale des Experts Comptables Francophones (FIDEF)
5. Belgisch-Nederlandse gespreksgroep



A. INTERINSTITUTENCOMITE

Bij wet van 22 april 1999 werd een Interinstitutencomité ingesteld, waarin de voorzitters, ondervoorzitters en directeurs-generaal van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten zitting hebben.

In de loop van het jaar hadden de contacten tussen de Instituten voornamelijk tot doel na te denken over de tenuitvoerlegging van de nieuwe wetgeving betreffende de organisatie van de economische beroepen.

Zo is het Interinstitutencomité samengekomen om de interne werkingsregels vast te leggen. Er is afgesproken dat het Interinstitutencomité om de drie maand zou vergaderen en dat het voorzitterschap volgens een jaarlijkse beurtrol, die in mei start, zou worden waargenomen. De Voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren werd aangewezen als Voorzitter van het Interinstitutencomité voor de eerste termijn 1999-2000.

Onder de gemeenschappelijke activiteiten van de drie Instituten verdient bijzondere aandacht:

- de heruitgave van de promotiesoftware voor de euro, die aan alle leden van de drie Instituten werd toegestuurd bij het begin van het jaar 1999. Het betreft een tweede versie van de software "Eurochallenger*", waarvan de eerste uitgave plechtig tijdens een academische zitting in februari 1998 werd voorgesteld;
- de aanmaak van een versie met commentaar van het nieuwe wetboek van vennootschappen die in de loop van het jaar 2000 ter perse zal gaan.

Verder hebben de drie Instituten verschillende vergaderingen gewijd aan een gezamenlijke bezinning over de deontologische praktijken op het vlak van publiciteit. Er werd afgesproken dat een gemeenschappelijke aanbeveling zou worden uitgewerkt, op basis van het principe dat de reglementeringen inzake plichtenleer publiciteit wel toelaten, ook al zijn er bepaalde beperkingen die de beroepsbeoefenaar verplichten ter zake een zekere terughoudendheid aan de dag te leggen.

B. INTERNATIONALE BETREKKINGEN

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten hebben een gemeenschappelijke vertegenwoordiging samengesteld in de schoot van de internationale beroepsorganisaties waarbij ze zijn aangesloten. De coördinatie van deze werkzaamheden is toevertrouwd aan een Commissie internationale betrekkingen, onder het voorzitterschap van de heer A. QUINTELIER, accountant, die België vertegenwoordigt in de Raad van de *Fédération des Experts Comptables Européens*. De Commissie heeft voornamelijk tot doel de beraadslagingen van de Raad van de FEE voor te bereiden en een gepast antwoord te verzekeren voor de adviesaanvragen die regelmatig aan de Instituten worden toegezonden door internationale beroepsinstellingen, zoals de *International Federation of Accountants* (IFAC) en het *International Accounting Standards Committee* (IASC).

1. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC)

De *International Federation of Accountants* (IFAC) is de wereldorganisatie van het beroep. Haar opdracht bestaat erin het beroep te ontwikkelen en te versterken om het zo in staat te stellen kwalitatief hoogstaande diensten in het belang van het maatschappelijk verkeer te verstrekken.

De aansluiting bij het IFAC opent voor de leden de mogelijkheid:

- zich ervan te vergewissen dat de beroepsnormen zich op een internationaal aanvaard niveau bevinden;
- de normen vast te leggen voor een hoogwaardige vorming, om het hoofd te kunnen bieden aan de uitdagingen voor het beroep en om diens maatschappelijke verantwoordelijkheden te kunnen opnemen;
- de eigen leden de nodige omkadering aan te reiken om met succes op te treden in de economische omgeving;
- hen correct in te lichten omtrent de recentste internationale ontwikkelingen in reële gebieden, als daar zijn de burgerlijke aansprakelijkheid van de accountants, de informatietechnologieën, de “*assurances services*” en de tendensen inzake beheersboekhouding;
- bij te dragen tot de ontwikkeling van efficiënte kapitaalmarkten.

Volgende comités zijn in de schoot van het IFAC werkzaam: het comité opleiding, het comité ethiek, het comité beheersboekhouding, het *International Auditing Practices Committee* (IAPC), het comité openbare sector en het toelatingscomité.

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren volgt met een bijzondere belangstelling de activiteiten van het *International Auditing Practices Committee*, het comité ethiek en het comité opleiding.

1.1. De werkzaamheden van het International Auditing Practices Committee (IAPC)

Het *International Auditing Practices Committee* heeft in de loop van het voorbije jaar verschillende normen en ontwerpnormen gepubliceerd. Wij vestigen inzonderheid de aandacht op:

- *Auditors Responsibility in the Audit of Financial Statements with Respect to Going Concern Assumption*, herziening van de ISA-norm 570;

- *Communications of Audit Matters with Those Charged with Governance;*
- *Special Considerations on the Audit of Smaller Businesses.*

Volgende voorstellen van internationale normen zijn voor advies aan de leden-Instituten overgezonden:

- *Assurance Engagements;*
- *External Confirmations.*

Verder liggen nog steeds een aantal belangrijke themata ter bespreking in de schoot van het Comité, onder meer:

- de herziening van de norm ISA 240 *Fraud and Errors;*
- de herziening van de norm ISA 401 *Information Technology;*
- een nieuwe aanbeveling betreffende *Prospective Financial Information;*
- een nieuwe aanbeveling betreffende de aansprakelijkheid van de revisor inzake milieuraapportering.

1.2. Comité opleiding

Het Instituut is als lid benoemd van het IFAC-Comité opleiding voor de jaren 1998 en 1999. In de schoot van het Comité wordt het Instituut vertegenwoordigd door confrater Roland PAEMELEIRE, hoogleraar aan de Universiteit Gent. Professor Joseph ANTOINE vertegenwoordigt er het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten. In de loop van het jaar vergaderde het Comité tweemaal. Het heeft de leden van het IFAC verschillende belangrijke documenten ter bespreking toegestuurd:

- een document tot herwerking van de aanbeveling IEG 11 betreffende de aspecten van de informatietechnologie in de opleiding van de accountants;
- een werkdocument betreffende Internet en tele-onderricht in de accountancyopleiding.

1.3. Comité ethiek

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren maakt deel uit van een gemeenschappelijke Belgisch-Nederlandse afvaardiging. Tot in juli 1999 vertegenwoordigde de heer Paul P. BEHETS, bedrijfsrevisor, het Instituut. Na zijn ontslag als bedrijfsrevisor, is hij vervangen door voorzitter Jean-François CATS.

Het Comité ethiek heeft verder nagedacht over de problematiek van de onafhankelijkheid. Het ging er voornamelijk om de voorstellen die werden gedaan door de *Fédération des Experts Comptables Européens* te confronteren met de werkzaamheden van de *Independence Standards Board* (ISB), gezamenlijk opgericht door het Amerikaanse accountantsberoep en de SEC.

Eveneens in de loop van het jaar heeft het Comité ethiek aan de ledenorganisaties een algemene beleidsnota toegestuurd met betrekking tot de toepassing en het toezicht op de naleving van de *Code of Ethics* van het IFAC.

1.4. De overige werkzaamheden van het IFAC

Er moet worden onderstreept dat het IFAC eveneens zeer actief is in andere domeinen, zoals de "*management accounting*", de openbare sector en de informatietechnologieën. Verschillende ontwerpen zijn door het Comité informatietechnologie voor advies van de leden bekendgemaakt. Het betreft volgende teksten:

- *Internet Tax: an Overview for Business Tax Payers;*
- *Acquisition of Information Technology;*
- *Implementation of Information Technology Solutions;*
- *IT Service Delivery and Support.*

2. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC)

Het IASC maakt internationale aanbevelingen bekend met betrekking tot de boekhouding en de voorstelling van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening. Tot op heden heeft het IASC 39 normen uitgevaardigd die in tal van landen voor de uitwerking van de boekhoudkundige normen worden gebruikt.

De internationale boekhoudnormen hebben steeds aan belang gewonnen sinds de Europese Commissie heeft aanbevolen ze toe te passen voor het opstellen van de jaarrekening van de beursgenoteerde vennootschap-

pen. Om tot een betere kennis van de IAS bij te dragen, heeft de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren besloten een verzameling van deze normen aan elk van de leden van het Instituut toe te sturen.

Het zoeken naar een normalisering van de boekhoudnormen op internationaal niveau bracht het IASC tot het voorstellen van een fundamentele hervorming van zijn structuur. Het probleem wordt diepgaander in het eerste deel van dit Verslag toegelicht.

Nieuwe normen van het IASC

In de loop van het jaar 1999 werden volgende teksten bekendgemaakt of zijn die in werking getreden:

- IAS 35 *Discontinuing Operations* – in werking getreden op 1 januari 1999;
- IAS 36 *Impairment of Assets* – in werking getreden op 1 juli 1999;
- IAS 38 *Intangible Assets* – in werking getreden op 1 juli 1999;
- IAS 19 *Employee Benefits* – in werking getreden op 1 januari 1999;
- IAS 17 *Leases* – in werking getreden op 1 januari 1999;
- IAS 34 *Interim Financial Reporting* – in werking getreden op 1 januari 1999;
- IAS 37 *Provisions Contingent Liabilities and Contingent Assets* – in werking getreden op 1 juli 1999;
- IAS 22 *Business Combinations* – in werking getreden op 1 juli 1999;
- IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurements*; zal in werking treden op 1 januari 2001;
- IAS 10 *Events After the Balance Sheet Date* – in werking getreden op 1 januari 2000.

Twee ontwerpen liggen nog steeds in de schoot van het IASC ter bespreking. Het betreft:

- E64 *Investment Property*;
- E65 *Agriculture*.

Verder heeft het Comité een werkdocument bekendgemaakt betreffende de jaarrekening van de verzekeringsondernemingen.

Er dient ook nog te worden opgemerkt dat het Comité interpretaties van de internationale boekhoudnormen publiceert. Met het oog daarop, is

een "Standing Interpretations Committee" (SIC) in het leven geroepen, ten einde sneller de boekhoudkundige problemen te kunnen toelichten die op verschillende of onaanvaardbare wijze kunnen worden benaderd zolang er geen nauwkeurige richtlijn van het Comité is.

Tot dusver heeft het SIC 18 interpretaties in eindversie en vier ter studie liggende ontwerpen bekendgemaakt. Het SIC komt normaliter om de drie maand samen. Elke persoon die een officiële interpretatie betreffende een interpretatiemoeilijkheid van praktisch en algemeen belang van de internationale normen wenst te bekomen, kan zich tot het Comité wenden.

3. FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPEENS (FEE)

België wordt in de schoot van de *Fédération des Experts Comptables Européens* vertegenwoordigd door:

- de Belgische delegatie in de Raad van de *Fédération*: de heer A. QUINTELIER, accountant en nationaal afgevaardigde en de heer P. FIVEZ, bedrijfsrevisor, technisch adviseur;
- de vertegenwoordigers in de verschillende werkgroepen, onder meer de heren bedrijfsrevisoren L. ACKE, F. CALUWAERTS, P. FIVEZ, L. HELLEBAUT, K. VAN OOSTVELDT, E. VERHAEGEN, evenals de directeur-generaal van het Instituut, de heer H. OLIVIER en de adjunct-directeur-generaal van het Instituut, de heer M.J. DE SAMBLANX.

3.1. Problematiek in verband met de wettelijke audit

In het eerste deel van dit Jaarverslag wordt een toelichting gegeven bij de initiatieven die de Europese Commissie heeft genomen ingevolge de publicatie van haar Groenboek over de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie. De FEE heeft van nabij de evolutie van de bedenkingen van de Europese Commissie opgevolgd. De FEE heeft met name bijgedragen tot het debat via het aanmaken van verschillende bezinningsteksten die aan de grondslag liggen van de werkzaamheden van het Comité "Auditing" van de Europese Commissie. Wij verwijzen naar:

- *Continuous Quality Assurance*: april 1998;
- *Setting the Standards – Statutory Audit in Europe*: juni 1998;
- *Statutory Audit Independence and Objectivity*: juli 1998;
- *Liberalisation of the Accountancy Profession in Europe*: maart 1999.

De Europese Commissie heeft de nakende bekendmaking aangekondigd van een aanbeveling betreffende de kwaliteitscontrole. Het ontwerp werd op de vergaderingen van het Comité audit van de FEE besproken.

Na een gedetailleerde vergelijking te hebben uitgewerkt van de internationale auditnormen (ISA), bekendgemaakt door het *International Auditing Practices Committee* van het IFAC, heeft de FEE haar werkzaamheden voortgezet met een nog meer gedetailleerde analyse van de controleverslagen. Deze enquête die tot doel heeft na te gaan in welke mate er zich een harmonisatie in de context van de Europese Unie opdringt, zou in de loop van het jaar 2000 moeten worden gepubliceerd.

De FEE heeft eveneens in oktober 1999 een discussiedocument goedgekeurd met betrekking tot de controle van de milieuverslagen. Dit document is aan het IFAC voorgelegd in antwoord op de vragen die dit organisme had gesteld met het oog op de voorbereiding van een internationale auditnorm inzake milieuverslaggeving.

3.2. Strijd tegen het witwassen en de georganiseerde criminaliteit

Op 27 juli 1999 heeft de FEE, samen met de vertegenwoordigers van andere Europese vrije beroepen, een handvest van de beroepsorganisaties met betrekking tot de bestrijding van de georganiseerde criminaliteit ondertekend. In dit handvest erkennen de advocaten, notarissen, accountants, belastingconsulenten en bedrijfsrevisoren dat het belangrijk is om in de ethische codes nauwkeurige bepalingen op te nemen die moeten waarborgen dat hun leden niet door de internationale misdaad zullen kunnen worden gebruikt om hun mechanismen van fraude, witwassen of corruptie toe te dekken. Het handvest voorziet eveneens in aangepaste toezichtsmaatregelen. Het document wordt in het eerste deel van dit Jaarverslag toegelicht.

Verder heeft de FEE ook van zeer nabij het voorstel opgevolgd tot wijziging van de richtlijn van 1991 met betrekking tot het witwassen, met het oog op de uitbreiding van het toepassingsgebied tot de beroepen van

accountant en van bedrijfsrevisor en ook tot de juridische beroepen. Deze uitbreiding werd in België al doorgevoerd, maar de richtlijn zou ook andere gevolgen kunnen hebben met ruimere verplichtingen die aan het beroep worden opgelegd. Hoewel de FEE er volledig van overtuigd is dat het beroep zich moet inschrijven in de bestrijding van de georganiseerde criminaliteit, wenst zij toch dat de verschillende beroepen, die inzake advies aan de bedrijven actief zijn, op gelijke voet zouden worden behandeld. Meer bepaald is de FEE van oordeel dat er van een ongelijke behandeling sprake zou zijn indien de gehele activiteit van de accountant aan de richtlijn zou worden onderworpen, terwijl het juridisch en fiscaal advies daar geheel of ten dele zou buiten vallen.

3.3. Onafhankelijkheid en objectiviteit

In de maand juli was een aanzienlijk deel van de werkzaamheden van het Comité "Auditing" van de Europese Commissie gewijd aan een discussie over de onafhankelijkheid en de objectiviteit van de wettelijke controleur van de jaarrekening. Het document van de FEE, dat een geheel van wettelijke principes voorstelt die als richtsnoer voor het beroep moeten dienen, is als uitgangspunt voor de bespreking genomen.

Daarnaast heeft de FEE ook beslist om deel te nemen aan de discussies die zich afspelen, zowel in de schoot van het Comité Ethiek van het IFAC, als in de *Independence Standards Board*, die in de Verenigde Staten werd opgericht, om de verdiensten te laten gelden van een regeling zoals die in het kader van de studie van 1998 is goedgekeurd.

3.4. Liberalisering van het beroep

In het raam van de werkzaamheden van het Comité "Auditing" van de Europese Commissie, heeft de FEE in maart 1999 een studie gepubliceerd betreffende de liberalisering van het accountancyberoep. Deze studie wordt in het eerste deel van dit Verslag toegelicht en de samenvatting ervan is opgenomen in bijlage (p. 53 e.v.).

Op 16 september 1999 organiseerde de FEE een rondetafelconferentie over de liberalisering van het accountancyberoep in Europa met de bedoeling de voornaamste ideeën van deze studie te bespreken. Het is de bedoeling de grensoverschrijdende uitoefening van het beroep, zowel door indi-

viduele accountants of revisoren als door vennootschappen te vergemakkelijken. De FEE beveelt evenwel aan dat de accountant of bedrijfsrevisor die zich op een ander grondgebied wenst te vestigen dan het grondgebied waar hij zijn erkenning heeft bekomen, de hoedanigheid in het land van onthaal zou moeten verkrijgen.

In het kader van de besprekingen die tijdens dit rondetafelgesprek werden gevoerd, is een bijzonder aspect aan het licht gekomen, dat betrekking heeft op de eigendom van de aandelen in de audit- en/of accountants-vennootschappen en inzonderheid de beperkingen die zouden kunnen gelden ten aanzien van het aanhouden van deze aandelen door personen die niet tot het beroep behoren.

De FEE volgt eveneens met grote aandacht de onderhandelingen op in verband met GATT 2000. Het mislukken van de conferentie van Seattle in december 1999 met betrekking tot de vastlegging van de agenda van de millenniumronde, belette niet dat de discussies over verschillende onderwerpen werden voortgezet.

3.5. Financiële informatie

De FEE is in de loop van het voorbije jaar bijzonder actief geweest op het vlak van de financiële informatie. De FEE coördineert inderdaad de standpunten van de Europese beroepsinstellingen in het kader van de hervorming van het IASC. Dit geeft aanleiding tot ononderbroken discussies, zowel met het IASC zelf, als met de Europese Commissie en met de andere partijen die bij de hervorming van het IASC betrokken zijn.

Deze discussie is nog belangrijker, omdat de Europese Commissie in haar actieplan voor de tenuitvoerlegging van een kader voor de financiële diensten, opnieuw als objectief heeft vooropgesteld de toepassing uit te breiden van de internationale normen tot de financiële staten van alle beursgenoteerde vennootschappen. In deze context heeft de FEE in de loop van het jaar twee belangrijke documenten laten verschijnen. Het eerste heeft betrekking op een vergelijking tussen de Europese richtlijnen en de IAS-normen. Het tweede bevat een voorstel voor de uitwerking van een boekhoudsysteem voor de in Europa beursgenoteerde vennootschappen.

Inzonderheid is de FEE van oordeel dat het weinig waarschijnlijk is dat de IASC-normen in de lidstaten van de Europese Unie zouden kunnen

worden gehanteerd, zonder dat een mechanisme wordt aangenomen om hun toepasbaarheid na te gaan in het Europese kader. Dit standpunt wordt ook gesteund door de Europese Commissie en door de meerderheid van de controle-instellingen op de effecten in de Europese Unie.

Verder heeft de FEE de werkzaamheden opgevolgd tot wijziging van de vierde richtlijn, die met name tot doel hebben de waardering van de vlottende activa aan de marktwaarde mogelijk te maken.

3.6. Overige activiteiten

We kunnen de talrijke andere activiteiten van de FEE onmogelijk in enkele lijnen samenvatten. Toch brengen wij in herinnering dat de FEE verder is doorgegaan met het bijwerken van de website, die zij heeft gecreëerd naar aanleiding van de invoering van de euro. Deze inlichtingen die via de website van de FEE beschikbaar zijn, maken dat die één van de meest volledige informatiebronnen is betreffende de activiteiten die in de lidstaten van de Europese Unie in dit verband werden op touw gezet.

Daarnaast onderstrepen wij ook nog de belangrijke werkzaamheden van de FEE op het gebied van de fiscaliteit, de beheersboekhouding, de kleine en middelgrote ondernemingen.

En ten slotte, aansluitend op de topontmoeting van Helsinki in december 2000, beschouwt de FEE als één van haar prioriteiten de beroepsontwikkeling in die landen die kandidaat zijn voor de toetreding tot de Europese Unie.

4. FEDERATION INTERNATIONALE DES EXPERTS COMPTABLES FRANCOPHONES (FIDEF)

De *Fédération Internationale des Experts Comptables Francophones* is in 1981 opgericht. Het is een regionale organisatie die lid is van het IFAC en die beroepsorganisaties en waarnemers samenbrengt die afkomstig zijn uit België, Benin, Canada, Kameroen, Ivoorkust, Frankrijk, Gabon, Guinea, Libanon, Madagaskar, Marokko, Mali, Mauritanië, Democratische Republiek Congo, Senegal, Syrië en Tunesië.

Tijdens de Algemene Vergadering in Straatsburg op 16 oktober 1999, heeft de *Fédération* de heer Rached FOURATI opnieuw als voorzitter verkozen. De heer Paul LURKIN zal verder het Instituut der Bedrijfsrevisoren in de schoot van de FIDEF blijven vertegenwoordigen tot de nieuwe samenstelling van het Comité.

Een Comité is ermee belast om de statuten te hervormen. De tekst voorgelegd aan de Vergadering is vastgesteld in Hammamet. Door een modernisering van de statuten moet de FIDEF zich bevestigen als internationale organisatie, met als doelstellingen: ethiek, uitwisseling, samenwerking.

5. BELGISCH-NEDERLANDSE GESPREKSGROEP

Afvaardiging van het IBR: de heren L.H. JOOS, H. VAN IMPE (delegatievoorzitter), R. ADRIAENSSENS, J. VANDERHOEGHT en E. VAN MEENSEL

De Belgisch-Nederlandse gespreksgroep vergaderde tweemaal in het voorbije jaar.

Tijdens de vergaderingen van de gespreksgroep werden in het bijzonder gegevens uitgewisseld met betrekking tot het beroep in beide landen.

Van Belgische zijde werd onder meer ingegaan op de impact van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, de overstapmogelijkheden tussen het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, de ontwikkeling van de markt en de regels ten aanzien van het voeren van publiciteit.

Vanuit Nederlandse zijde werd gemeld dat de versmelting van het NIVRA en de NOvAA in één beroepsorganisatie geen doorgang vond.

Op 17 december 1998 hielden beide organisaties een ledenvergadering, waar over het voorstel werd gestemd. Bij de NOvAA was bijna iedereen voor, bij het NIVRA was een kleine meerderheid tegen. Het NIVRA heeft vervolgens een enquête gehouden onder de leden, die hetzelfde beeld liet zien als de ledenvergadering. Het grootste bezwaar van

veel leden betrof het feit dat certificeringsbevoegde AA's zonder bijkomende voorwaarden de RA-titel zouden verkrijgen.

Tevens werd ook gemeld dat op 10 september 1999 in Nederland de stageverplichting inging, wat tot gevolg heeft dat het dan ook niet langer mogelijk is om zonder "praktijkdiploma" in de accountantsregisters te worden ingeschreven.

Voorts werd ook het verdere verloop van de operatie marktwerking, deregulerings- en wetgevingskwaliteit gescherst, waarbij de Nederlandse mededingingsbeperkende regels zoveel mogelijk worden afgeschaft.

In dit kader van de nieuwe mededingingswetgeving werd onder meer ook het verbod op het ongevraagd dienstaanbod afgeschaft. Er komt meer discussie op gang over de combinatie van verschillende diensten binnen één kantoor, het zogeheten "one stop shopping"-concept. Men vraagt zich af in hoeverre deze ontwikkeling een bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van de accountant.

Tijdens de laatste vergadering van de gespreksgroep in oktober 1999 werd diepgaand ingegaan op de "peer review", dit wil zeggen de "confraternale controle", zoals deze bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren bestaat en de "collegiale toetsing", zoals deze bij het NIVRA wordt ingericht.

De collegiale toetsing is kantoorgericht en het aantal en de aard van de opdrachten waarop dossieronderzoek zal plaatshebben, is sterk afhankelijk van de toetsing van het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing en de wijze waarop de kwaliteitsbeheersing binnen het kantoor plaatsvindt.

VI. PERMANENTE VORMING

PERMANENTE VORMING VOOR DE BEDRIJFS- REVISOR EN ZIJN PROFESSIONELE MEDEWERKERS

In 1999 heeft het Instituut een volledig programma permanente vorming ingericht voor de bedrijfsrevisoren en hun professionele medewerkers. Het programma is opgebouwd als volgt:

- door de organisatie van **specialisatieseminaries** wordt een updating en intensieve uitdieping nagestreefd van thema's binnen de vakgebieden controle-het beroep, recht-fiscaliteit, accountancy, financieel en informatica;
- door de organisatie van **cycli** wil het IBR een totaal pakket aanbieden waarbij alle seminars een samenhang vertonen die de deelnemers een globale en diepgaande kijk op de geboden materie verschaft;
- door de organisatie van **praktijkseminaries** wordt aan de hand van diverse casestudies een training geboden bestemd voor laatstejaarsstagiairs en jonge revisoren. In de praktijk is gebleken dat revisoren met meerdere jaren ervaring ook sterk in deze vorm van seminars zijn geïnteresseerd.

Ook in 1999 werd dit programma door de leden zeer positief onthaald. Zowel het kwalitatief niveau als de deelname was uiterst bevredigend. In 1999 werden in totaal 105 seminars ingericht (ten opzichte van 104 in 1998) voor ongeveer 2.750 deelnemers (ten opzichte van ±3.500 in 1998). Dit jaar werd de deelname – net als vorig jaar – aangemoedigd door een vormingskrediet, waarvan jonge revisoren konden gebruik maken. Deze jonge revisoren hebben dit vormingskrediet aangewend voor een totaal bedrag van 2,4 MBEF.

Bovendien hebben alle revisoren, ten gevolge van de algemene vergadering van 18 april 1998, gebruik kunnen maken van 3 vormingscheques per revisor (van elk 4.000 BEF). Deze cheques waren geldig tot eind 1999.

	1997	1998	1999
Aantal seminars	118	104	105
Aantal deelnemers	3.400	3.500	2.750

Graag willen we hierbij onze hartelijke dank betuigen aan de diverse sprekers die door hun inzet deze specialisatiedagen op een hoog kwalitatief niveau hebben gebracht. In onderstaande tabel vindt u de diverse behandelde onderwerpen en de betreffende sprekers.

SPECIALISATIESEMINARIES

1. CONTROLE – BEROEP

De bedrijfsrevisor en de ondernemingsraad

I. DE BEELDE
J. GEYSEN
P. VAN GEYT
L. VAN HOYWEGHEN

Le reviseur et le conseil d'entreprise

P. COMHAIRE
M. FLAGOTHIÉ
J.-M. VANDENBERGH

Commissaris inzake opschorting

L. DE DECKER
J.P. VINCKE
P. PAUWELS
J. VERHAERT

Le commissaire au sursis

N. BENOIT
G. DE REYTERE
J.Ph. LEBEAU

Interne controle COSO

J. HAEILTERMAN

Contrôle interne COSO

D. CAPRASSE

Controleaanpak van ziekenhuizen

P. DEMEESTER
L. VAN AKEN

Approche du contrôle des hôpitaux	L. VAN STEENBERGE
Ondernemingen in moeilijkheden	L. ACKE H. BRAECKMANS
Entreprises en difficulté	H. OLIVIER D. LEBOUTTE
De revisor in de publieke sector	J. CHRISTIAENS
Inleiding tot het controleproces van verzekeringsondernemingen	B. MOORS
Initiation à la révision des entreprises d'assurances	J. TISON P. PLAS
Plichtenleer: het beroepsgeheim	S. LEBUT J. LIEVENS J.-P. KOEVOETS
Déontologie: le secret professionnel	P. HAMER H. OLIVIER

2. RECHT – FISCALITEIT

De revisor en de vennootschapswetgeving: special topics	J.-P. KOEVOETS PH. MULLIEZ
Le reviseur et le droit des sociétés: aspects particuliers	M. DE WOLF
Juridische aspecten in verband met corruptie, wirwassen, wirwastechnieken	P. COOK
Aspects juridiques de la corruption et du blanchiment. Techniques du blanchiment	Y. MERLIN
Updating boekhoudrecht	J. VERHOEYE
Actualité du droit comptable	J.-P. SERVAIS
Vereffening en ontbinding van vennootschappen	G. BATS
Liquidation et dissolution des sociétés	J.-M. VINCENT

Gerechtelijke expertises en arbitrage	P. VANHELMONT H. VAN HOUTTE
Expertises judiciaires: procédures, transactions et arbitrage	G. KEUTGEN J. BIGWOOD

3. ACCOUNTANCY

Inleiding tot de US GAAP-normen/ Introduction aux normes US GAAP	K. KLEINER
---	------------

4. FINANCIËEL

Balanced score card (strategische budgettering)	W. VAN GREMBERGEN
Balanced score card (budgétisation stratégique)	Y. DE RONGE
Beurzen: technische aspecten (1ste markt, EASDAQ, nieuwe markt)	J. BEHIELS J.-L. DUPLAT L. DELBOO
Les bourses: aspects techniques (1er marché, EASDAQ, nouveau marché)	J. BEHIELS J.-L. DUPLAT L. DELBOO
Form 20F and MD & A	M.M. KRASNOFF
Waardering van de onderneming (financiële, juridische en fiscale aspecten van een overname)	H. MAGNEY R. TIEST
L'évaluation des entreprises (aspects financiers, juridiques et fiscaux d'une reprise de société)	H. MAGNEY R. TIEST
EVA-systeem als prestatie maatstaf en waardering instrument	E. LAYEREN

VORMINGSCYCLI

1. K.M.O. EN FAMILIEBEDRIJF

La PME et l'entreprise familiale	D. VAN CAILLIE
Structure de gestion d'une entreprise familiale et de la PME	M.J. DE SAMBLANX
Analyse des risques au sein des PME	J. SERON
Financement et PME	E. JANSSEN J. SERON
Les rapports révisoraux au sein des entreprises familiales et des PME	D. LEBOUTTE J. SERON M. TEFNIN

2. FORENSIC AUDITING EN ACCOUNTING

Forensic accounting	E.J. LAMMERS
Expertise de fraude	Y. MERLIN
Interview- en verhoortechnieken	L. DEKEYSER
Les techniques d'interview et d'interrogatoire de fraude	G. GASPARD
Bedrijfsrevisor en fraude: normatief kader	R. ADRIAENSSENS
Le reviseur d'entreprises et la fraude: cadre normatif	J. VANDERNOOT
Juridische aspecten aangaande fraude. Privacywetgeving	H.M. GEVAERT D. MERCKX
Aspects juridiques de la fraude. Législation sur la protection de la vie privée	H.M. GEVAERT Ch.-A. VAN OLDENEEL
Fraudepreventie en beveiligingsbeleid	M. COOLS
Prévention de la fraude et politique de sécurité	Y. DE MESMAEKER

IT en fraude	P. BRUYNINCKX
Information technology et fraude	P. BRUYNINCKX

3. CONSOLIDATIE

Grondig programma m.b.t. alle technische aspecten van consolidatie	W. DEKEYSER
Programme approfondi sur les aspects techniques de la consolidation	A. WHITE
Grondig programma m.b.t. alle technische aspecten van consolidatie (bis)	W. DEKEYSER
Programme approfondi sur les aspects techniques de la consolidation (bis)	A. WHITE
Grondig programma m.b.t. alle technische aspecten van consolidatie (ter)	W. DEKEYSER
Programme approfondi sur les aspects techniques de la consolidation (ter)	A. WHITE
Het begeleiden van de eerste consolidatie	J. THERMOTÉ L. MARTENS
L'encadrement de la 1ère consolidation	L. BOXUS A. WHITE
De analyse van de eigen middelen binnen de consolidatie, veranderingen van groepsstructuren en casestudy	W. DEKEYSER
Contrôle des capitaux propres consolidés, modification des structures de groupe et études de cas	A. WHITE
Financiële jaarrekeningen: ratio's en geconsolideerde vermogenstromentabel	Ch. VAN WYMEERSCH
L'analyse financière des comptes consolidés: ratios et tableau de financement consolidé	Ch. VAN WYMEERSCH

De audit van de geconsolideerde jaarrekening	P. AUGUSTEIJNS
L'audit des comptes consolidés	L. BOXUS

4. INFORMATICA: IT-AUDIT GEDEMYSTIFICEERD

Financiële audit en informatica-audit	K. CLAESSENS
Audit financier et audit informatique	V. KUNTZ
Interne controle in een geautomatiseerde omgeving	K. CLAESSENS
Le contrôle interne dans un environnement informatique	V. KUNTZ
De mogelijkheden van ACL als auditsoftware	E. ROOS
Les possibilités d'ACL comme logiciel d'audit	E. ROOS
Controleaanbeveling van het IBR	J. SMOLDERS
La recommandation de révision de l'IRE	J. SMOLDERS
De mogelijkheden van internet	G. LINART
Les possibilités d'internet	G. LINART
Efficiënt gebruik maken van internet (praktijkgerichte training)	G. LINART
Utiliser efficacement internet (entraînement pratique)	G. LINART

5. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

Introductie tot de internationale boekhoudnormen	E. DAMS
La profession face aux normes comptables internationales	R. VERMOESEN
Waardering van activa en passiva	E. DAMS
Evaluation des avoirs et évaluation des dettes	P. SCHUMESCH

De resultatenrekening en een aantal special topics	H. OPSOMER
Comptabilisation au compte de résultats	J.-P. SERVAIS
Consolidatie en presentatie van de financiële staten	D. TIMMERMAN
Consolidation et présentation des états financiers	V. ETIENNE
Verzoening van de IAS-normen met de Europese richtlijnen	K. VAN OOSTVELDT
Réconciliation des normes IAS avec les directives européennes	C. DENDAUW

PRAKTIJKSEMINARIES

Inbreng in natura en quasi-inbreng	G. BATS
Apports en nature et quasi-apports	M. TEFNIN
Analytische controleaanpak: casestudy handelsondernemingen	W. GROFFILS M. NICOLAS
Approche de contrôle analytique: étude de cas dans une entreprise commerciale	W. GROFFILS V. LEBRUN
Overige bijzondere éénmalige revisorale opdrachten	H.J. VAN IMPE
Les autres missions revisorales occasionnelles	H. FRONVILLE
Casestudy's productieondernemingen	W. GROFFILS M. NICOLAS
Etude de cas: les entreprises de production	W. GROFFILS V. LEBRUN

STUDIENAMIDDAG

Op 3 februari 1999: *Koninklijk Besluit van 18 juli 1997: Impact op de administratieve organisatie van de NGO en de controle van de bedrijfsrevisor van het financieel verslag.*

Wij danken hiervoor: de heer Staatssecretaris R. MOREELS evenals de heren J.-F. CATS, A. CLYBOUW, L. MARIËN en J.M. SWALENS.

REGIONALE ONTMOETING

Met het oog op een betere doorstroming van de informatie tussen het Instituut en haar leden en het scheppen van mogelijkheden om beter met elkaar kennis te maken, hebben wij opnieuw het initiatief genomen om een regionale ontmoeting te organiseren. De bedoeling is dat gedurende een maaltijd informeel van gedachten kan gewisseld worden over de meest uiteenlopende onderwerpen die het beroep aanbelangen; ook de evaluatie van het beroep, de beslissingen van de Raad, etc.

De titel van deze ontmoeting was "Assurances Services", voorgesteld door de heer R.K. ELLIOTT, Voorzitter van het Amerikaans Instituut AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*).

Deze regionale ontmoeting heeft plaatsgevonden op woensdag 29 september 1999 te Antwerpen.

LUNCHONTMOETINGEN

Deze lunchontmoetingen hebben plaats gevonden op:

- Donderdag 24 juni 1999 te Brussel met de heer O. LEFEBVRE, Voorzitter van het Directiecomité van Brussels Exchanges.
- Woensdag 22 september 1999 te Brussel met de heer R. TOLLEY, Voorzitter van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven.

VII. STUDIES EN PUBLICATIES

1. Technische studiecmissies
2. Activiteiten van de Studiedienst
3. Publicaties

1. TECHNISCHE STUDIECOMMISSIES

1.1. Commissies ter voorbereiding van het Forum

Het vijfde Forum van het Revisoraat zal op 5 en 6 december 2000 in Brussel plaatsvinden. Vier themata zullen naar aanleiding van dit Forum aan bod komen: de "assurance"-opdrachten, de internationale auditnormen, de internationale boekhoudnormen en de ethische vraagstukken. De coördinatie van de werkzaamheden rond het Forum wordt door confrater A. KILLESSE waargenomen.

1.1.1. New assurance services

Voorzitter: de heer G. LEFEBVRE

Leden: mevrouw M.Ch. DERROUX-LEDDET, de heren B. DE KLERCK, F. DEVENIJN, T. GROESSENS, D. KROES, E.J. LAMMERS, F. MAILLARD, Ch. VERDONCK, bijgestaan door M.J. DE SAMBLANX

De werkgroep heeft zich voorgenomen de *new assurance services* te bespreken, dit zijn de diensten die door een onafhankelijke beroepsbeoefenaar worden aangeboden en die, ten behoeve van het beleid, bijdragen tot de verbetering van de kwaliteit van de verstrekte informatie of van de context waarin deze informatie wordt verstrekt.

De werkgroep heeft tot doel een tekst op te leveren, om de leden te sensibiliseren voor deze onderwerpen. Enerzijds zal getracht worden om de bestaande producten te verfijnen en, anderzijds, om nieuwe producten aan te bieden.

De domeinen die door de werkgroep zullen worden aangeboord zijn: maatschappelijke verslaggeving; risico (*risk assessment*); *compliance services*; het *outsourcen* van de interne auditfunctie; evaluatie van het totale interne controlesysteem; fraude en forensische audit; e-commerce; ISO; milieu-verslaggeving; betrouwbaarheid van systemen; etc.

De werkgroep zal nagaan hoe de revisoren, in plaats van een post-factum attestatie af te leveren over een jaarrekening, overstappen naar het afleveren van een zekerheidsstelling met betrekking tot het getrouw beeld van de globale organisatie. Hierdoor kan de revisor toegevoegde waarde creëren voor de onderneming.

1.1.2. Internationale auditnormen

Voorzitter: de heer P. FIVEZ

Leden: de heren G. BATS, P. PAUWELS, J.P. VANDAELE en D. STRAGIER, bijgestaan door H. OLIVIER en E. VAN MEENSEL

De werkgroep is in de loop van het jaar tweemaal samengekomen om de problemen te bespreken in verband met de toepassing van de internationale auditnormen in de Belgische context.

De werkgroep stelde vast dat de tot dusver door het Instituut toegepaste techniek bij de uitwerking van aanbevelingen erin bestaat de internationale auditnormen te gebruiken als voornaamste bron van informatie en de bijzondere kenmerken van de Belgische context daarbij in de tekst op te nemen. De eerste op het Forum voor te leggen vraag is te weten of er nog aanzienlijke verschillen blijven bestaan tussen de Belgische en de internationale normen en, ingeval van ontkennend antwoord, of de investeringen die bij het uitwerken van specifiek aan de Belgische context aangepaste normen komen kijken, nog wel verantwoord zijn.

De Commissie blijft vervolgens stilstaan bij de gevolgen van de internationalisering voor de revisoren, en dit onder meer op het vlak van de opleiding en de kwaliteitscontrole. De vraag is gesteld of men zich twee normenstelsels kan indenken, al naargelang die moeten worden toegepast

in de context van de geconsolideerde jaarrekening die wordt opgesteld door een onderneming met internationale roeping en in de context van normen die toepasselijk zijn op de verslagen van de commissaris-revisor over de jaarrekening die aan de algemene vergadering wordt voorgelegd.

Ten slotte bestudeert de Commissie de gevolgen van de internationale normen op de bijzondere controleopdrachten. De vraag is voornamelijk te weten of het wenselijk is dat een conceptueel kader wordt uitgewerkt voor de wettelijke opdrachten, dat zonder verdere wijziging kan ingeschreven worden in de internationale conceptuele context.

1.1.3. Internationale boekhoudnormen

Voorzitter: de heer E. DAMS

Ondervoorzitter: de heer L. BOXUS

Leden: mevrouw R. VERHEYEN, de heren L. ACKE, J. BRANSON, A. KOHNEN en H. WILMOTS, bijgestaan door mevrouw C. DENDAUW

Wij stellen vast dat er een trend bestaat naar harmonisatie van de boekhoudnormen op internationaal niveau. De jongste ontwikkelingen terzake zijn in het eerste deel van dit Verslag toegelicht (p. 65 e.v.).

Het door deze commissie "internationale boekhoudnormen" nagestreefde doel is zich te bezinnen over het standpunt dat door het Instituut hieromtrent dient te worden ingenomen.

Verschillende aspecten zullen in deze commissie worden behandeld:

- juridische benadering tegenover economische benadering van de informatie die via de financiële staten wordt bekendgemaakt;
- evaluatie van de noodzaak om het boekhoudkundig aspect los te koppelen van de fiscale draagwijdte van de gegevens die middels de jaarrekening worden bekendgemaakt en ook van de mogelijke reactie van de fiscus die wordt geconfronteerd met financiële staten die vanuit een louter economische benadering werden opgesteld;
- bespreking van de draagwijdte en de wenselijkheid van een boekhoudrecht met twee snelheden;
- nut voor de ondernemingen om te werken met een internationaal aanvaard refertekader;
- nut van de IAS-normen in de kleine en middelgrote ondernemingen.

Dit onderzoek zou moeten uitmonden in een reeks van vragen die aan de deelnemers op het Forum van het Revisoraat te Brussel zal worden voorgelegd. Daardoor zouden de leden de gelegenheid moeten krijgen hun opinie te geven over wat volgens hen de rol van het Instituut dient te zijn op het vlak van internationale boekhoudnormen, zowel inzake opleiding als wat de vertegenwoordiging op internationaal niveau betreft.

1.1.4. Ethische zaken

Voorzitter: de heer L. JOOS

Ondervoorzitter: mevrouw P. TYTGAT

Leden: mevrouw G. VANDEWEERD, de heren J.M. BOES, A. CHAERELS, P. DEMEESTER, R. TIEST, bijgestaan door V. VAN DE WALLE

Niemand zal ontkennen dat, mede onder invloed van de internationalisering van het beroep, in de afgelopen jaren de omstandigheden waarbinnen het revisoraat wordt uitgeoefend, sterk zijn geëvolueerd. Het beroep moet zich bewust zijn van deze evolutie, hiermee rekening houden en bepaalde zaken in vraag durven stellen. Precies dat is één van de doelstellingen van het Forum.

De werkgroep Ethische zaken meent te kunnen stellen dat de "commercialisering" van het vrije beroep op vraag van "de markt" onomkeerbaar is. De werkgroep is van oordeel dat te allen tijde de onafhankelijkheid en de deskundigheid/bekwaamheid van de bedrijfsrevisor moeten behouden blijven, want dat is de essentie van het beroep.

De werkgroep wenst een aantal topics meer in het bijzonder te bestuderen. Vooreerst zal worden ingegaan op een aantal algemene beschouwingen rond ethiek, moraal en deontologie. Er wordt aandacht besteed aan de "Code of Ethics" van het IFAC en andere internationale en Europese ethische normgeving. Vervolgens zal een inventaris gemaakt worden van eventuele concrete bedreigingen voor een ethische beroepsuitoefening waarmee de bedrijfsrevisoren dagelijks te maken hebben (multiprofessionalisme of een geïntegreerde dienstverlening, teveel of te weinig mandaten, controleur-aandeelhouder, ethiek en marketing, corruptie, ...). Ten slotte onderzoekt de werkgroep een aantal mogelijke oplossingen. Deze oplossingen zullen vanuit de werkgroep aan de deelnemers van het Forum worden voorgelegd en getoetst.

1.2. Audit en milieu

Voorzitter: de heer L. HELLERBAUT

Leden: mevrouw R. VAN MAELE, de heren T. BUTENEERS, B. DE KLERCK, M.J. DE SAMBLANX, V. DE WULF, M. DOUMEN, D. KROES, L. RUYSSEN en L. STAMMEN, O. COSTA (secretaris van de Commissie),

De werkgroep "Audit en milieu" heeft tot doel na te denken over de toekomstverwachtingen voor de audit in verband met de milieuaspecten waarmee de ondernemingen worden geconfronteerd.

In de loop van het voorbije jaar kwam de groep "Audit en milieu" vijfmaal samen.

De voornaamste werkzaamheid van de werkgroep "Audit en milieu" heeft bestaan in het uitwerken van een technische nota met betrekking tot de verklaringen aan de FOST-Plus- en VAL-I-PAC-instellingen op het vlak van verpakingsafval. De technische nota omvat vier delen: een technische nota *stricto sensu*, een controleprogramma, een voorbeeld van verslag en een "management letter".

De Commissie "Audit en milieu" heeft deze documenten in samenwerking met vertegenwoordigers van deze beide instellingen uitgewerkt.

De werkzaamheden van de Commissie "Audit en milieu" bieden de bedrijfsrevisor een ondersteuning in de tenuitvoerlegging van deze nieuwe controleopdracht die hem werd toevertrouwd.

Deze nieuwe opdracht vloeit voort uit het decreet houdende goedkeuring van het samenwerkingsakkoord betreffende het voorkomen en het beheer van verpakingsafval van 16 januari 1997 en ook uit de beslissingen van de interregionale verpakingscommissie betreffende de erkenning van de vzw FOST-Plus en de vzw VAL-I-PAC, respectievelijk op 23 november 1998 en 31 maart 1999.

Met het oog op de informatie van de bedrijfsrevisor in verband met deze nieuwe opdracht en om hem te helpen bij de af te geven verklaringen, richtte het Instituut der Bedrijfsrevisoren op 4 mei 1999 een seminarie in over verpakingsafval FOST-Plus, BEBAT en VAL-I-PAC.

De andere belangrijke opdracht van de werkgroep "Audit en milieu" bestond in de promotie van de prijs voor het beste milieuraapport 1999.

De prijs bekroont het beste milieuverslag van een Belgische onderneming. Voor de tweede opeenvolgende maal werd die in 1999 toegekend door het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

23 vennootschappen dongen voor de prijs mee. In 1999 heeft de jury de prijs toegekend aan de vennootschap CBR Cementbedrijven.

De nationale laureaat zal worden voorgedragen voor de *European Environmental Reporting Award*, de wedstrijd op Europees niveau.

De prijs werd toegekend door een jury, samengesteld enerzijds uit vier externe leden, specialisten in milieuaangelegenheden:

mevrouw Marie-Paule KESTEMONT (professor UCL)

de heer Luc LAVRIJSEN (professor RUGent – referendaris bij het Arbitragehof)

de heer Aviel VERBRUGGEN (kabinetschef van Minister Vera DUA – professor Milieu & Economie bij UFSIA – Voorzitter STEM)

de heer Mark SWINNEN (milieucoördinator Volvo Cars Europe Industry – winnaar 1998)

en anderzijds:

de heer Jean-François CATS, Voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren,

mevrouw Rosita VAN MAELE,

de heren Luc HELLEBAUT, Bruno DE KLERCK, Vincent DE WULF, bedrijfsrevisoren.

Elk verslag is beoordeeld aan de hand van negen criteria:

1. In hoeverre is de onderneming betrokken bij de milieuproblematiek en hoe vertaalt zich dat in beleidsdoelstellingen? (*Corporate Profile*);
2. Reikwijdte van dit milieuraapport, structuur van en de ratio achter de keuze van milieucoördinaten (*Report Scope*);
3. Informatie aangaande de milieubeleidslijnen, organisatiestructuur van het milieudepartement, opvolging van milieuwetgeving, onderzoek en ontwikkeling (*Environmental Management*);
4. Belangengroepen waarmee werd rekening gehouden (*Stakeholders Relations*);
5. Duidelijkheid en inzichtelijkheid; mogelijkheid tot feedback; taalgebruik; uitleg bij grafieken (*Communications and design*);

6. Inlichtingen omtrent gebruikte grondstoffen, afvalpreventie en -verwerking, verpakking, transport, vervuiling bij gebruiker, bodemverontreiniging, respect voor het habitat (*Environmental Impact information*);
7. Inlichtingen omtrent milieu-investeringen en milieukosten; fiscaliteit (*Finance*);
8. Houdt men rekening met criteria i.v.m. duurzame ontwikkeling (*Sustainability and Ecoefficiency*);
9. Nazicht: heeft men de mening ingewonnen van een externe auditor? Is de auditprocedure duidelijk vermeld? Gebeurde de rapportering en audit conform internationale normen? Onafhankelijkheid? (*Verification*).

1.3. Evolutie van de boekhoudleer

Leden: de heren P. FIVEZ en H. VAN PASSEL, bijgestaan door mevrouw C. DENDAUV

Leden van het IAB: de heren G. DELVAUX en J. VAN WEMMEL

De Raad van het Instituut oordeelde in de loop van 1998 dat het nuttig zou zijn zich in de schoot van een bezinningsgroep te buigen over de door het beroep verwachte ontwikkeling op het vlak van de boekhoudleer.

Er werd dan ook, in samenwerking met het Instituut der Accountants, een groep in het leven geroepen om enkele wezenlijke thema's uit te werken die in de ogen van de beroepsbeoefenaars prioritair zijn in de ontwikkeling van de boekhoudleer.

De werkzaamheden van de bezinningsgroep hebben geleid tot de publicatie van een tekst waarvan de krachtlijnen in het eerste deel van dit Verslag worden toegelicht (p. 68 e.v.).

Dit document is door de Voorzitters van beide Instituten aan de nieuwe Voorzitter van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen bij zijn benoeming in mei 1999 overhandigd.

1.4. Waarmerking van de websites

Leden: de heren L. CARIS, H. CROSIERS, K. DE BAERE, K. DE BRABANDER en S. LEBLUX, bijgestaan door mevrouw C. DENDAUW en de heer H. OLIVIER

De Raad van het Instituut heeft het wenselijk geacht een commissie op te richten voor het waarmerken van "websites". Deze commissie zou belast zijn met het uitwerken van een norm en een gedetailleerd controleprogramma, die de bedrijfsrevisoren in staat moeten stellen zich te profileren op de markt van de waarmerking van internetsites. Een algemene beschrijving van de werkzaamheden die door de commissie van het Instituut werden verricht, is in het eerste deel van dit Verslag opgenomen (p. 151 e.v.).

Het door de commissie uitgewerkte ontwerp van norm dat aan de leden voor commentaar werd overgezonden in de loop van het jaar 1999, overloopt de algemene principes die toepasselijk zijn op de verschillende mogelijke opdrachten voor de bedrijfsrevisoren in het kader van de elektronische handel.

Het certificaat "Webtrust" maakt deel uit van de diverse opdrachten die vallen onder het algemene in de norm vastgelegde kader.

1.5. Waardering van de aandelen in overnamebiedingen

Voorzitter: de heer L. DE PUYSELEYR

Leden: de heren J.-M. BOES, B. CLAEYS, M. GRIGNARD, Th. LEJUSTE en L. OSTYN, bijgestaan door mevrouw C. DENDAUW en de heer H. OLIVIER

Eind 1998 belastte de Raad een commissie met het uitwerken van een document betreffende de waardering van de aandelen in het kader van de overnamebiedingen, zoals bedoeld in de artikelen 190ter, quater en quinquies van de vennootschappenwet.

De studie die door de commissie is opgestart, heeft betrekking zowel op de juridische aspecten van de waarderingen (in de specifieke context van de gedwongen terugkoop), als op een onderzoek van de gebruikelijke waarderingsmethodes. Bij het afronden van de studie zou ook een schema-verslag voor de beroepsbeoefenaar moeten worden voorgesteld.

De commissie hoopt haar werkzaamheden in de loop van het jaar 2000 te kunnen beëindigen.

1.6. Boekhouding en controle in de non-profitsector

Voorzitter: de heer J. CHRISTIAENS

Leden: MEYTOUW M.C. DEBROUX-LEDDÉ, de heren F. MAILLARD, M. JEGERS, LUC JOOS en B. POUSSELE, bijgestaan door H. OLIVIER

De Raad heeft beslist een commissie in het leven te roepen met als doel het onderzoeken van de problemen in verband met boekhouding en controle in de entiteiten uit de non-profitsector.

De werkgroep heeft vooreerst vastgesteld dat in het verleden een aantal werkzaamheden door verschillende commissies werden verricht in de schoot van het Instituut. Wij vermelden onder meer de boekhouding van de NGO's, de boekhouding van de ziekenhuizen, de boekhouding van de politieke partijen enz. In de meeste van die domeinen worden de confraters geconfronteerd met gelijkaardige problemen van boekhoudkundige aard, omdat de voor de ondernemingen vastgelegde boekhoudprincipes niet volledig aan de non-profitsector zijn aangepast.

In een eerste stadium besliste de commissie zich te buigen over specifiek boekhoudkundige problemen en een bemerkingsnota te publiceren die zou kunnen leiden tot de aanpassing van de geldende teksten (minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel en koninklijke besluiten met betrekking tot de jaarrekening) wanneer die buiten de sector van de handelsondernemingen moeten worden toegepast.

Onder de voornaamste problemen die aan bod moeten komen, lichtte de commissie uit:

- de specifieke problemen in verband met eigen vermogen;
- de specifieke problemen in verband met de financiële vaste activa;
- de vorderingen en onder meer de vorderingen in verband met de bijdragen;
- de subsidies met inbegrip van onzekere saldi en voorschotten;
- de resultaatbestanddelen.

De werkzaamheden van deze groep zouden tegen het einde van het eerste semester 2000 moeten zijn afgerond.

2. ACTIVITEITEN VAN DE STUDIEDIENST

De activiteiten van de Studiedienst bestaan in het ter beschikking stellen van informatie die voor de revisoren in het kader van hun opdrachten nuttig is.

Dit omvat uiteraard het opstellen van brochures, artikels enz. die onder de leden van het Instituut worden verspreid (Studies van het IBR, Periodieke Berichten van het IBR, Opinions en Beschouwingen, enz.), maar ook het beheer van een bibliotheek, die bij voorrang openstaat voor de leden en stagiairs. In de bibliotheek worden voornamelijk werken en tijdschriften in verband met audit, boekhouding, vennootschapsrecht enz. samengebracht.

De Studiedienst is verder eveneens belast met het beantwoorden van bepaalde technische vragen die de leden stellen, bijvoorbeeld op het vlak van het boekhoudrecht.

2.1. Ondersteuningssoftware voor de auditopdracht

In 1997 heeft de Raad aan de Studiedienst de taak toevertrouwd een ondersteuningssoftware voor de auditopdracht uit te werken. Na een eerste onderzoek van de op de markt beschikbare softwares, ging de voorkeur uit naar de software MCC, die werd uitgewerkt door de Franse *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes*. Het aanpassingswerk werd door de Studiedienst in 1998 uitgevoerd en voor commentaar voorgelegd aan een aantal revisoren, aan wie overigens ook werd gevraagd het product gedurende enkele maanden uit te testen.

Om redenen van interne reorganisatie van de Franse vennootschap die de MCC Software commercialiseert, wordt de uitbreiding van het project tot België niet langer als prioritair beschouwd door de overnemers van de Franse vennootschap.

In 1999 is overgegaan tot een nieuw onderzoek van de thans beschikbare softwares. Hoewel nog geen definitieve keuze is gemaakt, wenst de Raad met aandrang dat het project binnen de kortst mogelijke tijd zou kunnen worden uitgevoerd om een ondersteuningssoftware voor de auditopdrachten ter beschikking te kunnen stellen van de leden en van de stagiairs.

2.2. Eurochallenger®

Zoals vermeld in het IBR-Jaarverslag 1998 (p. 66), werd het Instituut der Bedrijfsrevisoren aangezocht om mee te werken aan het op punt stellen van een ondersteuningsdrager voor de overstap naar de euro, onder de naam Eurochallenger®. Een tweede versie van Eurochallenger® werd uitgewerkt en onder de leden verspreid in de vorm van een cd-rom vanaf februari 1999. De drager bevat een aantal vragen en antwoorden omtrent de verschillende praktische aspecten van de overstap naar de euro. Het project is het resultaat van een samenwerking tussen de drie Instituten (IBR – IAB – BIBF), het Ministerie van Middenstand en Landbouw, de BBL, de Euro Infocentra en het Commissariaat-generaal voor de euro.

De Studiedienst van het IBR werd belast met de bijwerking van de boekhoudkundige aspecten die aan de overstap naar de euro verbonden zijn.

De nieuwe cd-rom werd op 15 april 1999 door Jan SMETS, directeur van de Nationale Bank van België en Commissaris-generaal voor de euro, aan de pers voorgesteld.

2.3. Brochure met vragen van boekhoudrecht

Sinds een aantal jaren heeft de Raad de wens geuit om een brochure, gewijd aan het boekhoudrecht, in de reeks Studies van het IBR ter beschikking te stellen van de leden en ook van de stagiairs of de kandidaat-stagiairs.

Om in te spelen op dit verzoek, is momenteel een brochure, in de vorm van vragen en antwoorden, in de maak.

De brochure heeft zowel op de voorstellingsregels als op de waarderingsregels betrekking, en dit zowel voor de jaarrekening als voor de geconsolideerde jaarrekening.

De professoren K. VAN HULLE, H. OLIVIER en C. DENDAUW zijn uitgegaan van de vragen die de voorbije jaren zijn gesteld op het toelatingsexamen voor de kandidaat-stagiairs van het IBR.

De studie zou in de loop van het jaar 2000 moeten uitmonden in een publicatie over het boekhoudrecht in de reeks Studies van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

3. PUBLICATIES

In 1999 zijn zeven afleveringen van de Periodieke Berichten aan de leden toegestuurd, alsook een bijzonder nummer, gewijd aan een korte voorstelling van het Jaarverslag 1998 van het Instituut.

Naast een verslag over de actualiteit in verband met het beroep, wenste het redactiecomité van de Periodieke Berichten de eerste aflevering van het tijdschrift te wijden aan de problematiek van de euro; dit nummer nam zestien pagina's in beslag.

De gesprekken met vooraanstaande personen werden eveneens verdergezet. In 1999 ontmoetten de leden van het redactiecomité de heer Olivier LEFEBVRE, Voorzitter van het directiecomité van *Brussels Exchanges* en de heer Jean-Pierre MAES, de nieuwe voorzitter van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen.

In het jongste nummer, ten slotte, besliste het redactiecomité een studie op te nemen betreffende de toepasbaarheid van de wet op de overheidsopdrachten op de door de bedrijfsrevisoren uitgeoefende opdrachten.

De Raad wenst de leden van het redactiecomité te bedanken voor de kwalitatieve bijdragen in de Periodieke Berichten. Het redactiecomité is als volgt samengesteld:

de heer Pierre ANCIAUX (Voorzitter), mevrouw Josiane VAN INGELGOM, de heer Dirk SMITS, bedrijfsrevisoren, en mevrouw Catherine DENDAUW en de heren Henri OLIVIER en Eric VAN MEENSEL.

Twee afleveringen van de reeks "Opinies en Beschouwingen" werden in de loop van het jaar uitgegeven:

- nr. 8/1999: Boekhoudleer: een evolutieve benadering. Voorstellen vanwege het beroep
- nr. 9/1999: Memorandum aan de Regering.

Ten slotte heeft de Raad het wenselijk geacht een werk ter beschikking van de leden te stellen waarin de internationale boekhoudnormen van het IASC zijn opgenomen. Een versie in het Engels werd overhandigd aan de leden ingeschreven op de Nederlandse taalrol en een Franse vertaling van die normen aan de leden, ingeschreven op de Franse taalrol. De Raad heeft eveneens een exemplaar ter beschikking gesteld van de stagiairs.

III

DEUTSCH
BILDERGEN

BIJLAGEN

1. Controleaanbeveling: controle van een onderneming in moeilijke omstandigheden
2. Bezinningsnota inzake de opdracht van de bedrijfsrevisor bij een "stock option"-plan
3. FEE: Liberalisering van het accountancyberoep in Europa: samenvatting van de voorstellen
4. Interprofessionele relaties: Fundamentele deontologische principes
5. Overeenkomst tussen de Franse Orde van Advocaten bij de Balie van Brussel en het Instituut der Bedrijfsrevisoren

**CONTROLEAANBEVELING:
CONTROLE VAN EEN ONDERNEMING
IN MOEILIKHEDEN^{1,2,3}
(3 december 1999)**

INHOUD

Inleiding

- Afdeling 1: De begrippen continuïteit en discontinuïteit
- Afdeling 2: Verantwoordelijkheden van de leiding en van de commissaris-revisor
- Afdeling 3: Beschouwingen over de organisatie van de controlewerkzaamheden
- Afdeling 4: Specifieke procedures wanneer de commissaris-revisor een aanzienlijk risico vaststelt op een breuk in de continuïteit
- Afdeling 5: Beoordeling van het continuïteitsprincipe aan het einde van het boekjaar en aanvullende controlewerkzaamheden
- Afdeling 6: Aspecten in verband met de verklaring over de (geconsolideerde) jaarrekening
- Afdeling 7: Andere beschouwingen met betrekking tot de naleving van het vennootschapsrecht

-
- (1) Deze controleaanbeveling treedt in werking op 1 januari 2000. De omzendbrief C.007/1982, als ook de omzendbrief van 18 april 1995 worden opgeheven.
 - (2) Deze controleaanbeveling houdt rekening met de internationale controlenorm ISA 570, zoals gewijzigd in 1999.
 - (3) De aanbevelingen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren zijn die welke als dadelijk worden uitgevaardigd. Zij kunnen de vorm aannemen van een praktijk die door het Instituut gewenst wordt. Nochtans zal de revisor, indien hij voor een concrete controlesituatie geplaatst wordt, noodzakelijkerwijs de meest aangewezen procedures toepassen, ook al zijn deze niet in overeenstemming met de voormelde aanbevelingen. Desgevallend moet hij dit kunnen rechtvaardigen (cf. Algemene Controlenormen, 1.1.2. c.).

INLEIDING

1. De voornaamste doelstelling van de onderhavige aanbeveling is toelichting te verspreken omtrent de verantwoordelijkheden van de commissaris-revisor bij de uitvoering van zijn controleopdracht wanneer de onderneming in financiële moeilijkheden verkeert.
2. Artikel 15 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen stelt dat de waarderingsregels worden vastgesteld en toegepast in de veronderstelling dat de onderneming haar bedrijf zal voortzetten, zonder afbreuk te doen aan artikel 40 van hetzelfde besluit volgens hetwelke de waarderingsregels worden aangepast ingeval de onderneming – al dan niet ingevolge een beslissing tot invereffeningstelling – besluit haar bedrijf stop te zetten of indien er niet meer kan van worden uitgegaan dat de onderneming haar bedrijf zal voortzetten. Bij de voorbereiding van de jaarrekening dient het bestuursorgaan zich af te vragen of het principe van de bedrijfscontinuïteit gepast is. Het dient desgevallend een verklaring daaromtrent in de toelichting bij de jaarrekening en/of in het jaarverslag toe te voegen.
3. De revisor moet bij de voorbereiding en de uitvoering van zijn controle, alsook bij de beoordeling van de resultaten van zijn werkzaamheden, de geschiktheid nagaan van de hypothese van de bedrijfscontinuïteit die aan de grondslag ligt van de opstelling van de jaarrekening.

Bij het uitwerken van deze aanbeveling, is rekening gehouden met paragrafen 3.6., 3.8.1. en 3.9.3. van de algemene controlenormen, alsook met de in 1999 aangepaste internationale controlenorm met betrekking tot de bedrijfscontinuïteit.

4. De onderhavige aanbeveling houdt ook rekening met de specifieke verantwoordelijkheden van de commissaris-revisor in het kader van de vennootschappenwet:
 - artikel 64*bis*, § 2 verplicht hem ertoe een procedure te starten om de raad van bestuur te verwittigen en, indien nodig, de rechtbank van koophandel op de hoogte te brengen wanneer hij ter gelegenheid van zijn controlewerkzaamheden gewichtige en overeenstemmende feiten vaststelt die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen;
 - artikel 77 schrijft voor het jaarverslag te vervolledigen wanneer uit de balans een overgedragen verlies blijkt of wanneer uit de resultatenrekening gedurende twee opeenvolgende boekjaren een verlies van het boekjaar blijkt;
 - artikel 103 schrijft onder andere de bijeenroeping van de algemene vergadering voor wanneer de helft of drie vienden van het kapitaal verloren is gegaan.

Bovendien moet er rekening gehouden worden met de wettelijke bepalingen inzake het gerechtelijk akkoord en met de gevolgen ervan voor de voortzetting van het mandaat van de commissaris-revisor, evenals met de bijzondere kenmerken van burgerlijke vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen.

AFDELING 1: DE BEGRIPPEN CONTINUÏTEIT EN DISCONTINUÏTEIT

5. De hypothese van de bedrijfscontinuïteit veronderstelt dat de onderneming in staat is om haar activiteiten verder te zetten gedurende een voorzienbare toekomstige periode. Deze hypothese leidt ertoe de onderneming niet als een patrimonium te beschouwen dat op een bepaald moment in vereffening kan gaan, maar wel als een dynamische entiteit die haar doelstellingen op langere termijn kan verwezenlijken. De hypothese van de bedrijfscontinuïteit ligt aan de grondslag van de waarderingsregels.

Om te beoordelen of de hypothese van de bedrijfscontinuïteit passend is, zal de leiding, volgens de IAS-boekhoudnorm 1 (§ 24), rekening houden met alle inlichtingen waarover zij beschikt over de voorzienbare toekomst, die zich minstens uitstrekt over (maar niet beperkt is tot) twaalf maanden te rekenen vanaf de afsluitdatum van het boekjaar. De mate waarin hiermee rekening wordt gehouden, is afhankelijk van de feiten in elk geval.

De revisor beoordeelt de geschiktheid van de hypothese van de bedrijfscontinuïteit in hetzelfde tijdsperspectief als de leiding. Daarom zal de periode waarop de beoordeling van de continuïteit betrekking heeft, tenminste twaalf maanden bedragen, te rekenen vanaf de afsluitdatum van het boekjaar. De beoordelingselementen die op het einde van de voornaamste controlewerkzaamheden gekend zijn, dienen te worden onderzocht, zelfs indien hun uitwerking zich ook na deze periode van twaalf maanden manifesteren.

6. Aspecten van boekhoudrecht

Het begrip discontinuïteit vanuit het boekhoudrecht mag niet gelijkgesteld worden met het begrip staking van betaling dat als criterium dient voor het faillissement.

Artikel 40 van het koninklijk besluit met betrekking tot de jaarrekening voorziet in drie gevallen waarbij de waarderingsregels moeten gewijzigd worden als gevolg van de omkering van het vermoeden van de continuïteit van de bedrijfsactiviteiten:

- indien de onderneming besluit haar bedrijf stop te zetten ingevolge een beslissing tot invereffeningstelling. De ontbinding van de vennootschap heeft niet steeds de stopzetting van de activiteiten als gevolg;
- indien de onderneming besluit haar bedrijf stop te zetten, zelfs wanneer er geen enkele formele beslissing tot invereffeningstelling genomen werd door de bevoegde organen; deze situatie is vaak moeilijk vast te stellen omdat deze afhankelijk is van de intentie van de leiding;
- wanneer er niet meer kan van worden uitgegaan dat de onderneming haar bedrijf zal voortzetten; het betreft de extreme situatie waarin de onderneming zich kan bevinden met name ten gevolge van de dreigende staking van betaling, het tenietgaan van haar maatschappelijk doel, enz.

Ingeval de discontinuïteit een bedrijfs onderdeel betreft, moeten de waarderingsregels eveneens aangepast worden. De revisor zal aandacht besteden aan de gevolgen van deze waardecorrecties met betrekking tot het bedrijfs onderdeel op de continuïteit van de onderneming in haar geheel.

7. Aspecten van het vennootschapsrecht

In de drie gevallen vermeld in punt 6, verwijst het boekhoudrecht naar specifieke situaties. Er wordt echter algemeen aanvaard dat de evolutie van continuïteit naar discontinuïteit een geleidelijk proces is. De overgang, indien niet gewild, geschiedt via een zone met toegenomen risico's. Het is precies om voor een bewustwording van de gevaarlijke evolutie van continuïteit naar discontinuïteit of naar het faillissement te zorgen dat er in de vennootschapswetgeving drie informatievereisten omtrent de financiële moeilijkheden van de onderneming opgenomen zijn:

- informatie via het jaarverslag of in voorkomend geval, in de toelichting;
- de verplichting om in de algemene vergadering te beraadslagen ingeval van een aanzienlijk verlies van kapitaal;
- de waarschuwingsprocedure ingeval van gewichtige en overeenstemmende feiten.

7.1. Wanneer uit de balans een overgedragen verlies blijkt, of wanneer uit de resultatenrekening gedurende twee opeenvolgende boekjaren een verlies van het boekjaar blijkt, moet het bestuursorgaan de toepassing van de waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit verantwoorden in het jaarverslag (artikel 77, lid 4 Venn.W.¹¹). Voor de KMO's die geen jaarverslag hoeven op te stellen, schrijft de vennootschappenwet voor dat de informatie opgenomen wordt in de toelichting bij de jaarrekening.

De verplichting om de continuïteit van de ondernemingsactiviteiten te verantwoorden, geldt in twee gevallen:

- *wanneer uit de balans (niet gesolideerd) een overgedragen verlies blijkt*: het is niet van belang of er beschikbare of andere reserves voorhanden zijn; enkel het bestaan van een overgedragen verlies in de opgestelde balans na verdeling telt. Het bestuursorgaan kan natuurlijk voorstellen om het overgedragen verlies aan te zuiveren door afname op andere bestanddelen van het eigen vermogen binnen de grenzen van wettelijke en reglementaire bepalingen.
- *wanneer uit de resultatenrekening (niet gesolideerd) gedurende twee opeenvolgende boekjaren een verlies van het boekjaar blijkt*: de nadruk wordt gelegd op het gebrek aan rendabiliteit vastgesteld in de resultatenrekening. Het verlies van het boekjaar is het verlies dat blijkt uit de resultatenrekening vóór onttrekking aan of overdracht naar de belastingvrije reserves (rubriek XI van het volledige schema).

Deze verplichting tot informatie kan op zich niet gelijkgesteld worden met een situatie van discontinuïteit. Verplichtingen inzake informatie en zelfs beraadslaging zijn inderdaad onvermijdelijk voor de maatschappelijke organen, maar dit financieel-juridisch criterium vormt slechts een aansporing tot bezinning over de mogelijkheid voor de onderneming om haar activiteiten verder te zetten.

(11) Artikel 77 met betrekking tot de naamloze vennootschappen is eveneens van toepassing op de commanditaire vennootschappen op aandelen (artikel 107), de BVBA's (artikel 140) en de coöperatieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (artikel 158, 3°).

- 7.2. Wanneer tengevolge van geleden verlies het netto-actief gedaald is tot minder dan de helft van het maatschappelijk kapitaal, moet de algemene vergadering, behoudens strengere bepalingen in de statuten, bijeenkomen binnen een termijn van ten hoogste twee maanden nadat het verlies is vastgesteld, of krachtens wettelijke of statutaire bepalingen had moeten worden vastgesteld om te beraadslagen en te besluiten over de ontbinding van de vennootschap en eventueel over andere in de agenda aangekondigde maatregelen. Op dezelfde wijze wordt gehandeld wanneer het netto-actief tengevolge van geleden verlies gedaald is tot minder dan één vierde van het maatschappelijke kapitaal (artikel 103 Venn.W.¹⁾).

Op voorstel van het bestuursorgaan van de vennootschap, en onder voorbehoud van een eventuele faillissementsaangifte, kan de algemene vergadering voor één van de volgende drie formules opteren:

- 1^o de ontbinding van de vennootschap²⁾;
- 2^o het verzoek tot gerechtelijk akkoord (artikel 9 van de wet van 17 juli 1997);
- 3^o het voortzetten van de activiteiten in het kader van de voorstellen vanwege het bestuursorgaan met het oog op het herstel van de financiële toestand van de vennootschap (artikel 103, lid 2 Venn.W.).

Het verlies van de helft of van drie vierden van het maatschappelijk kapitaal kan op zich niet worden gelijkgesteld met een situatie van discontinuïteit. Verplichtingen inzake informatie en beraadslaging zijn inderdaad onvermijdelijk voor de maatschappelijke organen, maar dit financieel-juridisch criterium vormt slechts een aansporing tot bezinning over de mogelijkheid voor de onderneming om haar activiteiten verder te zetten.

- 7.3. De commissarissen die ter gelegenheid van hun controlewerkzaamheden gewichtige en overeenstemmende feiten vaststellen die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen, moeten de bestuurders of zaakvoerders hiervan schriftelijk en op een omstandige wijze op de hoogte brengen, (artikel 64bis, § 2 Venn.W., zie verder afdeling 4).

De gewichtige en overeenstemmende feiten die de continuïteit in het gedrang kunnen brengen, dienen als betekenisvolle risico's beschouwd te worden en niet als een vaststelling van een situatie van een reeds ingetreden discontinuïteit. De wet vereist een samenloop van feiten die te denken geeft dat de onderneming de weg van het faillissement opgaat indien er geen maatregelen genomen worden om aan de situatie te verhelpen.

AFDELING 2: VERANTWOORDELIJKHEDEN VAN DE LEIDING EN VAN DE COMMISSARIS-REVISOR

8. Krachtens artikel 15 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 is het aan het bestuursorgaan van de onderneming om de waanderingsregels te bepalen en dus

(1) Artikel 103 Venn.W. is van toepassing op de NV's, maar ook nog op de commanditaire vennootschappen op aandelen (artikel 107), de BVBA's (artikel 140) en de coöperatieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (artikel 138bis).

(2) We verwijzen in dit opzicht naar de toepasselijke controlemethoden inzake het voorstel van ontbinding van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.

ook deze regels, indien nodig, te wijzigen wanneer de bedrijfscontinuïteit van de onderneming niet meer gewaarborgd is. Het bestuursorgaan van de onderneming dient overigens de toepassing van de boekhoudkundige regels inzake continuïteit te verantwoorden in het jaarverslag wanneer artikel 77 van de vennootschappenwet van toepassing is.

8.1. Wanneer de problemen op het vlak van de continuïteit de volledige groep (en de geconsolideerde rekeningen) betreffen, wordt, naar analogie met de regels die op het jaarverslag van de moeder vennootschap van toepassing zijn, aangeraden dat de leiding de continuïteit beoordeelt in het geconsolideerde jaarverslag.

8.2. De beslissing van het bestuursorgaan van de onderneming in verband met de toepassing van de regels inzake continuïteit moet genomen worden in de context van de jaarlijkse informatie aan de aandeelhouders, de werknemers en derden. Het zou overdreven zijn om dit als een engagement van de leiding voor een onbepaalde toekomstige periode te beschouwen. Met de volgende elementen moet er in het bijzonder rekening gehouden worden:

- de graad van onzekerheid die verbonden is aan de gevolgen van een gebeurtenis of van omstandigheden zal groter zijn naarmate het perspectief verder in de toekomst ligt;
- elke beoordeling van de toekomst geschiedt op basis van inlichtingen die op een bepaald moment beschikbaar zijn. De daaropvolgende gebeurtenissen kunnen een beoordeling die op een bepaald moment redelijk leek, tegenspreken;
- de beoordeling van de toekomstige gevolgen van bepaalde gebeurtenissen of omstandigheden hangt af van de aard, de omvang en de complexiteit van de activiteiten van de onderneming, alsook van de mate waarin deze door externe factoren beïnvloed wordt.

9. De verantwoordelijkheid van de revisor bestaat erin de beoordeling van de leiding over de mogelijkheid van de onderneming om haar activiteiten verder te zetten, na te gaan. Hij zal bepalen in welke mate betekenisvolle onzekerheden omtrent de gevolgen voor de toekomst van bepaalde gebeurtenissen of omstandigheden aanleiding kunnen geven tot een duidelijke twijfel over de mogelijkheid van de onderneming om haar activiteiten verder te zetten; de revisor baseert zich hiervoor op zijn eigen kennis van de relevante gebeurtenissen en omstandigheden op het moment van zijn controlewerkzaamheden.

De revisor kan, evenmin als de leiding, een garantie geven omtrent de impact van bepaalde belangrijke gebeurtenissen of omstandigheden op de continuïteit van de onderneming. Bijgevolg mag het ontbreken van een opmerking over de continuïteit in het controleverslag niet beschouwd worden als een garantie met betrekking tot de continuïteit van de onderneming.

9.1. In zijn functie van commissaris-revisor dient de revisor zich bovendien te vergewissen van de naleving van de wettelijk voorziene procedures wanneer de onderneming financiële moeilijkheden kent. In het bijzonder dient hij desgevallend:

- de gewichtige en overeenstemmende feiten die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen en die hij ter gelegenheid van zijn

controlewerkzaamheden vaststelt, aan het bestuursorgaan mee te delen (artikel 6-kieser, § 2 – zie afdeling 4 hierna);

- na te gaan of de algemene vergadering bijeengeroepen wordt in overeenstemming met artikel 103.

De te volgen procedure ingeval het bestuursorgaan nalaat de gepaste maatregelen te treffen en de weerslag van deze tekortkoming op het controleverslag worden hierna uiteengezet in afdeling 7.

- 9.2. Wanneer er een ondernemingsraad is in de onderneming die met een onzekerheid op het vlak van de continuïteit geconfronteerd wordt, moet de revisor er in het bijzonder over waken:

- dat hij de draagwijdte van zijn verklaring over de jaarrekening uitlegt aan de ondernemingsraad;
- dat hij duidelijk de problemen benadrukt die hij heeft vastgesteld tijdens zijn analyse van de economische en financiële informatie vanuit het standpunt van de financiële structuur en de evolutie van de financiële situatie (zie de normen betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad, hoofdstuk 5);
- desgevallend de leiding te herinneren aan haar verplichtingen inzake occasionele informatie⁽¹⁾.

10. Gelet op de wederzijdse verantwoordelijkheid van de leiding en de commissaris-revisor, zoals die hierboven in paragrafen 8 en 9 aan bod komt, is het van belang dat zij regelmatig contact hebben van zodra blijkt dat de ondernemingscontinuïteit in het gevaar komt (zie hierna paragraaf 17).

AFDELING 3: BESCHOUWINGEN OVER DE ORGANISATIE VAN DE CONTROLEWERKZAAMHEDEN

11. Het zich voordoen van betekenisvolle problemen die de continuïteit van de onderneming in twijfel trekken, beïnvloedt vanzelfsprekend de aard, de omvang en de kalender van de werkzaamheden.

Bij het opstellen van zijn werkprogramma, tijdens de uitvoering van zijn werkzaamheden en bij de eindbeoordeling ervan, dient de revisor rekening te houden met het risico dat bepaalde gebeurtenissen of omstandigheden zich kunnen voordoen en ernstige twijfels doen rijzen over de mogelijkheid voor de onderneming om haar activiteiten verder te zetten.

Het rekening houden met bepaalde risico's met betrekking tot de bedrijfscontinuïteit dient te gebeuren vanaf het begin van de uitoefening van het mandaat en verder te gaan tot aan de afsluiting van de controlewerkzaamheden.

(1) In het bijzonder artikel 25, 1° van het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden, alsook de collectieve overeenkomst nr. 27 van 27 november 1973 inzake de verplichte verklaring van betalingsachterstanden aan de sociale en fiscale administratie.

12. De revisor dient in het bijzonder de gevolgen van de gebeurtenissen en omstandigheden die de continuïteit van de onderneming in het gevaar kunnen brengen, bij zijn risicoanalyse na te gaan (zie de aanbeveling van 3 december 1993 omtrent het controlerisico).

Bepaalde gegevens die extern zijn aan de onderneming zullen van belang zijn om de risico's op discontinuïteit in te schatten, bijvoorbeeld de algemene economische context of de context van de economische sector waarbinnen de onderneming actief is.

De analyse van de inherente risico's kan zowel vaststellingen betreffen die uit de financiële situatie van de onderneming voortvloeien, als risico's van een andere aard die verband houden met de activiteiten van de onderneming op gebieden zoals technische activiteiten, commerciële activiteiten, de sociale situatie, de milieu- en fiscale risico's, enz.

13. De commissaris-revisor moet een halfjaarlijkse boekhoudkundige staat ontvangen vanwege het bestuur van de vennootschap krachtens artikel 64xixia, § 1 Venn.W.
14. De commissaris-revisor kan vermoeden dat de hypothese van de bedrijfscontinuïteit van de onderneming wankelt, wanneer hij een reeks aanwijzingen vaststelt zoals:

14.1. *Aanwijzingen van financiële aard*

14.1.1. Ongunstige evolutie van de financiële structuur en van de rendabiliteit

- Negatief eigen vermogen of negatief bedrijfskapitaal
- Overmatig gebruik van kredieten op korte termijn om activa op lange termijn te financieren
- Negatieve cashflow die blijkt uit de historische of geschatte financiële staten
- Grote bedrijfsverliezen of aanzienlijke ontwaarding van activa die cashflow genereren
- Ongunstige financiële ratio's

14.1.2. Probleem om de beschikbaarheid van de financieringsmiddelen te verzekeren

- Onmogelijkheid om de schuldeisers binnen de termijn te betalen, meer in het bijzonder de RSZ, de BTW, de bedrijfsvoorheffing
- Kredietweigering door leveranciers en eisen tot contante betaling
- Moeilijkheden om de voorwaarden van de leningen na te komen
- Aanwijzingen van het zich terugtrekken van een financier of opzegging van een krediet
- Leningen op termijn die aflopen zonder realistische perspectieven op verlenging of terugbetaling
- Onmogelijkheid om financiering te krijgen voor de ontwikkeling van nieuwe producten of voor andere essentiële investeringen

14.1.3. Andere aanwijzingen van financiële aard

- Wijziging van het dividendbeleid
- Wijziging van het boekhoudkundig beleid teneinde de resultaten vervoegd te boeken
- Activeringsbeleid in verband met oprichtingskosten, onderzoeks- en ontwikkelingskosten en andere immateriële vaste activa

- Discretionaire verrichting(en) met de bedoeling om liquiditeiten tot stand te brengen door middel van uitzonderlijke verrichtingen, in het bijzonder tussen verbonden partijen
- Terugnemingen van afschrijvingen van waardeverminderingen of van voorzieningen
- Herwaarderings

14.2. *Aanzwijzingen van operationele aard*

- Het vertrek van sleutelpersoneel zonder dat in vervanging wordt voorzien
- Verlies van een belangrijke markt of klant, van een franchise, een concessie of een doorslaggevende licentie of van de hoofdleverancier
- Sociale onrust
- Tekort aan oontbeerlijke grondstoffen

14.3. *Andere aanzwijzingen*

- Het niet-naleven van de voorschriften met betrekking tot het maatschappelijk kapitaal of andere statutaire verplichtingen
- Zwakke financiële situatie van de moeder vennootschap
- Lopende gerechtelijke procedures tegen de onderneming die dreigen uit te monden in een uitspraak die ernstige financiële gevolgen zou kunnen hebben
- Wijziging van de wetgeving of de reglementering die de activiteiten van de onderneming op een negatieve wijze kan beïnvloeden
- Problemen bij de vernieuwing van een bedrijfsvergunning
- Risico's in verband met het milieu

14.4. Het belang van bepaalde aanzwijzingen zal in de praktijk vaak door andere elementen gereduceerd worden. Het feit bijvoorbeeld dat de onderneming er niet in slaagt haar schulden op een normale manier te vereffenen, kan gecompenseerd worden door plannen van de directie om op een andere manier voor liquiditeiten te zorgen, door activa die niet essentieel zijn aan de bedrijfsactiviteit af te staan bijvoorbeeld, door de terugbetaling van een lening te herschikken of door tot een kapitaalverhoging over te gaan. Zo ook kan het verlies van een hoofdleverancier opgevangen worden door de beschikbaarheid van een andere toereikende voorzieningsbron.

15. Een pas opgerichte onderneming is in het algemeen aan grotere risico's blootgesteld dan een onderneming die reeds meerdere jaren actief is. Deze situatie kan door verschillende redenen verklaard worden:

- de administratieve structuren moeten nog ingevoerd en ingewerkt worden;
- de vennootschap dient haar industriële of commerciële betrouwbaarheid te bewijzen of te bevestigen;
- de financiële structuur is vaak wankel als gevolg van de startkosten van de activiteit en met name de nood aan bedrijfskapitaal.

Overigens zal het de revisor aan adequate vergelijkingspunten ontbreken voor de toepassing van analytische controleprocedures. Deze situatie zal nog frappanter zijn wanneer de activiteiten van de onderneming een nieuwe bedrijfstak of spits-technologie betreffen waar vergelijkingen met gelijkaardige ondernemingen (benchmarking) moeilijker zijn.

In dergelijke omstandigheden is het aangewezen om het controleprogramma aan te passen om bijvoorbeeld:

- het bestaan na te gaan van toereikende interne controles in de relevante sectoren en, indien nodig, snel de aanpassing van de administratieve organisatie van de onderneming voor te stellen met het oog op het zich aanpassen aan de principes van een goede interne controle;
- de evolutie van de financiële toestand te vergelijken met het financieel plan, opgesteld bij de oprichting van de vennootschap;
- zich te vergewissen van het gebruik door de leiding van een boordtabel waarmee zij o.a. snel op de hoogte kan worden gebracht van eerder welk relevant element op het vlak van de evolutie van de thesaurie en de realisatie van de verwachte resultaten.

AFDELING 4: SPECIFIEKE PROCEDURES WANNEER DE COMMISSARIS-REVISOR EEN AANZIENLIJK RISICO VASTSTELT OP EEN BREUK IN DE CONTINUÏTEIT

16. Wanneer belangrijke omstandigheden of gebeurtenissen een aanzienlijk risico voor de ondernemingscontinuïteit doen blijken, moet de revisor nagaan of zijn werkprogramma aan deze nieuwe situatie is aangepast. In een onderneming in moeilijkheden zal de revisor bijzondere aandacht besteden aan:

- de stelselmatige toepassing van de bestaande waarderingsregels of de wijziging ervan;
- overwaarderingen van actiefbestanddelen. In het bijzonder zal hij elke verandering nagaan die aanleiding heeft gegeven tot de activering van kosten, het buitengebruikstellen van materiële vaste activa zonder bijkomende afschrijving, traag roterende voorraden, de terugname van afschrijvingen, waardeverminderingen of voorzieningen, het anticiperen van winsten op bestellingen in uitvoering, de financiële situatie van verbonden ondernemingen (deze kan echter beïnvloed worden door de moeilijkheden van de moedervennootschap of van de sector), herwaarderingen tegenstrijdig met artikel 34 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, enz.;
- onderwaarderingen van passiefbestanddelen. In het bijzonder zal hij de boeking als schuld van interestverhogingen en andere boetes wegens laattijdigheid van betaling van de BTW of IRSZ onderzoeken;
- het respect van de voorwaarden verbonden aan de kredieten, alsook het beroep op frauduleuze financieringstechnieken;
- het anticiperen van opbrengsten of het niet-boeken van kosten bij gevolg aan een verkeerde cut off procedure, aan de wijziging van de berekeningsmethode van "transfer"-prijzen binnen een groep, enz.;
- de voorstelling van de jaarrekening en met name de volledigheid van bepaalde toelichtingen (verrichtingen tussen verbonden ondernemingen, IRSZ- en BTW-schulden, enz.) alsook de uitsplitsing van schulden op meer of minder dan één jaar en het uitzonderlijk karakter van bepaalde resultaten.

17. De revisor dient na te gaan of de bestuurders zich bewust zijn van de specifieke risico's die de continuïteit van de activiteiten of een gedeelte van de activiteiten

in gevaar brengen. De verslechtering van de financiële situatie zal inderdaad vaak progressief gebeuren en soms slecht worden ingeschat door degenen die dagelijks met de onderneming bezig zijn.

- 17.1. Wanneer de revisor een dergelijke evolutie vaststelt, moet hij regelmatig contact hebben met de onderneming. Bovendien zal hij, bij voorkeur schriftelijk, met de leiding overeenkomen dat hem bepaalde feiten automatisch worden medegedeeld.
- 17.2. In vele gevallen zal het bestuursorgaan beslissen om een plan uit te werken om aan de actuele of potentiële moeilijkheden het hoofd te bieden. De inhoud en de draagwijdte van het plan zullen afhankelijk zijn van de omstandigheden; normalerwijze zal het plan echter een financieel luik omvatten, waarin de mogelijkheid voor het herstel van de financiële situatie wordt aangegeven.

Wanneer de revisor kennis heeft van het bestaan van een dergelijk plan buiten elke wettelijke verplichting om, zal hij hiervan kennis nemen en kan hij het nuttig achten om, zonder afbreuk te doen aan paragraaf 18 hierna, een nota met bemerkingen op te stellen ten behoeve van de ondernemingsleiding.

18. De commissaris-revisor die specifieke risico's voor de continuïteit vaststelt, moet aandachtig blijven voor gewichtige en overeenstemmende feiten die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen. In dergelijke omstandigheden dient hij immers, behalve in het geval beschreven in paragraaf 18.3., enerzijds zijn opmerkingen schriftelijk over te maken aan het bestuursorgaan van de onderneming en anderzijds opnieuw te onderzoeken of de hypothese van de bedrijfscontinuïteit van de onderneming, waarop de jaarrekening gebaseerd is, gepast is (artikel 6:16xvii, § 2 Venn.W., zie afdeling 7).

- 18.1. Het wettelijk voorschrift betreft de vaststellingen die de commissaris-revisor ter gelegenheid van zijn controlewerkzaamheden doet. Hij dient dus geen specifiek controleprogramma uit te voeren om de eventuele oorzaken van een falend permanent en op systematische wijze op te sporen. De kennisname van gewichtige en overeenstemmende feiten zal voortvloeien uit een normaal controleprogramma of uit de spontane mededeling vanwege de verantwoordelijken van de vennootschap.

- 18.2. De formele mededeling van de opmerkingen van de commissaris-revisor geschiedt bij voorkeur per aangetekend schrijven (of gelijkaardige schriftelijke procedure) aan het bestuursorgaan van de vennootschap. Een kopie van dit schrijven zal per gewone post individueel aan elke bestuurder/zaakvoerder verstuurd worden naar zijn woonplaats⁽¹⁾.

Deze mededeling is toegespitst op de elementen die een gevaar vormen voor het voortbestaan van de onderneming. De commissaris-revisor dient zich ervoor te hoeden dat hij aan zijn vaststellingen geen commentaar of aanbevelingen toevoegt over de maatregelen die kunnen genomen worden om het herstel te verzekeren. Daarmee zou hij de doelstelling van zijn controleopdracht te buiten gaan en dit

(1) Wat de bestuurders betreft die hun woonplaats in het buitenland hebben, moet er evenwel op gewezen worden dat artikel 195 van de vennootschappenwet bepaalt dat deze geacht worden woonplaats te kiezen in de zetel van de vennootschap waar hun alle kennisgevingen kunnen worden gedaan betreffende de verantwoordelijkheid voor hun bestuur.

zou kunnen beschouwd worden als een inmenging in de beheersbeslissingen van de bestuurders of zaakvoerders.

In zijn mededeling moet de commissaris-revisor het bestuursorgaan vragen hem op de hoogte te brengen van de genomen of geplande maatregelen.

- 18.3. De wet bepaalt uitdrukkelijk dat de commissaris ervan mag afzien om zich officieel tot het bestuursorgaan te richten en een waarschuwingsprocedure in te stellen wanneer hij vaststelt dat de raad van bestuur reeds heeft beraadslaagd over de maatregelen die moeten worden genomen. Dit veronderstelt dat de commissaris-revisor op de hoogte is van de genomen beslissingen en dat er geen redenen zijn om te denken dat de getroffen maatregelen niet de mogelijkheid zullen bieden om de continuïteit gedurende een redelijke termijn te vrijwaren.

- 18.4. De commissaris-revisor die de noodzakelijke opmerkingen heeft geformuleerd, dient zich te bekommeren om het gevolg dat eraan gegeven wordt door het bestuursorgaan. Reageert het bestuursorgaan niet of is de reactie ongepast, dan kan de commissaris-revisor zijn opmerkingen medelen aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel (zie afdeling 7).

19. Wanneer een herstelplan uitgewerkt wordt volgens de hypothesen bedoeld in paragrafen 16 of 17 hierboven, dient de revisor er zo snel mogelijk kennis van te nemen om te beoordelen in welke mate de genomen opties van invloed kunnen zijn op:

- de organisatie van zijn controles;
- zijn beoordeling van de bedrijfscontinuïteit;
- de waarden in de jaarrekening die hem ter controle voorgelegd wordt.

- 19.1. De revisor kan geraadpleegd worden door de leiding die een herstelplan uitwerkt. In dat geval moet hij opletten niet verder te gaan dan een technisch advies. Zo dient hij elk verwijt omtrent een gebrek aan onafhankelijkheid en een inmenging in de beheersbeslissingen te vermijden.

De principes van onafhankelijkheid (artikel 12, § 2 koninklijk besluit 10.01.94) verbieden de commissaris-revisor om de onderneming te vertegenwoordigen voor de gerechtelijke of administratieve overheden (bijvoorbeeld het onderhandelen van steun). Hetzelfde geldt voor wat de overdracht van de onderneming of de onderhandeling over een bankkrediet betreft. Hij mag daarentegen wel de leiding vergezellen om op verzoek van de onderhandelingspartners de betrouwbaarheid van de financiële gegevens, die de aanvraag ondersteunen, te bevestigen.

- 19.2. De revisor dient er op te letten dat de leiding geen maatregelen treft die aanvechtbaar zijn ten aanzien van de wet of de boekhoudnormen en die bedoeld zijn om de reële situatie van de onderneming te verdoezelen, in plaats van doeltreffende en fundamentele herstelmaatregelen.

Wanneer hij dergelijke feiten vaststelt, deelt de revisor deze inlichtingen mee aan het bestuursorgaan van de onderneming.

- 19.3. De revisor die een inbreuk op de wetsbepalingen vaststelt, met name met de bedoeling om ten onrechte ofwel bepaalde schuldeisers, ofwel bepaalde aandeel-

houders te bevoordelen, dient deze inbreuk aan het bestuursorgaan en, indien nodig, aan de algemene vergadering bekend te maken. Deze aangifte kan, naargelang het geval, gebaseerd worden op artikel 64*sexies*, § 2 Venn.W. (zie afdeling 7) en/of op de principes beschreven in de controleaanbeveling van 5 juni 1998 inzake fraude en onwettige handelingen.

20. Wanneer de commissaris-revisor door de dienst handelsonderzoeken ondervraagd wordt, dient hij zich aan het beroepsgeheim te houden, tenzij wanneer hij een verslag aan de rechtbank heeft overgemaakt krachtens artikel 64*sexies*, § 2 Venn.W. (zie afdeling 7 hierna). Hij mag de vragen die hem gesteld worden enkel in aanwezigheid van de leiding en op hun uitdrukkelijk verzoek beantwoorden.

21. Indien het bestuursorgaan van de onderneming overweegt om de herstructurering in het kader van een gerechtelijk akkoord door te voeren, is het aangewezen dat de commissaris-revisor het bestuursorgaan van de onderneming eraan herinnert dat:

- de voorstellen voor het akkoord moeten goedgekeurd worden door het bevoegde orgaan van de onderneming;
- informatie aan de ondernemingsraad moet gegeven worden vooraleer het verzoek neer te leggen.

In het kader van de akkoordprocedure heeft de rechtbank het recht om de commissaris-revisor rechtstreeks te horen vooraleer over de toekenning van de voorlopige opschorting te beslissen. In dat geval mag de commissaris-revisor op de gestelde vragen antwoorden en aan de rechtbank zijn oordeel geven over de aanneemelijkheid van de maatregelen bepaald in het herstelplan, zoals voorzien in de wet betreffende het gerechtelijk akkoord, en over de waarschijnlijkheid van een herstel van de continuïteit binnen een redelijke termijn.

22. In bepaalde sectoren met een prudentiële controle (kredietinstellingen, investeringsondernemingen, verzekeringsmaatschappijen, voorzieningsinstellingen, enz.) of met gelijkaardige controles van de overheid (portefeuillemaatschappijen, gezondheidsinstellingen, enz.), dient de revisor met de specifieke reglementeringen rekening te houden.

AFDELING 5: BEOORDELING VAN HET CONTINUÏTEITSPRINCIPE AAN HET EINDE VAN HET BOEKJAAR EN AANVULLENDE CONTROLEWERKZAAMHEDEN

23. Bij de voorbereiding van zijn eindejaarswerkzaamheden, dient de commissaris-revisor de geschiktheid na te gaan van de waarderingregels die het bestuursorgaan van de onderneming hanteert en dit ten aanzien van de artikelen 15 en 40 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening. Daartoe moet hij onderzoeken in welke mate de leiding rekening heeft gehouden met alle relevante informatie omtrent de evolutie van de onderneming binnen een redelijke termijn, dat wil zeggen minstens de periode van twaalf maand vermeld in paragraaf 5 hierboven.

24. Wanneer bepaalde gebeurtenissen, omstandigheden of tendensen werden vastgesteld die kunnen wijzen op het bestaan van een aanzienlijke twijfel omtrent de mogelijkheid van de onderneming om haar activiteiten verder te zetten, moet de revisor het betekenisvolle karakter van deze onzekerheid beoordelen door de nodige auditprocedures uit te voeren, met inbegrip van het onderzoek van het herstelplan opgesteld door de leiding en van andere compenserende factoren.

Deze aanvullende procedures op het normale auditprogramma zullen worden uitgevoerd wanneer de risico's op een breuk in de continuïteit vastgesteld worden tijdens de voorbereidingsfase van de controlewerkzaamheden, maar ook wanneer deze tijdens de uitvoering van de werkzaamheden of zelfs na de datum van afsluiting van het boekjaar duidelijk worden.

25. Als relevante procedures om de hypothese van de bedrijfscontinuïteit te beoordelen, kan de revisor:

- de nood aan liquiditeiten, de verhoopte resultaten en de andere, hiermee verbonden vooruitzichten analyseren en bespreken met de leiding;
- de geplande herstelmaatregelen met de leiding beoordelen om te bepalen of deze uitvoerbaar zijn en of de resultaten de situatie kunnen verbeteren;
- de meest recente beschikbare tussentijdse boekhoudstaat analyseren en bespreken met de leiding;
- de voorwaarden en verplichtingen van de leningen nagaan om eventuele inbreuken op de bepalingen van deze contracten op te sporen;
- zich vergewissen van het bestaan, de wettelijkheid en het dwingende karakter van een verbintenis van de verbonden partijen of andere derden om hun financiële steun te handhaven, alsook hun vermogen om deze verbintenis na te komen;
- met de juridische raadgevers het bestaan van hangende geschillen nagaan, alsook het redelijk karakter van de beoordeling van de leiding terzake;
- kennis nemen van de notulen van de algemene vergaderingen van de aandeelhouders, van de raad van bestuur, van de ondernemingsraad en van de belangrijke comités.

26. Wanneer de thesaurievoorzichten een belangrijk element zijn voor de beoordeling van de geschiktheid van bepaalde maatregelen, moet de revisor nagaan:

- of de systemen van de onderneming voldoende ontwikkeld zijn om betrouwbare informatie te leveren;
- of de onderliggende hypothesen aan de omstandigheden aangepast zijn.

Bovendien zal hij de prognosegegevens vergelijken met de werkelijke gegevens van de vroegere boekjaren en met de meest recente gegevens van het lopende boekjaar.

27. De revisor moet de leiding vragen of zij op de hoogte is van gebeurtenissen die zich kunnen voordoen en/of gevolgen kunnen hebben tijdens of kort na de periode van 12 maanden bedoeld in paragraaf 5 en die ernstige twijfels kunnen doen rijzen omtrent de mogelijkheid voor de onderneming om haar activiteiten verder te zetten.
28. De revisor heeft niet de verantwoordelijkheid om specifieke controleprocedures uit te voeren die erop gericht zijn aanwijzingen te verkrijgen omtrent gebeurte-

nissen of omstandigheden die ernstige twijfels kunnen doen rijzen over de continuïteit van de onderneming ná de periode van twaalf maanden vermeld in paragraaf 5. Toch dient de revisor aandachtig te blijven voor de mogelijkheid dat bepaalde gebeurtenissen zich kunnen voordoen en/of gevolgen kunnen hebben kort ná de bovenvermelde periode van twaalf maanden en dat deze desalniettemin de hypothese van de continuïteit van de onderneming in twijfel kunnen trekken.

29. Het bekomen van schriftelijke verklaringen van de leiding behoort tot de belangrijke aanvullende procedures (zie controleaanbeveling van 6 juni 1997 in verband met bevestigingen door de leiding – bijlage paragraaf B). De uitvoering van een herstelplan, dat bijvoorbeeld de overdracht van activa, het verkrijgen van nieuwe leningen of een herstructurering van de schuld, de vermindering of het uitsel van investeringen, een kapitaalverhoging, enz. behelst, hangt immers voornamelijk af van de bereidheid van de leiding of van de mogelijkheid om te onderhandelen met de aandeelhouders, geldschieters, enz.
30. Wanneer de commissaris-revisor vaststelt dat één van de twee hypothesen, bedoeld in artikel 77, lid 4 Venn.W. (zie paragraaf 7 hierboven), zich voordoet of dreigt zich voor te doen, dient hij te oordelen of het gewenst is het bestuursorgaan eraan te herinneren dat deze informatie in het jaarverslag of in de toelichting moet opgenomen worden.
31. Aan het einde van zijn aanvullende controlewerkzaamheden, beoordeelt de revisor het resultaat van zijn onderzoek om tot een besluit te kunnen komen omtrent het bestaan van een betekenisvolle onzekerheid. De onzekerheid is betekenisvol voor het getrouwe beeld indien het weglaten of het onjuist weergeven van de aard en de gevolgen van deze onzekerheid, de economische beslissingen die de gebruikers op basis van de jaarrekening nemen, kan beïnvloeden.

In het kader van de beoordeling, bedoeld in het voorgaand lid, dient de revisor na te gaan:

- of hij de hypothese van continuïteit kan aanvaarden, zoals weerhouden door het bestuursorgaan van de onderneming bij het opstellen van de gecontroleerde jaarrekening;
- in welke mate de bestaande problemen die een betekenisvolle onzekerheid op het vlak van de bedrijfscontinuïteit tot gevolg hebben, adequaat beschreven werden in de toelichting bij de jaarrekening of in het jaarverslag.

AFDELING 6: ASPECTEN IN VERBAND MET DE VERKLARING OVER DE (GECONSOLIDEERDE) JAARREKENING

32. Wanneer de revisor geconfronteerd wordt met een betekenisvol probleem op het vlak van de bedrijfscontinuïteit, zal hij in het eerste gedeelte van zijn controleverslag de aandacht vestigen op deze onzekerheid.

De revisor dient ook het tweede deel van zijn verslag te wijzigen wanneer hij vindt dat het jaarverslag niet de nodige informatie bevat die door de wet vereist wordt, met name de verantwoording van de continuïteit van de activiteiten van de onderneming wanneer dit noodzakelijk is. Zonder afbreuk te doen aan paragraaf 3.10.4 ACN, waarin gesteld wordt dat de bijkomende inlichtingen dienen

gelimiteerd te zijn en geen onnodige uitweidingen mogen bevatten, kan hij bijkomende inlichtingen toevoegen indien hij dat onontbeerlijk acht ter informatie van de lezer.

Dezelfde principes zijn van toepassing op de jaarrekening en de geconsolideerde rekeningen wat de verklaring over deze documenten en het oordeel van de revisor omtrent het jaarverslag betreft.

Vier afzonderlijke situaties worden hieronder onderzocht:

- aannemelijke hypothese van bedrijfscontinuïteit, doch met een betekenisvolle onzekerheid (33);
- hypothese van bedrijfscontinuïteit die de revisor als niet passend beschouwt (34);
- hypothese van discontinuïteit die de leiding en de revisor als passend beschouwen (35);
- akkoordprocedure (36);
- onderneming die failliet werd verklaard (37).

33. Aannemelijke hypothese van bedrijfscontinuïteit doch met een betekenisvolle onzekerheid

Wanneer de revisor oordeelt dat de hypothese van continuïteit, die voor het opstellen van de jaarrekening door het bestuursorgaan weerhouden werd, aannemelijk is maar er toch een betekenisvolle onzekerheid bestaat, dient hij zich ervan te vergewissen dat:

- de jaarrekening of het jaarverslag de onzekerheid vermelden met betrekking tot de mogelijkheid voor de onderneming om haar activiteiten voort te zetten, alsook het risico dat eruit voortvloeit door het niet kunnen realiseren van activa tijdens het normale verloop van de activiteiten;
- de jaarrekening of het jaarverslag een adequate beschrijving bevatten van de voornaamste verklarende factoren van deze onzekerheid. Hij moet er zich ook van vergewissen dat het bestuursorgaan de toepassing van de waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit verantwoordt.

Dit nazicht kan tot drie situaties leiden die een rechtstreekse invloed hebben op de verklaring:

- de informatie verstrekt door het bestuursorgaan is passend (33.1.);
- de informatie verstrekt door het bestuursorgaan is niet passend of onvoldoende (33.2.);
- een beperkte omvang van de controles (33.3.);

33.1. *Passende informatie*

Indien het bestuursorgaan de betekenisvolle onzekerheid omtrent de bedrijfscontinuïteit correct heeft beschreven in het jaarverslag of in de toelichting bij de jaarrekening, zal de revisor een verslag zonder voorbehoud omtrent dit punt afgeven. Hij dient zijn oordeel echter aan te vullen met een toelichtende paragraaf waarin hij de aandacht vestigt op het bestaan van een risico op het vlak van de continuïteit. De toelichtende paragraaf moet altijd verwijzen naar het document (toelichting bij de jaarrekening of het jaarverslag) waarin het bestuursorgaan deze situatie van onzekerheid heeft uiteengezet.

De toelichtende paragraaf moet opgenomen worden in het eerste deel van het verslag, na de verklaring; dit kan in de volgende bewoording geschieden:

"Ondanks belangrijke verliezen die de financiële toestand van de vennootschap beïnvloeden, is de jaarrekening opgesteld in de veronderstelling van de voortzetting van de ondernemingsactiviteiten (eventueel: toevoeging van aanvullende opmerkingen). Zonder afbreuk te doen aan het oordeel zonder (of, in voorkomend geval, met) voorbehoud, zoals hierboven vermeld, vestigen wij uw aandacht op het jaarverslag (of op de toelichting bij de jaarrekening) waarin de raad van bestuur het bestaan vermeldt van een betekenisvol risico voor de continuïteit van de ondernemingsactiviteiten en de toepassing van de passende waarderingsregels vanuit de veronderstelling van de voortzetting van de activiteiten verantwoordt. (eventueel: toevoeging van aanvullende opmerkingen). De jaarrekening is opgesteld volgens het continuïteitsprincipe; er werd geen enkele aanpassing aangebracht aan de waardering of classificatie van bepaalde rubrieken van de balans die noodzakelijk zou kunnen blijken wanneer de vennootschap niet meer in staat zou zijn om haar activiteiten verder te zetten."

33.2. Niet-passende of onvoldoende informatie

Wanneer het bestuursorgaan niet-passende informatie geeft in de toelichting bij de jaarrekening of in het jaarverslag, zal de revisor een verklaring met voorbehoud afgeven. In zijn verslag dient de revisor uitdrukkelijk aan te geven dat de onderneming met een betekenisvolle onzekerheid geconfronteerd wordt die een grote twijfel doet rijzen omtrent de mogelijkheid voor de onderneming om haar activiteiten verder te zetten en dat de noodzakelijke inlichtingen hieromtrent niet gegeven werden door het bestuursorgaan. Dit voorbehoud zal eveneens een invloed hebben op het tweede deel van het controleverslag.

De verklaring met voorbehoud kan in de volgende bewoording geschieden:

"De vennootschap heeft in de loop van het boekjaar verliezen geleden en haar netto-actief is ingevolge deze verliezen gedaald tot een bedrag van ... euro (toevoeging van bijkomende uitleg). Deze situatie veroorzaakt een grote onzekerheid omtrent de voortzetting van de activiteiten van de onderneming. De raad van bestuur heeft evenwel geen enkele inlichting gegeven omtrent zijn initiatieven met betrekking tot het herstel van de financiële toestand van de vennootschap, noch in de toelichting bij de jaarrekening, noch in het jaarverslag."

"Wij zijn van oordeel dat, onder voorbehoud van het ontbreken van de gegevens betreffende de continuïteit van de vennootschap vermeld in de voorgaande paragraaf en rekening houdend met de toepasselijke wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften, de jaarrekening afgesloten op ... een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap en dat een passende verantwoording wordt gegeven in de toelichting."

In functie van de besluiten van zijn controle omtrent andere elementen en van de ernst van de niet-passende of ontbrekende informatie in de toelichting bij de jaarrekening of in het jaarverslag en krachtens paragraaf 3.7.4 van de algemene controle-normen, zal de revisor oordelen of het meer gepast is om een afkeurende verklaring af te geven indien door het voorbehoud zijn verklaring van elke draagwijdte wordt ontdaan.

33.3. Beperking van de uitwerking van de controles

In bepaalde extreme en vandaar uitzonderlijke gevallen, kan de revisor oordelen dat de toevoeging van een toelichtende paragraaf niet volstaat en er de voorkeur

aan geven een onthoudende verklaring af te geven. Dit is het geval wanneer de onderneming met meerdere onzekerheden geconfronteerd wordt die de jaarrekening op een duidelijke manier beïnvloeden vanuit het standpunt van de bedrijfscontinuïteit. De onthoudende verklaring is enkel verantwoord wanneer de revisor in de onmogelijkheid verkeert om de gegevens te verzamelen die noodzakelijk zijn voor het geven van zijn oordeel. Dit kan het geval zijn wanneer het onmogelijk is om redelijke zekerheid te verkrijgen over de aannemelijke aard van de geplande herstelmaatregelen. Gezien deze vorm van verklaring elke aanwijzing omtrent de geloofwaardigheid van de jaarrekening in zijn geheel wegneemt, dient de revisor nauwkeurig en duidelijk de feiten te beschrijven die hem ertoe brengen een onthoudende verklaring over de jaarrekening te geven.

Zonder afbreuk te doen aan de aanpassing van de andere elementen van het verslag⁽¹⁾, kan de onthoudende verklaring over de jaarrekening als volgt geformuleerd worden:

“Zaak vermeld in het jaarverslag (in de toelichting ...), (beschrijving van de fundamentele onzekerheid). Dergelijke problemen veroorzaken een fundamentele onzekerheid omtrent de relevantie van de jaarrekening en de bedrijfscontinuïteit van de onderneming.

Rekening houdend met de aanzienlijke onzekerheid, zoals in voorgaande paragraaf omschreven, en met het zeer alomtegenwoordige karakter van de geplande herstelmaatregelen, kunnen wij geen oordeel geven omtrent het feit of de jaarrekening afgesloten op ... al dan niet een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap”.

34. Hypothese van bedrijfscontinuïteit die de revisor als niet-passend beschouwt

- 34.1. Wanneer de revisor na aanvullende controlewerkzaamheden tot het besluit komt dat de hypothese van continuïteit die voor het opstellen van de jaarrekening door het bestuursorgaan weerhouden werd, niet-passend is, zal hij een afkeurende verklaring afgeven.

Ingeval van een meningsverschil omtrent de hypothese van continuïteit die door het bestuursorgaan weerhouden is, mag de informatie gegeven in het jaarverslag of in de toelichting bij de jaarrekening op geen enkele wijze een compensatie vormen voor het gebruik van ongepaste waarderingsregels. Wanneer de revisor de overtuiging toegedaan is dat de discontinuïteit (als gevolg van een staking van betaling of een andere reden) onvermijdelijk is op korte termijn, zal hij een afkeurende verklaring over de jaarrekening afleveren.

- 34.2. Wanneer de revisor het oneens is met de hypothese van continuïteit die door het bestuursorgaan weerhouden is, zal hij een afkeurende verklaring afgeven waarin

- (1) Wanneer de revisor niet in de mogelijkheid verkeert om het noodzakelijk geachte nazicht uit te voeren, worden volgende elementen van het verslag hiendoor beïnvloed:
- a) de paragraaf waarin hij zijn werkzaamheden beschrijft; hij kan onmogelijk besluiten dat deze een redelijke basis vormen voor het uitbrengen van een oordeel;
 - b) de verklaring omtrent het jaarverslag, vermits er, per hypothese, een grote onzekerheid bestaat over de geplande herstelmaatregelen;
 - c) de onthouding tenslotte inzake het getrouw beeld maakt een besluit omtrent de naleving van de boekhoudwet onmogelijk.

hij uitdrukkelijk deze onenigheid vermeldt. Zonder afbreuk te doen aan de aanpassing van andere elementen in het controleverslag⁽¹⁾, kan de afkeurende verklaring als volgt worden geformuleerd:

"De vennootschap heeft aanzienlijke verliezen geleden die haar financiële toestand ernstig verslechteren [toevoeging van aanvullende uitleg]. Nochtans is de jaarrekening niet aangepast, hetgeen noodzakelijk is in een dergelijke situatie, in het bijzonder ... [uitleg gebaseerd op artikel 40 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976].

De vennootschap heeft aanzienlijke verliezen geleden die haar financiële toestand ernstig verslechteren [toevoeging van aanvullende uitleg]. De raad van bestuur geeft geen enkele commentaar hieromtrent, noch in de toelichting bij de jaarrekening, noch in het jaarverslag. Overigens is de jaarrekening niet aangepast, hetgeen noodzakelijk zou zijn indien de vennootschap niet in staat is om haar activiteiten verder te zetten.

Wij zijn van oordeel dat, rekening houdend met de financiële toestand van de vennootschap, zoals in voorgaande paragraaf beschreven en met de toepasselijke wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften, de jaarrekening, afgesloten op ... en opgesteld vanuit de veronderstelling van de bedrijfscontinuïteit, geen getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap en dat geen passende verantwoording wordt gegeven in de toelichting."

35. Hypothese van discontinuïteit die de leiding en de revisor als passend beschouwen

Wanneer de leiding oordeelt dat bij het opstellen van de jaarrekening moet uitgegaan worden van de veronderstelling dat de activiteiten niet zullen verdergezet worden, moet zij de waarderings- overeenkomstig artikel 40 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 wijzigen. Indien de revisor van oordeel is dat de aangebrachte wijzigingen overeenstemmen met de boekhoudnormen en op voorwaarde dat het bestuursorgaan voldoende inlichtingen verstrekt, zal hij in zijn verslag verklaren dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap, rekening houdend met de wijziging van de waarderingsregels. De commissaris-revisor kan het bovendien nuttig achten om in het tweede deel van zijn verslag een bijkomende paragraaf met informatie hieromtrent toe te voegen.

Indien hij daarentegen van oordeel is dat het bestuursorgaan van de onderneming niet de nodige conclusies heeft getrokken uit de toestand van discontinuïteit bij het opstellen van de jaarrekening, zal hij zijn controleverslag aanpassen met naleving van de algemene controlenormen.

36. Akkoordprocedure

Zolang de onderneming niet failliet verklaard wordt, gaat de revisor verder met zijn opdracht als commissaris-revisor en dient hij dus de jaarrekening te attesteren die hem voorgelegd wordt.

(1) Volgende elementen van het verslag worden hierdoor beïnvloed:

- a) de verklaring omtrent het jaarverslag, vermits er, per hypothese, een grote onzekerheid bestaat over de geplande herstelmaatregelen;
- b) de afkeurende verklaring inakt het getrouw beeld maakt een besluit omtrent de naleving van de boekhoudwet onmogelijk.

Voor de ondertekening van zijn verslag zal de commissaris-revisor contact hebben met de commissaris inzake opschorting, teneinde de evolutie van de financiële toestand van de onderneming beter te kunnen beoordelen.

Elke verklaring over de jaarrekening voor een periode waarin de akkoordprocedure hangende is of elke verklaring afgegeven op een datum waarop de procedure lopend is, dient aan de situatie van de onderneming aangepast te worden.

36.1. *Verzoek tot gerechtelijk akkoord*

Gezien het risico inherent aan deze situatie, dient de revisor in de mate van het mogelijke te vermijden een verklaring af te geven over de jaarrekening tijdens de periode van het verzoek tot het gerechtelijk akkoord, die maximaal 15 dagen bedraagt.

Wanneer de revisor de jaarrekening tijdens de periode van het verzoek tot akkoord dient te attesteren, zal hij de gegrondheid van de hypothese van de continuïteit beoordelen door de waarschijnlijkheid van het verkrijgen van een gerechtelijk akkoord in te schatten.

36.2. *De toekenning van voorlopige opschorting – Observatieperiode*

De voorlopige opschorting is een observatieperiode die de onderneming de mogelijkheid moet bieden om de inventaris van de moeilijkheden op te maken en een herstelplan uit te werken.

De revisor die de jaarrekening tijdens de observatieperiode dient te attesteren, zal de gegrondheid van de hypothese van de continuïteit beoordelen door met name de waarschijnlijkheid in te schatten dat het herstelplan dat uitgewerkt wordt, door de verschillende betrokken partijen aangenomen wordt en door van de veronderstelling uit te gaan dat er een definitieve opschorting zal toegestaan worden.

Wanneer het herstelplan een overdracht van de onderneming of een gedeelte ervan vooropstelt, zal de revisor de waarschijnlijkheid van deze hypothese beoordelen en, naargelang de beslissing reeds genomen werd of niet, de gepastheid nagaan van de waardering van bepaalde bedrijfstakken of vestigingen overeenkomstig de waarderingsregels bepaald in artikel 40 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976.

Gezien de kenmerken van de procedure voor een gerechtelijk akkoord en de veelvuldige onzekerheden die uit de opstelling en goedkeuring van het herstelplan voortvloeien, zal een onthoudende verklaring (zie nr. 33.3. hierboven) normaal gezien het meest aangewezen zijn wanneer de revisor een verslag moet opmaken tijdens de observatieperiode.

36.3. *Het verkrijgen van een definitieve opschorting*

In de mate dat de schuldeisers het voorgestelde herstelplan aanvaarden aan het einde van de observatieperiode, verkrijgt de onderneming een definitieve opschorting.

De revisor die de jaarrekening tijdens de periode van definitieve opschorting dient te attesteren, zal de gegrondheid van de hypothese van continuïteit beoordelen door met name de overeenstemming tussen de bepalingen van het herstelplan en de daadwerkelijke uitvoering van de voorziene modaliteiten na te gaan. Daartoe zal hij de commissaris inzake opschorting om schriftelijke verklaringen verzoeken.

De commissaris inzake opschorting is belast met het toezicht op en de controle over de uitvoering van het herstelplan en de akkoordprocedure. Het verslag aan de rechtbank over de uitvoering van het plan en van het akkoord valt onder de verantwoordelijkheid van de commissaris inzake opschorting. De revisor dient deze wettelijke verdeling van de bevoegdheden te respecteren. Het is raadzaam zich op het oordeel van de commissaris inzake opschorting te baseren.

In het uitzonderlijke geval waar de revisor redenen heeft om dit oordeel in twijfel te trekken, dient hij contact op te nemen met de commissaris inzake opschorting om de gegrondheid van het meningsverschil na te gaan. Desgevallend kan er een speciaal verslag aan de rechtbank van koophandel die voor de opvolging van het akkoord bevoegd is, overgemaakt worden.

Het verslag over de jaarrekening dient noodzakelijkerwijze een aangepast verslag te zijn (hierboven paragrafen 33 en 34). Dit moet op zijn minst een toelichtende paragraaf bevatten die als volgt kan geformuleerd worden:

"Wij wijzen de aandacht te vestigen op het feit dat de onderneming een procedure van gerechtelijk akkoord volgt die zich in het stadium van de definitieve opschorting bevindt".

37. Onderneming die failliet werd verklaard

- 37.1. Het faillissement van een onderneming kan uitgesproken worden op bekenenis van de handelaar, of op dagvaarding vanwege één of meerdere schuldeisers, vanwege de procureur des Konings, vanwege de voorlopig bewindvoerder of vanwege de curator van de hoofdprocedure.

De wet betreffende het gerechtelijk akkoord biedt ook de mogelijkheid op het uitspreken van een faillissement van ambtswege, voor zover de voorlopige opschorting van betaling niet vernieuwd wordt, de onderneming tijdens de observatieperiode niet meer aan de voorwaarden van het akkoord voldoet, de definitieve opschorting van betaling niet toegekend wordt of wanneer tijdens de periode van de definitieve opschorting duidelijk blijkt dat de onderneming niet in staat is om het herstelplan uit te voeren en er geen middelen meer zijn om deze te redden.

- 37.2. In principe is de taak van de commissaris-revisor ten einde van zodra de vennootschap failliet verklaard wordt⁽¹⁾. Bij wijze van voorzichtigheid zal de revisor dit schriftelijk aan de curator bevestigen en, indien deze laatste een andere mening blijkt toegedaan te zijn, ontslag nemen om wettige redenen.

AFDELING 7: ANDERE BESCHOUWINGEN MET BETREKKING TOT DE NALEVING VAN HET VENNOOTSCHAPSRECHT

38. De commissaris-revisor verklaart in het tweede deel van zijn verslag in welke mate het jaarverslag, naar zijn oordeel, de door de wet vereiste inlichtingen bevat. Zoals hierboven vermeld in paragraaf 7.1, stelt artikel 77 van de vennootschaps-penwet op het einde van lid 4: "wanneer uit de balans een overgedragen verlies

(1) Zoals blijkt uit het advies van de Juridische Commissie opgenomen in het IBR-Jaarverslag 1999, is een minderheid binnen de rechtsleer een andere mening toegedaan. Dit maakt dat de hierboven aanbevolen voorzichtigheidsoplossing verantwoord is.

blijkt, of wanneer uit de resultatenrekening gedurende twee opeenvolgende boekjaren een verlies van het boekjaar blijkt, moeten de bestuurders de toepassing van de waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit, verantwoorden in het jaarverslag."

- 38.1. Indien het jaarverslag niet de vereiste verantwoording bevat, moeten er bezwaren geformuleerd worden in overeenstemming met paragraaf 3.9 van de algemene controlenormen. De overeenstemmende paragraaf in het tweede deel van het verslag kan als volgt worden geformuleerd:

"Het jaarverslag stemt overeen met de jaarrekening; het bevat de door de wet vereiste inlichtingen, behoudens de verantwoording van de continuïteit van de ondernemingsactiviteiten. Aangezien uit de jaarrekening een overgedragen verlies blijkt, zijn de bestuurders ertoe gehouden om een verantwoording te geven voor de mogelijkheid van de vennootschap om de bedrijvigheid verder te zetten; deze verantwoording ontbreekt."

Indien de commissaris-revisor een voorbehoud hieromtrent in het eerste deel van zijn verslag heeft opgenomen, volstaat het om de lezer hiernaar te verwijzen.

- 38.2. Indien het jaarverslag een niet-passende verantwoording geeft, moeten eveneens de nodige opmerkingen worden geformuleerd (zie paragraaf 4 van de aanbeveling van 6 oktober 1989 inzake het jaarverslag).

De overeenstemmende paragraaf van het verslag kan als volgt geformuleerd worden: *"Het jaarverslag bevat de door de wet vereiste inlichtingen en stemt overeen met de jaarrekening; wij siten evenwel bezwaren omtrent de argumenten die worden ingeroepen om de toepassing van de waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit te verantwoorden."* (in dat geval, de bezwaren preciseren).

Indien de commissaris-revisor een voorbehoud hieromtrent in het eerste deel van zijn verslag heeft opgenomen, volstaat het om de lezer hiernaar te verwijzen.

39. Indien geen algemene vergadering werd bijeengeroepen, met naleving van artikel 103 van de vennootschappenwet (en equivalenten voor de andere rechtsvormen), zal de commissaris-revisor hiervan melding maken in het tweede deel van zijn verslag in toepassing van paragraaf 3.13. van de algemene controlenormen.

In principe zal hij op dezelfde wijze handelen wanneer de vergadering heeft beslist om de activiteiten verder te zetten, terwijl het bestuursorgaan haar geen enkel herstelmaatregelen heeft voorgelegd in zijn bijzonder verslag.

- 39.1. De bepaling van artikel 103 Venn.W. is onafhankelijk van de appreciatie van de continuïteit in het kader van de verklaring van de jaarrekeningen.

De beslissing die de algemene vergadering in de toekomst zal moeten nemen ter gelegenheid van de beraadslaging over de voortzetting van de activiteiten, zou evenwel kunnen worden beschouwd als een onzekerheid die een invloed heeft op de verklaring van de jaarrekeningen (cf. supra 31.)

- 39.2. Wanneer de commissaris-revisor een voorbehoud heeft geformuleerd dat betijft is, zal de berekening van het verlies van het maatschappelijk kapitaal, voor wat het tweede deel van zijn verslag betreft, rekening houden met dit voorbehoud.

- 39.3. De wettelijke procedure dient opnieuw te gebeuren wanneer de situatie een wijziging ondergaat door een verslechtering van de situatie (verlies van drie vierden van het kapitaal). Tevens dient de wettelijke procedure opnieuw te gebeuren indien ingevolge een vastgesteld verlies de vennootschap opnieuw een drempel overschrijdt.

De commissaris-revisor zal oordelen of het gepast is in het tweede deel van zijn verslag te verwijzen naar de door de algemene vergadering genomen beslissing tot verderzetting van de activiteit (artikel 103 Venn.W.).

- 39.4. Wanneer het netto-actief van de vennootschap is gedaald tot beneden het wettelijk minimumkapitaal, kan de vennootschap door een gerechtelijke beslissing ontbonden worden op verzoek van iedere belanghebbende (artikel 104 en equivalenten voor de andere rechtvormen). Dit risico op ontbinding vereist geen enkele specifieke beraadslaging van de maatschappelijke organen. Het gaat evenwel om een risicovolle situatie en het is aangewezen dat de commissaris-revisor het in het tweede deel van zijn verslag uitdrukkelijk vermeldt.

40. De commissaris-revisor die ter gelegenheid van zijn controlewerkzaamheden gewichtige en overeenstemmende feiten vaststelt die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen, moet de bestuurders hiervan schriftelijk en op een omstandige wijze op de hoogte brengen (artikel 64sexies, § 2 Venn.W.).

De informatie dient aan de vennootschap en aan elke bestuurder afzonderlijk gericht te worden. De aandacht zal gevestigd worden op de wettelijke bepaling die de informatie verantwoordt, op de vastgestelde gewichtige en overeenstemmende feiten en op de wettelijke verplichting om hieromtrent te beraadslagen binnen een termijn van één maand (zie hierboven, afdeling 4).

De commissaris-revisor kan afzien van deze melding wanneer hij vaststelt dat de raad van bestuur reeds heeft beraadslaagd over de maatregelen die moeten worden genomen (artikel 64sexies, § 2, lid 3).

- 40.1. De raad van bestuur moet beraadslagen over de maatregelen die moeten genomen worden om de continuïteit van de onderneming gedurende een redelijke termijn te vrijwaren. Er moet een vergadering zijn binnen een maximum termijn van één maand, te rekenen vanaf de kennisgeving door de commissaris-revisor.

- 40.2. Indien bij het verstrijken van de termijn van één maand na de kennisgeving van de informatie, de commissaris-revisor niet werd ingelicht over de beraadslaging door de raad van bestuur inzake de genomen maatregelen of de in het vooruitzicht gestelde maatregelen om de continuïteit gedurende een redelijke termijn te vrijwaren, kan de commissaris zijn vaststellingen meedelen aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel (artikel 64sexies, § 2, lid 4 Venn.W.).

De commissaris-revisor zou eveneens kunnen oordelen dat de reactie van het bestuursorgaan passend is, maar dat de complexiteit van de toestand niet toelaat om binnen de korte wettelijke termijn een geschikt plan uit te werken. Hij kan hiermee rekening houden vooraleer een mededeling te doen van deze inlichtingen aan de rechtbank van koophandel.

Er moet evenwel een zekere gestrengheid aan de dag gelegd worden met betrekking tot de daadwerkelijke beraadslaging van het bestuursorgaan. Er moet aan herinnerd worden dat de raad van bestuur inderdaad het wettelijk verantwoordelijk orgaan is en dat hij deze verantwoordelijkheid niet mag doorschuiven naar bijvoorbeeld het directiecomité of de afgevaardigden voor het dagelijks bestuur.

De commissaris-revisor zou kunnen afzien van de melding indien de algemene vergadering is bijeengeroepen met het oog op de onthinding van de vennootschap.

Het is aangewezen om een mededeling te doen aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel, wanneer de raad van bestuur niet heeft beraadslaagd en wanneer de leiding van de vennootschap passief blijft, niertegenstaande de formele mededeling van de vaststellingen van de commissaris; het is aangewezen om aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel hetzelfde verslag te overhandigen als hetgeen aan de bestuurders is overgemaakt.

- 40.3. Indien de beraadslaging van de raad van bestuur betrekking heeft op maatregelen die, volgens de commissaris-revisor, de continuïteit van de onderneming gedurende een redelijke termijn niet kunnen vrijwaren, zal hij eveneens zijn vaststellingen aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel medelen.

Wanneer de raad van bestuur daadwerkelijk heeft beraadslaagd, maar de aangenomen maatregelen blijken ontoereikend, is het nog aan de commissaris-revisor om te oordelen of het nodig is een mededeling te doen aan de voorzitter van de rechtbank in functie van de omstandigheden. In voorkomend geval zal hij onderzoeken in welke mate hij zijn vroegere opmerkingen aan het bestuursorgaan moet wijzigen alvorens een eventuele kennisgeving aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel.

- 40.4. De mededeling aan de voorzitter van de rechtbank dient schriftelijk te gebeuren. De mededeling kan enkel betrekking hebben op feiten die voorafgaandelijk ter kennis zijn gebracht van de bestuurders met de naleving van de bovenvermelde procedure.
- 40.5. Wanneer een mededeling is gedaan aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel in overeenstemming met de wet, zal de commissaris-revisor dit feit mededelen aan het bestuursorgaan van de vennootschap.

**BEZINNINGSNOTA INZAKE
DE OPDRACHT VAN DE BEDRIJFSREVISOR
BIJ EEN "STOCK OPTION"-PLAN
(december 1999)**

INHOUD

Inleiding

- Afdeling 1: Toepassingsgebied en reikwijdte van de opdracht
Afdeling 2: Referentiewaarde
Afdeling 3: Controlewerkzaamheden
Afdeling 4: Het verslag
Afdeling 5: Specifieke verantwoordelijkheden in het licht van het vennootschapsrecht

INLEIDING

De wet van 26 maart 1999 betreffende het Belgisch actieplan voor de werkgelegenheid 1998 (B.S., 1 april 1999) regelt het fiscale statuut van opties op aandelen of winstbewijzen die worden toegekend uit hoofde of naar aanleiding van de beroepswerkzaamheid van de begunstigde. Volgens deze reglementering bestaat er een belastbaar voordeel dat forfaitair wordt vastgesteld aan de hand van een percentage van de waarde van de aandelen waarop de optie betrekking heeft. Om deze de regeling te kunnen toepassen, is het dus noodzakelijk de waarde van het aandeel op het ogenblik van het aanbod van de optie te kennen.

Naar luid van artikel 43, § 4 van de hoger genoemde wet wordt de waarde van de aandelen als volgt bepaald:

- "1° wanneer de aandelen genoteerd of verhandeld worden op de beurs, is de waarde van het aandeel naar keuze van de persoon die de optie aanbiedt, de gemiddelde koers van het aandeel gedurende dertig dagen die aan het bod voorafgaan of de laatste sluitkoers die voorafgaat aan de dag van het aanbod;
- 2° in de andere gevallen, is de waarde van het aandeel de werkelijke waarde op het ogenblik van het aanbod, zoals vastgesteld door de persoon die de optie aanbiedt, op vmsluitend advies van de commissaris-revisor van de vennootschap die de aandelen uitgaat waarop de optie betrekking heeft, of, als in die vennootschap geen commissaris-revisor is, door een bedrijfsrevisor die door die vennootschap wordt aangewezen, of als de uitgerende vennootschap niet verblijftboudend is, door een accountant met een vergelijkbaar statuut die door die vennootschap wordt aangewezen".

Onderhavige aanbeveling heeft tot doel de uitvoeringsmodaliteiten van deze opdracht toe te lichten en wordt tevens gepreciseerd wat het verslag moet inhouden.

AFDELING 1: TOEPASSINGSGEBIED EN REIKWIJDTE VAN DE OPDRACHT

1. De tussenkomst van de commissaris-revisor of van een bedrijfsrevisor is alleen maar vereist wanneer de optie betrekking heeft op aandelen die niet ter beurse zijn genoteerd of niet op de beurs worden verhandeld. In de andere gevallen geschiedt de waardering immers op basis van de beursnotering.

Wanneer de aanbieder van de optie niet diegene is die de aandelen uitgeeft, komt het aan de commissaris-revisor van de emittent toe om een verslag uit te brengen over de waarde, zoals deze werd vastgesteld door het bestuursorgaan van de aanbieder. Dit bestuursorgaan zal een rapport opstellen conform hetgeen onder paragraaf 2 wordt uiteengezet.

Indien een commissaris-revisor werd aangesteld, is hij van rechtswege belast met het opstellen van het verslag. Indien de commissaris-revisor, om een verantwoorde reden, deze opdracht evenwel niet wenst te aanvaarden, kan het bestuursorgaan van de onderneming een andere bedrijfsrevisor aanstellen om deze specifieke opdracht te vervullen.

Wanneer de effecten, die in het plan zijn bedoeld, door een buitenlandse vennootschap worden uitgegeven zal het advies van een buitenlandse beroepsbeoefenaar worden gevraagd. Deze beroepsbeoefenaar zal zelf moeten uitmaken in hoeverre hij aan onderhavige aanbeveling kan refereren.

2. Alleen het bestuursorgaan (de raad van bestuur of de zaakvoerder) van de vennootschap die de optie aanbiedt is bevoegd om de waarde te bepalen van het onderliggende aandeel dat aan de grondslag ligt van de forfaitaire waardering van het voordeel dat aan de rechthebbende wordt toegekend. Normaliter zal het bestuursorgaan zich laten bijstaan door een deskundige; deze adviesopdracht met betrekking tot de waardebepaling van de aandelen kan niet aan de commissaris-revisor van de uitgevende vennootschap worden toevertrouwd. Deze opdracht kan evenmin worden toevertrouwd aan een persoon met wie deze laatste, beroepsmatig, een samenwerkingsverband heeft.

3. Krachtens de wet van 26 maart 1999, bestaat de opdracht van de bedrijfsrevisor (die al dan niet commissaris is) er hoofdzakelijk in een oordeel uit te spreken over de waarde van het aandeel zoals deze werd bepaald door het bestuursorgaan van de onderneming.

De commissaris-revisor van de uitgevende vennootschap moet erover waken dat zijn onafhankelijke positie wordt gevrijwaard. Het is hem daarom verboden enige beslissing te treffen of te suggereren inzake de waardering van de aandelen van de uitgevende vennootschap. Indien de vennootschap een beroep wenst te doen op een deskundige is het evenwel verantwoord dat deze, van bij het begin van zijn opdracht, contacten heeft met de commissaris-revisor. De deskundige zal zich aldus kunnen steunen op gegevens waarvan de betrouwbaarheid vaststaat. Teneinde problemen inzake de naleving van het beroepsgeheim te vermijden, zal het bestuursorgaan van de uitgevende vennootschap in zulk geval haar formele toestemming moeten verlenen over zulke contacten.

AFDELING 2: REFERTEWAARDE

4. De werkelijke waarde zoals bedoeld in het artikel 43 van de wet van 26 maart 1999 vloeit voort uit een waardering die hoort te geschieden aan de hand van gepaste methodes. Het uiteindelijke doel is de waarde van het aandeel te bepalen; vertrekkend van de waarde van de onderneming zal het bestuursorgaan geschikte parameters hanteren om tot de waarde van de aandelen te komen (waarbij bijvoorbeeld, wordt rekening gehouden met de diverse categorieën van aandelen, met de tijdelijke of duurzame illiquiditeit van de effecten, enz.).
5. Een gepaste waardering stoelt op een referentie aan betekenisvolle en uiteenlopende criteria (vanuit diverse invalshoeken). In het algemeen is het een goede praktijk dat ten minste gekozen wordt voor een methode die steunt op een analyse van de waarden van de vermogens (gebaseerd op het gecorrigeerd netto-actief) en voor een methode die steunt op de rendementsaspecten.

Het bestuursorgaan zal nagaan of de waarderingmethoden gepast zijn, rekening houdend met het nagestreefde doel en of er geen andere methode meer aangewezen is. Een waarderingmethode is in principe aanvaardbaar wanneer zij in de wetenschappelijke of beroepsliteratuur algemeen wordt aanvaard of wanneer zij voor het voorliggend geval in het bijzonder is geschikt en vanuit bedrijfseconomisch oogpunt terdege is verantwoord.

6. Wat de in overweging genomen waarderingmethoden betreft, kan het bestuursorgaan van de onderneming perfect beslissen om slechts één methode toe te passen, vanuit de overweging dat die methode de enige relevante is. Deze benadering dient op een restrictieve wijze te worden toegepast, zodanig dat de oplossing eerder uitzonderlijk is.

Prospectieve methoden zijn aanvaardbaar, in de mate dat zij worden toegepast door een vennootschap die over voldoende nauwkeurige analytische of budgettaire gegevens beschikt.

Het eenvoudig lineair doortrekken van historische gegevens zonder verwerking kan niet als een algemeen aanvaarde methode worden beschouwd. Toekomstige financiële gegevens die aan de berekening ten grondslag liggen kunnen evenmin meer dan een redelijke termijn bestrijken, zonder afbreuk te doen aan de actualiseringsmethoden.

7. De bedrijfsrevisor moet alle betekenisvolle inlichtingen inzamelen met inbegrip van de gegevens na de afsluitingsdatum van de laatste financiële staten zodat hij de samenhang van de opgestelde vooruitzichten kan nagaan.

Voor de waardering van ondernemingen, die zich in een startfase bevinden, kan de revisor zich steunen op het "business plan", voor zover deze vooruitzichten met de nodige zorg werden opgesteld.

8. De waarde, die wordt bepaald volgens de werkwijze omschreven in de paragrafen 3 en 6, moet bovendien rekening houden met de volgende elementen:
 - de uitgifnewaarde van nieuwe aandelen naar aanleiding van een recente kapitaalverhoging;

- de inkoopprijs van aandelen, indien deze verrichting recente en onder normale voorwaarden is geschied;
 - waarderingen die werden uitgevoerd in het raam van de voorbereiding tot een beursintroduktie;
 - de intrinsieke waarde die bepaald wordt volgens de bij artikel 34bis, § 4bis Venn.W. voorgeschreven voorwaarden (zijnde de door het vennootschapsrecht weerhouden minimumwaarde wanneer het voorkeurrecht is voorbehouden aan bepaalde personen die geen personeelsleden zijn).
9. Artikel 43, § 4, tweede lid van de wet van 26 maart 1999 stelt bovendien: *"wanneer het om kapitaalvertegenwoordigende deelbewijzen gaat, mag de waarde bedoeld in het eerste lid, 2^o niet lager zijn dan de boekwaarde van die aandelen zoals blijkt uit de laatste jaarrekening van de uitgevende vennootschap die afgesloten en goedgekeurd is door het bevoegde orgaan voor de datum van het aanbod.*
- Wanneer het om niet kapitaalvertegenwoordigende deelbewijzen gaat, wordt de waarde bedoeld in het eerste lid, 2^o, bepaald overeenkomstig de rechten die aan die deelbewijzen toegekend worden op grond van de statuten van de uitgevende vennootschap."*

AFDELING 3: CONTROLEWERKZAAMHEDEN

10. De revisor moet er zich van vergewissen of de waarderingmethoden die door het bestuursorgaan van de vennootschap hebben weerhouden aangepast zijn, overeenkomstig het in de paragrafen 4 tot en met 9 bepaalde. Vervolgens zal hij informatiegegevens identificeren die voor de toepassing van elk van die methoden nodig zijn.
11. Wanneer hij de correcte toepassing nagaat van een waarderingmethode die gebaseerd is op historische boekhoudkundige gegevens, dan zal de revisor zijn controles toespitsen op de betrouwbaarheid van de financiële staten.
- 11.1. Omdat de waardering moet worden opgesteld op het moment van het aanbod, zal er ook rekening gehouden worden met alle gegevens van de periode volgend op de datum van de jongste jaarrekening/halfjaarlijkse staat tot op de datum dat de bedrijfsrevisor zijn verslag ondertekent. In de meeste gevallen zal de revisor vragen dat hem een recente tussentijdse boekhoudkundige staat wordt overgemaakt, welke hij aan een beperkt onderzoek zal onderwerpen, conform de aanbeveling van 5 januari 1993 inzake het beperkt onderzoek van een tussentijdse staat.
- 11.2. Wanneer er in de betrokken vennootschap geen commissaris-revisor is, zal de bedrijfsrevisor de controleprocedures hanteren die zich opdringen in het geval van een fusie tussen handelsvennootschappen.
12. Wanneer van prognoses gebruik wordt gemaakt, dient de revisor de inlichtingen in te winnen inzake de hypothesen die aan de grondslag liggen van deze prognoses. Hij moet er zich van vergewissen dat die hypothesen op voldoende wijze zijn beschreven en dat ze niet kennelijk onredelijk zijn of tegenstrijdig zijn met andere informatie die in het algemeen juist is.

De bedrijfsrevisor zal er zich van vergewissen dat de opgemaakte prognoses steek houden. Hij zal daarbij alle relevante informatie inzamelen, met inbegrip van de inluchtingen die betrekking hebben op de periode na de laatste balansdatum.

13. De revisor moet het relatieve gewicht onderzoeken dat aan elke waarderingsmethode wordt toegekend bij de bepaling van de weerhouden waarde.
14. Buitenlandse vennootschappen kunnen opties op eigen aandelen uitgeven, die binnen het toepassingsveld van de wet van 26 maart 1999 worden toegekend aan de personeelsleden van een Belgische vennootschap. In dit geval kan het verslag worden opgesteld door een bedrijfsrevisor of door een beroepsbeoefenaar die over een als gelijkwaardig erkende hoedanigheid in het buitenland beschikt. De bedrijfsrevisor die dergelijk verslag opstelt zal moeten steunen op de werkzaamheden van zijn confrater die in het buitenland over een als gelijkwaardig erkende hoedanigheid beschikt. Hij zal daarbij de aanbeveling van 4 maart 1988 naleven inzake het gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere revisor.

AFDELING 4: HET VERSLAG

15. Het verslag van de commissaris-revisor of van de bedrijfsrevisor dient volgende gegevens te bevatten:
 - bestemming van het verslag, namelijk het bestuursorgaan van de aanbiedende vennootschap;
 - identificering van de vennootschap;
 - identificering van het voorwerp van de opdracht, namelijk het uitbrengen van een opinie over de waarde, zoals voorzien in het artikel 43 van de wet van 26 maart 1999;
 - een verklaring waarbij wordt gepreciseerd dat die waarde door de raad van bestuur werd vastgesteld;
 - vermelding van de naleving van deze aanbeveling;
 - beschrijving van de gehanteerde waarderingsmethodes; het verslag zal daarenboven vermelden of de gehanteerde waarderingsmethoden over het algemeen aanvaard zijn in de bedrijfseconomie, of de weerhouden hypothesen aanvaardbaar en coherent zijn, en of de waarderingsmethoden correct werden toegepast;
 - vermelding van de boekhoudkundige waarde van het aandeel en een verklaring dat deze waarde lager ligt dan de reële waarde die met toepassing van de vermelde waarderingsmethodes werd verkregen;
 - besluit van de beroepsbeoefenaar, met inbegrip van het eventuele voorbehoud betreffende de aan het aandeel toegekende waarde;
 - de datum van het verslag, de naam en de handtekening van de beroepsbeoefenaar.

Het verslag van het bestuursorgaan of het uittreksel van het proces-verbaal waarin de waarde van het aandeel wordt verantwoord dient in het verslag van de bedrijfsrevisor te worden opgenomen of dient in bijlage aan diens verslag te worden gehecht.

16. Indien de bedrijfsrevisor een verslag zonder voorbehoud wenst op te stellen kan hij zijn besluiten op de volgende wijze formuleren: *"De raad van bestuur heeft bij de bepaling van de waarde van het aandeel gebruik gemaakt van methoden die op gepaste wijze werden verantwoord. Ze leiden tot een redelijke waarde, die hoger ligt dan het minimum voorzien in het artikel 43 van de wet van 26 maart 1999."*
- Indien de revisor het nodig acht een voorbehoud te maken dan vermeldt hij dit duidelijk in zijn verklaring.
17. Het verslag van de commissaris-revisor kan niet een datum dragen, die voorafgaat aan de dag waarop de raad van bestuur of de zaakvoerder van de betrokken vennootschap de in paragraaf 2 vermelde, beslissing heeft getroffen.
18. De raad van bestuur kan het verslag aan de fiscale administratie overmaken, indien deze laatste hierom vraagt.

AFDELING 5: SPECIFIEKE VERANTWOORDELIJKHEDEN IN HET LICHT VAN HET VENNOOTSCHAPSRECHT

19. De functie van commissaris-revisor omvat de controle op de verrichtingen in de boekhouding, en de conformiteit ervan met de bepalingen van de vennootschappenwet en van de statuten. Het behoort aldus ook tot de verantwoordelijkheid van de commissaris-revisor na te kijken of de regels van het vennootschapsrecht die werden nageleefd inzake de uitgifte van opties op aandelen.

De bedrijfsrevisor die optreedt in een vennootschap waar er geen commissaris-revisor in functie is, heeft niet dezelfde verplichting qua controle op de naleving van de bepalingen van het vennootschapsrecht. Het is nochtans aangewezen dat hij zich, in zulke geval, schikt naar hetgeen in paragraaf 20 werd gesteld.

20. Bij de aanvang van zijn controlewerkzaamheden moet de bedrijfsrevisor de ver-richting doortlichten van de verschillende juridische invalshoeken. In het bijzonder zal hij rekening houden met:
- de verplichting die weegt op de vennootschappen die een beroep doen op het openbaar spaarwezen, om hun statuten dienovereenkomstig aan te passen en om zich in te schrijven op de lijst die door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen wordt bijgehouden;
 - de controles die moeten worden uitgevoerd met toepassing van artikel 346*bis* van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen inzake de intrekking van het voorkeurrecht;
 - de stappen die moeten worden gezet conform artikel 346*bis*, § 4*bis*, 2° van diezelfde gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen wanneer dit voorkeurrecht wordt ingetrokken ten gunste van bepaalde personen;
 - de controle van de prospectus die moeten worden neergelegd bij de Commissie voor het Bank- en Financiewezen in zoverre het een openbaar beroep op het spaarwezen betreft.
- 20.1. De uitgiftevoorwaarden van opties kunnen, in sommige gevallen, ertoe leiden dat de vennootschap, voorafgaand aan de emissie, haar statuten moet wijzigen om

erin op te nemen dat ze "een beroep doet of heeft gedaan op het openbaar spaarwezen". Het artikel 10, 1^o van het Koninklijk Besluit van 7 juli 1999 inzake het openbaar karakter van de financiële verrichtingen vermeldt evenwel een uitzondering, namelijk wanneer het aanbod uitsluitend bestemd is voor de huidige of voormalige personeelsleden van de onderneming of van verbonden ondernemingen.

- 20.2. Wanneer de uitgifte van opties betrekking heeft op uit te geven effecten, legt vennootschapsrecht het bestuursorgaan van de onderneming de plicht op om het voorkeurrecht van de bestaande aandeelhouders te schrappen of te beperken in het voordeel van de personeelsleden. In dit geval legt de raad van bestuur verantwoording af in een omstandig verslag dat onder meer betrekking heeft op de uitgifteprijs en op de financiële gevolgen. De commissaris-revisor of, indien er geen is, een bedrijfsrevisor of een accountant moet over deze inlichtingen verslag uitbrengen.
- 20.3. Indien de uitgifte uitsluitend aan de personeelsleden is voorbehouden mag de raad van bestuur daarvan geen andere personen laten genieten die geen personeelsleden zijn (bij voorbeeld de leden van de raad van bestuur). Indien dit wel het geval is, zal bovendien artikel 346bis, § 4bis van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen van toepassing zijn. Voor niet genoteerde vennootschappen houdt dit in dat de uitgifteprijs ten minste moet gelijk zijn aan de intrinsieke waarde van het effect. Behoudens het eenparig akkoord van de aandeelhouders wordt deze intrinsieke waarde bepaald wordt op basis van een verslag dat wordt opgesteld of door de commissaris-revisor of in die vennootschappen waar er geen is, door een bedrijfsrevisor of een accountant die door de raad van bestuur wordt aangewezen.
- 20.4. Aangezien de uitgifte van opties, in de meeste gevallen, wordt aanzien als een openbaar beroep op het spaarwezen, zal de vennootschap een prospectus moeten uitgeven, overeenkomstig de financiële wergeving en inzonderheid overeenkomstig artikel 29 van het koninklijk besluit nr. 185.
21. De commissaris-revisor zal er zich bovendien moeten van vergewissen dat de andere bepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen die in casu van toepassing zijn, werden nagetrefd, zoals de bepalingen betreffende de uitgifte van opties, de eventuele toepassing van de regels met betrekking tot de belangenconflicten voor de beslissingen die onderworpen zijn aan de beraadslaging van de raad van bestuur (art. 60), de bepalingen met betrekking tot de wederinkoop van aandelen (art. 52bis, in voorkomend geval), de regels betreffende de uitgifte van aandelen voorbehouden aan de personeelsleden (art. 52septies), enz.

FEE: LIBERALISERING VAN HET ACCOUNTANCYBEROEP IN EUROPA: SAMENVATTING VAN DE VOORSTELLEN (maart 1999)

De Raad van het IBR acht het nuttig om in de bijlage bij onderbreeg jaarverslag de samenvatting op te nemen van het belangrijk advies van de FEE inzake de liberalisering van het accountancyberoep (maart 1999).

Voor een duidelijk begrip van dit document in een Belgische context, dient te worden opgemerkt dat de term "accountant" moet begrepen worden in een ruime zin en ook het beroep van bedrijfsrevisor omvat.

(vrije vertaling)

Principes van de liberalisering van het accountantsberoep

De FEE weerhoudt twee fundamentele principes als voorwaarde voor elke maatregel tot liberalisering voor het beroep van accountant:

- de verplichting om de titel in het land van onthaal te bekomen en derhalve de naleving van de beroepsregels en veronderstellende verplichtingen in het land van onthaal, en inzonderheid de plichtenleer;
- de toepassing van dit principe zonder onderscheid, op welke wijze de beroepsbeoefenaar ook tussenkomt: of via het verstrekken van diensten, of via een vestiging.

Het zijn de inhoudelijke verschillen in de door de accountants uitgeoefende opdrachten, de verschillen tussen de juridische en fiscale stelsels, alsook de verschillen in de aansprakelijkheidsregeling voor de beroepsbeoefenaar, die het verkrijgen van de titel in het land van onthaal verantwoord, noodzakelijk en verplicht maken, rekening houdend met het algemeen belang.

Zo ook nopen de vereisten op het vlak van bekwaamheid – identiek, ongeacht de wijze waarop de beroepsbeoefenaar optreedt – alsook de vereisten voor een eerlijke concurrentie tussen de beroepsbeoefenaars die afkomstig zijn van verschillende lidstaten, tot het behouden van de verkrijging van de titel in het land van onthaal, zowel in het kader van een vestiging als van de vrije dienstenverstrekking.

Het vrije verkeer van natuurlijke personen

De grensoverschrijdende dienstverlening

Om de redenen hierboven uiteengezet, vereist deze dienstverlening het verkrijgen van de titel in het land van onthaal en derhalve de naleving van de beroepsregels van dat land. Dit heeft noodzakelijkerwijze tot gevolg dat de beroepsbeoefenaars zich bij de bevoegde overheden in het land van onthaal moeten laten inschrijven.

- Nadere regels in verband met de beroepswoonplaats

De FEE is van mening dat, om de vrije grensoverschrijdende dienstverlening mogelijk te maken, de lidstaten niet zouden mogen eisen dat de accountant een beroepswoonplaats op het grondgebied heeft. Het zou moeten kunnen volstaan dat de accountant het bewijs levert dat hij een beroepswoonplaats heeft in om het even welk land van de Europese Unie.

- Nadere regels voor de toepassing van de kwaliteitscontrole

Momenteel bepalen de verschillende regelingen voor kwaliteitscontrole die in de lidstaten in voege zijn, hetzij dat de beroepsbeoefenaars die met de kwaliteitscontrole zijn belast, zich naar de beroepswoonplaats moeten begeven van de gecontroleerde accountant, hetzij dat de gecontroleerde accountant zich naar de controlerende instanties begeeft om hen de nodige stukken te overhandigen. De FEE is van oordeel dat beide oplossingen gelijkwaardig zijn en dat op de grensoverschrijdende dienstenverstrekker dezelfde procedures zouden moeten worden toegepast die in het land van onthaal in voege zijn als de procedures die op de gevestigde beroepsbeoefenaar van toepassing zijn.

- Uitoefening van de tuchtcontrole

De naleving van de beroepsregels van het land van onthaal is een basisvoorwaarde voor de liberalisering van het beroep. De tuchtinstanties van het land van onthaal zijn de enigen die in staat zijn om de beroepsregels van het land van onthaal te interpreteren. Om die reden is de FEE de mening toegedaan dat de beroepsbeoefenaar-dienstenverstrekker onder de tuchtcontrole van het land van onthaal moet ressorteren.

- Verplichtingen op het vlak van de beroepsverzekering

De vereisten op het vlak van beroepsverzekering verschillen van de ene lidstaat tot de andere. De beroepsbeoefenaar die een grensoverschrijdende dienstenverstrekking verricht in een lidstaat van onthaal zal zich moeten schikken naar de toepasselijke vereisten in de lidstaat van onthaal op het vlak van de beroepsverzekering.

Het vrije verkeer van de rechtspersonen

Gelijkaardige principes ten aanzien van de natuurlijke personen en de rechtspersonen

De principes die voor de natuurlijke personen gelden, zouden moeten worden toegepast op de rechtspersonen; beiden streven zij de bescherming van het algemeen belang na.

De FEE stelt voor dat elke professionele vennootschap die in een lidstaat is erkend, vrij grensoverschrijdende diensten zou kunnen aanbieden in een andere lidstaat (vrije dienstenverstrekking).

Zij stelt eveneens voor dat elke in een lidstaat erkende professionele vennootschap een bijkantoor in een andere lidstaat zou kunnen openen.

Om beide voorstellen mogelijk te maken, is de voornaamste voorwaarde dat de beroepsbeoefenaar die verantwoordelijk is voor de werkzaamheden en die de verslagen ondertekent, de titel zou hebben bekomen in het land van onthaal, de beroepsregels naleeft, onder meer de plichtenleer, en gemachtigd is om de rechtspersoon te verbinden.

De FEE stelt ten slotte voor dat elke professionele vennootschap die in een lidstaat is erkend, ook een professionele dochtervennootschap in een andere lidstaat zou kunnen oprichten. Daarvoor zouden eerst dezelfde voorwaarden moeten nageleefd worden met betrekking tot de persoon die de verslagen ondertekent, als bij het bijkantoor. Bovendien zou de meerderheid van de leden van het bestuursorgaan van de dochter moeten bestaan uit beroepsbeoefenaars die lokaal in de lidstaat van de dochter erkend zijn.

De hinderpalen voor het vrije verkeer van de rechtspersonen

- Regels die de keuze van de rechtsvormen die toegelaten zijn voor de collectieve uitoefening, beperken

De collectieve uitoefening tot bepaalde nationale rechtsvormen beperken, stemt overeen met het verbod van de vrije grensoverschrijdende dienstenverstrekking en het vestigen van bijkantoren.

De FEE beveelt aan dat de accountants hun beroepsactiviteiten onder de door hen gewenste rechtsvorm mogen uitoefenen, met andere woorden dat het niet mogelijk is om de inplanting van een bijkantoor te verhinderen met als motief dat de rechtsvorm van de moeder-vennootschap in het land van oorsprong niet is toegelaten. Wanneer het om een dochter gaat, moet die uiteraard een in het land van oorsprong toegelaten rechtsvorm aannemen.

- Regels die de keuze van de maatschappelijke benaming van professionele vennootschappen beperken

De FEE is van oordeel dat alle beperkingen met betrekking tot de benaming van de professionele vennootschappen zouden moeten worden afgeschaft. Dergelijke regels vormen een hinderpaal voor het vrije verkeer van rechtspersonen die professionele accountancyvennootschappen zijn.

De wettelijke controle op de rekeningen

De regels inzake controle en leiding van kantoren voor wettelijke controle

Bij de omzetting van de achtste richtlijn, hebben de meeste lidstaten regels uitgewerkt die vereisen dat de stemrechten en/of het kapitaal van de professionele vennootschappen voor ten minste de meerderheid werd(en) aangehouden door lokaal erkende beroepsbeoefenaars met de plaatselijke beroepstitel. De FEE is van oordeel dat de vereiste van een lokale erkenning een hindernis vormt voor het vrije verkeer van de rechtspersonen, zowel wat de vestiging als wat de vrije dienstenverstrekking betreft. Bovendien hebben de lidstaten vaak regels uitgevaardigd inzake stemrechten en/of het bezit van het kapitaal door beroepsbeoefenaars die hoger liggen dan een eenvoudige meerderheid (vaak een gekwalificeerde meerderheid van 66 %, 75 % of 100 %).

Meerderheid van het kapitaal en/of de stemrechten in de vennootschappen voor wettelijke controle

- Gewone meerderheid/bijzondere meerderheid

De FEE is van mening dat de verplichtingen inzake het bezit van het kapitaal en/of de stemrechten door de wettelijke controleurs in de kantoren voor wettelijke controle, op Europees vlak zou moeten worden geharmoniseerd op het niveau van een eenvoudige meerderheid.

- Plaatselijk erkende beroepsbeoefenaars/beroepsbeoefenaars die in een of andere lidstaat zijn erkend

De FEE oordeelt dat de regels die voorschrijven dat ten minste de meerderheid van het kapitaal en/of van de stemrechten in de professionele vennootschappen in handen moet zijn van plaatselijk erkende beroepsbeoefenaars, die houder zijn van de plaatselijke beroepstitel, niet proportioneel zijn. De bepalingen van de achtste richtlijn zouden moeten worden verduidelijkt en meerderheidsparticipaties in de wettelijke controlevennootschappen van een lidstaat door in andere lidstaten erkende wettelijke controleurs zouden moeten toegelaten worden.

Controle van het directieorgaan

De FEE wenst dat de hoger uiteengezette voorstellen tot liberalisering ten aanzien van de vennootschappen voor wettelijke controle omgezet zouden worden naar de accountancy-vennootschappen, voor zover deze laatste zijn gereguleerd.

INTERPROFESSIELE RELATIES: FUNDAMENTELE DEONTOLOGISCHE PRINCIPES

SAMENVATTING VAN DE "CODE OF ETHICS" (1998) VAN HET IFAC (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS)

A. ALLE LEDEN VAN DE MULTIDISCIPLINAIRE ORGANISATIE DIENEN VOLGENDE GRONDBEGINSELEN NA TE LEVEN:

A.1. Integriteit en Objectiviteit

Beroepsbeoefenaars dienen integer, intellectueel eerlijk en vrij van belangenconflicten te zijn.

Zij dienen de integriteit van hun professionele dienstverlening te bewaken en de objectiviteit van hun oordeel te vrijwaren. Zij mogen niet toelaten dat hun objectiviteit in het gedrag komt door vooroordelen, vooringenomenheid of druk van anderen.

De beroepsbeoefenaar dient zich steeds bewust te zijn van en op te letten voor omstandigheden die leiden tot een belangenconflict.

A.2. Beroepsbekwaamheid en goede zorg

Een beroepsbeoefenaar dient zijn diensten met goede zorg en bekwaamheid te verlenen en is steeds verplicht zijn beroepskennis en bekwaamheid op een peil te houden zodat zijn cliënt of werkgever kan genieten van competente diensten op basis van de hedendaagse ontwikkelingen in de diensten, de wetgeving en de techniek.

A.3. Vertrouwelijkheid

Beroepsbeoefenaars dienen de vertrouwelijkheid van de informatie omtrent cliënten of hun werkgever, die zij verwerven bij hun dienstverlening, te vrijwaren.

Zij mogen zulke informatie niet bekend maken zonder gepaste en specifieke toelating tenzij er een wettelijk of beroepsmatig recht of plicht bestaat tot bekendmaking.

Beroepsbeoefenaars dienen ervoor te zorgen dat hun medewerkers en personen van wie zij adviezen inwinnen of bijstand bekomen de vertrouwelijkheid respecteren.

A.4. Publiciteit

Beroepsbeoefenaars dienen volgende regels na te leven bij het benaderen van de markt en de promotie van zichzelf en hun diensten:

- a) geen gebruik maken van middelen die de goede naam van het beroep in opspraak brengen;

- b) geen overdreven stellingen in te nemen ten aanzien van de aangeboden diensten, hun kwalificaties en hun ervaringen;
- c) het werk van andere beroepsbeoefenaars niet in opspraak brengen.

A.5. Oplossen van ethische geschillen

Indien zich een ethisch geschil voordoet in verband met een controleopdracht, dienen de beroepsbeoefenaars dit geschil steeds voor te leggen aan de vertegenwoordigende bedrijfsrevisor.

B. INDIEN EEN LID VAN DE MULTIDISCIPLINAIRE ORGANISATIE BELAST IS MET EEN CONTROLEOPDRACHT, DIENEN DE ANDERE LEDEN DE BEDRIJFSREVISOR TOE TE LATEN VOLGENDE PRINCIPES NA TE LEVEN:

B.1. Onafhankelijkheid

Bedrijfsrevisoren die een revisorale opdracht uitvoeren, dienen vrij te zijn van belangen die strijdig zijn met integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid en zij dienen dit ook te lijken.

Mogelijke indicaties die ertoe kunnen leiden dat een onafhankelijke waarnemer twijfels kan hebben over de mogelijke onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor:

Financiële belangen in de bedrijvigheid van de cliënt

Financiële belangen in de bedrijvigheid van de klant kunnen de onafhankelijkheid beïnvloeden en kunnen ertoe leiden dat een onafhankelijke waarnemer concludeert dat de onafhankelijkheid aangetast is.

Functies binnen bedrijven

Indien de bedrijfsrevisoren aangesteld zijn in een onderneming, tijdens of onmiddellijk voorafgaand aan hun auditopdracht:

- als lid van de raad van bestuur, kaderlid of werknemer in een bedrijf; of
- als venoot of werknemer van een lid van de raad van bestuur, een kaderlid of werknemer van een onderneming;

dan kan de onafhankelijkheid van de revisor in het gedrang komen omwille van het belang dat hij op dat moment in die onderneming heeft of zou hebben.

Verstrekken van andere diensten aan de auditcliënt

Wanneer een bedrijfsrevisor, naast zijn gewone auditopdracht of andere rapporteringsopdracht, eveneens extra diensten levert aan de cliënt, dan mogen deze niet bestaan uit het bekleeden van beheersfuncties of het deelnemen aan management beslissingen.

Persoonlijke en familiale banden

Persoonlijke en familiale banden kunnen de onafhankelijkheid beïnvloeden.

Honoraria

Wanneer de ontvangst van geregelde honoraria van een cliënt of groep van verbonden cliënten een groot aandeel vormt van de totale honoraria van een bedrijfsrevisor of van diens praktijk in zijn geheel, dient de afhankelijkheid ten opzichte van die cliënt of groep van cliënten onvermijdelijk onder de loep te worden genomen en rijst de vraag naar onafhankelijkheid.

Resultaatgebonden honoraria

Professionele diensten mogen niet aangeboden of geleverd worden aan een cliënt waarmee een overeenkomst werd gesloten om niet te factureren, tenzij een specifiek resultaat wordt bekomen of wanneer de vergoeding op een andere manier gekoppeld is aan de resultaten van dergelijke diensten.

Het aannemen van goederen en diensten die door de cliënt werden aangeboden, kan aanzien worden als een bedreiging van de onafhankelijkheid van de revisor. Hetzelfde geldt voor het accepteren van overdreven gastvrijheid.

Eigendom van kapitaal

In de meest ideale situatie bezitten bedrijfsrevisoren alle aandelen in hun praktijk. Indien er nog andere aandeelhouders zijn, dan dient toch de bedrijfsrevisor de meerderheid van de aandelen en van de stemrechten te bezitten.

Lange termijn associatie tussen kaderpersoneel en cliënten

Wanneer kaderpersoneel voor een lange periode steeds op dezelfde cliënten werken, kan er een bedreiging van de onafhankelijkheid zijn.

- B.2. Beroepsbekwaamheid en verantwoordelijkheden betreffende het inzetten van niet-revisoren

Bedrijfsrevisoren moeten ervan afzien professionele diensten te leveren indien zij daartoe niet de bekwaamheid hebben, tenzij wanneer zij zich laten bijstaan zodat zij op gepaste wijze deze dienst kunnen verlenen.

Wanneer ze hiervoor beroep doen op deskundigen in ander vakgebieden, dan moeten zij de nodige stappen ondernemen om er zeker van te zijn dat deze deskundigen op de hoogte zijn van de ethische vereisten.

- B.3. Honoraria en commissies

Bedrijfsrevisoren die hun diensten aan een cliënt aanbieden, nemen de verantwoordelijkheid op om hun diensten te leveren met integriteit, objectiviteit en in overeenstemming met de toepasselijke technische standaarden.

Professionele honoraria

Professionele honoraria dienen een getrouwe weergave te zijn van de waarde van professionele diensten geleverd aan de cliënt, hierbij rekening houdend met:

- de vaardigheid en de kennis nodig voor de betreffende professionele diensten;
- het niveau van opleiding en ervaring van de personen;
- de tijd nodig voor uitvoering van de diensten;
- de graad van verantwoordelijkheid.

Commissies

De betaling of ontvangst van een commissie door een bedrijfsrevisor kan zijn objectiviteit en onafhankelijkheid in het gedrang brengen. Vandaar dat een bedrijfsrevisor nooit een commissie mag betalen om een cliënt te bekomen, of een commissie ontvangen voor het koppelen van een cliënt met een derde partij. Een bedrijfsrevisor wordt geacht nooit een commissie te aanvaarden voor de bemiddeling van producten of diensten van derden.

B.4. Activiteiten die niet stroken met de praktijk van de bedrijfsrevisor

Een bedrijfsrevisor dient zich niet gelijktijdig in te laten met enige handel, beroep of activiteit die zijn integriteit, objectiviteit, onafhankelijkheid of de goede reputatie van het beroep in het gedrang brengt of kan brengen.

B.5. Relaties met andere bedrijfsrevisoren

Wanneer een bedrijfsrevisor wordt gevraagd om zijn diensten of advies te leveren, dient navraag te worden gedaan of de mogelijke cliënt al een beroep doet op een bedrijfsrevisor. Indien dit het geval is en de bestaande bedrijfsrevisor zijn diensten blijft leveren, dienen de procedures uitgewerkt in paragrafen 13.8-13.14 (van de IFAC-Code) gevolgd te worden. Als de overeenkomst resulteert in het beëindigen van de overeenkomst van de cliënt met een andere bedrijfsrevisor, dienen de procedures uitgewerkt in paragrafen 13.15-13.26 (van de IFAC-Code) gevolgd te worden.

B.6. Adverteren en dienstaanbod

Wanneer adverteren en solliciteren toegelaten is voor bedrijfsrevisoren, dienen deze advertenties en dienstaanbiedingen het publiek op een objectieve manier te informeren en aan de eigenschappen van degelijkheid, eerlijkheid, oprechtheid en goede smaak te voldoen.

PRINCIPES FONDAMENTAUX DE DEONTOLOGIE
(SYNTHÈSE DU CODE D'ÉTHIQUE (1998) IFAC)

A. TOUS LES MEMBRES DE L'ORGANISATION MULTIDISCIPLINAIRE
DOIVENT RESPECTER LES PRINCIPES FONDAMENTAUX
SUIVANTS:

A.1. Intégrité et objectivité

Le professionnel doit être loyal, intellectuellement honnête et libre de tout conflit d'intérêts.

Il doit protéger l'intégrité de ses services professionnels et maintenir l'objectivité dans la formation de son jugement. Il ne doit pas permettre qu'il soit porté atteinte à son objectivité pour des motifs liés à un préjudice, biais ou une influence d'une autre sorte.

En permanence, le professionnel doit être conscient et attentif à l'existence de facteurs qui pourraient donner lieu à des conflits d'intérêts.

A.2. Compétence et conscience professionnelle

Un professionnel doit prêter ses services avec conscience professionnelle, compétence et diligence et il a le devoir permanent de maintenir ses connaissances professionnelles et son habileté au niveau requis pour assurer que le client ou l'employeur bénéficie d'un service professionnel compétent, basé sur les développements les plus actuels de la pratique, de la législation et des techniques.

A.3. Confidentialité

Le professionnel a l'obligation de respecter la confidentialité de l'information relative aux affaires de son client ou employeur, acquise dans l'exercice de ses services professionnels.

Il ne peut utiliser ou révéler de telles informations sans y avoir été autorisé effectivement et spécifiquement, à moins qu'il n'existe un droit ou une obligation légale ou professionnelle de les révéler.

Les professionnels ont une obligation de s'assurer que les employés sous leur contrôle et les personnes dont ils recueillent l'avis ou l'assistance respectent le principe de confidentialité.

A.4. Publicité

Dans le marketing ou la promotion d'eux-mêmes ou de leur travail, les professionnels doivent:

- a) ne pas utiliser des méthodes qui jettent le discrédit sur la profession;
- b) ne pas avancer des prétentions exagérées à propos des services qu'ils sont capables d'offrir, de leur qualification ou de l'expérience qu'ils ont acquise; et
- c) ne pas dénigrer le travail d'autres professionnels.

A.5. Résolution des conflits déontologiques

Lorsqu'ils sont confrontés à des questions importantes de déontologie et lorsque le conflit déontologique concerne une mission d'audit, les professionnels doivent toujours examiner le problème conflictuel avec le partenaire d'audit afin de trouver une solution au conflit.

B. **LORSQU'UN MEMBRE DE L'ORGANISATION MULTIDISCIPLINAIRE A UNE MISSION D'AUDIT, LES AUTRES MEMBRES DOIVENT PERMETTRE A L'AUDITEUR DE RESPECTER LES PRINCIPES SUIVANTS:**

B.1. Indépendance

Le professionnel indépendant qui a une mission de révision doit être et apparaître libre de tout intérêt qui pourrait être considéré, quoiqu'il en soit en réalité, comme étant incompatible avec les principes d'intégrité, d'objectivité et d'indépendance.

A cause du manque d'indépendance apparent ou réel, les situations qui suivent pourraient donner à l'observateur raisonnable des raisons de douter de l'indépendance:

Implication financière avec ou dans les affaires du client

L'implication financière avec un client affecte l'indépendance et peut conduire un observateur raisonnable à conclure qu'elle a été diminuée.

Contrats dans les sociétés

Lorsque les professionnels indépendants sont ou ont été pendant la période précédant immédiatement ou suivant immédiatement sa mission d'audit:

- membres du conseil d'administration, directeurs ou employés de la société; ou
- partenaires ou dans des relations d'emploi avec un membre du conseil d'administration, un directeur ou un employé d'une société,

ils peuvent être considérés comme ayant un intérêt qui peut porter atteinte à l'indépendance dans l'exercice de leur missions d'audit.

Prestations d'autres services pour un client d'audit

Lorsqu'un professionnel indépendant preste d'autres services pour un client où il accomplit une fonction d'audit ou une autre fonction de révision, il y a lieu de prêter attention à ce qu'il ne s'agisse pas d'exercer des tâches de gestion ou à participer à la prise de décisions de gestion.

Relations personnelles et familiales

Les relations personnelles et familiales peuvent affecter l'indépendance.

Honoraires

Lorsque l'encaissement d'honoraires récurrents d'un client ou d'un groupe de clients liés, représente une forte proportion du total des honoraires bruts d'un pro-

fessionnel indépendant ou d'un cabinet dans son ensemble, la dépendance vis-à-vis de ce client ou de ce groupe de clients doit en tout cas faire l'objet d'un examen car elle peut faire naître des doutes sur l'indépendance.

Honoraires aléatoires

Des services professionnels ne peuvent pas être offerts ni rendus à un client moyennant un arrangement selon lequel aucun honoraire ne sera chargé sauf dans la mesure où une constatation spécifiée ou un résultat est obtenu, ou lorsque l'honoraire est rendu aléatoire d'une autre manière par rapport aux constatations ou résultats de tels services.

L'acceptation de biens ou services de la part d'un client peut être considérée comme un risque de perte d'indépendance. L'acceptation d'une hospitalité excessive engendre un risque similaire.

Propriété du capital

Idéalement, le capital d'une firme doit être détenu exclusivement par des experts-comptables professionnels indépendants (y compris les réviseurs d'entreprises). Toutefois, la détention du capital par d'autres personnes peut être autorisée pourvu que la majorité de la propriété du capital et des droits de vote, soit détenue par des experts-comptables professionnels indépendants.

Association de longue durée de personnel expérimenté avec des clients d'audit

L'utilisation de collaborateurs expérimentés dans un contrat d'audit qui se prolonge dans le temps peut engendrer des risques pour l'indépendance.

B.2. Compétence professionnelle et responsabilités relatives à l'utilisation de non experts-comptables (réviseurs d'entreprises)

Les professionnels indépendants doivent éviter d'accepter la prestation de services professionnels pour lesquels ils ne sont pas compétents sauf dans la mesure où ils peuvent obtenir une assistance ou l'avis compétent qui leur permettra d'accomplir de façon satisfaisante de tels services.

Lorsqu'ils utilisent les services d'experts qui ne sont pas experts-comptables (réviseurs d'entreprises), ces derniers doivent faire en sorte que ces experts soient conscients des exigences déontologiques.

B.3. Honoraires et commissions

Les experts-comptables indépendants (réviseurs d'entreprises) qui prestent des services professionnels pour un client prennent l'engagement d'accomplir ces services avec intégrité et objectivité et conformément au standard technique approprié.

Honoraires professionnels

Les honoraires professionnels doivent refléter loyalement la valeur des services professionnels prestés pour le client en tenant compte de:

- l'habileté et la connaissance requises pour le type de services professionnels concernés;

- le niveau de formation et d'expérience des personnes qui seront nécessairement engagées dans l'exécution des services professionnels;
- le temps nécessaire presté par chacune des personnes engagées dans l'exécution de services professionnels;
- le niveau de responsabilité.

Commissions

Le paiement ou la réception de commissions par un expert-comptable indépendant (reviseur d'entreprises) peut mettre en cause son objectivité et son indépendance. Dès lors, un expert-comptable indépendant ne doit pas payer une commission pour obtenir un client ni accepter une commission pour référer un client à une tierce partie. Un expert-comptable indépendant (reviseur d'entreprises) ne doit pas accepter une commission en vue de recommander les produits ou services d'autres personnes.

B.4. Activités incompatibles avec la pratique de l'expertise comptable

Un expert-comptable indépendant (reviseur d'entreprises) ne doit pas s'engager concurremment dans une quelconque entreprise, occupation ou activité qui pourrait mettre en cause son intégrité, son objectivité, son indépendance, ou la bonne réputation de la profession et dès lors se révéler incompatible avec l'accomplissement de services professionnels.

B.5. Relations avec d'autres experts-comptables indépendants

Lorsqu'un expert-comptable est invité à prêter des services ou à rendre des avis, il doit s'interroger pour savoir si un expert-comptable exerce déjà des fonctions auprès du client prospectif. Dans le cas où il existe un expert-comptable qui continue à prêter des services professionnels, les procédures fixées par les paragraphes 13.8 à 13.14 (du Code IFAC) seront observées. Si l'engagement a pour effet que l'autre expert-comptable indépendant sera remplacé, les procédures fixées par les paragraphes 13.15 à 13.26 (du Code IFAC) seront suivies.

B.6. Publicités et sollicitations

Lorsque la publicité et la sollicitation par un expert-comptable est permise, de telles publicités et sollicitations doivent avoir pour but d'informer le public d'une façon objective et doivent rester décentes, honnêtes, sincères et de bon goût.

**FUNDAMENTAL ETHICAL PRINCIPLES
(SUMMARY IFAC CODE OF ETHICS 1998)**

A. ALL THE MEMBERS OF THE MULTIDISCIPLINARY ORGANIZATION HAVE TO OBSERVE FOLLOWING FUNDAMENTAL PRINCIPLES:

A.1. Integrity and Objectivity

Professionals should be fair, intellectually honest and free of conflicts of interest.

They should protect the integrity of their professional services, and maintain objectivity in their judgment. They should not allow prejudice, bias or influence of others to override objectivity.

The professional should be constantly conscious of and be alert to factors which give rise to conflicts of interest.

A.2. Professional Competence & Due Care

A professional should perform professional services with due care, competence and diligence and has a continuing duty to maintain professional knowledge and skill at a level required to ensure that a client or employer receives the advantage of competent professional service based on up-to-date developments in practice, legislation and techniques.

A.3. Confidentiality

Professionals have an obligation to respect the confidentiality of information about a client's or employer's affairs acquired in the course of professional services. They should not use or disclose any such information without proper and specific authority or unless there is a legal or professional right or duty to disclose.

Professionals have an obligation to ensure that staff under their control and persons from whom advice and assistance is obtained respect the principle of confidentiality.

A.4. Publicity

In the marketing and promotion of themselves and their work, professionals should:

- a) not use means which brings the profession into disrepute;
- b) not make exaggerated claims for the services they are able to offer, the qualifications they possess, or experience they have gained; and
- c) not denigrate the work of other professionals.

A.5. Resolution of Ethical Conflicts

When faced with significant ethical issues, and when the ethical conflict concerns an audit assignment, professionals should always review the conflict problem with the audit partner in order to seek a resolution of such conflict.

B. WHEN A MEMBER OF THE MULTIDISCIPLINARY ORGANIZATION HAS AN AUDIT ASSIGNMENT, THE OTHER MEMBERS SHOULD ALLOW THE AUDITOR TO OBSERVE FOLLOWING PRINCIPLES

B.1. Independence

Professional accountants in public practice when undertaking a reporting assignment, should be and appear to be free of any interest which might be regarded, whatever its actual effect, as being incompatible with integrity, objectivity and independence.

Indication of some of those situations which, because of the actual or apparent lack of independence, would give a reasonable observer grounds for doubting the independence:

Financial Involvement with, or in the Affairs of Clients

Financial involvement with a client affects independence and may lead a reasonable observer to conclude that it has been impaired.

Appointments in Companies

When professional accountants in public practice are or were, within the period under current review or immediately preceding an assignment:

- a member of the board, an officer or employee of a company; or
- a partner of, or in the employment of, a member of the board or an officer or employee of a company;

they would be regarded as having an interest which could detract from independence when reporting on that company.

Provision of Other Services to Audit Clients

When a professional accountant in public practice, in addition to carrying out an audit or other reporting function, provides other services to a client, care should be taken not to perform management functions or make management decisions

Personal and Family Relationships

Personal and family relationships can affect independence.

Fees

When the receipt of recurring fees from a client or group of connected clients, represents a large proportion of the total gross fees of a professional accountant in public practice or of the practice as a whole, the dependence on that client or group of clients should inevitably come under scrutiny and could raise doubts as to independence.

Contingency Fees

Professional services should not be offered or rendered to a client under an arrangement whereby no fee will be charged unless a specified finding or result is obtained or when the fee is otherwise contingent upon the findings or results of such services.

Goods and Services Acceptance of goods and services from a client may be a threat to independence. Acceptance of undue hospitality poses a similar threat.

Ownership of the Capital

Ideally, the capital of a practice should be owned entirely by professional accountants in public practice. However, ownership of capital by others may be permitted provided that the majority of both the ownership of the capital and the voting rights lies only with the professional accountants in public practice.

Long association of Senior personnel with Audit Clients

The use of the same senior personnel on an audit engagement over a prolonged period of time may pose a threat to independence.

B.2. Professional Competence and Responsibilities Regarding the Use of Non-Accountants

Professional accountants in public practice should refrain from agreeing to perform professional services which they are not competent to carry out unless competent advice and assistance is obtained so as to enable them to satisfactorily perform such services.

When using the services of experts who are not professional accountants, the professional accountant must take steps to see that such experts are aware of ethical requirements.

B.3. Fees and Commissions

Professional accountants in public practice who undertake professional services for a client, assume the responsibility to perform such services with integrity and objectivity and in accordance with the appropriate technical standards.

Professional Fees

Professional fees should be a fair reflection of the value of the professional services performed for the client, taking into account:

- the skill and knowledge required for the type of professional services involved;
- the level of training and experience of the persons necessarily engaged in performing the professional services;
- the time necessarily occupied by each person engaged in performing the professional services;
- the degree of responsibility.

Commissions

The payment or receipt of a commission by a professional accountant in public practice could impair objectivity and independence. A professional accountant in public practice should not, therefore, pay a commission to obtain a client nor should a commission be accepted for referral of a client to a third party. A professional accountant in public practice should not accept a commission for the referral of the products or services of others.

B.4. Activities Incompatible with the Practice of Public Accountancy

A professional accountant in public practice should not concurrently engage in any business, occupation or activity which impairs or might impair integrity, objectivity or independence, or the good reputation of the profession and therefore would be incompatible with the rendering of professional services.

B.5. Relations with Other Professional Accountants in Public Practice

When a professional accountant in public practice is asked to provide services or advice, inquiries should be made as to whether the prospective client has an existing accountant. In cases where there is an existing accountant who will continue to provide professional services, the procedures set out in paragraphs 13.8-13.14 should be observed. If the appointment will result in another professional accountant in public practice being superseded, the procedures set out in paragraphs 13.15-13.26 should be followed.

B.6. Advertising and Solicitation

When advertising and solicitation by professional accountants are permitted, such advertising and solicitation should be aimed at informing the public in an objective manner and should be decent, honest, truthful and in good taste.

**OVEREENKOMST TUSSEN DE FRANSE ORDE
VAN ADVOCATEN BIJ DE BALIE VAN BRUSSEL EN
HET INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN
(6 januari 2000)**

ENTRE: L'Ordre français des avocats du barreau de Bruxelles,

ET: L'Institut des Réviseurs d'Entreprises,

IL EST EXPOSE QUE:

Considérant que la complexité croissante des affaires nécessite la plus grande compétence des prestataires de services tant juridiques que comptables;

Considérant que la profession d'avocat et celle de réviseur d'entreprises sont, à plusieurs égards, complémentaires;

Considérant que chacune de ces professions est régie par la loi et soumise à une déontologie propre;

Considérant que les deux déontologies ont en commun la règle de l'indépendance à l'égard du client;

Considérant que l'intérêt du public commande que, en certaines matières, les services d'un avocat et d'un réviseur d'entreprises puissent lui être offerts;

Considérant toutefois que la spécificité de chacune des professions exclut l'exercice intégré de l'activité professionnelle;

LES PARTIES CONVIENNENT CE QUI SUIT:

Article 1

Au sens de la présente convention, on entend par:

- Avocat: toute personne répondant à la définition de l'article 428 du code judiciaire et inscrite au tableau de l'Ordre, à la liste des stagiaires ou à la liste des membres de barreaux étrangers associés au barreau de Bruxelles et inscrits à l'Ordre français;
- Réviseur d'entreprises: toute personne répondant à la définition des articles 4 et 4bis de la loi du 22 juillet 1953, modifiée notamment par la loi du 21 février 1985;
- Société de moyens: une société, dotée ou non de la personnalité juridique, dont l'objet est la mise en commun de moyens à l'exclusion de tout exercice de l'activité professionnelle de ses membres.

Article 2

Les avocats et les reviseurs d'entreprises peuvent constituer ensemble une société de moyens moyennant les autorisations préalables et toujours révocables de leurs autorités professionnelles respectives.

Article 3

La société de moyens fait l'objet d'une convention écrite qui:

- précise les moyens mis en commun;
- détaille la grille de répartition des frais engendrés par les moyens mis en commun;
- exclut tout partage d'honoraires et toute rémunération d'apport de clients;
- vise expressément les articles 4, 5, 6, 9 et 10 de la présente convention.

Article 4

Chacun des partenaires s'interdit de poser tout acte de nature à porter atteinte à la déontologie de l'autre.

En particulier, ils veillent au respect de leur indépendance professionnelle respective et ils font en sorte que la confidentialité des informations communiquées par les clients ne soit pas affectée.

Les clients ont, en toute circonstance, le libre choix de l'avocat ou du reviseur.

Article 5

Les partenaires s'interdisent toute intervention professionnelle dans les cas où les intérêts de leurs clients ne sont pas compatibles.

De même, les partenaires s'interdisent toute intervention professionnelle pour un même client dans le cas où ils soutiennent des thèses opposées, ainsi que dans le cas où ils devraient respecter des obligations légales ou déontologiques opposées.

Article 6

Les papiers à lettre, brochures, lettres d'information, mentions dans les annuaires professionnels ou autres, quel qu'en soit le support matériel, restent distincts, mais comportent de manière non équivoque la référence à la société de moyens et la profession des partenaires.

Article 7

La participation à la société de moyens existant entre l'avocat et le reviseur de personnes appartenant à des professions non reconnues par les deux autorités professionnelles, est exclue.

Article 8

Le projet de convention portant création de la société de moyens, l'autorisation et la révocation visés à l'article 2, sont examinés par une commission mixte, composée paritairement, qui a pour mission de faire rapport aux autorités professionnelles.

Article 9

La convention portant création de la société de moyens prévoit que les autorités professionnelles ont pleinement accès, en tout temps, à tous les éléments de l'accord, y compris l'ensemble des documents sociaux de toutes formes de données stockées, de manière à leur permettre d'être à tout moment totalement informées sur l'ensemble de la structure juridique, économique et financière de la société de moyens.

Article 10

En cas de conflit entre les déontologies en présence, l'opinion la plus restrictive l'emporte.

En cas de désaccord persistant entre les partenaires à propos d'un conflit entre les déontologies en présence, il est fait appel à l'arbitrage conjoint du bâtonnier de l'Ordre et du président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Le bâtonnier et le président peuvent déléguer leurs fonctions. L'opinion la plus restrictive l'emporte.

Article 11

Tout litige ou toute difficulté en relation avec la convention portant création de la société de moyens est soumise aux autorités professionnelles des partenaires.

Le bâtonnier de l'Ordre et le président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises recommandent, le cas échéant, aux partenaires de faire trancher le différend par la voie de l'arbitrage, un arbitre étant désigné par le bâtonnier, un autre par le président et les deux arbitres désignant à leur tour le troisième arbitre.

Dans ce cas, la sentence arbitrale est établie en deux originaux, dont l'un est déposé à l'Ordre français des avocats du barreau de Bruxelles et l'autre à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

