



Institut des Réviseurs d'Entreprises
Institut royal
Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Koninklijk Instituut



**ONTWERP VAN INTERINSTITUTENAANBEVELING INZAKE DE OPDRACHTEN VOOR DE
BEDRIJFSREVISOR, DE EXTERNE ACCOUNTANT, DE EXTERNE BELASTINGCONSULENT, DE EXTERNE
ERKENDE BOEKHOUDER OF DE EXTERNE ERKENDE BOEKHOUDER-FISCALIST IN HET KADER VAN
ARTIKEL 10, VIJFDE LID, ARTIKEL 12, § 1, VIJFDE LID, EN ARTIKEL 17, § 2, 5° EN 6° VAN DE WET
BETREFFENDE DE CONTINUITEIT VAN DE ONDERNEMINGEN**

Detectie, melding, toezichts- en/of bijstandsoopdrachten

Gelet op de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007, en in het bijzonder de artikelen 3, 4 en 30;

Gelet op de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, en in het bijzonder de artikelen 3, 27, 34, 37 en 38 voor wat het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten betreft en artikelen 44 en 45, § 4 voor wat het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten betreft;

Overwegende dat onderhavige aanbeveling het gevolg is van een samenwerking tussen het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten (BIBF) en het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB) (hierna "de instituten van de economische beroepen" of "interinstituten");

Dat conform artikel 30, § 3 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren, een aanbeveling zoals een norm bindend is, tenzij de bedrijfsrevisor in bijzondere omstandigheden kan motiveren dat de afwijking ten aanzien van de aanbeveling geen afbreuk doet aan de criteria vastgesteld in artikel 14, § 3 van diezelfde wet, met name dat de bedrijfsrevisor moet:

1. vooraleer een opdracht te aanvaarden, beschikken over de bekwaamheid, medewerking en tijd vereist om deze opdracht goed uit te voeren;
2. zich met de nodige zorg en in volledige onafhankelijkheid kwijten van de zijn toevertrouwde revisorale opdrachten;
3. geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen;
4. geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van zijn taak;
5. alle aanzienlijke bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en de veiligheidsmaatregelen die zijn genomen om deze bedreigingen in te perken, onderbouwen in zijn werkdocumenten;

Dat conform artikel 27 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, de Raad van het IAB de technische en deontologische normen en aanbevelingen vastlegt voor de uitoefening van de betrokken functie; dat conform artikel 2 van het koninklijk besluit van

1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants, de accountant ertoe gehouden is de wettelijke en reglementaire bepalingen alsmede de gebruikelijke controlenormen van het Instituut na te leven; al naargelang de omstandigheden zal hij eveneens rekening houden met de aanbevelingen van de Raad van het IAB; dat onderhavige aanbeveling in deze zin bindend is;

Dat conform artikel 2 van het reglement van plichtenleer van het BIBF, goedgekeurd bij koninklijk besluit van 22 oktober 2013, de BIBF-leden ertoe gehouden zijn om de plichtenleer, alle wettelijke en reglementaire bepalingen van toepassing op het beroep, alsook de richtlijnen van de Raad na te leven; dat onderhavige aanbeveling in dit kader dient te worden beschouwd als een richtlijn van de Raad van het BIBF; dat onderhavige aanbeveling in deze zin bindend is;

Overwegende dat de wet betreffende de continuïteit van de ondernemingen (hierna 'WCO') op 1 april 2009 in werking trad; dat deze wet herhaaldelijk werd gewijzigd; dat bij de wijzigingen ingevolge de wet van 27 mei 2013 (BS 22.07.2013) – die op 1 augustus 2013 in werking zijn getreden – aan de economische beroepsbeoefenaars (bedrijfsrevisoren, externe accountants, externe belastingconsulenten, externe erkende boekhouders en externe erkende boekhouders-fiscalisten) een nieuwe rol werd toegekend;

Overwegende dat onderhavige aanbeveling deze nieuwe rol, die werd toevertrouwd aan de beroepsbeoefenaars, wenst te regelen; dat de toelichtende paragrafen en de wetteksten worden aangegeven in cursief;

Overwegende dat de rol die is toevertrouwd aan de beroepsbeoefenaars in het kader van de WCO zich enerzijds in de 'preventieve fase' situeert, met name de rol in het kader van de 'detectie' en 'melding' bij ondernemingen in moeilijkheden en anderzijds zich in de 'remediërende fase' van de WCO bevindt, met name de 'toezichts-' en de 'bijstandsopdracht' voor de bedrijfsrevisoren, de externe accountants, de externe boekhouders en de externe boekhouders-fiscalisten – vereist in het kader van het verzoekschrift tot het openen van een procedure van gerechtelijke reorganisatie bij de rechtbank van koophandel;

Overwegende dat de wet en de voorbereidende werkzaamheden op bepaalde punten tegenstrijdig zijn;

Overwegende dat de rechtspraak niet unaniem is over de draagwijdte van de opdracht van de beroepsbeoefenaar;

Dat de instituten van de economische beroepen derhalve met onderhavige aanbeveling de draagwijdte willen verduidelijken van hetgeen wordt verwacht van de beroepsbeoefenaar die tussenkomt bij de ondernemingen in moeilijkheden overeenkomstig de WCO;

Dat de toezichts- en de bijstandsopdrachten zoals bepaald door artikel 17, § 2, 5° en 6° van de wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen 'sui generis'-opdrachten zijn, die beschouwd kunnen worden als samenstellingsopdrachten zoals beoogd door de 'International Standard on Related Services (ISRS) 4410 (Revised), Compilation Engagements'¹ en die uitgevoerd zullen moeten worden overeenkomstig onderhavige aanbeveling;

¹ Indien de beroepsbeoefenaar voor het uitoefenen van de toezichts- en/of bijstandsopdrachten verwijst naar de ISRS 4410, dient de volledige standaard gevolgd te worden.

Overwegende dat de meerwaarde van deze toezichts- en bijstandsoopdrachten bestaat in het objectiveren van de informatie aangeleverd door het bestuursorgaan teneinde de rechter toe te laten om een punctuele situatie correct in te schatten; dat deze doelstelling moet gezien worden in het licht van de ratio legis van de WCO – waarbij de objectieve informatievervalschafting aan de rechtbank van koophandel inzake de moeilijkheden van de onderneming, de mogelijkheden tot reorganisatie en de kans dat de continuïteit van de onderneming kan behouden blijven – centraal staat;

Overwegende dat de samengestelde balans en resultatenrekening kadert in de naleving van de verplichte vereisten inzake financiële verslaggeving in het kader van artikel 17, § 2, 5° WCO;

Dat de samengestelde begroting kadert in de naleving van de verplichte vereisten inzake financiële verslaggeving in het kader van artikel 17, § 2, 6° WCO;

Overwegende dat onderhavige aanbeveling niet van toepassing is op de commissaris, die, voor wat de detectie/melding betreft, onderworpen is aan artikel 138 van het Wetboek van vennootschappen (W. Venn.) en die, voor wat de toezichts- en bijstandsoopdrachten betreft, deze opdrachten niet kan aanvaarden indien de financiële overzichten niet zijn opgesteld door of de begroting werd voorbereid door het bestuursorgaan, teneinde zijn onafhankelijkheid te waarborgen; dat dit niet inhoudt dat de commissaris uitgesloten is van de detectie/melding (artikel 138 W. Venn. of artikel 10 WCO) maar wel dat hij de toezichts- en bijstandsoopdrachten niet kan uitvoeren conform onderhavige aanbeveling.

Onderhavige aanbeveling werd aangenomen door de Raad van het IBR op zijn zitting van, door de Raad van het IAB op en door de Raad van het BIBF op en heeft het voorwerp uitgemaakt van een openbare raadpleging georganiseerd door het IBR overeenkomstig artikel 30 van de wet van 22 juli 1953. De aanbeveling werd op door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op door de minister die bevoegd is voor Economie goedgekeurd. Deze goedkeuring heeft het voorwerp uitgemaakt van een bericht door de minister die bevoegd is voor Economie in het Belgisch Staatsblad (p.).

INHOUDSOPGAVE

Definities.....	6
Reikwijdte van onderhavige aanbeveling.....	9
Ingangsdatum	10
Bepalingen	10
1. Uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met onderhavige aanbeveling	10
1.1. Inzicht bij het uitvoeren van de opdracht.....	10
1.1.1. Inzicht in de WCO	10
1.1.2. Inzicht in de aanbeveling	10
1.1.3. Inzicht van de beroepsbeoefenaar	10
2. Ethische voorschriften.....	11
3. Professionele oordeelsvorming.....	11
4. Communicatie met het bestuursorgaan.....	12
5. Beperking van de aansprakelijkheid van de beroepsbeoefenaar	12
5.1. Dekking van de aansprakelijkheid van de beroepsbeoefenaar door een verzekeringopolis	12
6. Documentatie	13
7. Specifieke bepalingen in het kader van de detectie en de melding.....	13
7.1. Doelstelling van de detectie en de melding.....	13
7.2. Continuering van klantenrelaties bij de detectie en melding.....	14
8. Detectie – Het informeren over gewichtige en overeenstemmende feiten.....	14
8.1. Vaststellingen gedaan in de uitoefening van zijn opdracht.....	14
8.2. Gewichtige en overeenstemmende feiten	14
8.3. Feiten die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen	16
8.4. De onderneming op een omstandige wijze inlichten	17
9. Melding – Het inlichten van de voorzitter van de rechtbank en het inwinnen van inlichtingen door de rechter.....	18
9.1. Inlichten van de voorzitter van de rechtbank.....	18
9.2. Inlichtingen inwinnen door de rechter belast met het handelsonderzoek.....	19
10. Specifieke bepalingen in het kader van de toezichts- en bijstandsopdracht	20
10.1. Doelstellingen van de toezichts- en bijstandsopdrachten.....	20

10.2.	Bijkomende ethische voorschriften in het kader van de toezichts- en bijstandsopdrachten.....	21
10.3.	Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de toezichts- en/of bijstandsopdrachten	22
10.4.	Opdrachtaanvaarding en het overeenkomen van de voorwaarden van de toezichts- en/of bijstandsopdrachten	22
10.5.	Bijkomende documentatievereisten	23
10.6.	Het inzicht van de beroepsbeoefenaar.....	24
10.7.	De toezichtsopdracht bij het opstellen van de balans en resultatenrekening	24
10.8.	De bijstandsopdracht bij het opstellen van de begroting.....	26
10.9.	Continuering van de toezichts- en/of bijstandsopdrachten bij vaststelling van onjuistheden van materieel belang.....	26
10.10.	De toezichts- en/of de bijstandsverklaringen	28

Definities

1. In het kader van onderhavige aanbeveling hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen:
 - a. **Toezichts- en bijstandsopdrachten** – Het uitvoeren van deze opdrachten is geïnspireerd op de principes van de samenstellingsopdracht. Het gaat om het toepassen door de beroepsbeoefenaar van zijn deskundigheid inzake administratieve verwerking en financiële verslaggeving teneinde het bestuursorgaan te helpen bij het opstellen en presenteren van de balans en resultatenrekening en/of de begroting van een entiteit in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving en het hierover rapporteren zoals dat door onderhavige aanbeveling wordt vereist. De meerwaarde van de toezichts- en bijstandsopdrachten van de beroepsbeoefenaar is duidelijk te onderscheiden van deze van het opstellen door het bestuursorgaan. De meerwaarde van de toezichts- en bijstandsopdrachten van de beroepsbeoefenaar bestaat in het objectiveren van de informatie aangeleverd door het bestuursorgaan en wordt nader toegelicht in paragraaf 56. In het kader van onderhavige aanbeveling houden de toezichts- en bijstandsopdrachten van de beroepsbeoefenaar in dat hij toezicht houdt op en/of bijstand verleent bij de opstelling van de balans en resultatenrekening en/of de begroting door het bestuursorgaan. In onderhavige aanbeveling kunnen in deze context de woorden 'samenstellen, 'het samenstellen' en 'samengesteld' gebruikt worden.
 - b. **WCO** – De wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen, zoals gewijzigd door de wet van 27 mei 2013 tot wijziging van verschillende wetgevingen inzake de continuïteit van de ondernemingen.
 - c. **Onderneming** – De schuldenaar, zoals voorzien in artikel 3 WCO².
 - d. **Beroepsbeoefenaar** – De externe accountant, de externe belastingconsulent, de externe erkend boekhouder, de externe erkend boekhouder-fiscalist en de bedrijfsrevisor, tenzij deze niet voorzien zijn in artikel 10, vijfde lid WCO, artikel 12, § 1, vijfde lid WCO, of artikel 17, § 2, 5° of 6° WCO.

'In concreto' worden dus bovenvermelde economische beroepsbeoefenaars als volgt beoogd:

- inzake de rol beschreven in artikel 10, vijfde lid WCO:
 - * Detectie inzake continuïteit van de onderneming: de externe accountant, de externe belastingconsulent, de externe erkend boekhouder, de externe erkend boekhouder-fiscalist en de bedrijfsrevisor;
 - * Melding aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel: de externe accountant, de externe belastingconsulent en de bedrijfsrevisor;
- inzake de rol beschreven in artikel 12, § 1, vijfde lid WCO: de externe accountant, de externe belastingconsulent, de externe erkend boekhouder, de externe erkend boekhouder-fiscalist en de bedrijfsrevisor;
- inzake de opdrachten beschreven in artikel 17, § 2, 5° en/of 6° WCO: de externe accountant, de externe erkend boekhouder, de externe erkende boekhouder-fiscalist en de bedrijfsrevisor.

² Artikel 3 WCO: "Deze wet is toepasselijk op de volgende schuldenaren: de kooplieden bedoeld in artikel 1 van het Wetboek van koophandel, de landbouwers, de landbouwvennootschap bedoeld in artikel 2, § 3 van het Wetboek van vennootschappen en de burgerlijke vennootschappen met handelsvorm bedoeld in artikel 3, § 4 van hetzelfde wetboek."

De interne leden en de stagiairs van de instituten van deze economische beroepen zijn niet bedoeld in de WCO.

De term omvat de opdrachtpartner of, naargelang de toepassing, het kantoor. Wanneer onderhavige aanbeveling uitdrukkelijk bepaalt dat een vereiste of verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner moet worden vervuld, wordt de term 'opdrachtpartner' in plaats van de term 'beroepsbeoefenaar' gebruikt. 'Opdrachtpartner' en 'kantoor' moeten worden gelezen als verwijzend naar de termen die algemeen in de sector als het equivalent daarvan worden gebruikt, wanneer dit relevant is.

Deze notie beoogt in het kader van onderhavige aanbeveling niet de commissaris of een gelijkaardige functie, zoals bedoeld in de artikelen 130 en 146 W. Venn.

- e. **Detectie** – De vaststelling, in het kader van de normale uitvoering van de opdracht, van gewichtige en overeenstemmende feiten door de beroepsbeoefenaar, met inbegrip van het inlichten van het bestuursorgaan, zoals voorzien in artikel 10, vijfde lid WCO.
- f. **Gewichtige en overeenstemmende feiten** – Feiten die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen en die de beroepsbeoefenaar vaststelt in de uitoefening van zijn opdracht, zoals voorzien in artikel 10, vijfde lid WCO.
- g. **Continuïteit van de onderneming** – De hypothese die veronderstelt dat de onderneming in staat is om haar activiteiten verder te zetten in de voorzienbare toekomst.
In artikel 17, § 2, 1° WCO wordt vermeld dat de continuïteit van de onderneming onmiddellijk of op termijn bedreigd kan zijn.
De periode waarop de beoordeling van de continuïteit betrekking heeft, moet redelijk zijn. Artikel 10, vijfde lid WCO bepaalt dat de te nemen maatregelen de continuïteit van de onderneming voor een minimumduur van twaalf maanden dient te waarborgen, zodat deze termijn van twaalf maanden wordt weerhouden bij het beoordelen van de continuïteit door de beroepsbeoefenaar.
- h. **Voorzitter van de rechtbank** – De voorzitter van de rechtbank van koophandel, zoals voorzien in artikel 10, vijfde lid WCO, van het rechtsgebied waarin de onderneming haar hoofdinrichting of haar zetel heeft.
- i. **Rechter** – De rechter aan wie in de kamers voor handelsonderzoek het onderzoek wordt toevertrouwd – hetzij een rechter in de rechtbank, de voorzitter uitgezonderd, hetzij een rechter in handelszaken – zoals voorzien in artikel 12, § 1, vijfde lid WCO.
- j. **Melding** – Het recht van de beroepsbeoefenaar tot inlichten van de voorzitter van de rechtbank, zoals voorzien in artikel 10, vijfde lid WCO of van de rechter, zoals voorzien in artikel 12, § 1, vijfde lid WCO.
- k. **Beroepsgeheim** – Het beroepsgeheim van de beroepsbeoefenaar bedoeld in artikel 458 van het Strafwetboek, zoals voorzien in artikel 10, vijfde lid, en artikel 12, § 1, vijfde lid WCO.
- l. **Van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving** – Het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het bestuursorgaan wordt gehanteerd bij het opstellen van de balans en resultatenrekening en/of de begroting, dat aanvaardbaar is in het licht van de aard van de onderneming en de doelstelling van de balans en resultatenrekening en/of de begroting, dan wel dat op grond van wet- of regelgeving is vereist.
- m. **Boekhoudwetgeving** – De bepalingen van het Wetboek van economisch recht (hierna 'WER') met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen³.

³Wetboek van economisch recht, Boek III, Titel 3, Hoofdstuk 2. Boekhouding van de ondernemingen.

- n. **Balans en resultatenrekening** – De boekhoudkundige staat die het actief en het passief weergeeft en de resultatenrekening die maximum drie maanden oud is, zoals vereist door artikel 17, § 2, 5° WCO.
- o. **Toezichtopdracht** – De opdracht door de beroepsbeoefenaar verricht in het kader van artikel 17, § 2, 5° WCO.
- p. **Begroting** – De begroting met een schatting van de inkomsten en uitgaven voor ten minste de duur van de gevraagde opschorting, zoals vereist door artikel 17, § 2, 6° WCO.
- q. **Bijstandsoopdracht** – De opdracht door de beroepsbeoefenaar verricht in het kader van artikel 17, § 2, 6° WCO.
- r. **Opdracht** – De activiteiten die de beroepsbeoefenaar uitvoert en tijdens dewelke mogelijks de detectie voorkomt.
- s. **Opdrachtspartner** – De partner of andere persoon binnen het kantoor die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de toezichts- en/of de bijstandsverklaring die namens het kantoor wordt uitgebracht en aan wie, voor zover vereist, passende bevoegdheden zijn toegekend door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten.
- t. **Opdrachtteam** – Alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle individuen die door het kantoor of een netwerkorganisatie worden ingezet, die werkzaamheden in het kader van de opdracht uitvoeren. Externe deskundigen die zijn ingeschakeld door het kantoor dan wel door een kantoor dat tot het netwerk behoort, vallen hierbuiten.
- u. **Afwijking** – Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd item in de balans en resultatenrekening en/of de begroting, en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die voor dat item vereist is om in overeenstemming te zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen het gevolg zijn van fouten of van fraude. In het geval de balans en resultatenrekening is opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, bevatten afwijkingen ook aanpassingen van de bedragen, rubriceringen, presentaties of toelichtingen die, naar het oordeel van de beroepsbeoefenaar, noodzakelijk zijn voor de balans en resultatenrekening om, in alle van materieel belang zijnde opzichten, een getrouw beeld te geven.
- v. **In alle van materieel belang zijnde opzichten** – Over het algemeen worden afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang geacht indien daarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij een invloed hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de balans en resultatenrekening en/of de begroting nemen.
- w. **Relevante ethische voorschriften** – Ethische voorschriften waaraan het opdrachtteam onderworpen is wanneer het opdrachten uitvoert.
- x. **Professionele oordeelsvorming** – Het toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van standaarden, normen en aanbevelingen inzake verslaggeving en ethiek, bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de opdracht.
- y. **Bestuursorgaan** – Ingeval de onderneming rechtspersoonlijkheid heeft, het bestuursorgaan van de rechtspersoon; ingeval de onderneming geen rechtspersoonlijkheid heeft, een of meerdere natuurlijke personen belast met het bestuur. Indien meerdere personen in het bestuursorgaan een college vormen, worden in het kader van onderhavige aanbeveling zowel het college als de individuele leden van het bestuursorgaan bedoeld.

Reikwijdte van onderhavige aanbeveling

2. Onderhavige aanbeveling behandelt de verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar:
 - a. wanneer deze in de uitoefening van zijn werkzaamheden als beroepsbeoefenaar gewichtige en overeenstemmende feiten vaststelt die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen, met name de informatieplicht aan het bestuursorgaan en het recht tot inlichten van de voorzitter van de rechtbank, zoals voorzien in artikel 10, vijfde lid WCO⁴;
 - b. wanneer deze verzocht wordt informatie te verstrekken op vraag van de rechter, met name de informatieverstrekking aan de rechter, zoals voorzien in artikel 12, § 1, vijfde lid WCO⁵;
 - c. wanneer deze de opdracht heeft gekregen om toezicht te houden bij het opstellen door het bestuursorgaan van de boekhoudkundige staat die het actief en het passief weergeeft en de resultatenrekening die maximum drie maanden oud is, vereist in het kader van het verzoekschrift tot het openen van een procedure van gerechtelijke reorganisatie bij de rechtbank van koophandel met name de toezichtsopdracht verricht door de beroepsbeoefenaar in het kader van artikel 17, § 2, 5° WCO⁶;
 - d. wanneer deze de opdracht heeft gekregen om bijstand te verlenen bij het opstellen door het bestuursorgaan van een begroting met een schatting van de inkomsten en uitgaven voor ten minste de duur van de gevraagde opschorting, vereist in het kader van het verzoekschrift tot het openen van een procedure van gerechtelijke reorganisatie bij de rechtbank van koophandel, met name de bijstandsoopdracht verricht door de beroepsbeoefenaar in het kader van artikel 17, § 2, 6° WCO⁷.
3. Onderhavige aanbeveling is niet van toepassing op de commissaris of een gelijkaardige functie, zoals bedoeld in de artikelen 130 en 146 W. Venn.
4. Onderhavige aanbeveling doet noch afbreuk aan meer dwingende normen noch aan wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen die van toepassing zijn op de betrokken beroepen die door onderhavige aanbeveling worden beoogd.
5. Onderhavige aanbeveling legt het bestuursorgaan geen bijkomende verantwoordelijkheden op of doet geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Een opdracht uitgevoerd overeenkomstig onderhavige aanbeveling, wordt uitgevoerd vanuit het uitgangspunt dat het bestuursorgaan bepaalde verantwoordelijkheden heeft, voortvloeiend uit de WCO, die fundamenteel zijn voor de uitvoering van de opdracht.

⁴ Zie voor specifieke bepalingen titel 7. Specifieke bepalingen in het kader van de detectie en de melding.

⁵ Zie voor specifieke bepalingen titel 9.2. Inlichtingen inwinnen door de rechter belast met het handelsonderzoek.

⁶ Zie voor specifieke bepalingen titel 10. Specifieke bepalingen in het kader van de toezichts- en/of bijstandsoopdracht.

⁷ Zie voor specifieke bepalingen titel 10. Specifieke bepalingen in het kader van de toezichts- en/of bijstandsoopdracht.

Ingangsdatum

6. Deze aanbeveling is van toepassing op de detectie, de melding en de toezichts- en/of bijstandsverklaringen gedateerd op of na xx ... 2015.

Bepalingen

1. Uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met onderhavige aanbeveling

1.1. Inzicht bij het uitvoeren van de opdracht

1.1.1. Inzicht in de WCO

7. De beroepsbeoefenaar dient inzicht te hebben in de gehele tekst van de WCO, teneinde de doelstellingen te begrijpen en de behoeften van de gebruikers van de balans en resultatenrekening en/of van de begroting – en van de rechtbank van koophandel, de voorzitter van de rechtbank en de rechter belast met het handelsonderzoek in het bijzonder – te onderkennen.

1.1.2. Inzicht in de aanbeveling

8. De beroepsbeoefenaar dient inzicht te hebben in de gehele tekst van onderhavige aanbeveling, teneinde de doelstellingen te begrijpen en deze op behoorlijke wijze toe te passen.
9. De beroepsbeoefenaar dient iedere vereiste van onderhavige aanbeveling na te leven tenzij een bepaalde vereiste voor de opdracht niet relevant is, bijvoorbeeld als de omstandigheden – waar de vereiste op inspeelt – niet van toepassing zijn binnen de opdracht.
10. De beroepsbeoefenaar mag zich in zijn toezichts- en/of bijstandsverklaring enkel beroepen op de toepassing van de naleving van onderhavige aanbeveling indien hij alle vereisten van onderhavige aanbeveling – die voor de opdracht relevant zijn – heeft nageleefd.

1.1.3. Inzicht van de beroepsbeoefenaar

11. De beroepsbeoefenaar dient, bij toepassing van de algemene voorschriften inzake deskundigheid, voldoende inzicht te hebben of te verwerven in de volgende aangelegenheden om de opdracht te kunnen uitvoeren:
 - a. de activiteiten van de onderneming; en
 - b. het stelsel inzake financiële verslaggeving, zoals van toepassing in de sector van de onderneming.
12. Hierbij houdt de beroepsbeoefenaar rekening met het feit dat, overeenkomstig artikel III.82. WER, elke onderneming een boekhouding voert, aangepast aan de aard en de omvang

van haar bedrijf. De boekhoudwetgeving maakt een onderscheid tussen de ondernemingen die een volledige boekhouding moeten voeren, overeenkomstig de artikelen III.83. en III.84. WER, en de ondernemingen die een vereenvoudigde boekhouding mogen voeren, overeenkomstig artikel III.85. WER. Omdat de wet een staat van actief en passief vereist voor alle ondernemingen, dient de beroepsbeoefenaar te beschouwen dat voor ondernemingen die niet onderworpen zijn aan de boekhoudwetgeving het stelsel inzake financiële verslaggeving zal worden toegepast dat van toepassing zou zijn indien zij wel aan de boekhoudwetgeving zouden onderworpen zijn.

13. Voorbeelden van aangelegenheden die de beroepsbeoefenaar in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in de activiteiten van de onderneming en in het van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving omvatten:

- de omvang en de complexiteit van de onderneming en haar activiteiten;
- de complexiteit van het van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de verplichtingen of vereisten inzake de financiële verslaggeving van de onderneming;
- de toegepaste waarderingsregels;
- in voorkomend geval, de structuur van het kapitaal en de samenstelling van het aandeelhouderschap;
- het niveau van ontwikkeling van het bestuursorgaan van de onderneming, met betrekking tot het toezicht op de vastleggingen en financiële verslaggeving van de onderneming, die het samenstellen van de balans en resultatenrekening en/of de begroting van de onderneming onderbouwen;
- het niveau van ontwikkeling en complexiteit van de systemen voor de administratie en financiële verslaggeving van de onderneming en daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen;
- de aard van de activa, passiva, opbrengsten en kosten;
- de buitenbalansverplichtingen.

2. Ethische voorschriften

14. De beroepsbeoefenaar dient alle op de respectieve beroepen van toepassing zijnde relevante ethische voorschriften na te leven, met inbegrip van:

- a. het naleven van de wettelijke en reglementaire bepalingen;
- b. de integriteit, rechtschapenheid en kiesheid;
- c. de objectiviteit;
- d. de deskundigheid en zorgvuldigheid;
- e. het beroepsgeheim en de discretieplicht; en
- f. het professioneel gedrag en de waardigheid.

3. Professionele oordeelsvorming

15. De beroepsbeoefenaar dient professionele oordeelsvorming toe te passen bij het uitvoeren van de detectie, de melding, alsook de toezichts- en bijstandsoopdrachten, zoals bedoeld in onderhavige aanbeveling.

16. *Het toepassen van professionele oordeelsvorming bij de uitvoering van de bij onderhavige aanbeveling bedoelde detectie, melding, alsook toezichts- en bijstandsoopdrachten is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die bij de beroepsbeoefenaar bekend zijn, met inbegrip van:*

- a. de kennis die is opgedaan bij de uitvoering van andere opdrachten die voor de onderneming zijn uitgevoerd, voor zover van toepassing;*
- b. het inzicht van de beroepsbeoefenaar in de activiteiten van de onderneming – voor wat de toezichts- en bijstandsoopdrachten betreft met inbegrip van haar administratieve organisatie – en in de toepassing van het stelsel inzake financiële verslaggeving, toepasselijk in de sector waarin de onderneming werkzaam is;*
- c. de mate waarin voor het toezicht op het opstellen van de balans en resultatenrekening en/of de bijstand bij het opstellen van de begroting het innemen van standpunten door het bestuursorgaan is vereist.*

4. Communicatie met het bestuursorgaan

17. De beroepsbeoefenaar dient met het bestuursorgaan tijdens de uitvoering van de opdracht waarbinnen de detectie en de melding worden gedaan, alsook tijdens de uitvoering van de toezichts- en/of bijstandsoopdrachten tijdig alle aangelegenheden betreffende de opdracht te bespreken die, naar het professioneel oordeel van de beroepsbeoefenaar, belangrijk genoeg zijn.

5. Beperking van de aansprakelijkheid van de beroepsbeoefenaar

18. De wet van 18 januari 2010 betreffende de uitoefening van een vrij en gereguleerd economisch beroep door een rechtspersoon bepaalt dat elke economische beroepsbeoefenaar overeenkomstig het gemeen recht aansprakelijk is voor de uitoefening van zijn professionele opdracht. Behalve bij een overtreding gepleegd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden, voorzien in deze wet⁸, kan de beroepsbeoefenaar zijn aansprakelijkheid contractueel beperken, in voorkomend geval, door middel van een opdrachtbrief, voor zover deze beperking redelijk is.

In het kader van zijn opdracht kan de beroepsbeoefenaar in zijn opdrachtbrief preciseren vanaf welk tijdstip zijn opdracht aanvangt en op welk tijdstip deze wordt stopgezet.

5.1. Dekking van de aansprakelijkheid van de beroepsbeoefenaar door een verzekeringspolis

19. Alle wettelijke en/of deontologische activiteiten van de beroepsbeoefenaar, met inbegrip van de detectie, de melding, en de toezichts- en bijstandsoopdracht in het kader van de WCO, dienen gedekt te worden door de collectieve polis van de respectieve instituten van de economische beroepen of door een gelijkaardige polis.

⁸ Artikel 33 Wet van 22 april 1999 (IAB), artikel 50, § 1, 1°, tweede lid Wet van 22 april 1999 (BIBF) en artikelen 17 en 17bis Wet 22 juli 1953 (IBR).

6. Documentatie

20. De beroepsbeoefenaar dient zijn werkzaamheden en bevindingen voldoende te documenteren om aan te kunnen tonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met onderhavige aanbeveling en met de voorwaarden van de opdracht, alsook van de toezichts- en/of bijstandsoopdrachten.
21. De beroepsbeoefenaar dient minstens in de opdrachtdocumentatie de significante vaststellingen op te nemen die hij tijdens zijn opdracht, of zijn toezichts- en/of bijstandsoopdrachten heeft gedaan en hoe hij hierop heeft ingespeeld.
22. De opdrachtdocumentatie dient gedurende 5 jaar systematisch en vertrouwelijk bewaard te worden.

7. Specifieke bepalingen in het kader van de detectie en de melding

23. De beroepsbeoefenaar:

- a. 1. dient, overeenkomstig artikel 10, vijfde lid, eerste zin WCO, op zijn initiatief het bestuursorgaan op omstandige wijze te informeren over de vaststellingen die hij heeft gedaan en die volgens hem de continuïteit in het gedrang kunnen brengen.
2. kan, overeenkomstig artikel 10, vijfde lid, tweede zin WCO, – met uitsluiting van de boekhouder(-fiscalist) – de voorzitter van de rechtbank schriftelijk inlichten, indien door de onderneming niet de nodige maatregelen werden getroffen binnen een termijn van een maand vanaf zijn kennisgeving aan het bestuursorgaan om de continuïteit van de onderneming voor de minimumduur van twaalf maanden te waarborgen ('de-facto-opvolgingsplicht').
- b. kan, overeenkomstig artikel 12, § 1, vijfde lid WCO, door de rechter worden verzocht de nodige informatie te verstrekken nopens de aanbevelingen die hij gedaan heeft ten aanzien van de onderneming en, in voorkomend geval, nopens de maatregelen die genomen zijn door het bestuursorgaan om de continuïteit van de onderneming te waarborgen.

7.1. Doelstelling van de detectie en de melding

24. De doelstellingen van de beroepsbeoefenaar in het kader van de detectie of de melding zijn:
 - a. *het informeren van het bestuursorgaan – in het kader van de preventieve rol van de beroepsbeoefenaar ter bescherming van het maatschappelijk verkeer en waarbij de continuïteit van een onderneming in vraag kan worden gesteld – door tijdige detectie van aanwijzingen van mogelijke discontinuïteit, al dan niet van financiële aard. De beroepsbeoefenaar, met uitsluiting van de boekhouder(-fiscalist), weegt hierbij af of hij al dan niet de voorzitter van de rechtbank informeert, wanneer het bestuursorgaan niet de nodige maatregelen treft na zijn preventieve informatieverstrekking.*
 - b. *de rechter, op diens verzoek, in te lichten door hem objectieve informatie te verschaffen nopens de door de beroepsbeoefenaar eventueel gedane aanbevelingen ter zake.*

7.2. Continuering van klantenrelaties bij de detectie en melding

25. Indien de beroepsbeoefenaar in de uitoefening van zijn opdracht gewichtige en overeenstemmende feiten vaststelt, wordt hij door de mogelijke (vroegtijdige) beëindiging van zijn opdracht en van de klantenrelatie niet ontheven van zijn verantwoordelijkheden om te melden en het bestuursorgaan te informeren.

8. Detectie – Het informeren over gewichtige en overeenstemmende feiten

8.1. Vaststellingen gedaan in de uitoefening van zijn opdracht

26. De vaststellingen van de beroepsbeoefenaar van gewichtige en overeenstemmende feiten die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen, dienen te worden gedaan in het kader van de uitoefening van zijn opdracht voor de onderneming.
27. Elke opdracht die de beroepsbeoefenaar uitoefent voor een onderneming en waarin hij gewichtige en overeenstemmende feiten vaststelt, wordt bedoeld. Dit omvat zowel eenmalige als doorlopende opdrachten en is onafhankelijk van de aard van de opdracht.
28. De beroepsbeoefenaar doet de vaststellingen tijdens het uitoefenen van zijn opdracht, zonder dat hij systematisch en/of georganiseerd onderzoek moet doen naar gewichtige en overeenstemmende feiten die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen.

8.2. Gewichtige en overeenstemmende feiten

29. Artikel 10, eerste tot vierde lid WCO voorziet in een aantal feiten die kunnen wijzen op de mogelijke bedreiging van de continuïteit van de onderneming, met name:
- a. de veroordelende verstekvonnissen en vonnissen op tegenspraak uitgesproken tegen kooplieden die de gevorderde hoofdsom niet hebben betwist.
 - b. de vonnissen waarbij een handelshuurovereenkomst wordt ontbonden ten laste van de huurder waarbij een door deze laatste gevraagde hernieuwing wordt geweigerd of waarbij een einde wordt gesteld aan het beheer van een handelszaak.
 - c. de verschuldigde sociale zekerheidsbijdragen die reeds een kwartaal niet meer betaald werden aan de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid.
 - d. de verschuldigde btw of bedrijfsvoorheffing die reeds een kwartaal niet meer betaald werden aan de administratie van financiën.
30. Het Wetboek van vennootschappen voorziet in de volgende bepalingen met betrekking tot de continuïteit van vennootschappen:
- artikel 96, § 1, 6° W. Venn. schrijft voor het jaarverslag te vervolledigen met een verantwoording van de toepassing van de waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit, ingeval uit de balans een overgedragen verlies blijkt of uit de

resultatenrekening gedurende twee opeenvolgende boekjaren een verlies van het boekjaar blijkt.

- artikel 138 W. Venn. verplicht de commissaris ertoe het bestuursorgaan schriftelijk en op een omstandige wijze op de hoogte te brengen en, indien nodig, de rechtbank van koophandel te verwittigen, wanneer hij ter gelegenheid van zijn controlewerkzaamheden gewichtige en overeenstemmende feiten vaststelt die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen.
- de artikelen 332 (BVBA), 431 (CVBA) en 633 (NV en Comm.VA) W. Venn. schrijven onder andere de bijeenroeping van de algemene vergadering voor om te beraadslagen over de ontbinding van de vennootschap en eventueel over andere in de agenda aangekondigde maatregelen, wanneer de helft of drie vierden van het kapitaal verloren is gegaan.

31. Volgende aanwijzingen, die kunnen doen vermoeden dat de hypothese van de bedrijfscontinuïteit van de vennootschap wankelt, kunnen door de beroepsbeoefenaar, in voorkomend geval, in overweging worden genomen:

a. aanwijzingen van financiële aard:

(i) 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 geraamde financiële staten;
- grote bedrijfsverliezen of aanzienlijke ontwaarding van activa die cashflow genereren;
- ongunstige financiële ratio's.

(ii) 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.

(iii) andere aanwijzingen van financiële aard:

- wijziging van het dividendbeleid;
- wijziging van het boekhoudkundig beleid teneinde de resultaten vervroegd 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;
- herwaarderingsen.

b. aanwijzingen van operationele aard:

(i) het vertrek van sleutelpersoneel zonder dat in vervanging wordt voorzien;

- (ii) verlies van een belangrijke markt of klant, van een franchise, een concessie of een doorslaggevende licentie of van de hoofdleverancier;
 - (iii) sociale onrust;
 - (iv) tekort aan onontbeerlijke grondstoffen.
- c. andere aanwijzingen:
- (i) het niet-naleven van de voorschriften met betrekking tot het maatschappelijk kapitaal of andere statutaire verplichtingen;
 - (ii) zwakke financiële situatie van de moedervereniging;
 - (iii) lopende gerechtelijke procedures tegen de vereniging die dreigen uit te monden in een uitspraak die ernstige financiële gevolgen zou kunnen hebben;
 - (iv) wijziging van de wetgeving of de reglementering die de activiteiten van de vereniging op een negatieve wijze kan beïnvloeden;
 - (v) problemen bij de vernieuwing van een bedrijfsvergunning;
 - (vi) risico's in verband met het milieu.

32. De in de voorgaande paragrafen opgenomen feiten zijn slechts opgenomen bij wijze van voorbeeld en vormen een niet-limitatief overzicht van elementen die de continuïteit van een onderneming in het gedrang kunnen brengen. De beroepsbeoefenaar dient zelf te beoordelen of de vastgestelde gewichtige en overeenstemmende feiten, voldoende zijn om de continuïteit van de betrokken onderneming in het gedrang te kunnen brengen. De beroepsbeoefenaar dient zich te baseren op zijn beroepskennis en zijn kennis van de onderneming om te beoordelen of zijn vaststelling van feiten – zoals onder meer de elementen opgenomen in onderhavige aanbeveling – de continuïteit in het gedrang kunnen brengen, specifiek toegepast op de betrokken onderneming. De significantie van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kan vaak door andere factoren worden beperkt en de beroepsbeoefenaar zal dan ook nagaan of er beperkende factoren in het spel zijn.

8.3. Feiten die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen

33. Artikel 16 WCO bepaalt dat de procedure van gerechtelijke reorganisatie strekt tot het behouden van de continuïteit van het geheel of een gedeelte van de onderneming in moeilijkheden of van haar activiteiten. De vastgestelde feiten – die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen – kunnen bijgevolg betrekking hebben op de mogelijke bedreiging van de continuïteit van het geheel of een gedeelte van de onderneming of van het geheel of een gedeelte van haar activiteiten.

34. In artikel 17, § 2, 1° WCO wordt vermeld dat de continuïteit van de onderneming onmiddellijk of op termijn bedreigd kan zijn. De periode waarop de beoordeling van de continuïteit betrekking heeft, moet redelijk zijn. Artikel 10, vijfde lid WCO bepaalt dat de te nemen maatregelen de continuïteit van de onderneming voor een minimumduur van twaalf maanden dient te waarborgen, zodat een termijn van minstens twaalf maanden wordt weerhouden bij het beoordelen van de continuïteit door de beroepsbeoefenaar.

8.4. De onderneming op een omstandige wijze inlichten

35. Indien hij gewichtige en overeenstemmende feiten heeft vastgesteld, dient de beroepsbeoefenaar de onderneming hiervan op een omstandige wijze in te lichten. Deze verplichting tot het nemen van een initiatief door de beroepsbeoefenaar, is nodig voor een efficiënte preventie van de discontinuïteit van de ondernemingen in moeilijkheden.
36. Bij toepassing van artikel 10, vijfde lid, eerste zin WCO dient de beroepsbeoefenaar de onderneming formeel te wijzen op de gewichtige en overeenstemmende feiten die hij heeft vastgesteld. Hij doet dit door vermelding aan het bestuursorgaan van de volgende verplichtingen:
- a. een verwijzing naar artikel 10, vijfde lid WCO;
 - b. een opsomming van de gewichtige en overeenstemmende feiten die hij heeft vastgesteld en die de continuïteit in het gedrang kunnen brengen;
 - c. een verklaring dat de opgesomde feiten geen limitatieve opsomming zijn van alle feiten die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen en dat enkel de feiten opgenomen zijn waarover de beroepsbeoefenaar kennis heeft tot op de datum van zijn kennisgeving;
 - d. de vraag om binnen de maand na verzending de gepaste herstelmaatregelen te nemen om de continuïteit van de onderneming te waarborgen voor de duur van ten minste twaalf maanden;
 - e. de vraag om de beroepsbeoefenaar op de hoogte te brengen van de genomen herstelmaatregelen.
37. De beroepsbeoefenaar dient de onderneming eveneens formeel te wijzen op:
- a. de eventuele vastgestelde inbreuken op de vennootschaps- en boekhoudwetgeving door de onderneming;
 - b. het feit dat de beroepsbeoefenaar – met uitzondering van de boekhouder(-fiscalist) – de voorzitter van de rechtbank schriftelijk kan inlichten, indien binnen een termijn van een maand vanaf zijn kennisgeving door de onderneming niet de nodige maatregelen werden getroffen om de continuïteit van de onderneming voor de minimumduur van twaalf maanden te waarborgen;
 - c. de persoonlijke aansprakelijkheid van het bestuursorgaan indien geen gevolg wordt gegeven aan de melding van de beroepsbeoefenaar.
38. Indien de beroepsbeoefenaar – na een eerdere kennisgeving van gewichtige en overeenstemmende feiten – nieuwe vaststellingen doet van vergelijkbare feiten, dient hij niet opnieuw het bestuursorgaan hierover te informeren. Wanneer de beroepsbeoefenaar daarentegen nieuwe vaststellingen doet van zwaarwichtigere feiten, dient hij opnieuw het bestuursorgaan hierover te informeren.
39. *Artikel 10, vijfde lid WCO voorziet niet expliciet in de formele schriftelijke kennisgeving, maar de beroepsbeoefenaar moet in voorkomend geval het bewijs kunnen leveren en bewaren dat hij het bestuursorgaan omstandig heeft ingelicht, als de onderneming niet de vereiste*

maatregelen heeft genomen⁹. De voorzitter van de rechtbank en/of de rechter kunnen de beroepsbeoefenaar hierom verzoeken.

40. *De formele kennisgeving aan de onderneming gebeurt bij voorkeur per aangetekend schrijven – of door een gelijkaardige schriftelijke procedure – gericht aan het bestuursorgaan van de onderneming, waarbij een kopie per gewone brief individueel aan ieder lid van het bestuursorgaan kan worden verstuurd.*
41. *Om te voldoen aan de bedoeling van de WCO – zoals voorzien in artikel 10, vijfde lid WCO – moet de kennisgeving aan het bestuursorgaan volledig, duidelijk en gedetailleerd zijn. De kennisgeving van de beroepsbeoefenaar dient de betrokken onderneming toe te laten de draagwijdte van de inlichtingen, die vervat zijn in zijn kennisgeving, te begrijpen. Een eenvoudige mededeling dat de continuïteit van de onderneming in het gedrang kan komen, volstaat niet.*

9. Melding – Het inlichten van de voorzitter van de rechtbank en het inwinnen van inlichtingen door de rechter

9.1. Inlichten van de voorzitter van de rechtbank

42. *Artikel 10, vijfde lid, tweede zin WCO voorziet dat, indien de onderneming binnen een termijn van een maand vanaf de kennisgeving van de beroepsbeoefenaar niet de nodige maatregelen treft om de continuïteit van de onderneming voor een minimumduur van twaalf maanden te waarborgen, de externe accountant, de externe belastingconsulent of de bedrijfsrevisor de voorzitter van de rechtbank daarvan schriftelijk kan inlichten. In dat geval is het beroepsgeheim – voorzien in artikel 458 van het Strafwetboek – niet toepasselijk.*
43. *Het bestuursorgaan dient zelf de nodige maatregelen te treffen om de continuïteit van de onderneming te waarborgen. Artikel 10, vijfde lid, eerste zin WCO sluit echter niet uit dat de beroepsbeoefenaar in zijn kennisgeving aan het bestuursorgaan van de gewichtige en overeenstemmende feiten melding maakt van aanbevelingen om de continuïteit van de onderneming te waarborgen.*
44. *De nodige herstelmaatregelen moeten door het bestuursorgaan binnen een termijn van een maand vanaf de kennisgeving van de beroepsbeoefenaar worden getroffen.*
45. *De externe accountant, de externe belastingconsulent of de bedrijfsrevisor kan de voorzitter van de rechtbank schriftelijk inlichten indien de onderneming binnen een termijn van een maand vanaf die kennisgeving niet de nodige maatregelen treft (wanneer het bestuursorgaan niet heeft beraadslaagd binnen een termijn van een maand na de kennisgeving, het bestuursorgaan totaal passief blijft – niettegenstaande de formele melding van de vaststellingen – of wanneer de genomen maatregelen de continuïteit van de*

⁹ Parl. St. Kamer, 2012-2013, 2692/001, 11.

onderneming gedurende twaalf maanden niet kunnen waarborgen). Dit betreft duidelijk een mogelijkheid en geen verplichting voor de beroepsbeoefenaar.

46. *Omwille van het beperken van het risico op mogelijke aansprakelijkheid, kan het aangewezen zijn voor de beroepsbeoefenaar – de boekhouder (-fiscalist) uitgezonderd – om de voorzitter van de rechtbank schriftelijk in te lichten.*
47. *Door de mogelijkheid tot schriftelijk inlichten van de voorzitter van de rechtbank ontstaat voor de beroepsbeoefenaar een 'de-facto-opvolgingsplicht'.*
48. *De beroepsbeoefenaar kan bijvoorbeeld afzien van de melding indien de algemene vergadering is bijeengeroepen met het oog op de ontbinding van de vennootschap. De beroepsbeoefenaar die oordeelt dat de reactie van het bestuursorgaan op zijn kennisgeving passend is, maar waarbij de complexiteit van de toestand niet toelaat om een termijn van één maand een geschikt plan uit te werken, kan hiermee desgevallend rekening houden vooraleer een melding te doen aan de voorzitter van de rechtbank.*

9.2. Inlichtingen inwinnen door de rechter belast met het handelsonderzoek

49. *De rechter belast met het onderzoek in de kamer voor handelsonderzoeken¹⁰, die oordeelt dat de continuïteit van de onderneming bedreigd is, kan het bestuursorgaan oproepen en horen teneinde alle inlichtingen te verkrijgen over de stand van zaken en inzake de eventuele reorganisatiemaatregelen¹¹. Het bestuursorgaan verschijnt in persoon, eventueel bijgestaan door de personen van zijn keuze¹². Deze bijstand in het kader van de verschijning voor de rechter staat volledig los van het recht tot het inwinnen van inlichtingen door de rechter bij de beroepsbeoefenaar.*
50. *In het algemeen staat het de rechter vrij van ambtswege alle gegevens te verzamelen nodig voor zijn onderzoek. Hij kan alle personen horen van wie hij het verhoor nodig acht, zelfs buiten de aanwezigheid van de schuldenaar, en de overlegging van alle dienstige stukken gelasten¹³. In dit kader is het beroepsgeheim van de beroepsbeoefenaar van toepassing.*
51. *Bij toepassing van artikel 12, § 1, vijfde lid WCO kan de rechter echter wel inlichtingen inwinnen bij de beroepsbeoefenaar nopens de aanbevelingen die hij, in voorkomend geval, gedaan heeft aan het bestuursorgaan en nopens de maatregelen die genomen zijn door het bestuursorgaan om de continuïteit van de onderneming te waarborgen, zonder dat in dat geval de beroepsbeoefenaar gebonden is door zijn beroepsgeheim. De schending van het beroepsgeheim – in andere gevallen dan deze limitatief bedoeld in artikel 12, § 1, vijfde lid WCO – is strafbaar bij toepassing van artikel 458 van het Strafwetboek.*

¹⁰ Artikel 12, § 1, eerste en tweede lid WCO: "De kamers voor handelsonderzoek bedoeld in artikel 84, derde lid, van het Gerechtelijk Wetboek volgen de toestand van de ondernemingen in moeilijkheden om de continuïteit van hun onderneming of hun activiteiten te bewerkstelligen en de bescherming van de rechten van de schuldeisers te verzekeren. In de kamer voor handelsonderzoeken wordt het onderzoek toevertrouwd aan hetzij een rechter in de rechtbank, de voorzitter uitgezonderd, hetzij een rechter in handelszaken."

¹¹ Artikel 12, § 1, derde lid WCO.

¹² Artikel 12, § 1, vierde lid, tweede zin WCO.

¹³ Artikel 12, § 1, zesde lid WCO.

52. *De melding van de gewichtige en overeenstemmende feiten, zoals bedoeld in artikel 10, vijfde lid WCO sluit niet uit dat de beroepsbeoefenaar – hoewel dit niet verplicht is in de WCO – aanbevelingen doet om de continuïteit van de onderneming te waarborgen. De rechter kan echter bij de beroepsbeoefenaar inlichtingen inwinnen nopens alle aanbevelingen die deze in voorkomend geval gedaan heeft aan het bestuursorgaan tot waarborging van de continuïteit van de onderneming. Deze aanbevelingen betreffen niet enkel deze die in voorkomend geval werden opgenomen in de kennisgeving van de gewichtige en overeenstemmende feiten, maar ook alle andere aanbevelingen die werden gedaan met betrekking tot het waarborgen van de continuïteit van de onderneming.*

53. De beroepsbeoefenaar mag zich niet in de plaats stellen van het bestuursorgaan van de onderneming, waardoor enerzijds zijn onafhankelijkheid in het gedrang kan komen en anderzijds het risico kan ontstaan dat de aansprakelijkheid als feitelijk bestuurder van de onderneming ingeroepen wordt. De beroepsbeoefenaar moet zich uitdrukkelijk bewust zijn van zijn onafhankelijkheid en van deze risico's wanneer hij aanbevelingen betreffende de continuïteit van de onderneming doet aan het bestuursorgaan.

10. Specifieke bepalingen in het kader van de toezichts- en bijstandsoverdracht

54. Een beroepsbeoefenaar dient door het bestuursorgaan verzocht te worden om:

- a. toezicht te houden bij het opstellen door het bestuursorgaan van de boekhoudkundige staat die het actief en het passief weergeeft en de resultatenrekening die maximum drie maanden oud is, vereist in het kader van het artikel 17, §2, 5° WCO; en/of
- b. bijstand te verlenen bij het opstellen door het bestuursorgaan van de begroting met een schatting van de inkomsten en uitgaven voor ten minste de duur van de gevraagde opschorting, vereist in het kader van het artikel 17, §2, 6° WCO.

10.1. Doelstellingen van de toezichts- en bijstandsoverdrachten

55. *De bedoeling van de toezichts- en/of van de bijstandsoverdrachten, die overeenkomstig onderhavige aanbeveling worden uitgevoerd ten behoeve van de rechtbank van koophandel, is de objectivering van de balans en resultatenrekening en/of van de begroting¹⁴. De meerwaarde van de toezichts- en/of bijstandsoverdrachten vloeit voort uit de toepassing van de deskundigheid van de beroepsbeoefenaar bij administratieve verwerking en financiële verslaggeving, alsmede door het naleven van professionele standaarden, met inbegrip van relevante ethische voorschriften. De beroepsbeoefenaar streeft een duidelijke communicatie van de aard en omvang van zijn betrokkenheid na bij de objectieve samenstelling van de balans en resultatenrekening en van de begroting.*

¹⁴ Cf. Wetontwerp tot wijziging van verschillende wetgevingen inzake de continuïteit van de ondernemingen, Parl.St. 53, 2692/001, memorie van toelichting, p. 13, Kamer, 12 maart 2013.

56. De doelstellingen van de beroepsbeoefenaar in de toezichts- en bijstandsoopdrachten bij toepassing van onderhavige aanbeveling zijn de objectivering van de balans en resultatenrekening en/of de begroting te bereiken door:
- deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving toe te passen bij het houden van toezicht op het opstellen van de balans en resultatenrekening door het bestuursorgaan en/of bij het verlenen van bijstand bij het opstellen van de begroting door het bestuursorgaan in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving op basis van informatie die door het bestuursorgaan wordt verschaft; en*
 - in overeenstemming met de vereisten van onderhavige aanbeveling te rapporteren.*
57. Het bestuursorgaan is verantwoordelijk voor de balans en resultatenrekening, voor de begroting en voor de basis waarop deze zijn opgesteld en weergegeven. Die verantwoordelijkheid omvat:
- het innemen van standpunten door het bestuursorgaan die voor het opstellen van de balans en resultatenrekening zijn vereist, met inbegrip van de selectie en toepassing van passende grondslagen voor financiële verslaggeving en, waar nodig, het ontwikkelen van redelijke schattingen;*
 - het innemen van veronderstellingen door het bestuursorgaan die voor het opstellen van de begroting zijn vereist, met inbegrip van de selectie en toepassing van passende grondslagen voor financiële verslaggeving en het ontwikkelen van redelijke schattingen.*

10.2. Bijkomende ethische voorschriften in het kader van de toezichts- en bijstandsoopdrachten

58. Aangezien de toezichts- en bijstandsoopdrachten geen 'assurance'-opdrachten zijn, zijn de regels inzake onafhankelijkheid betreffende revisorale opdrachten voor de bedrijfsrevisoren¹⁵ en betreffende de controleopdrachten voor de externe accountants¹⁶ niet van toepassing. De externe erkend boekhouder(-fiscalist) voor deze opdrachten mag de gebruikelijke externe erkend boekhouder(-fiscalist) zijn en leeft de gebruikelijke deontologische regels inzake onafhankelijkheid na¹⁷.
59. De ethische voorschriften bepaald in paragraaf 14 van onderhavige aanbeveling blijven onverkort gelden.

¹⁵Zie artikelen 8 tot 14 KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

¹⁶Zie artikelen 10 tot 13 KB van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants.

¹⁷Zie artikelen 4, 5 en 21 KB van 22 oktober 2013 tot goedkeuring van het reglement van plichtenleer van het BIBF.

10.3. Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de toezichts- en/of bijstandsoopdrachten

60. De opdrachtpartner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor:

- a. de algehele kwaliteit van alle toezichts- en/of bijstandsoopdrachten die aan die partner zijn toegewezen; en
- b. de opdracht die wordt uitgevoerd in overeenstemming met de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor, door:
 - (i) het volgen van passende procedures met betrekking tot de aanvaarding en het verderzetten van klantenrelaties en opdrachten, in het bijzonder met betrekking tot de antiwitwaswetgeving;
 - (ii) zich ervan te vergewissen dat het opdrachtteam collectief over de passende competenties en capaciteiten beschikt om de opdracht uit te voeren;
 - (iii) het alert zijn op aanwijzingen van het niet-naleven door leden van het opdrachtteam van relevante ethische voorschriften, alsmede het bepalen van de juiste actie als er aangelegenheden ter kennis van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam de relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd;
 - (iv) de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met professionele standaarden, aanbevelingen en met de van toepassing zijnde wet- of regelgeving; en
 - (v) het nemen van de verantwoordelijkheid voor het bijhouden van geschikte opdrachtdocumentatie.

10.4. Opdrachtaanvaarding en het overeenkomen van de voorwaarden van de toezichts- en/of bijstandsoopdrachten

61. De beroepsbeoefenaar mag de toezichts- en/of bijstandsoopdrachten niet aanvaarden tenzij hij met het bestuursorgaan, of de opdrachtgevende partij als deze een andere is, de voorwaarden van deze opdracht overeengekomen is, met inbegrip van:

- a. de beschrijving van de opdracht(en);
- b. het beoogd gebruik en de verspreiding van de balans en resultatenrekening en/of de begroting, gelet op het artikel 17, § 2, 5° en/of 6° WCO. Hierbij zal in zijn toezichts- en/of bijstandsverklaring(en) melding gemaakt worden dat de balans en resultatenrekening en/of de begroting niet geschikt is voor andere doeleinden en dat de verspreiding ervan beperkt is tot de rechtbank van koophandel in het kader van de neerlegging van het verzoekschrift tot het openen van een procedure van gerechtelijke reorganisatie;
- c. onderkenning van het van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving;
- d. de doelstelling en reikwijdte van de opdracht(en);
- e. de verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar, met inbegrip van de vereiste om de relevante ethische voorschriften na te leven;
- f. de verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan voor:
 - (i) de balans en resultatenrekening en/of de begroting, en voor het opstellen daarvan, in overeenstemming met het van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving dat in het licht van het beoogd gebruik en de beoogde gebruikers aanvaardbaar is;

- (ii) het accuraat zijn en de volledigheid van de vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het bestuursorgaan worden verschaft voor de opdracht, met inbegrip van het verslag van het bestuursorgaan houdende de moeilijkheden van de onderneming en de voorziene herstelmaatregelen, indien van toepassing;
- (iii) beoordelingen die bij het opstellen van de balans en resultatenrekening nodig zijn, met inbegrip van die waarvoor de beroepsbeoefenaar in de loop van de toezichtsoopdracht bijstand kan verschaffen; en
- (iv) veronderstellingen die bij het opstellen van de begroting nodig zijn, met inbegrip van die waarvoor de beroepsbeoefenaar in de loop van de bijstandsoopdracht bijstand kan verschaffen;
- g. de vaststelling dat geen enkele andere beroepsbeoefenaar met toezichts- en/of bijstandsoopdrachten belast werd;
- h. afspraken die eventueel moeten worden gemaakt met de eventuele voorgaande beroepsbeoefenaar of met andere gebruikelijke beroepsbeoefenaars;
- i. de omstandigheden waarin en de wijze waarop de beroepsbeoefenaar de opdracht zal teruggeven;
- j. de wijze van berekening en de betalingsvoorwaarden van de honoraria;
- k. de verwachte vorm en inhoud van de toezichts- en/of de bijstandsverklaring.

62. *De beroepsbeoefenaar legt voorzichtigheidshalve – voorafgaand aan het uitvoeren van de toezichts- of bijstandsoopdrachten – de overeengekomen voorwaarden van de opdracht in een afzonderlijke opdrachtbrief¹⁸ vast. Zoals vermeld in de paragraaf 18, tweede lid, is het nuttig om in de opdrachtbrief een contractuele beperking van de aansprakelijkheid van de beroepsbeoefenaar te voorzien. Hij zorgt er eveneens voor dat hij de identificatieplicht overeenkomstig het cliëntenacceptatiebeleid bij toepassing van de antiwitwaswetgeving opvolgt.*

10.5. Bijkomende documentatievereisten

63. Voert de beroepsbeoefenaar tevens de toezichts- en bijstandsoopdrachten uit, dan dient de opdrachtdocumentatie, bovenop hetgeen is vereist in paragraaf 20 van onderhavige aanbeveling, eveneens het volgende te omvatten:
- a. de opgestelde balans en resultatenrekening en/of de begroting, documenten, uitleg, schattingen, veronderstellingen en overige informatie die door het bestuursorgaan is verschaft;
 - b. een kopie van de definitieve versie van de samengestelde balans en resultatenrekening en/of de samengestelde begroting;
 - c. in voorkomend geval, de erkenning van het bestuursorgaan van zijn verantwoordelijkheid over de samengestelde balans en resultatenrekening en/of de samengestelde begroting (cf. paragraaf 86);
 - d. de toezichts- en/of de bijstandsverklaring(en).

¹⁸ Voor externe boekhouders(-fiscalisten) is (mits een overgangsperiode van 2 jaar voor de bestaande dossiers vanaf 01/12/2013) het maken van een opdrachtbrief deontologisch verplicht voor nieuwe opdrachten en dit vanaf de inwerkingtreding van de nieuwe plichtenleer op 01/12/2013 (artikel 11 KB deontologie BIBF).

10.6. Het inzicht van de beroepsbeoefenaar

64. In het kader van de toezichts- en/of bijstandsoopdrachten dient de beroepsbeoefenaar tevens kennis te nemen van alle verslagen¹⁹ van het bestuursorgaan houdende de moeilijkheden van de onderneming en de voorziene herstelmaatregelen. Indien een dergelijk verslag nog niet beschikbaar is, dient de beroepsbeoefenaar hieromtrent specifieke informatie in te winnen bij het bestuursorgaan.
65. In het kader van de toezichts- en/of bijstandsoopdrachten dient de beroepsbeoefenaar voldoende inzicht te verwerven in de administratieve organisatie van de onderneming en in de interne beheersingsmaatregelen over de processen voor de opstelling van toekomstgerichte financiële informatie en de deskundigheid en ervaring van de personen die belast zijn met de opstelling ervan.
66. In het kader van een bijstandsoopdracht dient de beroepsbeoefenaar bijkomend voldoende inzicht te verwerven in de volgende aangelegenheden om de opdracht te kunnen uitvoeren:
- a. de aard van de documentatie die door de onderneming is vervaardigd ter onderbouwing van de veronderstellingen;
 - b. de mate waarin is gebruikgemaakt van statistische en wiskundige technieken of computertoepassingen;
 - c. de methoden die zijn gebruikt voor de opstelling en toepassing van de veronderstellingen;
 - d. de nauwkeurigheid waarmee in het verleden toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld en de redenen van de belangrijke afwijkingen die daarna zijn gebleken.

10.7. De toezichtsoopdracht bij het opstellen van de balans en resultatenrekening

67. De toezichtsoopdracht bestaat uit het toezicht houden op het opstellen van de balans en resultatenrekening door het bestuursorgaan.
68. De beroepsbeoefenaar dient toezicht te houden op de objectieve samenstelling van de balans en resultatenrekening rekening houdend met vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie, met inbegrip van significante beoordelingen, die door het bestuursorgaan worden aangeleverd.
69. De beroepsbeoefenaar dient met het bestuursorgaan die significante beoordelingen te bespreken welke de beroepsbeoefenaar in zijn toezichtsoopdracht heeft vastgesteld.
70. Teneinde de objectieve benadering van de balans en de resultatenrekening te bewerkstelligen dient de beroepsbeoefenaar specifiek aandachtig te zijn voor eventuele overwaarderings van de activarubrieken, alsook onderwaarderings van de voorzieningen voor risico's en kosten en van de schulden, en over- en/of onderschatting van de resultaten.

¹⁹ Hiermee worden onder meer de verslagen die het bestuursorgaan dient op te maken in het kader van de artikelen 96, § 1, 6°, 332 (BVBA), 431 (CVBA) en 633 (NV en Comm. VA) W. Venn. en van de artikelen 10, 12 en 17, §2 WCO.

Voorbeelden van aandachtspunten zijn:

- *de waardering van passiva en activa;*
- *de toepassing van het cutoff-principe;*
- *de consistente toepassing van de waarderingsregels;*
- *de boeking van de afschrijvingen, de waardeverminderingen, de voorzieningen;*
- *de gegrondheid van de activering van herstructurerings- en oprichtingskosten;*
- *de verrichtingen en saldi in rekening-courant van de vennoten, de aandeelhouders en het bestuursorgaan;*
- *de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen;*
- *de eventuele compensatie van kosten en opbrengsten;*
- *de eventuele toepassing van relevante bepalingen van het Wetboek van vennootschappen (bijv. artikelen 332, 431 en 633 W. Venn.);*
- *de continuïteit in de toepassing van de grondslagen voor financiële verslaggeving;*
- *de naleving van de toepasselijke wet- en regelgeving en – indien van toepassing – van de statuten;*
- *belangrijke gebeurtenissen na balansdatum die een invloed kunnen hebben op de balans en resultatenrekening.*

71. *Indien noodzakelijk, kan de balans en resultatenrekening worden vergezeld van een toelichting, die onder andere een samenvatting van de rechten en verplichtingen kan bevatten.*

72. *Aangezien de procedure van gerechtelijke reorganisatie de continuïteit van de onderneming tot doel heeft, dient de balans en resultatenrekening opgesteld te worden in de veronderstelling van continuïteit, na het opnemen van inventariscorrecties per datum van opmaak.*

Voorbeelden van waarderingsoverwegingen die de beroepsbeoefenaar kan nemen betreffen, overeenkomstig de door het bestuursorgaan vastgestelde waarderingsregels, de toepassing van:

- *pro rata van opbrengsten en kosten*
- *te ontvangen en op te maken facturen*
- *voorraadwijzigingen*
- *voorzieningen voor vakantiegeld en eindejaarspremies*
- *...*

73. *De balans en resultatenrekening dienen afgesloten te zijn op een datum die niet verder teruggaat dan drie maanden vóór de neerlegging van het verzoekschrift tot openen van de gerechtelijke procedure. Deze vloeien zonder toevoegingen of weglatingen voort uit de balans van de rekeningen van de onderneming voor zij die een volledige boekhouding voeren.*

74. *Voorafgaand aan de afronding van de toezichtsoopdracht dient de beroepsbeoefenaar de samengestelde balans en resultatenrekening te lezen in het licht van zijn inzicht in de activiteiten van de onderneming, alsmede in het van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving.*

10.8. De bijstandsopdracht bij het opstellen van de begroting

75. De bijstandsopdracht bestaat uit het samenstellen door de beroepsbeoefenaar van de begroting en uit het bijstaan van het bestuursorgaan bij het maken van redelijke ramingen.
76. In het kader van een bijstandsopdracht dient de beroepsbeoefenaar te beoordelen in welke mate het steunen op de historische cijfers van de onderneming gerechtvaardigd is.
77. De beroepsbeoefenaar dient bijstand te verlenen bij het maken van redelijke schattingen en, in het algemeen, bij het opstellen van de begroting, rekening houdend met vastleggingen, documenten, uitleg, schattingen en overige informatie, met inbegrip van significante veronderstellingen, die door het bestuursorgaan worden aangeleverd.
78. De beroepsbeoefenaar dient met het bestuursorgaan die significante beoordelingen te bespreken welke de beroepsbeoefenaar in zijn bijstandsopdracht heeft vastgesteld.
79. De begroting bevat een schatting van de inkomsten en uitgaven voor ten minste de duur van de gevraagde opschorting en is opgesteld door en onder de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan.
80. Voorafgaand aan de afronding van de bijstandsopdracht dient de beroepsbeoefenaar de samengestelde begroting te lezen in het licht van zijn inzicht in de activiteiten van de onderneming, alsmede in het van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving.

10.9. Continuering van de toezichts- en/of bijstandsopdrachten bij vaststelling van onjuistheden van materieel belang

81. Indien, in de loop van de toezichts- en/of bijstandsopdrachten, de beroepsbeoefenaar er zich bewust van wordt dat de vastleggingen, documenten, uitleg, schattingen, of overige informatie, met inbegrip van significante beoordelingen en significante veronderstellingen, die door het bestuursorgaan worden verschaft onvolledig, niet accuraat, onredelijk of onvoldoende zijn, dient de beroepsbeoefenaar het bestuursorgaan hiervan op de hoogte te brengen alsmede te verzoeken om de aanvullende of gecorrigeerde informatie.
82. Indien de beroepsbeoefenaar niet in staat is om de toezichts- en/of bijstandsopdrachten te voltooien omdat het bestuursorgaan geen vastleggingen, documenten, uitleg, schattingen of overige informatie, met inbegrip van significante ingenomen beoordelingen en significante ingenomen veronderstellingen verschaft, zoals vereist, dient de beroepsbeoefenaar de opdracht(en) terug te geven en het bestuursorgaan in te lichten over de redenen voor teruggave.

83. Indien de beroepsbeoefenaar in de uitvoering van de toezichts- en/of bijstandsoopdrachten vaststelt dat:
- a. de balans en resultatenrekening en/of de begroting niet werd opgemaakt in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - b. de balans en resultatenrekening een afwijking van materieel belang bevat;
 - c. de begroting niet op een juiste wijze gepresenteerd is, zodat niet alle veronderstellingen van materieel belang toereikend zijn toegelicht of indien deze manifest onredelijk zijn;
 - d. de begroting niet op een juiste wijze gebaseerd is op de veronderstellingen;
 - e. de balans en resultatenrekening en/of de begroting op andere wijze misleidend is;
- dient de beroepsbeoefenaar de geschikte aanpassingen aan het bestuursorgaan voor te stellen.
84. Indien het bestuursorgaan weigert de voorgestelde aanpassingen aan de balans en resultatenrekening en/of de begroting te maken, dient de beroepsbeoefenaar de toezichts- en/of bijstandsoopdrachten terug te geven en het bestuursorgaan in te lichten over de redenen voor de teruggave.
85. Indien teruggave van de toezichts- en/of bijstandsoopdracht niet mogelijk is, dient de beroepsbeoefenaar zijn professionele en wettelijke verantwoordelijkheden te bepalen, die in die omstandigheden van toepassing zijn. In dit geval dient hij in de toezichts- en/of bijstandsverklaring(en) een beschrijving op te nemen van de redenen waarom, naar zijn professioneel oordeel:
- a. de vastleggingen, documenten, uitleg, schattingen of overige informatie, met inbegrip van significante beoordelingen en significante veronderstellingen, die door het bestuursorgaan worden verschaft onvolledig, niet accuraat, onredelijk of onvoldoende zijn;
 - b. de samengestelde balans en resultatenrekening en/of de samengestelde begroting niet werd opgemaakt volgens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - c. de aanpassingen die aan de samengestelde balans en resultatenrekening vereist zijn zodat de balans en resultatenrekening geen afwijking van materieel belang meer zouden bevatten;
 - d. de aanpassingen die aan de samengestelde begroting vereist zijn zodat de begroting op een juiste wijze gepresenteerd wordt en alle veronderstellingen van materieel belang toereikend worden toegelicht;
 - e. de aanpassingen die aan de samengestelde begroting vereist zijn zodat de begroting op een juiste wijze gebaseerd is op de veronderstellingen; of
 - f. de samengestelde balans en resultatenrekening en/of de samengestelde begroting op andere wijze misleidend is.
86. *Met het oog op de mogelijke aansprakelijkheid van de beroepsbeoefenaar is het in dit geval aangewezen dat het bestuursorgaan verklaart dat het de verantwoordelijkheid neemt voor de definitieve versie van de samengestelde balans en resultatenrekening en/of de samengestelde begroting.*

10.10. De toezichts- en/of de bijstandsverklaringen

87. Een belangrijk doel van de toezichts- en/of van de bijstandsverklaringen is het duidelijk communiceren van de aard van de toezichts- en/of bijstandsopdrachten alsmede de rol en de verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar tijdens de toezichts- en/of bijstandsopdrachten. Noch de toezichtsverklaring, noch de bijstandsverklaring is een middel om, in welke vorm dan ook, een oordeel of een conclusie over de balans en resultatenrekening en/of de begroting tot uitdrukking te brengen.
88. De toezichtsverklaring, die over de toezichtsoopdracht wordt uitgebracht, dient schriftelijk te gebeuren en de volgende elementen te bevatten:
- a. de titel van de verklaring, met name toezichtsverklaring;
 - b. de geadresseerde(n), zoals door de voorwaarden van de opdracht wordt vereist;
 - c. de identificatie van de onderneming (benaming, adres en ondernemingsnummer);
 - d. de verklaring dat de door het bestuursorgaan opgestelde balans en resultatenrekening, opgemaakt in de veronderstelling van continuïteit, werd samengesteld onder toezicht van de beroepsbeoefenaar;
 - e. de melding dat – gelet op de bijzondere doeleinden van de balans en resultatenrekening in het kader van de WCO – de balans en resultatenrekening niet geschikt is voor andere doeleinden en dat de verspreiding ervan beperkt is tot de rechtbank van koophandel in het kader van de neerlegging van het verzoekschrift tot het openen van een procedure van gerechtelijke reorganisatie;
 - f. een vermelding dat de beroepsbeoefenaar toezicht heeft gehouden op het samenstellen van de balans en resultatenrekening, zich baserend op de informatie die door het bestuursorgaan is verschaft;
 - g. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan met betrekking tot de toezichtsoopdracht en met betrekking tot de balans en resultatenrekening. De verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan omvatten:
 - (i) de balans en resultatenrekening, en voor het opstellen daarvan, in overeenstemming met het van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving dat in het licht van het beoogde gebruik ervan en voor de beoogde gebruikers aanvaardbaar is;
 - (ii) de accuraat- en volledigheid van de vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het bestuursorgaan worden verschaft voor de toezichtsoopdracht; en
 - (iii) de beoordelingen die bij het samenstellen van de balans en resultatenrekening nodig zijn, met inbegrip van die waarvoor de beroepsbeoefenaar in de loop van de toezichtsoopdracht bijstand kan verschaffen;
 - h. vermelding van het van toepassing zijnd referentiestelsel inzake financiële verslaggeving en, indien er een referentiestelsel voor bijzondere doeleinden wordt gehanteerd, een beschrijving van of een verwijzing naar de beschrijving van dat stelsel voor bijzondere doeleinden in de balans en resultatenrekening;
 - i. verwijzing naar de datum van de balans en resultatenrekening of de verslagperiode waarop zij betrekking heeft, met vermelding van het balanstotaal en van het resultaat van de verslagperiode;
 - j. vermelding van het referentiekader onder hetwelke de beroepsbeoefenaar de opdracht heeft uitgevoerd;

- k. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar bij het toezicht op het samenstellen van de balans en resultatenrekening, met inbegrip van het feit dat de opdracht in lijn is met onderhavige aanbeveling en dat de beroepsbeoefenaar de relevante ethische voorschriften heeft nageleefd;

Uitleg dat:

- (i) aangezien een toezichtsoopdracht geen controleopdracht is, er van de beroepsbeoefenaar niet vereist wordt de accuraatheid of de volledigheid te verifiëren van de informatie die door het bestuursorgaan ten behoeve van het toezicht op de samenstelling wordt verschaft; en
 - (ii) de beroepsbeoefenaar derhalve geen controleoordeel of een beoordelingsconclusie tot uitdrukking brengt over de samengestelde balans en resultatenrekening;
- l. in voorkomend geval, een paragraaf inzake overige aangelegenheden, houdende een beschrijving van de redenen waarom, naar zijn professioneel oordeel:
- (i) de vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, met inbegrip van significante beoordelingen, die door het bestuursorgaan worden verschaft onvolledig, niet accuraat, onredelijk of onvoldoende zijn;
 - (i) de samengestelde balans en resultatenrekening niet werd opgemaakt volgens het van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - (ii) de aanpassingen die aan de samengestelde balans en resultatenrekening vereist zijn zodat deze geen afwijking van materieel belang meer zou bevatten;
 - (iii) de samengestelde balans en resultatenrekening op andere wijze misleidend is;
- m. de datum van de toezichtsverklaring (de dag waarop de werkzaamheden van de beroepsbeoefenaar worden beëindigd);
- n. de handtekening van de beroepsbeoefenaar; en
- o. het adres van de beroepsbeoefenaar.

89. De bijstandsverklaring, die over de bijstandsoopdracht wordt uitgebracht, dient schriftelijk te gebeuren en de volgende elementen te bevatten:

- a. de titel van de verklaring, met name bijstandsverklaring;
- b. de geadresseerde(n), zoals door de voorwaarden van de opdracht wordt vereist;
- c. de identificatie van de onderneming (benaming, adres en ondernemingsnummer);
- d. de verklaring dat de door het bestuursorgaan opgemaakte begroting werd samengesteld met de bijstand van de beroepsbeoefenaar;
- e. de melding dat – gelet op de bijzondere doeleinden van de begroting in het kader van de WCO – de begroting niet geschikt is voor andere doeleinden en dat de verspreiding ervan beperkt is tot de rechtbank van koophandel in het kader van de neerlegging van het verzoekschrift tot het openen van een procedure van gerechtelijke reorganisatie;
- f. een vermelding dat de beroepsbeoefenaar bijstand heeft verleend bij het samenstellen van de begroting, zich baserend op de informatie die door het bestuursorgaan is verschaft;
- g. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan met betrekking tot de bijstandsoopdracht en met betrekking tot de begroting. De verantwoordelijkheden van het bestuursorgaan omvatten:
 - (i) de begroting, en voor het opstellen daarvan, in overeenstemming met het van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving dat in het licht van het beoogde gebruik van de begroting en de beoogde gebruikers aanvaardbaar is;

- (ii) de accuraat- en volledigheid van de vastleggingen, documenten, uitleg, schattingen en overige informatie die door het bestuursorgaan worden verschaft voor de bijstandsoopdracht; en
- (iii) de veronderstellingen die bij het samenstellen van de begroting nodig zijn, met inbegrip van die waarvoor de beroepsbeoefenaar in de loop van de bijstandsoopdracht bijstand kan verschaffen;
- h. vermelding van het van toepassing zijnde referentiestelsel inzake financiële verslaggeving en, indien er een referentiestelsel voor bijzondere doeleinden wordt gehanteerd, een beschrijving van of een verwijzing naar de beschrijving van dat stelsel voor bijzondere doeleinden in de begroting;
- i. verwijzing naar de datum van de begroting of de verslagperiode waarop zij betrekking heeft, met vermelding van het totaal van de geschatte inkomsten en uitgaven van de verslagperiode;
- j. vermelding van het referentiekader onder hetwelke de beroepsbeoefenaar de opdracht heeft uitgevoerd;
- k. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar bij de bijstand bij het samenstellen van de begroting, met inbegrip van het feit dat de opdracht in lijn is met onderhavige aanbeveling en dat de beroepsbeoefenaar de relevante ethische voorschriften heeft nageleefd.

Uitleg dat:

- (i) aangezien een bijstandsoopdracht geen controleopdracht is, er van de beroepsbeoefenaar niet vereist wordt de accuraatheid, de volledigheid of de redelijkheid te verifiëren van de informatie die door het bestuursorgaan ten behoeve van de bijstand bij de samenstelling wordt verschaft; en
- (ii) de beroepsbeoefenaar derhalve geen controleoordeel of een beoordelingsconclusie tot uitdrukking brengt over de samengestelde begroting, noch over de mate waarin de begroting op een aanvaardbare wijze gebaseerd is op de als uitgangspunt gekozen veronderstellingen;
- l. in voorkomend geval, een paragraaf inzake overige aangelegenheden, houdende een beschrijving van de redenen waarom, naar zijn professioneel oordeel:
 - (i) de vastleggingen, documenten, uitleg, schattingen of overige informatie, met inbegrip van veronderstellingen van materieel belang, die door het bestuursorgaan worden verschaft onvolledig, niet accuraat, onredelijk of onvoldoende zijn;
 - (ii) de samengestelde begroting niet werd opgemaakt volgens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - (iii) de aanpassingen die aan de samengestelde begroting vereist zijn zodat deze op een juiste wijze gepresenteerd wordt en alle veronderstellingen van materieel belang toereikend worden toegelicht;
 - (iv) de aanpassingen die aan de samengestelde begroting vereist zijn zodat de begroting op een juiste wijze gebaseerd is op de veronderstellingen; of
 - (v) de samengestelde begroting op andere wijze misleidend is;
- o. een paragraaf inzake overige aangelegenheden, houdende de beperkingen in de realiseerbaarheid van toekomstige uitkomsten;
- p. de datum van de bijstandsverklaring (de dag waarop de werkzaamheden van de beroepsbeoefenaar worden beëindigd);
- q. de handtekening van de beroepsbeoefenaar; en
- r. het adres van de beroepsbeoefenaar.

* * *