

1. BEHEER VAN DE OPDRACHT

1.1. Aanvaarding van een controleopdracht door een bedrijfsrevisor (4 februari 1985)⁴⁶

1. Inleiding

Op het ogenblik dat hij een controleopdracht aanvaardt, moet de bedrijfsrevisor de juridische, technische en deontologische gevolgen van zijn beslissing in overweging nemen. Onderhavige aanbeveling heeft niet tot doel een volledige lijst op te stellen van alle vragen die in dit verband kunnen gesteld worden. Afhankelijk van de organisatie van zijn kantoor is de revisor het best geplaatst om zelf te bepalen op welke wijze hij zich tegen een ondoordachte beslissing kan beveiligen. Het kan echter wel nuttig zijn de meest courante aspecten te overlopen en hieruit een aantal raadgevingen van algemene aard af te leiden.

Hoewel onderhavige aanbeveling voornamelijk binnen het kader van de opdrachten van boekhoudcontrole is opgevat, zijn de principes die erin worden uiteengezet *mutatis mutandis* ook toepasselijk op andere opdrachten.

2. Overeenkomst

Bij het aanvaarden van een opdracht ondertekent de bedrijfsrevisor een contract waarin hij zich verbindt om tegen vergoeding en volgens de regels van de kunst bepaalde diensten te verstrekken. De wet of, wanneer er geen bindende wettelijke bepalingen zijn, de overeenkomst omschrijft de rechten en plichten van beide partijen.

2.1. Onderscheid tussen wettelijke en contractuele opdrachten

Het beroep van bedrijfsrevisor heeft als voornaamste doel het uitvoeren van opdrachten die hem overeenkomstig de voorschriften van de wet toevertrouwd worden. Bij die voorschriften, kan er een onderscheid gemaakt worden tussen bepalingen die het voorwerp van de werkzaamheden omschrijven en andere die alleen maar de tussenkomst van een bedrijfsrevisor voorschrijven zonder de reikwijdte van de opdracht nader te bepalen. De aard van de wettelijke opdrachten en met name de omschrijving van het doel of een aantal statutaire aspecten in de tekst van de wet verbieden dat overeenkomstformules uitgewerkt en gebruikt zouden worden die vergelijkbaar zijn met "algemene voorwaarden van overeenkomst". De wet beperkt de functie van de bedrijfsrevisor niet tot het uitvoeren van wettelijke opdrachten. Naast de opdrachten die conventioneel aan de revisor worden toevertrouwd zonder dat daartoe een wettelijke verplichting bestaat, worden de meeste opdrachten van de accountant als verenigbaar beschouwd. Om het doel van de door de cliënt gevraagde dienst en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden te kunnen bepalen, zal er voornamelijk moeten gerefereerd worden aan de overeenkomst tussen de partijen en

⁴⁶ De oorspronkelijke nummering van de paragrafen werd gewijzigd.

de impliciete wil van de medecontractanten. In voorkomend geval kan het kantoor algemene voorwaarden van overeenkomst opstellen, die aan de betreffende opdracht zijn aangepast.

2.2. De functie van commissaris bij een vennootschap in de strikte betekenis van het woord (controle van de jaarrekening)

Het hoofddoel van de aan de vennootschapscommissaris toevertrouwde opdracht bestaat erin de financiële positie en de jaarrekening te controleren en na te gaan of de volgens het Wetboek van vennootschappen of de statuten op te nemen verrichtingen regelmatig geboekt werden.

De voornaamste contractuele elementen die de bedrijfsrevisor en de vennootschap binden m.b.t. de commissarisfunctie zijn vastgelegd in de wet. Dit is eveneens het geval wat betreft de duur, de voorwaarden van benoeming en het ontslag, de onafhankelijkheidsvoorwaarden, de onderzoeksbevoegdheid, de verslagen, de verantwoordelijkheid, enz.

Naast de uitdrukkelijke regels van het vennootschapsrecht, dient er ook rekening gehouden te worden met de beroepsnormen betreffende de controleopdrachten die door het Instituut der Bedrijfsrevisoren in uitvoering van de wet uitgevaardigd werden. De partijen kunnen geen overeenkomst sluiten met regels die verschillen van wat wettelijk bepaald is, met name over een beperking van de aansprakelijkheid van de commissaris. Het zou getuigen van voorzichtigheid indien de revisor volgende gegevens schriftelijk bevestigt:

- de aanvaarding van de wettelijke controleopdracht;
- het bedrag en de modaliteiten van de bezoldiging;
- de termijnen voor het neerleggen van de verslagen, binnen die welke door de wet voorgeschreven zijn;
- aanvullende taken die verder reiken dan de verplichtingen door de wet of de statuten opgelegd, maar daar wel verenigbaar mee zijn.

Het is nuttig eraan te herinneren dat de bezoldiging moet bestaan uit een vast bedrag, dat door de algemene vergadering voor de duur van het mandaat wordt vastgesteld, maar in gemeenschappelijk overleg kan aangepast worden. Bovendien kan er ook een indexeringsclausule ingelast worden en kunnen de betalingsmodaliteiten in een of verschillende stortingen bepaald worden. Voorts dient aangestipt dat sinds 1985:

- de duur van het mandaat eenvormig vastgesteld wordt op drie jaar;
- duidelijk bepaald is op welke wijze aan de overeenkomst voortijdig een einde kan gesteld worden;
- de aanvullende opdrachten die afzonderlijk bezoldigd worden zouden bij voorkeur in afzonderlijke overeenkomsten moeten geregeld worden.

2.3. Overige opdrachten in uitvoering van het Wetboek van vennootschappen

In het Wetboek van vennootschappen worden verscheidene controleopdrachten m.b.t. de rekeningen verplicht gesteld; naargelang van het geval, moeten deze door de commissaris uitgevoerd worden of door een bedrijfsrevisor aangesteld door de oprichters of het bestuursorgaan indien de vennootschap niet over een commissaris beschikt. Dit is bijvoorbeeld het geval voor een inbreng in natura of voor de controle op de tussentijdse staat wanneer de rechtsvorm van de vennootschap gewijzigd wordt. De principes die toepasselijk zijn voor de vennootschapscommissarissen gelden ook in dit geval, hoewel de wetteksten niet altijd even nauwkeurig zijn, met name wat betreft de uitvoeringstermijn van de opdracht en de honoraria.

Daarom is het dan ook ten zeerste aanbevolen om van bij het begin van de opdracht alle nodige verduidelijkingen te verstrekken om te vermijden dat later conflicten met de cliënt zouden rijzen. Inzonderheid zal de revisor die commissaris is bij de vennootschap waar hij een aanvullende opdracht vervult, de bestuurders erop attent maken dat zij bij wet verplicht zijn het voorwerp in het eerstvolgende jaarverslag te vermelden.

2.4. De controle op de geconsolideerde rekeningen

Het Wetboek van vennootschappen bevat bepalingen (artikelen 145 t.e.m. 150) die de controle van de geconsolideerde jaarrekening verplicht stellen (wettelijke opdracht). Art. 146 W. Venn. stipuleert dat de geconsolideerde jaarrekening moet worden gecontroleerd door de commissaris van de consoliderende vennootschap of door één of meer daartoe aangewezen bedrijfsrevisoren, waarbij deze laatste worden benoemd door de algemene vergadering. In geval van consortium, zal de geconsolideerde jaarrekening gecontroleerd worden door de commissaris(sen) van ten minste één van de vennootschappen van het consortium of door één of meer bedrijfsrevisoren, die daartoe met onderlinge instemming zijn aangesteld.

De bepalingen van in het Wetboek zijn evenwel niet van toepassing op bepaalde soorten ondernemingen, zoals de portefeuillemaatschappij⁴⁷ (K.B. van 1 september 1986) en de kredietinstellingen (K.B. van 23 september 1992). Indien de bedrijfsrevisor handelt in het kader van deze bijzondere reglementeringen, moet hij zich richten naar de bepalingen van deze besluiten die zijn bijzonder statuut regelen.

Men dient te benadrukken dat de controle op de geconsolideerde rekeningen geen onderwerp kan zijn van een bijzondere overeenkomst die de omvang van de controle zou beperken die door de norm inzake de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening wordt opgelegd.

De opdrachtbrief kan aangewezen zijn om, behalve de vermeldingen onder 2.3. hierboven, onder meer volgende gegevens te verduidelijken:

- duur van de opdracht;

⁴⁷ Het statuut van de portefeuillemaatschappijen werd opgeheven via de wet van 2 augustus 2002 (B. S. 4 september 2002) betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten.

- toepassing van de beroepsnormen;
- toegang tot de informatie bij de dochterondernemingen en bij de revisoren van de dochters;
- termijn voor het ontvangen van de informatie.

Wanneer de revisor van de geconsolideerde jaarrekening ook de commissaris van de vennootschap is die consolideert of wanneer hij professionele banden onderhoudt met de commissaris van de consoliderende vennootschap, zal hij de bestuurders eraan herinneren dat zij wettelijk verplicht zijn om in het eerstkomende jaarverslag het voorwerp van de opdracht en de daaraan verbonden bezoldiging te vermelden.

2.5. Andere opdrachten in toepassing van een wettelijke of administratieve bepaling

De wetgever verplicht de ondernemingen, openbare instellingen of verenigingen zonder winst oogmerk een beroep te doen op een bedrijfsrevisor voor specifieke doeleinden.

Er zijn vier gevallen mogelijk:

- a) de inhoud van de opdracht is duidelijk in de reglementering of door de overheid omschreven: het betreft meestal opdrachten die voor rekening van de Staat of van de overheid worden uitgevoerd en voor de honoraria bestaan er tarieven, bijvoorbeeld de controle op sommige instellingen van openbaar nut (K.B. 9 april 1954) of nog de functie van door de Commissie voor het Bank- en Financieuzen erkende revisor;
- b) er bestaat een typeovereenkomst ingevolge onderhandelingen tussen de overheid en het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Het enige voorbeeld is hier de expertise uit te voeren voor rekening van het Ministerie van Openbare Werken;
- c) er wordt in de reglementering geen nauwkeurige omschrijving van de opdracht gegeven maar men kan refereren aan een norm of een professionele aanbeveling. Voorbeeld: de controle van de tussentijdse balans van ondernemingen die hun erkenning als aannemer aanvragen;
- d) de nodige verduidelijkingen bevinden zich niet in de wet en evenmin in de professionele normen. Dit is meestal het geval wanneer het een nieuwe opdracht betreft die aan de leden van het Instituut toevertrouwd wordt.

In de eerste drie gevallen mag de revisor niet trachten zijn aansprakelijkheid in een bijzondere overeenkomst te wijzigen. In het laatste geval zal hij zijn opdracht te goeder trouw vervullen en in het licht van de informatie waarover hij beschikt pogen de redenen te achterhalen waarom de wetgever zijn optreden heeft opgelegd en welk gebruik er van zijn verslag moet gemaakt worden. Zonder dat dit mag uitschijnen als een poging om zijn aansprakelijkheid te verminderen – aansprakelijkheid die in alle geval betrekking heeft op de middelen – zal voorzichtigheidshalve in een opdrachtbrief een beschrijving gegeven worden van de wijze waarop de revisor zich van zijn taak meent te moeten kwijten. In het geval sub a) zal een opdrachtbrief overbodig zijn, aangezien we hier te maken hebben met een contractuele verhouding waarvan alle gegevens in de reglementen zijn verduidelijkt. Hoffelijkheidshalve wordt

wel verondersteld dat de aanvaarding van de opdracht schriftelijk geschiedt.

In het geval sub b) zal de revisor refereren aan de typeovereenkomst en deze in overleg met de overheid aanvullen.

Voor de laatste twee gevallen, of het nu om de overheid, particuliere ondernemingen of verenigingen zonder winstoogmerk gaat, verdient het aanbeveling een opdrachtbrief op te stellen die vermeldt:

- het voorwerp en de omvang van de opdracht, gebeurlijk onder verwijzing naar de bestaande beroepsnormen;
- de duur van de opdracht of de uitvoeringstermijn;
- de toegang tot de informatie en de noodzakelijke onderzoeksbevoegdheid;
- de hulp van medewerkers en het mogelijke beroep op deskundigen; de basis en de modaliteiten van de bezoldiging en de betaling ervan.

2.6. Overige opdrachten bij overeenkomst aan de revisor toevertrouwd

De revisor kan een hele reeks opdrachten aanvaarden die niet wettelijk zijn voorgeschreven. Hij dient er zich echter voorafgaandelijk van te vergewissen of de aanvaarding van een opdracht verenigbaar is met de regels inzake onafhankelijkheid (zie de aanbevelingen ter zake). Het verdient aanbeveling met de grootste zorg een opdrachtovereenkomst op te stellen waarin zeer duidelijk vermeld wordt:

- de inhoud van de opdracht⁴⁸;
- de uitvoering van de opdracht overeenkomstig de gewone zorg die aan het beroep eigen is;
- de duur van de opdracht of de uitvoeringstermijn;
- de toegang tot de informatie. Het is de plicht van de revisor de informatie op te vragen die hij noodzakelijk acht en de cliënt is verplicht deze ter beschikking te stellen, of ervoor te zorgen dat de revisor deze kan bekomen;
- de berekeningsbasis en -modaliteiten voor de bezoldiging en de betaling van de bezoldiging.

⁴⁸ Wat de onderscheiden soorten opdrachten betreft, kunnen zij verwijzen naar de door de IFAC gepubliceerde International Standard on Auditing n° 210 (ISA 210) "Terms of Audit Engagement".

3. Technische aspecten verbonden aan de aanvaarding van een controleopdracht

Luidens artikel 18^{ter} van de wet van 22 juli 1953, ingelast door de hervorming van het bedrijfsrevisoraat, moeten de bedrijfsrevisoren, voor zij een opdracht aanvaarden, beschikken over de bekwaamheid, de medewerking en de tijd die voor de goede uitvoering daarvan noodzakelijk zijn. In dezelfde zin bepaalt paragraaf 1.1.3. van de algemene controlenormen: “Om nauwgezet de werkzaamheden te kunnen uitvoeren, zal de revisor, voordat hij een opdracht aanvaardt, er zich van vergewissen dat:

- a) hij over de nodige deskundigheid beschikt en voldoende ervaring heeft om de werkzaamheden uit te voeren;
- b) hij over voldoende deskundig personeel beschikt, om tegemoet te komen aan de behoeften van de controle.”

Om te kunnen oordelen of hij over de materiële middelen en de medewerkers beschikt die voor de uitoefening van een opdracht noodzakelijk zijn, dient de revisor de aard van de hem voorgelegde opdracht duidelijk te omschrijven. Het zou ook voorzichtig zijn om op voorhand inlichtingen in te winnen over de partijen die bij de verrichtingen betrokken zijn, met name om belangenconflicten te vermijden. Onderhavige aanbeveling heeft geen betrekking op de problemen waarvoor de revisor gesteld wordt eens dat hij zijn opdracht heeft aanvaard.

3.1. Identificatie van de opdracht

De identificatie van de opdracht en van de behoeften van de potentiële cliënt is belangrijk omdat dit een invloed heeft op de inhoud van de opdrachtovereenkomst, de berekeningswijze van de honoraria, de termijn voor het verwezenlijken van de werkzaamheden, de keuze van de medewerkers die bij de werkzaamheden kunnen ingeschakeld worden.

Binnen het kader van een opdracht als commissaris kan deze identificatie niet zoveel problemen stellen omdat de wet zeer nauwkeurig de voorwaarden omschrijft waarin deze kan vastgesteld worden. Hoogstens zal moeten bepaald worden in welke mate bijkomende taken noodzakelijk zijn, hetzij deze van wettelijke (controle van de geconsolideerde jaarrekening, verslag aan de ondernemingsraad,...), hetzij van conventionele (fiscaal advies, financiële analyse) aard zijn.

Voor andere wettelijke opdrachten en voor elke conventionele opdracht, verdient het aanbeveling dat de opdracht, bij voorkeur voordat ze aanvaard wordt, nauwkeurig wordt geïdentificeerd. Zo zal de revisor er zich rekenschap kunnen van geven dat de omzetting van de vennootschap in een andere rechtsvorm gepaard gaat met een kapitaalverhoging door een inbreng in natura. De revisor zou kunnen vaststellen dat de cliënt van zijn adviezen gebruik zou willen maken bij de voorbereiding van de verrichting, terwijl in andere gevallen de voorbereiding volledig is afgerond zodat hij alleen nog maar de nodige controles moet uitvoeren en een verslag opstellen. Het is eveneens mogelijk dat de inhoud van de opdracht evolueert na de aanvaarding ervan door de revisor. Er moet nagegaan worden of de overeenkomst de uit te voeren

werkzaamheden juist weerspiegelt. Om elk misverstand te vermijden, heeft de revisor er belang bij in grote lijnen de uitvoeringsvoorwaarden van de opdracht te beperken. Hij zal voor de cliënt de nuttigste oplossing overwegen. Wanneer, bijvoorbeeld, de controle niet wettelijk verplicht is, is het beter zich te beperken tot een eenmalige opdracht, of moet voorgesteld worden dat een commissaris wordt aangesteld.

Wanneer het om een wettelijke controle gaat, mag de revisor geen enkele beperking aanvaarden van de prestaties waarvan de uitvoering hem wenselijk lijkt. In geval van betwisting kan hij de cliënt ertoe aanzetten diens juridische adviseur te raadplegen, zodat de toestand duidelijk wordt. Indien dit niet mogelijk is, zou het beter zijn de opdracht te weigeren. Indien het gaat om een controle die niet wettelijk verplicht is, kan de revisor een aantal beperkingen aanvaarden, maar dan moet hij zijn cliënt er wel attent op maken dat dit in het verslag zal worden vermeld en dat er maar een beperkt gebruik van het verslag mag gemaakt worden. Wanneer ingevolge de door de cliënt opgelegde beperkingen de opdracht uitgehold zou worden, zou de revisor deze beter weigeren. Hij zou zijn cliënt een slechte dienst bewijzen indien hij een opdracht zou aanvaarden, waarvan hij op voorhand weet dat hij deze beter had geweigerd of dat hij een advies zonder inhoud zou moeten verstrekken.

3.2. Identiteit van de mogelijke cliënt

De identiteit van de mogelijke cliënt dient bekend te zijn voordat de opdracht wordt aanvaard, maar daarnaast verdient het ook aanbeveling om inlichtingen in te winnen over elk van de partijen die bij de verrichting betrokken is.

Een eerste reden waarom inlichtingen moeten ingewonnen worden, vinden we in de regels betreffende de onafhankelijkheid of in een mogelijk belangenconflict. Zo moet de revisor bijvoorbeeld weten of er geen naastbestaanden in de raad van bestuur zetelen en of hij destijds geen opdracht heeft uitgevoerd voor een van de partijen, zodat zijn objectiviteit zou kunnen in opspraak gebracht worden. Indien hij een opdracht zou aanvaarden zonder deze inlichtingen in te winnen, zou de revisor voor onnodige juridische moeilijkheden kunnen komen te staan wanneer hij zich zou moeten terugtrekken.

Ook zou de revisor zich kunnen laten voorlichten over de faam van de cliënt en van de leiding. Buiten het feit dat dit mogelijk zijn beslissing omtrent de aanvaarding van de opdracht zou kunnen beïnvloeden, zou het ook psychologisch een rol kunnen spelen in de organisatie van de controlewerkzaamheden.

De aard van de onderneming kan ook belangrijke gevolgen hebben op het vlak van de uit te voeren werkzaamheden en op het juridische vlak. Wanneer er bijvoorbeeld een ondernemingsraad is, moet de raad van bestuur diens goedkeuring bekomen voordat de revisor tot commissaris kan benoemd worden. Bovendien moet de commissaris ook aan de ondernemingsraad verslagen uitbrengen en mag hij verwachten dat hij uitgenodigd zal worden om aan werkvergaderingen deel te nemen, wat zijn taak verzwakt. Wanneer het om een bank of om een verzekeringsmaatschappij gaat, bestaan er specifieke wettelijke regels en gedragsregels waarmee hij van bij den beginne rekening moet houden.

3.3. Deskundigheid van de bedrijfsrevisor

Een revisor die een opdracht aanvaardt moet beschikken over de specifieke deskundigheid die de opdracht vereist (art. 18^{ter}, 2° wet van 22 juli 1953). Hij zal hieraan met de nodige zorg zijn kennis, beroepsvaardigheid en ervaring wijden.

Voordat hij een opdracht aanvaardt in een sector die hij niet of onvoldoende kent, moet de revisor zich ervan bewust zijn dat het noodzakelijk is alles in het werk te stellen om het hoofd te kunnen bieden aan de specifieke economische, boekhoudkundige of juridische kenmerken die de sector eigen zijn. Ook moet hij de tijd evalueren die hij nodig acht om zijn kennis bij te werken. In voorkomend geval kan hij zelfs oordelen dat het verkieslijk is een opdracht niet te aanvaarden die kennelijk een specialisatie veronderstelt.

Hij mag echter een opdracht aanvaarden wanneer hij de zekerheid heeft dat hij een beroep zal kunnen doen op de bijstand van degelijk gevormde medewerkers die onderlegd zijn in de vakgebieden waarin hijzelf minder onderlegd is, of op externe diensten van confraters of van deskundigen. Maar zelfs in dat geval, mag niet uit het oog verloren worden dat de revisor altijd in staat moet zijn de diensten van zijn medewerkers en van deskundige derden te beoordelen (kwaliteitscontrole).

3.4. Personeelsbestand van het kantoor

Voordat hij een opdracht aanvaardt, moet de revisor kunnen beschikken over de tijd en de medewerking vereist om deze opdracht tot een goed einde te brengen (art. 18^{ter} 2° wet van 22 juli 1953). De evaluatie van de mogelijkheden van het kantoor heeft zowel betrekking op het aantal medewerkers en de beschikbare tijd, als op hun beroepsbekwaamheid voor het soort prestaties dat moet geleverd worden (cf. 3.3.).

Indien het beschikbare personeelsbestand van het kantoor tijdelijk te beperkt is, kan de revisor overwegen een beroep te doen op een confrater.

Zo ook zou de revisor, wanneer er problemen zouden kunnen rijzen in gespecialiseerde gebieden (actuariaal, informatica,...) er zich moeten van vergewissen dat hij bij een confrater of bij een deskundige de adviezen kan inwinnen die hij op het gepaste ogenblik nodig heeft.

Indien een gedeelte van de werkzaamheden uitgevoerd moet worden in een streek waar het kantoor geen vestiging heeft, voornamelijk dan in het buitenland, kan de revisor steunen op de werkzaamheden van Belgische en buitenlandse confraters overeenkomstig norm 1.1.4b.) van de algemene controlenormen.

In al deze gevallen waarin de revisor oordeelt dat hij een beroep zal moeten doen op de diensten van een confrater of van een deskundige, is het voorzichtig de client hiervan op de hoogte te brengen, zelfs al geeft dat voor hem geen aanleiding tot bijkomende kosten.

4. Deontologische aspecten verbonden aan het aanvaarden van een opdracht

Luidens artikel 18^{ter} van de wet van 22 juli 1953, ingevoerd bij de hervorming van het bedrijfsrevisoraat, mogen de revisoren:

- geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die de objectieve uitvoering ervan in het gedrang zouden kunnen brengen;
- geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van de taak.

De wet van 22 juli 1953 bepaalt ook (art. 18^{ter}) dat de revisor, binnen de termijnen en op de wijze bepaald door het huishoudelijk reglement, het Instituut op de hoogte moet brengen van de door hem aanvaarde opdrachten waarvan de uitvoering aan de leden van het Instituut uitsluitend is toevertrouwd, en over de eraan verbonden bezoldigingen.

Het tuchtreglement schrijft voor dat de bedrijfsrevisoren zich moeten onthouden van elke handeling of houding die in strijd zou zijn met de achting die zij aan hun ambtgenoten verschuldigd zijn. De gedragsregels en de rechtspraak inzake plichtenleer hebben deze verbodsbepaling op positieve wijze geïnterpreteerd door aan de revisoren een aantal verplichtingen op te leggen, voornamelijk dan de verplichting om met een voorganger in contact te treden.

Ten slotte moet nog gewezen worden op een reeks fundamentele regels inzake het berekenen van de honoraria.

4.1. Onafhankelijkheid

De onafhankelijkheid is een wezenlijk kenmerk van het beroep van bedrijfsrevisor. Voordat hij zijn opdracht aanvaardt, zal de revisor zich ervan vergewissen dat hij niet door zijn eigen toedoen of door dat van één van zijn medewerkers in een conflictsituatie dreigt terecht te komen, die zijn onafhankelijkheid in het gedrang zou kunnen brengen. Een diepgaande studie van de onverenigbaarheden en een casuïstieke analyse van het beginsel van de onafhankelijkheid passen niet in het kader van onderhavige aanbeveling. Zij moeten het voorwerp zijn van een norm en, in voorkomend geval, van bijzondere aanbevelingen.

4.2. Belangenconflicten

Voordat hij een opdracht aanvaardt, moet de bedrijfsrevisor rekening houden met de mogelijkheid van een belangenconflict met andere cliënten waarvoor hij diensten presteert. Wanneer, in voorkomend geval, zou blijken dat deze toestand de goede uitvoering van de ene of andere opdracht in het gedrang zou kunnen brengen, verdient het aanbeveling de nieuwe cliënt niet te aanvaarden, en hem een confrater aan te bevelen op wie hij wel een beroep zou kunnen doen.

Wij herinneren eraan dat wanneer er een belangenconflict ontstaat tussen verscheidene cliënten van een bedrijfsrevisor, deze zelf of zijn vennoten zich niet in de grond van de

zaak mogen mengen, tenzij zij zouden belast worden met een opdracht van scheidsrechter of van bemiddelaar. Bijzonderlijk in een geschil mogen de onderscheiden vennoten van een zelfde kantoor niet tegelijkertijd de rol vervullen van raadsman of deskundige van cliënten die tegengestelde belangen hebben.

Het gebeurt vaak dat een revisor verscheidene cliënten heeft die onderling contacten onderhouden. Het is onmogelijk om beperkte belangenconflicten te vermijden. In dit geval moeten volgende beginselen nageleefd worden:

- a) de revisor mag niet fungeren als informatieoverbrenger van de ene cliënt naar de andere, omdat hij door het beroepsgeheim gebonden is;
- b) de revisor zal zoveel mogelijk vermijden stelling te nemen in een toestand waar verscheidene van zijn cliënten strijdige belangen hebben.

4.3. Informatie van het Instituut

De hervorming van het bedrijfsrevisoraat heft de verplichting op om de toestemming te vragen aan de Raad van het IBR voordat een opdracht van commissaris aanvaard wordt. Ze bevestigt echter de verplichting om het Instituut in te lichten over de aanvaarding van een opdracht, binnen de termijnen en op de wijze bepaald door het huishoudelijk reglement. Tot op het ogenblik waarop een wijziging van dit reglement in voege zal zijn getreden, blijft de huidige procedure voor het melden van een opdracht als commissaris bestaan, dit wil zeggen dat de huidige formulieren zonder verwijl na de aanvaarding van een opdracht van commissaris moeten worden doorgestuurd.

4.4. Aanvaarding van een opdracht ter vervanging van een andere bedrijfsrevisor

De bedrijfsrevisor oefent een zelfstandig beroep uit en welke ook zijn betrekkingen met de cliënt of de verstrekte diensten mogen zijn, geen van de partijen zijn ertoe gehouden hun overeenkomst voor onbepaalde tijd voort te zetten. Een onderneming kan steeds beslissen een mandaat dat vervalt niet te verlengen.

De gedragsregels schrijven voor dat het ongeoorloofd is te solliciteren naar een opdracht. Allerlei handelingen, hetzij rechtstreekse hetzij onrechtstreekse, die tot doel hebben de onderneming ertoe aan te zetten van revisor te veranderen, zijn strijdig met de plichtenleer. Zijn nochtans niet noodzakelijk strijdig met de plichtenleer, de onderhandelingen met een moedermaatschappij die de wens uitdrukt de controle van haar dochterondernemingen aan eenzelfde revisorenkantoor toe te vertrouwen om zodoende de consolidatieverrichtingen te vergemakkelijken. Wanneer een onderneming met een revisor in contact treedt om hem om zijn diensten te verzoeken, moet hij vragen of er een confrater in functie is en of hij deze kan contacteren voordat hij de beslissing neemt de opdracht te aanvaarden (cf. 4.5.).

De revisor moet zich ervoor hoeden om niet onbewust het instrument te worden van handelingen die erop gericht zijn druk uit te oefenen op de revisor in functie bij diens onafhankelijke uitoefening van zijn taak, of die erop gericht zijn een gunstiger

controleverslag te bekomen.

De revisor die in een onderneming vervangen wordt, wordt aanbevolen niet *a priori* zijn confrater van manoeuvres te verdenken, terwijl de kwaliteit van zijn diensten of het beleid van de groep misschien evenzeer gewettigde redenen voor de verandering kunnen zijn. Hij moet integendeel zijn confrater in alle objectiviteit informatie verstrekken of deze zelfs aan de diensten van de vennootschap voorstellen.

4.5. Contact met een confrater-voorganger

De revisor die een andere revisor moet opvolgen zal zich laten leiden door de gewone regels van de collegialiteit. Dit betekent onder meer dat het zijn plicht is:

- contact op te nemen met zijn voorganger;
- zich ervan te vergewissen dat de aan zijn voorganger verschuldigde honoraria werden betaald;
- zich te onthouden van elke persoonlijke kritiek op zijn voorganger.

Er wordt aanbevolen om met zijn voorganger schriftelijk in contact te treden. Gebruikelijk laat de voorganger weten dat hij de brief in goede orde ontvangen heeft, maar de inlichtingen die hij gebeurlijk aan zijn opvolger wenst kenbaar te maken, kan hij mondeling meedelen.

De procedure van dit contact heeft niet tot doel de revisor in functie de mogelijkheid te bieden om het veranderen van revisor te beletten, maar wel te vermijden dat de mogelijke opvolger een opdracht zou aanvaarden zonder ingelicht te worden over de omstandigheden die ertoe geleid hebben dat het mandaat van de uittredende revisor niet werd verlengd of waarom hij ontslagen werd.

Het is mogelijk dat de revisor die op de hoogte gebracht wordt van deze omstandigheden, verkiest het hem gedane aanbod van de hand te wijzen.

Aan de revisor in functie wordt aanbevolen aan zijn confrater de inlichtingen die hij nuttig oordeelt mee te delen, ervoor zorgend dat hij het beroepsgeheim niet schendt; het beroepsgeheim blijft gehandhaafd tegenover personen die bij de betrokken vennootschap geen enkele functie uitoefenen. Naast de confraternele hoffelijkheid, zal het eerste contact tot doel hebben inlichtingen in te winnen over de gebeurlijke motieven die werden ingeroepen ter rechtvaardiging van een verandering van revisor. De revisor in functie moet natuurlijk zijn werkdocumenten niet overhandigen. Deze blijven zijn eigendom. Hij hoeft er zelfs niet in toe te stemmen dat zij door zijn opvolger worden ingezien voordat deze in functie treedt. Maar wanneer de cliënt aan de revisor de toestemming heeft gegeven om vrijuit de uitoefeningsvoorwaarden van de opdracht te bespreken dan kan hij alle problemen aanraken die verband houden met de opdracht.

Indien de voorganger de door de confrater gestuurde brief niet beantwoordt, mag aangenomen worden dat er geen uitzonderlijke omstandigheden zijn in verband met de verandering van revisor.

4.6. Aanvaarding van een opdracht wanneer een andere revisor voor dezelfde cliënt

werkzaamheden verricht

Wij beschouwen hier het geval van een bedrijfsrevisor die aangezocht wordt om diensten te verstrekken in een onderneming waar een confrater reeds werkzaamheden verricht. De tweede revisor kan tussenbeide komen hetzij op verzoek van zijn confrater, hetzij op diens aanbeveling, hetzij zonder tussenkomst van de confrater.

Indien een revisor oordeelt dat de onderneming een beroep moet doen op een confrater die beschikt over een bijzondere kennis of deskundigheid, zullen de noden van de cliënt prioritair zijn bij de keuze van de raadsman.

De revisor die met de nieuwe opdracht wordt belast moet zich in zijn diensten beperken tot wat hem door toedoen van zijn confrater of na zijn advies wordt gevraagd. Hij zal er wel voor zorgen geen kritiek op diens werkzaamheden uit te oefenen zonder er met hem voorafgaandelijk over te hebben gesproken. Het hoeft geen betoog dat het een fout tegen de gedragsregels zou betekenen, indien slecht bedoelde kritiek zou worden geformuleerd. Het verdient zelfs aanbeveling dat in een dergelijke toestand de revisor aan wie de opdracht wordt toevertrouwd een inspanning zou doen om de betrekkingen tussen de cliënt en de confrater in stand te houden.

Indien de revisor die met de opdracht wordt belast vaststelt dat de leiding van de onderneming zijn confrater niet van zijn optreden op de hoogte heeft gebracht, moet hij er haar aan herinneren dat de gedragsregels hem verplichten met hem in contact te treden.

Wanneer verscheidene confraters in een zelfde onderneming in verschillende hoedanigheden werkzaamheden verrichten, verdient het aanbeveling dat zij, behoudens zeer uitzonderlijke omstandigheden, tot een redelijke onderlinge samenwerking zouden komen zodat hun respectieve opdrachten efficiënt kunnen vervuld worden.

Wanneer er reeds verscheidene revisoren in functie zijn en een van hen commissaris is, dan is het alleen deze laatste die moet gecontacteerd worden, tenzij de opdrachten ook relaties met de anderen zouden behelzen. Daarnaast is het eveneens aanbevolen hem op de hoogte te houden van de inhoud van de voornaamste uitgevoerde werkzaamheden en van belangrijke vaststellingen die de controlearbeid van de commissaris kunnen beïnvloeden.

4.7. Honoraria

De revisor die een opdracht aanvaardt dient de wettelijke en beroepsregels inzake honoraria na te leven.

Bijzonderlijk wanneer het een mandaat van commissaris betreft, moet de bezoldiging door de algemene vergadering worden goedgekeurd en bestaan uit een vast bedrag dat voor de duur van het mandaat is vastgesteld. Het bedrag kan worden aangepast ten gevolge van een indexeringsclausule of door onderling akkoord tussen de partijen. De bezoldiging moet echter de naleving van de controlenormen uitgevaardigd door het IBR waarborgen (art. 134 § 1 W. Venn.).

Het kan niet in overeenstemming met de plichtenleer beschouwd worden een opdracht onder zulke financiële voorwaarden te aanvaarden dat de goede uitvoering ervan in het

gedrang zou komen. Zo zou het ook moeilijk verzoenbaar zijn met de plichtenleer een opdracht te aanvaarden tegen voorwaarden die klaarblijkelijk ontoereikend zijn om zich zodoende, in de vennootschap te introduceren en kort daarna deze te verzoeken de bezoldiging te verhogen of werkzaamheden uit te voeren die afzonderlijk zouden bezoldigd worden. Het beroep van bedrijfsrevisor blijft echter een vrij beroep en behoudens de uitzonderlijke vaststelling van een barema, is het onderworpen aan de concurrentieregels inzake tarieven, zolang de goede uitvoering van de werkzaamheden er niet door in gevaar komt.

1.2. Controleprogramma (5 januari 1987)⁴⁹

1. Inleiding

1.1. Het doel van elke controle is een gefundeerd oordeel tot uitdrukking te brengen op basis van doelgerichte en nauwgezet uitgevoerde controlewerkzaamheden. Opdat de controle doelgericht zou zijn dient deze met overleg gepland te worden. De revisor zal vóór hij zijn controlewerkzaamheden aanvat nagaan op welke wijze hij de hem toevertrouwde controleopdracht kan uitvoeren, hij zal m. a. w. een controlestrategie moeten bepalen.

1.2. Als uitgangspunt wordt hierbij genomen dat de financiële staten (en dus ook de jaarrekening) het product zijn van de administratieve organisatie van de te controleren onderneming, terwijl de aard en de omvang van deze organisatie op haar beurt mede bepaald zal worden door de bedrijfsactiviteit en de omvang van de betrokken onderneming.

Pas nadat de revisor de nodige kennis heeft omtrent het controleobject, nl. de onderneming, zal hij in staat zijn een controleplan uit te werken, dat de hoofdlijnen van de controle aangeeft en naderhand verder zal uitgewerkt worden in een gedetailleerd werkprogramma. Hierin kan aangeduid worden door wie de prestaties zullen worden uitgevoerd en hoeveel tijd ze normaal in beslag zullen moeten nemen.

1.3. Onderhavige aanbeveling wil een nadere uitwerking geven van de in paragraaf 2.1. van de algemene controlenormen opgenomen regel: "Iedere controleopdracht zal uitgevoerd worden volgens een aangepast werkprogramma".

Zij wil richting geven aan de planningswerkzaamheden van de controlearbeid m.b.t. een controleopdracht. Hierbij wordt gesteund op de begeleidende commentaar m.b.t. hoger vermelde regel, alsook op de beginselen terzake vervat in de IFAC *International Standards on Auditing* nr. 300 "Planning" (ISA 300) en 310 "Knowledge of the Business" (ISA 310).

⁴⁹ Deze aanbeveling heeft voorwerp uitgemaakt van een Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat d.d. 18 december 1986, Jaarverslag HREB, 1986-1987, niet genummerd.