

- de identificatiecode;
- de benaming;
- de uitgiftedatum;
- de rentevoet;
- de vervaldag;
- de munt;
- de nominale waarde.

Voor de beleggingsfondsen:

- de identificatiecode;
- de benaming;
- de munt;
- het aantal.

6. *Zekerheden en waarborgen*

- door de entiteit verstrekte zekerheden of waarborgen aan de bank;
- door de bank verstrekte zekerheden of waarborgen voor rekening van de entiteit;
- door derden aan de bank verstrekte zekerheden of waarborgen voor rekening van de entiteit;

Indien deze zekerheden en waarborgen door de bank niet rechtstreeks kunnen worden weergegeven, wordt door de bank, als alternatief, de datum vermeld van de laatste goedgekeurde kredietbrief gericht aan de betrokken entiteit.

3.2. Gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor (4 maart 1988)⁸²

1. Inleiding

1.1. Het gebeurt vaak dat verschillende revisoren betrokken zijn bij de certificering van een jaarrekening of van een geconsolideerde jaarrekening. De meest voorkomende gevallen zijn:

- a) het gebruik van de werkzaamheden van de revisor van een verbonden onderneming of onderneming waarmee een deelnemingsverhouding bestaat door de revisor van de vennootschap die de deelneming bezit;
- b) het gebruik van de werkzaamheden van een revisor die voordien met dezelfde opdracht was belast;

⁸² Deze aanbeveling heeft voorwerp uitgemaakt van een Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat d.d. 5 november 1987, Jaarverslag HREB, 1988, niet genummerd.

- c) het gebruik van bijzondere werkzaamheden die werden uitgevoerd in het kader van een aan een revisor toevertrouwde contractuele opdracht, buiten elke wettelijke verplichting om;
- d) het gebruik van de werkzaamheden van een confrater die het mandaat uitoefent in college met de revisor.

In onderhavige aanbeveling hebben wij het niet over het bijzondere geval waarbij de revisor zelf zich richt tot een confrater om hem bij de uitvoering van zijn opdracht bij te staan. Afhankelijk van het geval zal die confrater als een medewerker of als een deskundige worden beschouwd.

1.2.Deze aanbeveling kan van analoge toepassing zijn voor andere opdrachten dan de verklaring over de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening, bijvoorbeeld de certificering van de aan de ondernemingsraden te verstrekken inlichtingen, het verslag betreffende de inbreng van een bedrijfstak enz.

1.3.In norm 1.1.4.b van de Algemene controlenormen wordt bepaald: “De revisor kan steunen op de werkzaamheden van een andere revisor over wiens werkzaamheden hij zich een oordeel zal gevormd hebben. In verband met de gegevens over buitenlandse ondernemingen, zal hij ook mogen steunen op de werkzaamheden van een confrater over wiens deskundigheid, onafhankelijkheid en kwaliteit van werkzaamheden hij een oordeel zal gevormd hebben”. Onderhavige aanbeveling handelt over de voorwaarden waaronder de revisor die met de verklaring over de jaarrekening is belast gebruik kan maken van de werkzaamheden van zijn confrater en welke daarvan de gevolgen zijn op het vlak van de werkdocumenten, het controleverslag en de aansprakelijkheid.

1.4.Om redenen van terminologische eenvoud zullen wij in hoofdstuk I de revisor die met de verklaring over de jaarrekening is belast “de commissaris” noemen, terwijl wij de revisor wiens werkzaamheden hij gebruikt aanduiden als “de confrater”.

1.5.In de loop van zijn controlewerkzaamheden zal de commissaris nagaan of een verbonden onderneming of een onderneming waarmee een deelnemingsverhouding bestaat van belang is in het kader van de jaarrekening van de onderneming die hijzelf controleert. Indien dat niet het geval is, kan hij beslissen de in onderhavige aanbeveling opgesomde procedures niet toe te passen. Het is evenwel ook mogelijk dat een aantal economische en financiële gegevens afzonderlijk beschouwd weinig belangrijk zijn, maar dat wel worden indien ze globaal worden gezien t.o.v. de gecontroleerde staten. In dat geval is de toepassing van deze procedures wel vereist.

I. Gebruik van de werkzaamheden van een revisor bij een verbonden onderneming of een onderneming waarmee een deelnemingsverhouding bestaat

2. Voorwaarden voor het gebruik van de werkzaamheden van de confrater

2.1.De commissaris zal vooraf informeren naar het doel van de opdracht van de confrater bij de verbonden onderneming of onderneming waarmee een deelnemingsverhouding bestaat. De graad van gebruik van de werkzaamheden van de confrater wordt inderdaad bepaald door:

- het feit dat de controleverhouding duurzaam dan wel occasioneel is;
- de vraag of de opdracht al dan niet een volkomen controle inhoudt;
- de omvang van de controle (volledige controleopdracht of beperkt onderzoek).

2.2.De bekwaamheid en de onafhankelijkheid van een confrater, die in België de titel van bedrijfsrevisor voert, wordt verondersteld. Indien de commissaris kennis heeft van ernstige en nauwkeurig omschreven feiten die dit vermoeden in twijfel trekken, zal hij daar, voor het bepalen van zijn persoonlijke werkzaamheden, zijn conclusies uit trekken.

2.3.Wanneer de commissaris wil steunen op de werkzaamheden van een buitenlands confrater, dient hij zich vooraf te vergewissen van diens bekwaamheid en onafhankelijkheid.

Het lidmaatschap van een erkende beroepsorganisatie kan een vermoeden rechtvaardigen gelijkaardig aan dat waarvan sprake is hierboven. Daarnaast kan de commissaris op indirecte wijze inlichtingen bekomen, bijvoorbeeld via andere revisoren, of rechtstreeks door een onderhoud met de confrater en een vroeger nazicht van de werkzaamheden van de confrater.

De commissaris kan ook de wettelijke regels inzake onafhankelijkheid natrekken die in het land van de verbonden onderneming of onderneming waarmee een deelnemingsverhouding bestaat toepasselijk zijn. Hij kan de aandacht van zijn confrater vestigen op de onafhankelijkheidsregels die hij als essentieel beschouwt⁸³ en hem vragen of hij zich niet in een met deze regels strijdige positie bevindt. Indien uit dit onderzoek een ernstig probleem zou blijken, zal de revisor slechts in beperkte mate gebruik maken van de werkzaamheden van die confrater.

2.4.Beide revisoren zullen de nodige schikkingen treffen om hun inspanningen terdege te coördineren, en dit bij voorkeur van bij de voorbereidende fase van de controle. De commissaris verstrekt aan zijn confrater alle nuttige inlichtingen, bij voorbeeld de financiële of economische informatie die een bijzondere aandacht verdient, de techniek om de intra-groepsverrichtingen te identificeren, de kalender

⁸³ Onder verwijzing bij voorbeeld naar de IFAC Code of Ethics for Professional Accountants, Section 13: Relation with other professional accountants in public practice, Revised November 2001.

voor de uitvoering van de opdracht evenals de modaliteiten en de inhoud van het verslag dat hij van zijn confrater verwacht.

2.5.Wat de geconsolideerde jaarrekening van de groep betreft, is het mogelijk dat er in het land van de moedermaatschappij wettelijke voorschriften of algemeen aanvaarde boekhoudprincipes bestaan die verschillen van deze in het land van de dochtervennootschap. Het is eveneens mogelijk dat de moedermaatschappij boekhoudregels toepast die verschillen van deze van de dochtervennootschap.

Wanneer hij de werkzaamheden van zijn confrater gebruikt, zal de commissaris aandacht besteden aan de interpretatieproblemen en andere moeilijkheden die kunnen voortvloeien uit het verschil in de toegepaste boekhoudregels.

De commissaris werkt samen met de directie van de vennootschap en/of zijn confrater voor het bekomen van de inlichtingen die hij nodig heeft om de weerslag te ramen van het verschil in toegepaste boekhoudregels tussen de moedermaatschappij en de dochtervennootschap.

2.6.De commissaris vormt zich een oordeel over de werkzaamheden van zijn confrater en vergewist zich ervan dat die wel degelijk stroken met de doelstellingen die hijzelf in zijn werkprogramma vooropgesteld heeft.

Om na te gaan of de nodige controlewerkzaamheden correct werden uitgevoerd en de wettelijke voorschriften werden nageleefd die op het opstellen van de jaarrekening toepasselijk zijn:

- zal hij het of de verslag(en) van zijn confrater raadplegen;
- zal hij zijn confrater rechtstreeks kunnen ondervragen (aan de hand van een vragenlijst) over de controlewerkzaamheden die hij heeft verricht;
- kan hij de werkdocumenten van zijn confrater raadplegen.

De procedures die de commissaris wenst toe te passen worden bepaald in functie van de omstandigheden van zijn opdracht en de mate van kennis die hij heeft van de beroepsbekwaamheid van zijn confrater.

2.7.De commissaris kan oordelen dat een aantal van de procedures beschreven in paragraaf 2.6. niet noodzakelijk zijn, wanneer hij ervan overtuigd is dat de confrater aanvaardbare regels toepast voor de kwaliteitscontrole bij de uitoefening van zijn beroep. Er kan tussen de commissaris en de confrater een vaste en formele band bestaan, die voorziet in procedures waarop deze overtuiging kan gebaseerd worden, b.v. regelmatige kwaliteitscontroles tussen kantoren, testen op de eenvormigheid van het beleid en de operationele procedures van het kantoor, controle van de werkdocumenten van een aantal geselecteerde dossiers.

Indien het buitenlands recht de confrater verbiedt inlichtingen mee te delen of inzage van zijn werkdocumenten te verlenen, kan de commissaris alleen maar op de werkzaamheden van zijn confrater steunen in de situatie als vermeld in vorige alinea.

2.8.Er kunnen twijfels blijven bestaan over het aangepast karakter van de

controles die bij de dochtervennootschap werden uitgeoefend. De commissaris zal de directie van de vennootschap, die hij controleert, verzoeken om tussen te komen bij de dochtervennootschap opdat hij ter plaatse de eventuele problemen zou kunnen bespreken. Hij kan ook vragen dat hijzelf, mits naleving van de regels van collegialiteit, bijkomende controles van de bescheiden of rekeningen van de dochtervennootschap zou kunnen uitvoeren of deze door zijn confrater kan laten uitvoeren.

Indien de directie van de moedermaatschappij of van de dochtervennootschap niet toelaat om de door hem als noodzakelijk beschouwde informatie te bekomen, zal de commissaris zonodig in zijn verslag een voorbehoud formuleren.

3. *Werkdocumenten*

3.1.In zijn werkdocumenten vermeldt de commissaris in welke mate hij van de werkzaamheden van een aantal confraters gebruik heeft gemaakt. Indien de commissaris de werkzaamheden van een confrater niet gebruikt omdat de deelneming niet voldoende belangrijk is, zal hij die beslissing vermelden en met redenen omkleden.

3.2.De jaarrekening van de dochter en de andere bescheiden die hij van zijn confrater heeft ontvangen, alsook de verslagen van de gesprekken met vermelding van de naam van de confrater maken normaal deel uit van de werkdocumenten van de commissaris.

De commissaris zorgt ervoor dat hij aantekeningen bewaart van de belangrijke opmerkingen die zijn confrater heeft gemaakt, inzonderheid wanneer die van betekenis zijn voor het globale oordeel dat hij moet formuleren.

Hij houdt ook aantekening van de procedures die hijzelf heeft uitgevoerd en van de conclusies die hij daaruit trekt. Zo kan hij b.v. optekenen welke werkdocumenten van zijn confrater door hem werden nagekeken.

4. *Betrekkingen tussen revisoren en aansprakelijkheid*

4.1.De commissaris heeft niet de macht om de rekeningen van de dochtervennootschap rechtstreeks te controleren. Artikel 137, § 1, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen., bepaalt dat hij alleen kan vorderen ter zetel van de gecontroleerde vennootschap in het bezit gesteld te worden van inlichtingen betreffende de verbonden ondernemingen en betreffende andere ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat, voorzover hij deze inlichtingen nodig acht om de financiële toestand van de onderneming te controleren.

Er dient evenwel opgemerkt dat de mededeling van een attest of van een bevestiging die aan een commissaris wordt gericht binnen het kader van de hem toevertrouwde controle over de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een onderneming, geen inbreuk op het beroepsgeheim uitmaakt (art. 27 wet 22 juli 1953 houdende oprichting van het IBR). Dit geldt eveneens wanneer de directie van de onderneming schriftelijk heeft toegestemd in het contact tussen de revisor en een

Belgische of buitenlandse confrater met het oog op de inzage van de werkdocumenten. Uit de combinatie van deze regels blijkt dat de normale uitoefening van de controle via een samenwerking tussen revisoren verloopt. Het verdient dan ook aanbeveling dat de confrater, die weet welk gebruik er van zijn werkzaamheden zal worden gemaakt, zijn medewerking aanbiedt aan de commissaris voor de uitoefening van diens opdracht.

4.2. De commissaris blijft steeds persoonlijk aansprakelijk voor het oordeel dat hij formuleert. Er kan dan ook geen sprake zijn van een gedeelde verantwoordelijkheid, die de commissaris zou ontlasten van zijn verantwoordelijkheid b.v. m.b.t. de waardering van de deelnemingen in de balans van de moedermaatschappij.

Het is de commissaris die overeenkomstig zijn beroepsnormen bepaalt welke procedures moeten worden toegepast. Hij oordeelt zelf of het aangewezen is met zijn confrater contact op te nemen of niet, hetzij omdat de dochtervennootschap niet belangrijk is, hetzij om andere redenen. Aangezien deze keuze zijn persoonlijke verantwoordelijkheid impliceert, moet hij deze keuze in zijn werkdocumenten verantwoorden.

5. *Controleverslag*

5.1. Diegenen voor wie de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening is bestemd – met inbegrip van de ondernemingsraden – kunnen er belang bij hebben te weten of en in hoeverre de commissaris op de werkzaamheden van andere revisoren heeft gesteund. Wanneer de door een confrater gecontroleerde onderneming(en) in relatie tot het geheel van de jaarrekening een zeker belang hebben kan het dan ook aangewezen zijn dat de commissaris dit in zijn verslag zou vermelden (cf. § 3.3.3., derde lid van de algemene controlenormen) (Wijziging IBR- *Jaarverslag* 1997, p. 363).

5.2. De commissaris van de moedermaatschappij zal voorbehoud maken of een onthoudende verklaring formuleren wanneer hij beslist dat hij niet kan steunen op de werkzaamheden van zijn confrater en hij niet de mogelijkheid heeft gehad om alternatieve procedures toe te passen voor de controle van belangrijke informatie. Indien de confrater in zijn verslag een voorbehoud maakt, dient de commissaris in elk geval na te gaan of het voorbehoud van die aard is en van zodanig belang, in vergelijking tot de globale gecontroleerde jaarrekening, dat ook hij in zijn verslag een voorbehoud dient te maken.

II. **Gebruik van de werkzaamheden van een revisor die voordien met de controle was belast**

6.1. In de aanbeveling betreffende de aanvaarding van een opdracht door een bedrijfsrevisor worden de deontologische aspecten behandeld die te maken hebben met de opvolging van een confrater voor de uitoefening van eenzelfde opdracht. Inzonderheid handelt paragraaf 4.5. van bedoelde aanbeveling over de contacten

tussen beide confraters bij die gelegenheid.

6.2.De gegevens betreffende de vorige boekjaren zijn onontbeerlijk voor de certificering van de jaarrekening, van de geconsolideerde jaarrekening of van de economische en financiële informatie aan de ondernemingsraad. Wij citeren drie voorname redenen:

- a) de algemene voorafgaandelijke kennis van de onderneming veronderstelt dat de revisor inlichtingen inwint over de belangrijke gebeurtenissen die nog steeds hun invloed op de jaarrekening of op de positie van de onderneming laten gelden, ook al hebben die zich al een aantal jaren geleden voorgedaan (cf. norm 2.3.1. van de Algemene controlenormen);
- b) de wet legt de bekendmaking op van de vergelijkende cijfers m.b.t. het vorige boekjaar. Tenzij de revisor verklaart dat hij zich over de vergelijkende cijfers geen oordeel heeft kunnen vormen, slaat zijn verklaring mede op deze cijfers (cf. norm 3.4.4. van de Algemene controlenormen);
- c) de revisor moet over voldoende bewijskrachtig controle materiaal beschikken inzake de rubrieken van de jaarrekening over het vorige boekjaar (vnl. de voorraden, de voorzieningen en de waardeverminderingen) die het resultaat van het gecontroleerde boekjaar kunnen beïnvloeden.

6.3.Het verdient aanbeveling dat de revisor die zijn opdracht aanvangt in de mate van het mogelijke steunt op de werkzaamheden van de confrater die de controle over het vorige boekjaar heeft uitgevoerd. Zo kan hij over het algemeen inzage krijgen van de werkpapieren van zijn voorganger, hij kan aantekeningen en fotokopieën maken, maar in principe worden de originele werkdocumenten niet afgestaan (norm 2.2.5. van de algemene controlenormen).

6.4.Wanneer de uittreedende revisor in zijn verslag een voorbehoud heeft gemaakt, zal de opvolger met bijzondere aandacht de ontwikkeling volgen van de toestand die tot het voorbehoud aanleiding gaf. Indien de opvolger oordeelt dat er geen reden meer is om voorbehoud te maken, hoewel de vroegere toestand niet is gewijzigd, zal hij deze beslissing in zijn werkdocumenten zorgvuldig met redenen omkleden.

6.5.De persoonlijke verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor wordt niet verminderd wanneer hij steunt op de werkzaamheden van een confrater. Het is dan ook van belang dat hij weet welke controles daadwerkelijk werden verricht en welke vaststellingen zijn confrater heeft gedaan ongeacht of die al dan niet in het controleverslag werden vermeld. Hij kan deze kennis verwerven door de werkdocumenten in te zien.

Indien de revisor zich, na contact met zijn confrater, heeft kunnen vergewissen van de betrouwbaarheid van de jaarrekening over het vorige boekjaar, kan het controleprogramma verder normaal worden gevolgd. De revisor zal aandacht besteden aan de eventuele wijzigingen aan de procedures van de vennootschap in vergelijking

met het vorige boekjaar.

6.6.Indien de revisor van oordeel is dat de uitgevoerde controles niet volstaan en hij op die basis geen zekerheid heeft betreffende de betrouwbaarheid van de jaarrekening over het vorige boekjaar, zal hij meer uitgebreide controleprocedures toepassen. Indien dit onmogelijk blijkt, zal hij te werk gaan alsof het een jaarrekening is die voorheen niet werd gecontroleerd.

III. De werking van een college van commissarissen

7. Verdeling van de taken

7.1.Luidens artikel 130, eerste lid W. Venn. benoemt de algemene vergadering de commissarissen. Artikel 137, § 2 W. Venn. bepaalt verder “Wanneer er verscheidene commissarissen zijn benoemd, vormen zij een college. Zij kunnen de controle op de vennootschap onder elkaar verdelen”. De bepalingen van artikel 63 W. Venn. zijn van toepassing voor wat betreft de werking van het college.

Artikel 140 W. Venn. voorziet een hoofdelijke aansprakelijkheid van de leden van het college der commissarissen in het geval van overtreding van het Wetboek van vennootschappen of de statuten. Om van deze aansprakelijkheid te worden ontheven, moet de commissaris drie voorwaarden vervullen:

- hij mag aan de overtreding geen deel hebben gehad;
- hij moet aantonen dat hij zijn taak naar behoren heeft vervuld;
- hij moet de overtreding hebben aangeklaagd, eerst bij het bestuursorgaan, en indien daaraan geen passend gevolg werd gegeven, op de eerstvolgende algemene vergadering nadat hij er kennis van heeft gekregen.

Gelet op de verzwaarde aansprakelijkheid van artikel 140, tweede lid W. Venn., zullen de leden van het college elk persoonlijk met bijzondere aandacht toezien op de naleving van de wettelijke en statutaire bepalingen.

7.2.Meestal zal er in het college van commissarissen gewerkt worden op basis van een taakverdeling. Aangezien het een beslissing betreft, die collegiaal moet worden genomen, verdient het aanbeveling de afgesproken verdeling schriftelijk vast te leggen in een document waarvan elke revisor een exemplaar bewaart. Het college zal nagaan of het werkprogramma, dat door elk van de leden werd opgesteld, aangepast is.

Wanneer het college een taakverdeling heeft goedgekeurd, blijft het verantwoord de bescheiden in verband met de door de andere leden van het college verrichte prestaties aan een nazicht te onderwerpen.

De taakverdeling mag niet zo zijn opgevat dat het voor een lid van het college onmogelijk is een voldoende inzicht te verkrijgen in de activiteit van de onderneming of in de verrichting waarop de opdracht betrekking heeft.

7.3.Rekening houdend met de regel van de plichtenleer, die stelt dat de honoraria worden bepaald in functie van de aard, de complexiteit en het belang van de opdracht, verdient het aanbeveling om een evenwichtige verdeling aan te houden tussen de vergoeding aan elk van de leden van het college en de taken waarmee elk lid daadwerkelijk wordt belast.

8. Opstelling van de verslagen

8.1.Alle verslagen moeten door het college worden goedgekeurd. Deze regel geldt zowel ten aanzien van de verklaring over de jaarrekening, als ten aanzien van de verslagen aan de ondernemingsraad en van de bijzondere opdrachten die voortvloeien uit het vennootschapsrecht. De leden van het college zullen dan ook geen afzonderlijke verslagen neerleggen.

8.2.De neerlegging van een collegiaal verslag veronderstelt dat de leden van het college alles in het werk stellen om te komen tot een eensgezind standpunt over de inhoud en de conclusie van het verslag.

Ingeval het college het niet eens kan worden, zal men overwegen:

- een advocaat als raadgever te raadplegen;
- in een gemeenschappelijke verklaring de afwijkende meningen op te tekenen.

3.3. Gebruik van het werk van een interne afdeling (10 november 1989)⁸⁴

1. Inleiding

1.1.Onderhavige aanbeveling behandelt de invloed die het bestaan van een interne afdeling kan hebben op de aard, de omvang en de tijdsbesteding van de door de bedrijfsrevisor uit te voeren controlewerkzaamheden m.b.t. de financiële staten van een onderneming.

1.2.Deze aanbeveling gaat voort op het principe vervat in paragraaf 2.4.2. van de algemene controlenormen nl. dat het onderzoek van de interne controle onder meer de organisatie, de werking en de controleprogramma's van de gebeurlijke interne inspectie behelst evenals op het principe van paragraaf 1.1.4. van deze normen nl. dat het bestaan van een interne accountantsdienst in de onderneming niet in de plaats kan

⁸⁴ Deze aanbeveling heeft voorwerp uitgemaakt van een advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat en de Accountancy d.d. 9 juni 1989, Jaarverslag HREB, 1989-1991, niet genummerd.