

ONTWERP VAN NORM INZAKE DE OPDRACHT VAN DE BEROEPSBEOEFENAAR BIJ DE ONTBINDING EN VEREFFENING VAN VENNOOTSCHAPPEN

Ontvangen commentaren op de openbare raadpleging die door het IBR werd georganiseerd en standpunt van de Raad van het IBR

1. Context

Overeenkomstig artikel 31 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, vond de openbare raadpleging omtrent deze ontwerpnormen plaats van 15 december 2021 tot 15 februari 2022.

Het IBR heeft binnen deze termijn van 5 respondenten (bedrijfsrevisoren, bedrijfsrevisorenkantoren die de vennoten en de medewerkers vertegenwoordigen, alsook van andere belanghebbende partijen) een reactie ontvangen. De Raad van het IBR heeft tevens rekening gehouden met 2 reacties die buiten de termijn werden ontvangen omdat deze relevant werden geacht. In het kader van de regelgeving betreffende de bescherming van het privé-leven, werd de uitdrukkelijke toestemming van de respondenten gevraagd om de integrale brieven te publiceren op de website van het IBR.¹

In punt 3 van deze nota wordt een overzicht van de gepubliceerde ontvangen commentaren verstrekt alsook het standpunt van de Raad van het IBR, in voorkomend geval, aangevuld met de paragrafen van de ontwerpnorm die worden gewijzigd.

De aangepaste ontwerpnorm inzake de opdracht van de beroepsbeoefenaar werd goedgekeurd door de Raad van het IBR op 27 april en 28 oktober 2022. De Raad heeft vastgesteld dat de wettelijke procedure werd gevolgd en dat het dan ook niet nodig is om een nieuwe openbare raadpleging te organiseren.

¹ Het opstellen van normen kan beschouwd worden als een opdracht van algemeen belang in de zin van artikel 6.1. a) van de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG) (Engels: General Data Protection Regulation (GDPR)). Derhalve worden het volledig dossier (reactie, naam en voornaam en in voorkomend geval de entiteit die de respondent vertegenwoordigt) overgemaakt aan de Hoge Raad voor de Economische beroepen en aan de minister van Economie.

2. Voorafgaande opmerkingen

- 2.1. De Raad van het IBR dankt de verschillende respondenten voor hun bemerkingen. Dankzij deze reacties kan de Raad ten volle zijn doelstelling vervullen bij het formuleren van normen, met name komen tot kwalitatief hoogstaande normatieve teksten.
- 2.2. Voorafgaand wenst de Raad in te gaan op een aantal algemene opmerkingen.
- 2.3. Deze opdracht is door het WVV toevertrouwd aan zowel de bedrijfsrevisoren (al dan niet in hun hoedanigheid van commissaris) als aan de gecertificeerd accountants (voorheen de externe accountants). Voor de Raad van het IBR is het van algemeen belang dat de Belgische bedrijfsrevisoren beschikken over een kwaliteitsmanagementsysteem voor de uitvoering van revisorale opdrachten dat overeenstemt met kwalitatief hoogstaande standaarden die internationaal erkend worden. De Raad van het IBR heeft dan ook besloten om de International Standards on Quality Management (ISQM) 1 & 2 van toepassing te maken in het Belgisch normatief kader voor de bedrijfsrevisoren. Teneinde het algemeen belang te vrijwaren door de ontwikkeling van een kwalitatief normatief kader voor de opdrachten die door of krachtens de wet aan de bedrijfsrevisoren –al dan niet gedeeld met de gecertificeerd accountants – worden toevertrouwd, heeft de Raad van het IBR besloten om voor de opdracht die het voorwerp uitmaakt van onderhavige norm, geen gemeenschappelijke norm te formuleren, maar een norm die in eerste instantie enkel van toepassing is op de bedrijfsrevisoren.
- 2.4. De opmerkingen in verband met de lengte, disproportionaliteit van de ontwerp- norm(en) en de taalgebruik zijn door de Raad op 25-02-2022 behandeld, aangezien dit houdt meerdere projecten van de norm in. De Raad heeft beslist om in elke norm te herinneren aan artikel 31, §5 van de wet van 7-12-2016 : "De toepassing van de normen en aanbevelingen staat in verhouding tot de omvang en de complexiteit van de activiteiten van de entiteiten waarvoor een controleopdracht wordt uitgevoerd". Dit is ook toegevoegd in overweging 6.
- 2.5. De Raad heeft ook veel aandacht besteed aan de precieze formulering van de paragrafen om de rechtszekerheid te vergroten. De Raad heeft derhalve bepaalde terminologische aanpassingen aangebracht, en de verwijzingen naar wetsartikelen zijn waar nodig verduidelijkt; samenhang met wijzigingen in andere (gemeenschappelijke) normen, hetzij naar aanleiding van een verzoek van herformulering van de HREB, hetzij naar aanleiding van een reactie op de openbare raadpleging over een ander ontwerp van gemeenschappelijke norm, maar die betrekking hadden op een paragraaf in verschillende normen. De ontwerpnorm werd nogmaals gecontroleerd op taalgebruik (grammatica en spelling) alvorens te worden voorgelegd aan het HREB en de minister.

3. Standpunt van de Raad inzake de ontvangen commentaren

Onderwerp	Reactie van de respondent(en)	Standpunt van de Raad	Referentie naar de betrokken paragrafen uit de ontwerpnorm
1. Doelstellingen	Quid met de objectieven van de opdracht van de commissaris (art. 2:100 WVV) ?	De Raad gaat hiermee akkoord en voegt deze verduidelijking toe door de punten e) en g) toe te voegen.	§6
2. ISQC1	Misschien is het goed om nu reeds een proactieve verwijzing aan te brengen naar ISQM1.	De Raad gaat hiermee akkoord.	§9-A4
3. Situaties in dewelke een commissaris is benoemd	<p>De beroepsbeoefenaar die met een dergelijke onrechtmatige situatie wordt geconfronteerd, mag niet in onzekerheid verkeren: integendeel, hij moet een duidelijke richtlijn krijgen die tegenwerpelijk is aan de cliënt zonder te hoeven vrezen voor bevooroordeelde juridische opmerkingen van de cliënt. Daarom stellen wij voor de laatste zin te vervangen door: "Bij niet-naleving zal de beroepsbeoefenaar de opdracht weigeren."</p> <p>Een dergelijke duidelijke richtlijn zal voorkomen dat een confrater ervan wordt beschuldigd coauteur of medeplichtig te zijn aan een overtreding van het vennootschapsrecht.</p> <p>Deze duidelijke richtlijn is ook coöperatiever ten opzichte van het notariaat, dat zich niet zal moeten bezighouden met vervelende motiveringen om te weigeren op te treden.</p>	Dit punt is al geregeld via de "effectennorm".	§12-A7
4. Aard van de opdracht van de	De vereffeningrekening maakt deel uit van het verslag. Het is dus een cirkelvormige verwijzing.	De Raad gaat hiermee akkoord en herformuleert de opdracht.	§18, 20bis, 39, 50 + Model 2

commissaris (art. 2:100 WVV)	<p>Voorts zal het bij ontstentenis van een voorgeschreven formaat voor de te controleren “documenten” waarschijnlijk moeilijk zijn om de BE GAAP toe te passen.</p> <p>Het doel lijkt veeleer te zijn ervoor te zorgen dat de vereffeningssrekeningen worden ondersteund door geschikte controle-informatie en derhalve weergeven wat er tijdens de vereffening is gebeurd.</p>		
	<p>Voorts vroeg een respondent zich af waarom de aard van de opdracht (controle) niet in de opdracht van de commissaris wordt gespecificeerd.</p>	De Raad gaat hiermee akkoord.	
5. Aanvullende normen	<p>Een respondent merkt op dat een bedrijfsrevisor niet zijnde de commissaris de ISA's niet dient na te leven.</p>	<p>In het kader van de norm “omzetting” werd een soortgelijke opmerking gemaakt. De Raad verwijst naar het toepassingsgebied van de betrokken normen die deze standaarden in België van toepassing maken.</p>	§20
	<p>Een respondent vraagt zich af waarom na elke verwijzing “indien de opdracht wordt toevertrouwd aan een bedrijfsrevisor of een gecertificeerd accountant en wordt uitgevoerd bij een entiteit die valt onder de definitie van een KMO” niet is toegevoegd na elke verwijzing naar de gemeenschappelijke KMO-norm.</p>	<p>Dit is het toepassingsgebied van de KMO-norm (zie punt 1.1 van de gemeenschappelijke KMO-norm). Dit toepassingsgebied wordt aan het begin van de norm in herinnering gebracht, maar het lijkt niet nodig het telkens te specificeren.</p>	

6. Termijnen in acht te nemen bij de uitvoering van de opdracht	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wat is de juridische basis van de termijn van 1 maand? 2. Moet de beroepsbeoefenaars niet eerder een onthouding formuleren indien de termijnen niet worden nageleefd? 	<p>De Raad voert de volgende wijzigingen door:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Wijziging van de formulering om de bewoording van de andere specifieke normen te gebruiken; - Geen vermelding van de termijn van één maand die voortvloeit uit een analoge toepassing van de termijnen die gelden in het kader van de opdracht van de commissaris betreffende de controle van de jaarrekening. 	§22-23
	Een respondent stelt voor een verduidelijking toe te voegen betreffende de berekening van de termijnen in het bijzonder geval van het voorstel tot ontbinding volgens de alarmbelprocedure.	De Raad stelt vast dat het hier gaat om een juridisch punt omtrent de berekening van de termijnen, hetgeen niet zijn plaats heeft in een norm en verwarring creëert. Er wordt beslist om de betrokken zin te schrappen en de voorgestelde verduidelijking niet toe te voegen.	
	Een respondent gaf aan dat dit niet juist is. Artikel 7:228 WVV: bepaalt: "...oproepen tot een vergadering, te houden binnen twee maanden". De termijn van twee maanden heeft geen betrekking op de bijeenroeping, maar op het houden van de AV. Hetzelfde geldt voor de artikelen 5:153 en 6:119.	De Raad gaat hiermee akkoord.	
7. Staat van activa en passiva	Verscheidene respondenten wezen op een gebrek aan precisie met betrekking tot het opstellen van de staat van activa en passiva en het al dan niet verplicht opstellen van een staat van activa en passiva in continuïteit. Daarnaast wees een belanghebbende op het risico van zelfcontrole en beroepsgeheim.	De Raad beslist om alle paragrafen met betrekking tot het opstellen van de staat van activa en passiva in continuïteit te schrappen, aangezien er geen wettelijke verplichting bestaat om een staat van activa en passiva in continuïteit op te stellen indien de entiteit voor discontinuïteit heeft gekozen. Dit is een extra administratieve last voor de entiteit en voor de	§25, 28 §A24 Zie ook opm. 3.18

		beroepsbeoefenaar. Par. A23 wordt ook aangepast om te verduidelijken dat rechten en verplichtingen buiten de balans in de staat van a&p moeten worden opgenomen.	
8. Documentatie - Bewaringstermijn	Kan er een andere bewaringstermijn zijn dan die van 5 jaar?	De Raad is het ermee eens dat er behoefte is aan consistentie tussen de verschillende normen.	§26
9. Bepalen van de materialiteit rekening houdend met het netto-actief	Een respondent vraagt of dit betekent dat het netto-actief in aanmerking moeten worden genomen als maatstaf voor het bepalen van de materialiteit.	De Raad is ermee eens dat het netto-actief als benchmark moeten worden beschouwd.	§29
10. Inbreuk op het boekhoudkundig referentiestelsel	Een inbreuk op het boekhoudkundig referentiestelsel moet zich vertalen in een voorbehoud indien de impact ervan materieel is. Indien de impact ervan niet materieel is, staat het beroepsgeheim ons waarschijnlijk niet toe deze informatie te verstrekken bij gebreke aan een specifieke wettelijke verplichting.	De Raad besloot de term "directe gevolgen" te vervangen door "significante gevolgen", eveneens te wijzigen in het deel over het oordeel.	§31, 48
11. Noodzakelijke informatie voor het uitbrengen van oordeel	Verscheidene respondenten wijzen op het gebrek aan duidelijkheid van de bepaling.	De Raad vindt de bepaling inderdaad te gedetailleerd en beslist haar in meer algemene termen te herformuleren.	§33
12. Latente meerwaarde en fiscale gevolgen	Verscheidene respondenten vroegen zich af waarom de norm niet het standpunt inneemt waarin de latente meerwaarde in de staat van A&P zou moeten worden uitgedrukt, althans in de context van een verliesgevende "turbo"-vereffening, in de geest van de bescherming van de rechten van schuldeisers. Volgens dit standpunt is de continuïteitsvereiste van artikel 3:35 van het KB/WVV niet van toepassing in het kader van een ontbinding en volstaat het dat de meerwaarde onomstotelijk vaststaat.	De Raad merkt allereerst op dat het ingenomen standpunt niet door de meerderheid van de beroepsbeoefenaars wordt gedeeld. Hoewel het inderdaad een goede praktijk is, is het uiten van een latente meerwaarde nooit verplicht, wat in overeenstemming is met het standpunt van de Juridische Commissie, vermeld in het ICCI-advies van 29 mei 2017 (Boekhoudkundige behandeling van een niet-gerealiseerde meerwaarde op een onroerend goed en goodwill van een vennootschap in vereffening	§34 en A32 Modelverslag 1

		(05/07/2019) (icci.be)). Een elegante oplossing is de vermelding in de toelichting bij de staat van de activa en passiva. Er wordt een paragraaf toegevoegd over de gevolgen voor het oordeel indien het bestuursorgaan weigert melding te maken van latente meerwaarde en/of mogelijke belastingschulden.	
13. Controle van de jaarrekening	In de norm worden geen vereisten/toepassingsmodaliteiten omschreven over het feit dat de ontbinding de afsluiting van het boekjaar tot gevolg heeft (art. 2:70 WVV) en waarbij wij dus in onze hoedanigheid van commissaris nog een commissarisverslag dienen op te stellen over deze afsluiting. Vooral de praktische aanpak bij een ontbinding en vereffening in 1 akte is niet voor de hand liggend.	De Raad heeft besloten een paragraaf toe te voegen om dit punt in herinnering te brengen. Daarnaast wordt een verwijzing toegevoegd naar het CBN-advies in kader van de ontbinding en vereffening in één akte in een toepassingsmodaliteit, evenals een verwijzing naar de bijkomende norm (herziene versie 2020).	§36bis-A34bis
14. Schriftelijke bevestigingen	Een respondent vroeg zich af of dit de beroepsbeoefenaar vrijstelt van het verkrijgen van een bewijs van consignatie. Een andere respondent wijst erop dat de gebruikte formulering niet aangepast is.	De Raad gaat hiermee akkoord en een verwijzing naar §36 (dat bevestigt dat enkel de bevestigingsbrief niet voldoende is) is toegevoegd.	§41, 36
15. Deficitaire vereffening	Een respondent vroeg zich af waarom het ICCI-standpunt over de modaliteiten in geval van een deficitaire vereffening niet is opgenomen.	De Raad is van mening dat het niet nuttig is dit standpunt op te nemen, aangezien hierin werd aanbevolen een schriftelijke bevestiging van de niet-terugbetaalde schuldeisers te verkrijgen. In de huidige stand van de wetgeving is deze bevestiging in het geval van een sluiting in 1 akte uitdrukkelijk bij wet vereist en bij een "normale" vereffening is de rechtbank betrokken bij de benoeming van de vereffenaars.	§54

16. Afzonderlijk of geïntegreerd verslag	Het concept van een afzonderlijk of geïntegreerd verslag is onduidelijk en lijkt niet in overeenstemming met het WVV.	De Raad gaat hiermee akkoord en schrapt het deel van de zin.	§A36 +\$28
17. Structuur van het verslag	Een respondent wees erop dat in de structuur van het verslag de verantwoordelijkheden vóór het oordeel komen, hetgeen niet in alle normen het geval is.	De Raad besluit een samenhang te behouden en het model aan te passen zodat het oordeel als eerste wordt opgenomen.	§59 Model 1&2
18. Vermelding van de informatie niet verstrekt door het bestuursorgaan	Verschillende respondenten wezen erop dat de ontwerpnorm soms onduidelijk is wat betreft het feit dat de beroepsbeoefenaar in principe geen informatie kan geven die het bestuursorgaan zelf niet geeft, maar zijn oordeel moet wijzigen door, in voorkomend geval, aan te geven dat bepaalde informatie ontbreekt (met name de §§ betreffende de staat van A&P in continuïteit en de vergelijking met de staat van A&P in discontinuïteit, de “Beschrijving van de context van de tussenkomst van de beroepsbeoefenaar in algemene termen”, de “paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden” en de “paragraaf inzake overige aangelegenheden” mogen geen informatie bevatten die niet door het bestuursorgaan is verstrekt). Voorgesteld wordt hiervan een principieel standpunt te maken (een normale §) en in de A-§ de verschillende toepassingsmodaliteiten uit te werken.	De Raad neemt nota van dit punt. De paragrafen betreffende de overige aangelegenheden en de paragraaf ter benadrukking van een bepaalde aangelegenheid, die de ISA’s vertalen, worden door de Raad geherformuleerd. Er was reeds besloten alle §§ met betrekking tot de staat opgesteld in continuïteit en de vergelijking daarvan te schrappen. Daarenboven beslist de Raad om de invoeging "beschrijving van de context van de opdracht van de beroepsbeoefenaar" uit de modellen te schrappen, zodat het probleem opgelost lijkt.	§A38- A38bis Model 1&2 Zie ook opm. 3.7.
19. Handtekening en datum van verslag	Verwarrende tegenspraak: hij kan niet naderhand ontvangen, want hij moet wachten tot de ontvangst om te dateren en te ondertekenen.	De Raad beslist om de laatste zin van §A40 te schrappen omdat het een herhaling zou zijn van §A14 als wordt herhaald dat de beroepsbeoefenaar moet wachten op het verslag van het bestuursorgaan voordat hij zijn eigen verslag kan dateren en ondertekenen.	§A40 §A14

20. Model 1	Een respondent wees erop dat in dit verband alleen de buitengewone algemene vergadering bevoegd is.	De Raad gaat hiermee akkoord.	Zie ook opm. 3.7
	Een respondent wees erop dat de voorgestelde tekst over de aanstelling niet geschikt is voor de commissaris.	De Raad gaat hiermee akkoord.	
	Verskillende respondenten stellen zich de vraag van het nut van de invoeging [beschrijving van de opdracht van de beroepsbeoefenaar in algemene termen].	De Raad gaat hiermee akkoord en beslist het te verwijderen.	
	Een respondent wees erop dat de huidige norm voorziet in een oordeel met voorbehoud en wees erop dat in de oude normen een aantal "standaard voorbehouden" waren opgenomen.	De Raad benadrukt dat het de bedoeling is automatische voorbehouden, die niet altijd door de cliënt of gebruiker worden begrepen, te vermijden.	
	Een respondent wees erop dat eerder werd aanbevolen het bedrag van de roerende voorheffing op het positief saldo na vereffening te vermelden in het kader van een onmiddellijke sluiting van de vereffening.	De Raad herinnert eraan dat dit niet wettelijk voorzien is en derhalve niet tot de taak van de beroepsbeoefenaar behoort.	
	In de vorige versie van de normen bevatte het oordeel zonder voorbehoud de volgende zin: " Uit de controlewerkzaamheden, die wij hebben uitgevoerd overeenkomstig de toepasselijke professionele normen, blijkt dat deze staat de toestand van de vennootschap volledig, getrouw en juist weergeeft, in zoverre de vooruitzichten van de raad van bestuur met succes gerealiseerd zullen worden door de vereffenaar." De respondent vraagt zich af of deze zin niet opnieuw zou moeten worden opgenomen.	De Raad acht deze toevoeging niet nodig.	

	Een respondent gaf aan dat in het verleden "standaard voorbehoud" in de vereffeningverslagen werden opgenomen, ook met betrekking tot passieve latenties, het uitblijven van bevestiging of mogelijke fiscale gevolgen.	De Raad herinnerde eraan dat het de bedoeling is automatische voorbehouden te vermijden. Het punt van de voorbehouden komt nog terug, maar dan in een paragraaf over andere punten (zie punt 3.7).	
21. Model 2	Een respondent wees erop dat in dit verband alleen de buitengewone algemene vergadering bevoegd is.	De Raad gaat hiermee akkoord.	Zie ook opm. 3.4 en 3.17
	Een respondent wees erop dat de voorgestelde tekst over de aanstelling niet geschikt is voor de commissaris.	De Raad gaat hiermee akkoord.	
	Verskillende respondenten stellen zich de vraag van het nut van de invoeging [beschrijving van de opdracht van de beroepsbeoefenaars in algemene termen].	De Raad gaat hiermee akkoord en beslist dit te schrappen.	
22. Bijkomende modellen	<ul style="list-style-type: none"> – Zou het niet nuttig zijn als de norm een derde modelverslag zou bevatten, namelijk een verslag dat bij het sluiten van zaken kan worden gebruikt door partners die zich laten bijstaan door een beroepsbeoefenaar (art. 2:100 WvV). Hoewel dit verslag niet van de deskundige zelf afkomstig zal zijn, moet worden voorkomen dat vennoten die door een deskundige worden bijgestaan een verslag opstellen dat verwarrend is betreffende de conclusies die uit de bijstand van een deskundige kunnen worden getrokken. Indien de Raad van het IBR geen modelverslag voor niet-professionals wenst op te nemen, zou dit model kunnen worden omgezet in een verplichte clause in de opdrachtbrief van de beroepsbeoefenaar die wordt uitgenodigd om de vennoten bij te staan. 	De Raad gaat niet akkoord. De bijstandsoopdracht is een contractuele opdracht waarvan de inhoud afhangt van de wil van de partijen.	

	<ul style="list-style-type: none">- Kan er een standaard opdrachtbrief ontwikkeld worden zoals ook bij de norm Inbreng in natura/quasi-inbreng voorzien werd ?- Kan er een template ontwikkeld worden voor een dergelijke bevestigingsbrief ? Het betreft hier immers een assurance opdracht (i.e. een volkomen controle).		
--	---	--	--