

7. NORMEN INZAKE DE CONTROLE BIJ HET VOORSTEL TOT ONTBINDING VAN VENNOOTSCHAPPEN MET BEPERKTE AANSPRAKELIJKHEID

Gelet op de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, zoals gewijzigd bij de wet van 21 februari 1985, en in het bijzonder de artikelen 2, 3 en 18bis;

Overwegende dat onderhavige normen zijn uitgewerkt in samenwerking met het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten;

Gelet op het advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy van 1 juli 1997³¹;

Overwegende dat de normen, die door de Raad van het IBR op 7 november 1997 zijn goedgekeurd en toepasselijk zijn sinds 1 januari 1998, dienden te worden aangepast aan de nieuwe artikelnummering van het Wetboek van vennootschappen;

Heeft de Raad van het IBR een alsdusdanig aangepaste versie van de normen inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid aangenomen op zijn zitting van 6 december 2002.

1. INLEIDING

1.0. Begripsbepalingen

De boekhoudreglementering

- 1) Inzake het voeren van de boekhouding:
 - de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen (Boekhoudwet) en haar uitvoeringsbesluiten van 12 september 1983;
 - het Wetboek van vennootschappen (W. Venn.).
- 2) Inzake het opstellen van de jaarrekening:
 - het Wetboek van vennootschappen (artikel 92) en uitvoeringsbesluit van 30 januari 2001.

De betrokken vennootschap kan ook onderworpen zijn aan de toepassing van een specifieke boekhoudreglementering.

³¹ Deze normen hebben voorwerp uitgemaakt van een advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy; Jaarverslag HREB, 1997, p. 21-24.

De beroepsbeoefenaar

Onder de *beroepsbeoefenaar* wordt in deze normen verstaan, de bedrijfsrevisor of de externe accountant.

1.1.Toepassingsgebied

Deze normen zijn van toepassing op de controleopdracht door de beroepsbeoefenaar verricht in het kader van artikel 181 W. Venn.

De procedure van artikel 181 W. Venn. beoogt dat de aandeelhouders zich met kennis van zaken kunnen uitspreken over het voorstel tot ontbinding van de vennootschap op basis van een staat van activa en passiva.

1.1.1.Artikel 181 W. Venn. heeft betrekking op het voorstel tot ontbinding van de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, de coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid en de commanditaire vennootschap op aandelen.

Het artikel is niet van toepassing op het voorstel tot ontbinding van de vennootschap onder firma, de gewone commanditaire vennootschap, de coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid. Het is evenmin van toepassing op de landbouwvennootschap, het economisch samenwerkingsverband en het Europese economisch samenwerkingsverband, de vereniging zonder winstgevend doel.

1.1.2.Artikel 181 W. Venn. betreft de gevallen waarin aan de algemene vergadering de ontbinding van de vennootschap wordt voorgesteld. Is er geen voorstel tot ontbinding van de vennootschap, dan is de procedure niet van toepassing.

In het kader van de artikelen 633, 332 en 431 W. Venn. of van een gerechtelijk akkoord, moet de procedure van artikel 181 W. Venn. maar worden toegepast als de ontbinding van de vennootschap wordt voorgesteld in de agenda, opgenomen in de oproeping.

Beslist de algemene vergadering evenwel ter zitting om tot de ontbinding van de vennootschap over te gaan zonder dat haar daartoe een voorstel is gedaan, dan is artikel 181 W. Venn. wel van toepassing.

1.2.Boekhoudkundige verplichtingen

De staat van activa en passiva zal minstens bestaan uit de balans of een gelijkaardige tussentijdse situatie en een verklarende bijlage, die onder meer een samenvatting van rechten en verplichtingen kan bevatten. De staat van activa en passiva moet zonder toevoeging noch weglating voortvloeien uit de balans van de rekeningen.

1.2.1.Het bestuursorgaan zou, voor de gevallen waarin wordt voorgesteld om de activiteiten van de onderneming te beëindigen of indien er niet langer kan van worden

uitgegaan dat de onderneming haar bedrijf zal voortzetten, een staat van activa en passiva moeten opstellen in discontinuïteit, overeenkomstig de waarderingsregels vastgesteld in artikel 28, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.

De staat van activa en passiva moet zonder toevoeging, noch weglating voortvloeien uit de balans van de rekeningen. De boekhoudkundige correcties moeten verwerkt worden in de boekhouding (zie 2.5.). Onder gelijkaardige tussentijdse staat wordt verstaan een staat van activa en passiva, opgesteld volgens de principes en omvattende tenminste de rubrieken zoals weergegeven in het koninklijk besluit van 30 januari 2001 die voortvloeien uit de toepassing van bovenvermeld artikel 28, § 2.

Voor de gevallen waarin het bestuursorgaan voorstelt om de activiteiten gedurende de vereffening voort te zetten, zou het bestuursorgaan een staat van activa en passiva in continuïteit kunnen opstellen. De afwijking zou gerechtvaardigd kunnen zijn als waarschijnlijk is dat de exploitatie – ondanks de vereffening – meer dan een jaar zal duren (zie 2.5.1.). Het bestuursorgaan dient zijn beslissing te motiveren (art. 181, § 2 W. Venn.).

De staat van activa en passiva moet worden opgesteld zonder over te gaan tot de verwerking van het resultaat van het lopende boekjaar. Het resultaat van het lopende boekjaar tot op de datum van de afsluiting van de staat zal vermeld worden onder een afzonderlijke rubriek van het overgedragen resultaat.

1.2.2.Als het bestuursorgaan een staat van activa en passiva opstelt in discontinuïteit, dan is het aan te bevelen om deze staat in de verklarende bijlage te vergelijken met de staat van activa en passiva in continuïteit. Indien het bestuursorgaan niet tot deze vergelijking overgaat, zal de beroepsbeoefenaar de opportuniteit nagaan om deze vergelijking in zijn verslag op te nemen.

1.2.3.De regels van het Wetboek van vennootschappen met betrekking tot de goedkeuring van de jaarrekening blijven onverminderd van toepassing. Het bestuursorgaan zal een jaarrekening opstellen over het laatste volledige boekjaar en een jaarrekening over de periode tussen de datum van jaarafsluiting van het laatste boekjaar en de datum van de beslissing tot ontbinding van de vennootschap. De commissaris, als die er is, zal er verslag over uitbrengen of zal, in voorkomend geval, als er geen jaarrekening wordt opgesteld, een verslag van niet-bevinding opmaken.

1.3.Voorwerp van de opdracht

De opdracht van de beroepsbeoefenaar bestaat erin over de staat van activa en passiva opgesteld door het bestuursorgaan verslag uit te brengen en inzonderheid na te gaan of daarin de toestand van de vennootschap op volledige, getrouwe en juiste wijze is weergegeven.

Het doel van de opdracht is na te gaan of de staat de aandeelhouders en de

vereffenaar, en in voorkomend geval, de ondernemingsraad, een inzicht verschaft in de werkelijkheid van het netto-actief en dit in principe in het perspectief van de realisatie.

1.3.1. Het verslag over de staat van actief en passief moet worden opgesteld door de commissaris van de vennootschap indien er een is.

Wanneer geen commissaris is benoemd, mag het verslag opgesteld worden door een beroepsbeoefenaar die daartoe speciaal wordt aangesteld door het bestuursorgaan.

1.3.2. Deze controleopdracht beoogt na te gaan of de staat aan de aandeelhouders en de vereffenaar een inzicht verschaft in de werkelijkheid van het netto-actief op een bepaald ogenblik, rekening houdend met de onvermijdelijk aleatoire aard van de realisatievooruitzichten van de activa in het kader van de vereffening.

Dit doel is te onderscheiden van wat wordt beoogd door de controle van de jaarrekening, die een financiële staat is die aan de aandeelhouders en derden periodiek informatie verschaft over het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de onderneming. De beroepsbeoefenaar zal zijn controlewerkzaamheden aanpassen aan het specifieke doel van deze controleopdracht.

1.3.3. Het verslag van de beroepsbeoefenaar zal een uitvoerig verslag zijn, dit wil zeggen dat een gepaste beschrijving van de betekenisvolle posten van de staat van activa en passiva wordt gegeven met bijzondere aandacht voor de waarderingsregels en voor de voornaamste uitgevoerde controlewerkzaamheden. Het verslag moet bijdragen tot het verschaffen van inzicht aan de aandeelhouders en de vereffenaar in de werkelijkheid van het netto-actief.

Dit verslag dient niet te worden neergelegd ter griffie van de rechtbank van koophandel.

In de authentieke akte die de beslissing tot ontbinding vaststelt, worden de conclusies overgenomen van het verslag van de beroepsbeoefenaar. Het uittreksel uit deze authentieke akte, dat dient neergelegd ter griffie en bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad*, moet deze conclusies niet bevatten.

1.3.4. De boekhoudkundige staat moet volledig zijn. Dat betekent dat hij alle activa- en passivabestanddelen moet bevatten die voorkomen in een vermogenstoestand opgesteld overeenkomstig het boekhoudrecht. Aandacht moet worden besteed aan het feit dat uit de staat van vereffening volgt dat latente schulden omgezet worden in vaststaande schulden, die in continuïteit van de exploitatie niet in aanmerking werden genomen of opgenomen werden onder de verbintenissen; dat is bijvoorbeeld het geval voor het aanleggen, dat verplicht geworden is, van voorzieningen voor risico's en kosten, voortvloeiend uit sociale verplichtingen (sociaal passief) of inzake milieu (ecologisch passief) en met de verplichtingen die voortvloeien uit de verbreking van de huurovereenkomsten.

1.3.5.De boekhoudkundige staat moet juist zijn. Dat betekent dat hij conform moet zijn met de boekhouding. De correcties te verrichten voor en na de waardeaanpassingen vereist door de boekhoudreglementering moeten behoorlijk worden geboekt, niettegenstaande de beslissing om de vennootschap te ontbinden maar zeker zal worden na de beslissing van de algemene vergadering. Als die beslissing niet zou worden genomen, dan is het aan het bestuursorgaan om te beoordelen in welke mate bepaalde verrichtingen moeten worden tegengeboekt.

1.3.6.De boekhoudkundige staat moet getrouw zijn aan de werkelijkheid. Dat betekent dat de waarderingen te goeder trouw moeten worden verricht en dat het bestuursorgaan, indien nodig, de boekhoudkundige staat moet vervolledigen met een verklarende bijlage over de keuzes die het heeft gemaakt op het vlak van de waardering.

1.3.7.Het ondernemingshoofd is ertoe gehouden om aan de leden van de ondernemingsraad alle documenten te overhandigen die aan de vennoten worden medegedeeld (art. 2 K.B. 27 november 1973). De commissaris dient zich ervan te vergewissen dat de ondernemingsraad behoorlijk is geïnformeerd overeenkomstig de vereisten van de artikelen 2 en 25 van het koninklijk besluit van 27 november 1973.

1.4.Termijnen in acht te nemen bij de uitvoering van de opdracht

De boekhoudkundige staat moet worden afgesloten op een datum die niet meer dan drie maanden teruggaat voor de datum van de algemene vergadering, bijeengeroepen om zich uit te spreken over de beslissing om de vennootschap te ontbinden.

1.4.1.De termijn van drie maanden wordt niet gewijzigd door de bijeenroeping van een tweede algemene vergadering, als het niet bereiken van het aanwezigheidsquorum de algemene vergadering verhinderd heeft om geldig te beraadslagen.

1.4.2.In zoverre de boekhoudkundige staat, naar analogie met artikel 143 W. Venn., hem overhandigd zou zijn een maand vóór de algemene vergadering die moet beslissen over de ontbinding, moet de beroepsbeoefenaar zijn verslag minstens vijftien dagen voor diezelfde datum overmaken aan de vennootschap. Als hij de documenten niet tijdig heeft ontvangen, en hij niet in de mogelijkheid is om de wettelijke termijn te eerbiedigen, zal hij dat verantwoorden in zijn verslag aan de algemene vergadering, met melding, in voorkomend geval, van de wijze waarop zijn controles daardoor zijn beïnvloed.

1.4.3.Als het voorstel tot ontbinding voortvloeit uit de toepassing van de regels voorzien in geval van een gedeeltelijk verlies van het maatschappelijk kapitaal (art. 633 W. Venn. voor de NV)³², dan moet de algemene vergadering worden

³² Voor de NV; artikel 332 W. Venn. (BVBA); artikel 431 W. Venn. (CVBA).

bijeengeroepen binnen de twee maanden na de vaststelling van het verlies. Uit de combinatie van de beide wettelijke bepalingen volgt dat de termijn voor de opstelling en de controle van de informatie in het beste geval herleid wordt tot zes weken. De beroepsbeoefenaar moet zich bewust zijn van deze termijnen bij de aanvaarding van zijn opdracht.

1.5.Deontologische aspecten

1.5.1.Het verdient aanbeveling een opdrachtbrief te laten ondertekenen en daarin volgende vermeldingen op te nemen:

- een omschrijving van de opdracht;
- de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan voor de staat van activa en passiva en voor de eventuele verklarende bijlage;
- de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan voor de juistheid, de getrouwheid en de volledigheid van de aan de beroepsbeoefenaar ter beschikking gestelde informatie;
- de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan voor het te gepasten tijde ter beschikking stellen van alle nodige documenten en gegevens, inbegrepen het verslag van het bestuursorgaan;
- de termijn voor de afgifte van het controleverslag;
- de berekeningswijze en de betalingsvoorwaarden van de honoraria.

1.5.2.In de vennootschappen zonder commissaris mag de beroepsbeoefenaar niet de gewoonlijke raadgever zijn van de vennootschap waarvoor het verslag moet worden opgesteld.

De beroepsbeoefenaar mag geen geregelde opdrachten, andere dan controleopdrachten, hebben uitgevoerd in de vennootschap tijdens de twee voorgaande jaren.

De beroepsbeoefenaar die een controleverslag met het oog op de ontbinding heeft opgesteld, kan worden aangesteld als vereffenaar van de ontbonden vennootschap. Wanneer een gevaar voor een belangenconflict bestaat, of wanneer het algemeen onafhankelijkheidsprincipe in het gedrang kan worden gebracht, zal de beroepsbeoefenaar van de opdracht moeten afzien.

1.5.3.De commissaris zal de algemene vergadering bijwonen die te beraadslagen heeft op grond van een verslag door hem opgemaakt, tenzij hij om een wettige reden verhinderd zou zijn.

Op uitdrukkelijke vraag van het bestuursorgaan en met toelating van de algemene vergadering, zal de beroepsbeoefenaar de beraadslagingen van de algemene vergadering bijwonen.

1.5.4.De beroepsbeoefenaar zal bij de vervulling van zijn opdracht ten aanzien

van derden een bijzondere discretie aan de dag leggen over de aard van de hem toevertrouwde opdracht. Zo zal hij bij het vragen van een saldobestemming aan een derde niet vermelden dat zijn vraag kadert in een procedure tot ontbinding van de vennootschap.

2. CONTROLEWERKZAAMHEDEN

2.1.De beroepsbeoefenaar voert zijn opdracht uit volgens een gepast werkprogramma. Zijn verschillende controlewerkzaamheden en de bewijsstukken ter ondersteuning ervan worden opgenomen in een werkdoosier.

2.1.1.Het werkprogramma met betrekking tot de volkomen controle van de boekhoudkundige staat opgesteld bij de ontbinding van de vennootschap omvat in principe volgende elementen:

- de beoordeling van de administratieve organisatie van de vennootschap en de bijzondere risico's waaraan zij is blootgesteld;
- de verificatie van de getrouwheid van de boekhoudkundige staat die voortvloeit uit de boekhouding opgesteld volgens het continuïteitsbeginsel;
- de verificatie van de waardecorrecties vereist door artikel 28, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001;
- het nazicht van het bijzonder verslag van het bestuursorgaan;
- de opstelling van het controleverslag.

2.1.2.Bij de uitvoering van zijn opdracht brengt de beroepsbeoefenaar alle stukken en gegevens samen, die kunnen dienen om de controlewerkzaamheden die hij heeft verricht te verantwoorden. Deze stukken zullen worden bewaard gedurende ten minste vijf jaar na de algemene vergadering die heeft beslist tot de ontbinding van de vennootschap.

2.1.3.Het controledossier moet in principe volgende gegevens bevatten:

- een stuk dat de toekenning van de controleopdracht bevestigt;
- een memorandum dat de vaststellingen met betrekking tot de boekhoudkundige organisatie samenvat;
- de laatste door de algemene vergadering goedgekeurde jaarrekening en in voorkomend geval het ontwerp van jaarrekening van het laatste boekjaar dat nog niet zou zijn voorgelegd aan de goedkeuring van de algemene vergadering;
- het controleprogramma van de rekeningen van de ontbinding;
- de boekhoudkundige staat, alvorens artikel 28, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 is toegepast, die niet meer dan 3 maanden oud is;
- het bewijskrachtig materiaal dat de posten van de boekhoudkundige staat valideert;
- dezelfde boekhoudkundige staat gecorrigeerd naar liquidatiewaarden;
- het verslag van het bestuursorgaan of het ontwerpverslag.

2.2.In de eerste fase van zijn controlewerkzaamheden identificeert de

beroepsbeoefenaar de voorgenomen verrichting. Met het oog daarop bestudeert hij het verslag van het bestuursorgaan van de vennootschap aan de algemene vergadering. Hij verzamelt bovendien alle informatie nodig om een voldoende kennis te verwerven van de vennootschap, haar risico's en de economische omgeving waarin zij beweegt.

2.2.1.Het verslag van het bestuursorgaan van de vennootschap moet het voorstel tot ontbinding verantwoorden en moet de waarderingsregels verantwoorden toegepast in de boekhoudkundige staat die gehecht is aan dit verslag. In de mate waarin de bijgevoegde boekhoudkundige staat niet is opgesteld overeenkomstig artikel 28, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001, moet het verslag de afwijking verantwoorden (zie hierboven 1.3.1.). De beroepsbeoefenaar zal in voorkomend geval aan deze motivatie een bijzondere aandacht besteden.

2.2.2.Als het verslag van het bestuursorgaan van de vennootschap niet beschikbaar is op het ogenblik waarop hij zijn werkzaamheden begint, dan zal de beroepsbeoefenaar de leiding van de onderneming vragen stellen teneinde een duidelijk beeld te verkrijgen van het nagestreefde doel en de omstandigheden voorzien voor de vereffening. Hij moet nochtans steeds in het bezit zijn van het behoorlijk getekend verslag van het bestuursorgaan, alvorens zijn eigen verslag te tekenen (zie 3.7.1.).

2.2.3.De identificatie van de verrichting beoogt de elementen te bepalen die van invloed kunnen zijn op de opstelling van de boekhoudkundige staat, in het bijzonder op de waarderingsregels, of op de beslissing tot ontbinding die de vennoten gevraagd wordt te nemen.

2.2.4.De kennis van de economische omgeving is noodzakelijk om zich een oordeel te kunnen vormen over de pertinentie van de vastgestelde waarderingsregels en hun toepassing.

2.3.In de tweede fase van zijn werkzaamheden voert de beroepsbeoefenaar een analyse uit van de administratieve organisatie van de vennootschap, hoofdzakelijk met betrekking tot de maatregelen die de betrouwbaarheid verzekeren van de boekhouding.

2.3.1.De beroepsbeoefenaar moet bestuderen in welke omstandigheden de boekhoudkundige informatie wordt opgesteld. Als hij de commissaris is van de vennootschap, moet hij zich alleen vergewissen van de continuïteit van het systeem van interne controle sinds zijn vorige controle. Zo niet, dan moet hij de nodige werkzaamheden verrichten om zich te vergewissen van het bestaan van interne procedures, aangepast aan de aard en de omvang van het bedrijf, die de betrouwbaarheid van de gegevens garanderen.

2.3.2.Als de beroepsbeoefenaar vaststelt dat de administratieve en boekhoudkundige organisatie aangepast is voor de opstelling van de boekhoudkundige

staat van de ontbinding, dan kan hij zijn controlewerkzaamheden gewoon verderzetten.

Als hij ernstige leemten vaststelt in de administratieve en boekhoudkundige organisatie, dan moet hij, in functie van deze leemten, substantieve testen verrichten teneinde de saldi opgenomen in de boekhoudkundige staat te kunnen attesteren. Als de zwakten van de administratieve en boekhoudkundige organisatie de uitwerking van een aangepast programma voor substantieve testen van de boekhoudposten onmogelijk maken, dan zal hij in zijn verslag de conclusies daaruit trekken, overeenkomstig hetgeen vermeld is in hoofdstuk 4.

2.4.In de derde fase van zijn opdracht zal de beroepsbeoefenaar de bewijsstukken verzamelen die hem toelaten de saldi te controleren van de balansrekeningen, zoals die voortvloeien uit de boekhouding, alvorens de correcties vereist door artikel 28, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 werden aangebracht.

2.4.1.De verzameling van de bewijsstukken heeft betrekking op de verificatie van de doelstelling van de opdracht, zoals die is bepaald in de wet en gecommuniceerd in paragraaf 1.4. van deze normen.

De controlewerkzaamheden omvatten het onderzoek van de resultatenrekening, alsook de rechten en verbintenissen buiten balans.

2.4.2.De beroepsbeoefenaar bepaalt de aard en de omvang van het bewijskrachtig controle materiaal, nodig om zich een oordeel te vormen in functie van:

- de besluiten van zijn beoordeling van de administratieve en boekhoudkundige organisatie;
- de specifieke risico's verbonden aan de toestand van de onderneming;
- het algemeen materialiteitsbeginsel.

Dit bewijskrachtig materiaal dient hem toe te laten zijn beslissingen te motiveren.

2.4.3.In deze context (2.4.2.), zal de beroepsbeoefenaar, voor het geven van zijn oordeel, een bijzondere aandacht besteden aan de eigendom van de activa, het bestaan van de activa en de passiva en aan de volledigheid van de schulden en de voorzieningen.

2.5.In de vierde fase van zijn werkzaamheden bestudeert de beroepsbeoefenaar de waardecorrecties aangebracht aan de rekeningen in toepassing van artikel 28, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001.

2.5.1.Het bestuursorgaan kan verantwoorden dat artikel 28, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 niet wordt toegepast op het geheel of een deel van de boekhoudposten (zie hierboven 1.3.1.). Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn als bepaalde onderdelen van de activiteiten nog zouden worden voortgezet

gedurende verschillende jaren (voorbeeld: steenkoolmijnen).

Het bestuursorgaan zou ook kunnen verantwoorden dat geen enkele correctie wordt aangebracht op grond van artikel 28, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 als de reële mogelijkheid bestaat dat de ontbinding tot geen gehele of gedeeltelijke discontinuïteit zal leiden, omdat ernstige vooruitzichten bestaan van overdracht van het geheel of een deel van de exploitatie, aan een andere onderneming, die de exploitatie zal voortzetten.

2.5.2.De vereiste correcties betreffen alleen de verminderingen van de waarde van de activa-elementen om ze te brengen tot de waarschijnlijke realisatiewaarde.

In toepassing van de boekhoudwetgeving:

- moeten de oprichtingskosten volledig worden afgeschreven;
- worden op de activa in voorkomend geval aanvullende afschrijvingen of waardeverminderingen toegepast om hun waarde te brengen tot de vermoedelijke realisatiewaarde;
- moeten voorzieningen worden gevormd voor de stopzetting van de werkzaamheden; als voorbeelden van zulke voorzieningen kan men aanhalen, de vergoedingen te betalen aan het personeel, de kosten van herstelling in de oorspronkelijke staat van gehuurde goederen, de milieukosten, bodemsanering, de boetebedingen voor de vroegtijdige beëindiging van de contracten, enz.
- een voorziening moet worden gevormd voor de fiscale kosten verbonden aan het geheel van de verrichtingen van de stopzetting van de werkzaamheden. De belasting van de, eventueel aan de aandeelhouders te verdelen, liquidatieboni is geen ten laste van de vereffening te provisioneren kost.

2.5.3.Bij het zoeken naar de vermoedelijke realisatiewaarde, geeft het bestuursorgaan van de onderneming een oordeel te goeder trouw over de beste actuele schatting van de realisatievooruitzichten van de activa. De beroeps- beoefenaar zal maar een ander oordeel geven als, naar zijn mening, de schattingen manifest afwijken van de appreciatie die een goed ingelichte en voorzichtige bedrijfsleider, geplaatst in dezelfde omstandigheden, zou maken.

2.5.4.De boekhoudkundige staat mag slechts herwaarderingsmeerwaarden omvatten, voor zover deze beantwoorden aan de algemene principes van artikel 57 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001. De beroepsbeoefenaar zou het bestuursorgaan evenwel kunnen aanbevelen om in een verklarende bijlage bij de boekhoudkundige staat van de ontbinding de waarschijnlijke latente meerwaarden te vermelden, met inbegrip van deze op de immateriële waarden, in het geval deze informatie hem onontbeerlijk lijkt voor de goede informatie van de aandeelhouders.

2.6.De beroepsbeoefenaar moet onderzoeken in welke mate de wettelijke en reglementaire bepalingen met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekening worden nageleefd. Het nazicht van de naleving van het Wetboek van

vennootschappen en van de statuten, komt toe aan de commissaris, overeenkomstig de algemene principes van zijn opdracht.

2.6.1.Overeenkomstig artikel 16 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen, dient de beroepsbeoefenaar die inbreuken vaststelt op de boekhoudwet, tenminste een voorbehoud in zijn verslag op te nemen. De conformiteit aan de wet betreft zowel de formele regels voor het houden van de rekeningen als de staat van activa en passiva.

De beroepsbeoefenaar zal in het bijzonder nagaan of:

- de waarderingsregels, aangepast aan de omstandigheden van de vereffening, goedgekeurd zijn door het bestuursorgaan;
- de wettelijke boeken regelmatig worden gehouden;
- het rekeningenstelsel aangepast is en de boekhoudkundige staat van de vereffening zonder toevoeging noch weglating voortvloeit uit de balans van de rekeningen;
- enz.

2.6.2.Als de beroepsbeoefenaar kennis neemt van een feit of een beslissing die de schending zou kunnen uitmaken van een wettelijke of reglementaire bepaling, die een betekenisvolle invloed heeft op de rekeningen onderworpen aan zijn onderzoek, dan moet hij in de eerste plaats alle nodige informatie verzamelen over de draagwijdte van het feit of de betrokken beslissing en over het werkelijk onregelmatig karakter ervan. Hij zal zijn vaststellingen documenteren en zal de kwestie bespreken met de leiding van de onderneming.

Als de gevolgen van de onregelmatige toestand op de rekeningen, gelet op de omstandigheden, niet gecorrigeerd kunnen worden, dan zal de beroepsbeoefenaar, zonder afbreuk te doen aan de specifieke regels die op de commissaris van toepassing zijn, kunnen kiezen voor één van de volgende gedragslijnen:

- ofwel de vastgestelde zaken schriftelijk meedelen aan het bestuursorgaan en weigeren zijn opdracht verder te zetten;
- ofwel de vastgestelde zaken schriftelijk meedelen aan het bestuursorgaan en een uitdrukkelijk voorbehoud maken in zijn verslag met betrekking tot de gevolgen van de onregelmatigheden op de gecontroleerde rekeningen.

2.6.3.Als de commissaris-revisor een inbreuk vaststelt op het vennootschappenrecht of de statuten, die niet het voorwerp zou zijn geweest van een gepaste correctie door het bestuursorgaan alvorens hij zijn eigen verslag neerlegt, dan moet hij in overweging nemen de algemene vergadering zonder verwijl in te lichten, zoals bepaald in artikel 140 W. Venn.

3. VERSLAG

3.1.De beroepsbeoefenaar vermeldt in zijn verslag, in algemene

bewoordingen, de opdracht die hem is toevertrouwd, de referentie naar het aanstellingsdocument en de wijze waarop hij zijn controle heeft uitgeoefend op de boekhoudkundige staat voorgelegd aan de algemene vergadering.

3.1.1.De beroepsbeoefenaar zal in de identificatie van de verrichting opnemen:

- a) de identificatie van de vennootschap (de benaming en zetel, in voorkomend geval het handelsregister, enz.);
- b) de datum waarop de boekhoudkundige staat werd afgesloten door het bestuursorgaan van de onderneming, met duidelijke vermelding dat deze staat is opgesteld onder de verantwoordelijkheid van dit orgaan;
- c) in welke mate de vennootschap specifieke waarderingsregels toepast, in geval de continuïteit van de onderneming niet meer verzekerd is;
- d) een samenvatting van de verantwoording van het bestuursorgaan van het voorstel tot ontbinding.

3.2.De beroepsbeoefenaar zet de wijze uiteen waarop hij zijn controle heeft uitgevoerd. Hij geeft aan in welke mate hij zijn werkzaamheden heeft kunnen steunen op een administratieve en boekhoudkundige organisatie die volstaat in het kader van de verrichting.

3.2.1.Het verslag van de beroepsbeoefenaar zal uiteenzetten of de administratieve en boekhoudkundige organisatie van de vennootschap het hem mogelijk heeft gemaakt zich een oordeel te vormen over de volledigheid en de juistheid van de boekhoudkundige staat.

Als de gebruikte procedures en het systeem grote leemten vertonen, dan zal de beroepsbeoefenaar trachten voldoende alternatieve controles uit te werken. Als dat niet mogelijk is, zal hij – naargelang het geval – een verklaring met voorbehoud, een onthoudende verklaring of een afkeurende verklaring moeten afgeven.

3.3.Het verslag van de beroepsbeoefenaar moet de gebeurtenissen vermelden die zich hebben voorgedaan of die hem ter kennis zijn gebracht na de afsluiting van de boekhoudkundige staat, in de mate waarin zij van betekenis zijn voor de beslissing tot ontbinding.

3.3.1.De beroepsbeoefenaar vermeldt elk feit dat hem ter kennis werd gebracht na de datum van de opstelling van de boekhoudkundige staat en dat een betekenisvolle wijziging van deze staat tot gevolg zou hebben gehad, als dat feit voor die datum bekend was geweest.

3.3.2.De beroepsbeoefenaar vermeldt elk feit dat hem ter kennis werd gebracht na de datum van de opstelling van de boekhoudkundige staat en dat van aard is een aanzienlijke invloed te hebben op de vooruitzichten van de vereffening, zelfs als het niet noodzakelijk een invloed heeft op de presentatie van de boekhoudkundige staat.

3.4.De beroepsbeoefenaar vermeldt in zijn verslag de feiten die hij heeft vastgesteld en die hij nodig acht ter informatie van de algemene vergadering in verband met de ontbinding van de vennootschap, indien die niet voorkomen in het verslag van het bestuursorgaan.

3.4.1.Het doel van de opdracht heeft uitsluitend betrekking op de boekhoudkundige staat. De andere inlichtingen, waarvan de beroepsbeoefenaar de opnemings in zijn verslag noodzakelijk acht, beïnvloeden het besluit van het verslag niet.

3.4.2.Als de beroepsbeoefenaar van mening is dat de verklarende bijlage (onder meer inzake de niet-uitgedrukte meerwaarden) van belang is voor het begrip van de boekhoudkundige staat, dan kan hij de aandacht van de lezer vestigen op dit punt in zijn verslag.

3.5.Als de beroepsbeoefenaar van oordeel is om ofwel een voorbehoud te moeten maken, ofwel een afkeurende verklaring, ofwel een onthoudende verklaring te moeten geven, dan zal hij de redenen daarvoor omstandig en in duidelijke bewoordingen in zijn verslag uiteenzetten.

3.5.1.Als de beroepsbeoefenaar niet in de mogelijkheid is geweest de informatie te verzamelen nodig voor zijn controles, ofwel omdat de gegevens verstrekt door de partijen onvoldoende zijn, ofwel omdat de beroepsbeoefenaar geconfronteerd wordt met een belangrijke onzekerheid betreffende de waardering van de activa in realisatiewaarden of betreffende de waardering van de passiva (inclusief de kosten en voorzieningen naar aanleiding van de vereffening), dan is hij gerechtigd zich te onthouden van het geven van een oordeel. Hij moet de redenen van zijn beslissing op omstandige wijze uiteenzetten.

3.5.2.De beroepsbeoefenaar, die in de loop van zijn controlewerkzaamheden een inbreuk vaststelt op de boekhoudreglementering in verband met de opstelling van de boekhoudkundige staat, zal daarvan melding moeten maken in zijn verslag, overeenkomstig artikel 16 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen.

3.5.3.De beroepsbeoefenaar zal slechts een voorbehoud tot uitdrukking brengen wanneer zulks betekenisvol is voor de beoordeling van de boekhoudkundige staat. Het voorbehoud mag niet van die aard zijn dat het oordeel van elke draagwijdte wordt ontdaan.

3.6.De beroepsbeoefenaar neemt de boekhoudkundige staat op in zijn verslag, of voegt hem erbij.

3.7.Het verslag van de beroepsbeoefenaar zal gedateerd en getekend worden op de dag waarop de controlewerkzaamheden werden beëindigd.

3.7.1.Als de beroepsbeoefenaar het schriftelijk verslag van het bestuursorgaan ter verantwoording van de ontbinding van de vennootschap niet heeft kunnen bekomen vóór hij zelf zijn verslag heeft opgesteld, dan kan hij zijn verslag niet afleveren.

Indien de commissaris het door het bestuursorgaan goedgekeurde verslag, tezamen met de staat van activa en passiva, niet heeft ontvangen vijftien dagen vóór de voor de algemene vergadering voorziene datum, dan moet hij onverwijld een verslag opmaken waarin hij verantwoordt dat hij niet in de mogelijkheid is om een oordeel te vormen in overeenstemming met het artikel 181 W. Venn.

Indien hij de vereiste gegevens naderhand ontvangt, dan zal hij over de verrichting een verslag uitbrengen met als datum de dag dat hij zijn controlewerkzaamheden heeft beëindigd.

4. BESLUIT

4.1.Het besluit van het verslag moet de verklaring bevatten, dit wil zeggen het oordeel van de beroepsbeoefenaar over het geheel van de elementen van de boekhoudkundige staat in het kader van de voorgenomen verrichting.

4.2.Een verklaring zonder voorbehoud moet inzonderheid vermelden volgens welke waarderingsregels (liquidatiewaarden of continuïteitswaarden) de boekhoudkundige staat is opgesteld en of hij de toestand van de vennootschap op volledige, getrouwe en juiste wijze weergeeft.

4.2.1.Als de boekhoudkundige staat is opgesteld met gebruik van liquidatiewaarden, dan zal de goedkeurende verklaring zonder voorbehoud de principevermelding bevatten dat het bestuursorgaan getracht heeft de realisatiewaarde van de activa, alsook de kosten en voorzieningen naar aanleiding van de vereffening te voorzien, maar dat aan deze waarderingsregels een belangrijke marge van onzekerheid toekomt.

4.2.2.Als de boekhoudkundige staat is opgesteld in continuïteitswaarden, dan zal de goedkeurende verklaring zonder voorbehoud uitdrukkelijk vermelden dat de beroepsbeoefenaar deze afwijking verantwoord acht.

4.3.Als de beroepsbeoefenaar van oordeel is om ofwel een voorbehoud te moeten maken, ofwel een afkeurende verklaring, ofwel een onthoudende verklaring te moeten afgeven, dan moet dit klaar en duidelijk in het besluit van zijn verslag geformuleerd worden. De redenen ervoor zullen kort worden samengevat.

4.3.1.Als de beroepsbeoefenaar in de loop van zijn controlewerkzaamheden een inbreuk vaststelt op de boekhoudreglementering in verband met de opstelling van de boekhoudkundige staat, dan zal zijn voorbehoud over dat punt opgenomen worden in

het besluit van zijn verslag.

4.4.Indien de boekhoudkundige staat van de ontbinding een netto- passief vertoont, moet het bedrag uitdrukkelijk in de conclusie van het verslag worden vermeld.

* * *

Bijlage

Voorbeeld van een besluit van een verslag zonder voorbehoud inzake de realisatievooruitzichten

In het kader van de procedure tot ontbinding voorzien door het vennootschapsrecht heeft de raad van bestuur van de vennootschap ... een boekhoudkundige staat afgesloten op ..., opgesteld, die, rekening houdend met de vooruitzichten van de vereffening van de vennootschap, een balanstotaal opgeeft van ... EUR en een netto-actief van ... EUR. 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.

Voorbeeld van een besluit van een verslag met voorbehoud inzake de realisatievooruitzichten

In het kader van de procedure tot ontbinding voorzien door het vennootschapsrecht, heeft de raad van bestuur van de vennootschap ... een boekhoudkundige staat afgesloten op ... opgesteld, die, rekening houdend met de vooruitzichten van de vereffening van de vennootschap, een balanstotaal opgeeft van ... EUR en een netto-actief van ... EUR. Op grond van de controlewerkzaamheden, die wij hebben uitgevoerd overeenkomstig de toepasselijke professionele normen, kunnen wij bevestigen dat deze boekhoudkundige staat op juiste wijze voortvloeit uit de boekhouding van de vennootschap. Anderzijds lijken de vooruitzichten van de vereffening ons, gezien de aard van de activa en de passiva, uitermate aleatoir, zodat het ons niet mogelijk is op een redelijke wijze te bepalen in welke mate deze staat de toestand van de vennootschap in het vooruitzicht van de vereffening volledig en getrouw weergeeft.

Voorbeeld van een besluit van een verslag over een ontbinding met een netto- passief

In het kader van de procedure tot ontbinding voorzien door het vennootschapsrecht heeft de raad van bestuur van de vennootschap ... een boekhoudkundige staat afgesloten op ..., opgesteld, die, rekening houdend met de vooruitzichten van de

vereffening van de vennootschap, een balanstotaal opgeeft van ... EUR en een *nettopassief* van ... EUR. 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 gerealiseerd zullen worden door de vereffenaar.