

**Advies betreffende het ontwerp-K.B. over  
de consolidatie van de jaarrekeningen  
inzoverre het betrekking heeft op de  
controle van de geconsolideerde  
jaarrekening door een bedrijfsrevisor**

H.R.B. 89.13.D d.d. 16.11.1989

H.R.B. 89/13 D

16.11.1989

ADVIES BETREFFENDE HET ONTWERP K.B OVER DE  
CONSOLIDATIE VAN DE JAARREKENINGEN INZOVERRE HET BETREKKING  
HEEFT OP DE CONTROLE VAN DE GECONSOLIDEERDE JAARREKENING DOOR  
EEN BEDRIJFSREVISOR

---

1. Inleiding

- (1) Het ontwerp K.B. waarover advies wordt gevraagd strekt ertoe dat de voorschriften van de VII<sup>e</sup> richtlijn van de Europese Gemeenschappen van 13 juni 1983 over de geconsolideerde jaarrekening in te voeren in het Belgisch recht.
- (2) Over het geheel van dit ontwerp-besluit werd een advies gevraagd aan de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven. De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat moet enkel advies geven over de bepalingen die het optreden van de bedrijfsrevisor betreffen, meer bepaald de artikelen 73 tot en met 75 van het ontwerp-besluit.

2. Probleemstelling

- (3) De belangrijkste problemen die voortvloeien uit de invoering van dit ontwerp-besluit vinden hun oorsprong in het feit dat er bij de hervorming van het

bedrijfsrevisoraat door de wet van 21 februari 1985, er nagenoeg geen rekening is kunnen gehouden worden met de mogelijkheid van consolidatie en meer bepaald met de opdracht van de bedrijfsrevisor tot certificering van de economische en financiële informatie voor de ondernemingsraad, een verplichting die specifiek is voor de Belgische wetgeving. In het algemeen doet de consolidatieopdracht en de controle ervan zich voor in een internationale context. Daardoor wordt ook de spanning verhoogd tussen de internationale controleopdracht enerzijds en de specifieke certificeringsplicht t.a.v. de ondernemingsraad in België. Als gevolg hiervan zullen zo nodig een aantal nieuwe en specifieke gedragnormen moeten worden uitgewerkt voor de bedrijfsrevisoren.

### 3. Aanstelling van de bedrijfsrevisor

#### a. Procedure van de aanstelling

- (4) Art. 73 eerste lid van het ontwerp-besluit bepaalt dat de controle over de geconsolideerde vennootschap wordt uitgeoefend ofwel door de commissaris-revisor van de consoliderende onderneming, ofwel door een daartoe door de algemene vergadering aangewezen "bijzondere revisor", die zich alleen met de controle van de geconsolideerde jaarrekening inlaat.
- (5) Alhoewel het ontwerp-besluit hierover niets zegt wordt ervan uitgegaan dat de procedure voor de aanstelling van de bijzondere bedrijfsrevisor identiek is aan die van de gewone commissaris-revisor. Dit betekent met name dat wanneer er in de consoliderende onderneming een ondernemingsraad is, deze laatste inspraak heeft over de kandidaat die door het ondernemingshoofd wordt

voorgesteld, in overeenstemming met de gewone procedure van voorstelling.

b. Onderscheid tussen de gewone commissaris-revisor en de bedrijfsrevisor gelast met controle op de consolidatie

- (6) Zoals ook in het Verslag van de Koning wordt gesteld, komt het de Hoge Raad ten zeerste gewenst voor dat de commissaris-revisor van de consoliderende onderneming tegelijkertijd ook zou optreden als revisor gelast met de controle van de consolidatie. Dit zou de algemene regel moeten zijn, waarvan in bijzondere omstandigheden evenwel kan worden afgeweken.
- (7) Een bijzonder probleem ontstaat wanneer de consoliderende onderneming geen ondernemingsraad heeft, maar een of meerdere van de dochtervennootschappen wel een ondernemingsraad hebben. In dat geval heeft de bedrijfsrevisor die gelast is met de controle van de geconsolideerde rekening niet de instemming van de ondernemingsraad, terwijl de revisor die werd benoemd met instemming van de ondernemingsraad niet gelast is met de controle van de geconsolideerde jaarrekening. Nochtans moet deze geconsolideerde jaarrekening in principe ook worden gecertificeerd door de commissaris-revisor van de dochtervennootschap.
- (8) Op dit ogenblik laat de wet niet toe dat een van de ondernemingsraden in de groep van de te consolideren onderneming zou tussenkomen bij de aanstelling van de bedrijfsrevisor in de consoliderende onderneming, omdat deze laatste een afzonderlijke rechtspersoon is. Dit vindt zijn oorzaak in het feit dat in de huidige wetgeving de plaats van de ondernemingsraad alleen geregeld is voor de individuele onderneming, maar niet binnen een groep van ondernemingen. Als gevolg daarvan



is er ook geen enkele regel die de rol regelt t.a.v. de ondernemingsraad van een bedrijfsrevisor die een opdracht heeft bij een groep of consortium.

(9) Dit probleem kan opgelost worden op twee verschillende manieren. Ofwel is men van oordeel dat de bedrijfsrevisor die de controle uitoefent op de geconsolideerde jaarrekening moet worden aangesteld mits instemming van de werknemersafgevaardigden van de ondernemingsraden indien er in de groep ondernemingsraden aanwezig zijn. In deze opvatting dient telkens wanneer de verhouding tussen werkgevers en werknemers binnen de onderneming georganiseerd is in de ondernemingsraad, ook binnen de groep eenzelfde verhouding te worden gerespecteerd en de revisor die een mandaat vervult bij de groep dient dan ook met instemming van de werknemer te worden aangesteld. De revisor wordt in deze opvatting beschouwd als de vertrouwensman én van de werkgevers én van de werknemers, zodat de werknemers inspraak hebben bij zijn benoeming, voor de hele en ondeelbare functie van de bedrijfsrevisor zowel t.a.v. de ondernemingsraad als t.a.v. de algemene vergadering van aandeelhouders. Deze opvatting steunt ook op het argument dat de certificering van de geconsolideerde jaarrekening voor de ondernemingsraad veel gemakkelijker zal gaan, wanneer de bedrijfsrevisor die de geconsolideerde jaarrekening controleert en zijn controleverslag overhandigt aan zijn collega, eveneens door de ondernemingsraad is aangesteld.

(10) Deze opvatting wordt verdedigd door de leden van de Hoge Raad gekozen uit de werknemersorganisaties. Zij stellen voor dit probleem te regelen op de volgende wijze :

Als principe moet de bijzondere revisor gelast met de controle van de geconsolideerde rekeningen, worden

aangeduid met inspraak van beide partijen. Wanneer in de moederverenootschap geen ondernemingsraad aanwezig is, moet de bedrijfsrevisor door de te consolideren onderneming worden aangeduid uit een commissarisrevisor van een van de vennootschappen binnen de groep, die is aangeduid met goedkeuring van de ondernemingsraad.

Ofwel moet binnen de groep eventueel een nieuwe bedrijfsrevisor worden aangeduid mits het doorlopen van een gemeenschappelijke procedure die werd uitgewerkt is in het art. 1 § 3 van het K.B. van 17 maart 1986, waarbij de mogelijkheid van een gemeenschappelijke vergadering van verschillende ondernemingsraden is voorzien. Een gelijkaardige oplossing zou dan moeten worden uitgewerkt voor de bedrijfsrevisor benoemd bij een consortium.

- (11) De Hoge Raad stelt evenwel vast dat deze oplossing niet mogelijk is in het raam van de bestaande wetgeving, omdat de tussenkomst van de ondernemingsraad steeds beperkt is tot de rechtspersoon waartoe hij behoort, d.w.z. dat in de rechtspersoon waarvoor hij optreedt er altijd een ondernemingsraad moet bestaan. Dit is per hypothese niet het geval in de moederverenootschap.
- (12) Een andere oplossing bestaat erin de verantwoordelijkheid voor de certificering uitsluitend te leggen bij de bedrijfsrevisor die moet rapporteren aan de ondernemingsraad, of door een bijzondere verhouding van professionele verantwoordelijkheid vast te leggen tussen de revisor gelast met de controle op de geconsolideerde jaarrekening en de commissarisrevisor die de wettelijke certificeringsplicht heeft t.a.v. de ondernemingsraad en de algemene vergadering van de dochterverenootschap. In deze opvatting ligt de garantie niet in de inspraak van de werknemersafgevaardigden in de benoeming van de bijzondere revisor, maar

wel bij de bedrijfsrevisor op wie de certificeringsverplichting rust t.a.v. de ondernemingsraad.

- (13) De leden van de Hoge Raad gekozen uit de werkgeversorganisaties houden het bij de laatste opvatting en stellen dat wanneer er in de consoliderende vennootschap geen ondernemingsraad is, het ondernemingshoofd volledig vrij is een nieuwe revisor aan te duiden mits instemming van de algemene vergadering van aandeelhouders. Zij stellen dat deze oplossing volledig in overeenstemming is met de benoemingsprocedure van de wet van 21 februari 1985.

c. Aanstelling bij consortium

- (14) Art. 73 tweede lid van het ontwerp-besluit regelt de aanstelling van de revisor gelast met de controle van de geconsolideerde jaarrekening in een consortium. Deze revisor wordt aangesteld door onderlinge overeenstemming tussen de leden van het consortium. M.a.w. het gaat hier om een keuze tussen revisoren die reeds in functie zijn of een benoeming van een nieuwe revisor met een specifieke opdracht. Het ontwerp-besluit zegt evenwel niets over de procedure van aanstelling.
- (15) Met name is niet duidelijk of de benoeming gebeurt door de centrale leiding van het consortium (artikel 4), dan wel door een van de vennootschappen van het consortium. Indien alle in het consortium benoemde revisoren reeds de volledige benoemingsprocedure hebben doorlopen inclusief de instemming van de betrokken ondernemingsraad, kan men ervan uitgaan dat een nieuwe procedure overbodig is en dat de centrale leiding van het consortium vrij zou kunnen kiezen uit de revisoren in functie. Indien er binnen het consortium keuze is



tussen revisoren die niet- en revisoren die wel met de instemming van de ondernemingsraad werden benoemd, verdient het natuurlijk aanbeveling een revisor aan te duiden die met instemming van de ondernemingsraad werd benoemd.

- (16) Veel minder duidelijk is het hoe een nieuwe revisor moet worden benoemd. Enerzijds lijkt het omslachtig de revisor formeel te laten benoemen door alle vennootschappen van het consortium, anderzijds lijkt het niet wenselijk dat er voor de benoeming van de bijzondere revisor ook een bijzondere procedure in het leven zou worden geroepen die niet dezelfde waarborgen zou bieden als de benoemingsprocedure voorzien in de wet van 21 februari 1985. Bovendien moet de revisor bij een rechtspersoon worden aangesteld, terwijl het consortium geen rechtspersoonlijkheid bezit.
- (17) Deze wet legt de volgende fundamentele regels vast voor de benoeming van een revisor : vrije voordrachten door het ondernemingshoofd, goedkeuring door de ondernemingsraad, stemming door de algemene vergadering van aandeelhouders. Deze elementen moeten eveneens behouden blijven bij de benoeming door een consortium.
- (18) Dit houdt in dat de vrije voorstelling door het ondernemingshoofd kan vervangen worden door de voordracht door de leiding van het consortium. De voordracht door de centrale leiding geldt als voordracht door het ondernemingshoofd. De andere benoemingsvoorwaarden blijven : d.w.z. dat alle algemene vergaderingen van de (Belgische) leden van het consortium de benoeming moeten goedkeuren en dat waar er ondernemingsraden in het consortium zijn deze ondernemingsraden hun instemming moeten betuigen. Dit vloeit voort uit de bepaling inzake benoeming van de wet van 21 februari 1985. Het komt de Hoge Raad



inderdaad voor dat een benoeming door de centrale leiding van het consortium alleen niet in overeenstemming is met de wet van 21 februari 1985.

- (19) Tenslotte dient nog te worden opgemerkt dat het ontwerp-besluit niets voorziet in geval er binnen het consortium geen overeenstemming wordt bereikt. Hierbij zou kunnen verwezen worden naar het gemeen recht, waarbij de meest gereede partij een verzoekschrift kan indienen bij de voorzitter van de rechtbank van koophandel die beslist in kortgeding. Een andere mogelijkheid bestaat erin deze procedure uitdrukkelijk in het besluit te vermelden, zoals ook het geval is in de wet van 21 februari 1985.

#### 4. Aard van de opdracht

##### a. Certificeringsopdracht

- (20) Uit de verwijzing naar de artikelen 64 bis tot en met 64 quinquies van de vennootschapswet in het laatste lid van art. 73 en uit de gebruikte bewoordingen van art. 75 eerste lid ten 2° blijkt de bedoeling van de wetgever dat de aard van de opdracht van de commissaris-revisor bij de controle van de consolidatie dezelfde is als deze vermeld in de wet van 21 februari 1985. Evenwel wordt de term certificering die in die wet wordt gebruikt voor het rapporteren t.a.v. de ondernemingsraad niet gebruikt. Zonder de term certificering uitdrukkelijk in de tekst van het besluit zelf te moeten gebruiken, zou het nochtans nuttig zijn minstens in het Verslag aan de Koning te verduidelijken dat het hier gaat om een certificeringsopdracht zoals voorzien in de wet van 21 februari 1985. Hieruit blijkt dat de criteria en standaarden die bij de controle van de consolidatie worden gebruikt dezelfde

zijn als deze bij de controle van de jaarrekeningen. Dit schept vooral duidelijkheid voor de revisor die zelf de controle van de consolidatie niet heeft gedaan, maar die tegenover de ondernemingsraad van een van de vennootschappen van de groep of het consortium de consolidatie en het controleverslag wel moet certificeren als onderdeel van de economische en financiële informatie die aan de ondernemingsraad wordt meegedeeld.

(21) Uit de samenlezing van het K.B. van november 1973 en de wet van 21 februari 1985, kan men zonder enige twijfel afleiden dat de geconsolideerde jaarrekening en het controleverslag hierop behoren tot de economische en financiële informatie, die wanneer ze onder de Belgische wetgeving werd opgesteld, door de bedrijfsrevisor gecertificeerd moet worden voor de ondernemingsraad. Dit behoort tot de opdracht van de bedrijfsrevisor wanneer hij rapporteert aan de ondernemingsraad.

(22) Met name met betrekking tot geconsolideerde jaarrekeningen en controleverslagen die in het buitenland werden opgesteld kunnen er moeilijkheden rijzen bij de certificering van deze informatie. Ten einde deze moeilijkheden op te vangen moeten op korte termijn normen ontwikkeld worden waarbij kan gesteund worden op de norm inzake de certificering en de norm over het gebruik door een revisor van andermans werk en het model certificeringsverslag. Aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren moet gevraagd worden of de bestaande normen waarnaar hierboven verwezen werd eventueel aangepast en gewijzigd moeten worden en of er nieuwe normen tot ontwikkeling moeten worden gebracht.

b. Controleopdracht binnen consortium

(23) Tenslotte laat het ontwerp K.B. volledig in het ongewisse t.a.v. welke instantie de bijzondere revisor zijn controleopdracht uitoefent binnen een consortium. Art. 71 stelt hierover dat alle ondernemingen van het consortium in de consolidatie moeten worden opgenomen en dat de ondernemingen van het consortium gezamenlijk instaan voor de consolidatie en de bekendmaking ervan. Er wordt evenwel nergens bepaald bij welke onderneming die rekeningen moeten worden ingediend of goedgekeurd. Een consolidatie en controle ervan alleen voor de centrale leiding van het consortium komt de Hoge Raad als onvoldoende voor, des te meer daar het consortium de geconsolideerde rekening vrij kan verspreiden. Het lijkt wenselijk dat wordt vastgelegd dat de geconsolideerde consortiumrekening door alle ondernemingen van het consortium moet worden goedgekeurd. Hieruit volgt dat deze rekeningen ook worden gecertificeerd voor iedere Belgische onderneming van het consortium waar een ondernemingsraad aanwezig is.