

H.R.B. 87/017 D

05.11.87

ADVIES BETREFFENDE DE I.B.R.-AANBEVELING OVER HET
GEBRUIK VAN WERKZAAMHEDEN VAN EEN ANDERE REVISOR

1. Algemene probleemstelling

(1) De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat werd om advies gevraagd over de aanbeveling van het I.B.R. inzake het gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor. Deze aanbeveling behandelt vier onderscheiden situaties :

1. de revisor van de moederverenootschap die gebruik maakt van de werkzaamheden van de revisor die met de controle op de jaarrekening is belast van een venootschap waarmee de deelnemingsverhouding bestaat;
2. het gebruik van de werkzaamheden van een revisor die voordien met de controle was belast;
3. het gebruik van bijzondere werkzaamheden die werden uitgevoerd in het kader van een aan een andere revisor toevertrouwde contractuele opdracht, op verzoek van de beheersorganen van de gecontroleerde venootschap en buiten elke wettelijke verplichting om;
4. het gebruik van de werkzaamheden van een confrater die samen met de revisor lid is van het college.

2. Kritiek op het beperkte uitgangspunt

- (2) De ontwerp-aanbeveling over het gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor behandelt vanuit een welbepaald stanpunt zeer uiteenlopende situaties (deelnemingsverhouding en consolidatie, overdracht van een dossier, gebruik van informatie uit bijzondere opdrachten en werkzaamheden van een college van commissarissen).
- (3) Heel wat van deze uiteenlopende situaties roepen algemeen deontologische vragen op of vragen betreffende bepaalde praktijken (zie de herhaalde verwijzingen naar de algemene controlenormen) zodat het moeilijk is enerzijds deze aanbevelingen op te stellen los van de deontologische normen en anderzijds het wellicht aanbeveling verdient om afzonderlijk aanbevelingen op te stellen voor ieder van de hier beoogde toestanden, waarbij de problemen ruimer worden gesteld met inbegrip van deontologische normen en algemene controlenormen die het probleem beheersen niet alleen vanuit het standpunt van het gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor.
- (4) De bovenvermelde toestanden doen inderdaad een reeks problemen van algemene aard rijzen zoals : beroepsgeheim (wanneer mag gebruik gemaakt worden van feitelijke informatie, of beoordelingen uit het dossier van een andere bedrijfsrevisor), gelijkwaardigheid van beroepstitel en internationale conflicten tussen deontologische normen (moet het optreden van een buitenlandse bedrijfsrevisor beoordeeld worden naar Belgische of naar buitenlandse normen ?), burgerlijke en strafrechtelijke aansprakelijkheid.
- Het gebruik van de werkzaamheden van een andere bedrijfsrevisor maakt dan deel uit van een groter geheel van problemen, dat beter in het kader van dit grotere geheel kan beoordeeld worden.
- In dit opzicht is het belangrijk dat deze ontwerp-aanbeveling zou aansluiten bij de normen van deontologie die op dit ogenblik door het Instituut der Bedrijfsrevisoren worden uitgewerkt.

3.. Juiste draagwijdte van de aanbeveling

- (5) De aanbeveling laat een zeer grote graad van beslissingsvrijheid aan de bedrijfsrevisor. In het algemeen is dit inderdaad te verkiezen maar soms dient de bedrijfsrevisor professioneel verplicht te worden een bepaalde handelwijze te volgen. Dit is bijvoorbeeld het geval onder nr. 2.2. en 2.8.. Wanneer een confrater onbekwaam wordt geacht, moet de revisor iets meer doen dan gewoon zijn conclusie trekken. Indien de revisor niet de mogelijkheid heeft om de vereiste informatie in te zamelen, moet de revisor verplicht over dit punt voorbehoud maken en kan hij dit niet zo maar overwegen. In de aanbeveling zou dan ook duidelijker moeten worden gesteld, wanneer de aanbeveling de bedrijfsrevisor tot een bepaald bedrag verplicht en wanneer zij daarentegen de revisor vrijlaat in zijn professionele beoordeling.

4. Deelnemingsverhouding

- (6) In het algemeen zou moeten gepreciseerd worden wanneer een deelnemingsverhouding relevant wordt bij de eigen werkzaamheden van de bedrijfsrevisor. Het is duidelijk dat niet iedere deelnemingsverhouding al deze aanbevelingen in werking moet zetten; vandaar dat de deelnemingsverhouding beter zou moeten worden afgebakend.
- (7) In geval van deelnemingsverhouding of wanneer tot een consolidatie moet worden overgegaan kan de vraag gesteld worden of men in de gevallen waar dit mogelijk is niet best het advies over alle verbonden vennootschappen zou overlaten aan één bedrijfsrevisor of één college van bedrijfsrevisoren, althans in zoverre het gaat om vennootschappen naar Belgisch recht.

5. Bekwaamheid en onafhankelijkheid van buitenlandse revisoren

(8) Art. 2.3. Voor buitenlanders dient dezelfde regel te gelden als voor leden van het I.B.R.. Indien iemand lid is van een buitenlands instituut wordt zijn bekwaamheid vermoed, zoniet zal men de Belgische revisor tot een eindeloze speurtocht dwingen telkens hij zich op informatie van een buitenlandse college dient te steunen.

Wanneer het gaat om een optreden van een buitenlandse revisor t.a.v. een buitenlandse vennootschap die niet onderworpen is aan de Belgische bepalingen terzake van financiële verslaggeving, kan men moeilijk de naleving vereisen van Belgische deontologische normen. De buitenlandse normen, ook al zijn ze minder streng dan de Belgische dienen te volstaan. Wel dient de Belgische bedrijfsrevisor alles te doen wat binnen zijn professionele mogelijkheden ligt om na te gaan volgens welke normen de verslaggeving in het buitenland werd opgesteld. Indien er hierbij afwijkingen zouden optreden t.a.v. de in België geldende controlenormen die een invloed hebben op de economische en financiële informatie in België moet hij t.a.v. de buitenlandse verslaggeving voorbehoud maken.

6. Opvragen van documenten

(9) Art. 2.6. Wanneer een revisor de documenten opvraagt van een andere revisor dient toch te worden gepreciseerd hoever die mededelingsplicht gaat omdat de revisor ook gebonden is door het beroepsgeheim.

7. Vroegere werkzaamheid

(10) Art. 6. 1. Het gebruik van de werkzaamheden van een revisor die voordien met de controle werkzaamheid was belast, hangt uiteraard nauw samen met de deontologische regels in verband met het

aanvaarden van een nieuwe opdracht en de overdracht van het³⁷
dossier. De regels die dergelijke overdracht beheersen dienen
verbindend te zijn voor alle revisoren en niet alleen het karakter
van een aanbeveling te hebben.

8. Verwijzing naar de financiële en economische informatie

(11) De aanbeveling gaat er van uit dat de werkzaamheden van de
bedrijfsrevisor beperkt zijn tot het strikte certificeren van de
jaarrekeningen. Uit het modeldocument dat door het Instituut der
Bedrijfsrevisoren werd opgesteld met het oog op het
certificeringsverslag blijkt zeer duidelijk dat de bedrijfsrevisor
bepaalde verantwoordelijkheden heeft in verband met de economische
en financiële informatie. Het probleem van het gebruik van de
werkzaamheden van een andere bedrijfsrevisor strekt zich bijgevolg
eveneens uit tot zijn werkzaamheden met betrekking tot de
economische en financiële informatie. Het ontwerp van aanbeveling
zou in deze zin moeten worden aangevuld.

9. Detailpunten

(12) De algemene lijnen van dit advies moeten concreet worden uitgewerkt
als volgt :

1.2. Deze aanbeveling is van analoge toepassing voor andere
opdrachten dan de verklaring over de jaarrekening, ...

1.5. Tijdens zijn controle op de economische en financiële gegevens
en op de jaarrekening of op de geconsolideerde jaarrekening
zal de commissaris-revisor nagaan of ...

... Het is evenwel mogelijk dat een aantal financiële of
economische gegevens over de dochter, afzonderlijk beschouwd
weinig belangrijk lijken, maar ze dat wel worden ...

In dat geval is de toepassing van de procedures wel vereist.

2.3. laatste zin

Indien uit dit onderzoek een ernstig probleem zou blijken, mag de commissaris-revisor slechts in beperkte mate gebruik maken van de werkzaamheden van bedoelde confrater.

2.4. ...

De commissaris-revisor stelt zijn confrater alle nuttige inlichtingen ter beschikking, bijvoorbeeld welke economische gegevens of welke gegevens uit de jaarrekening een bijzondere

aandacht verdienen, de techniek om...

2.6 Om na te gaan of de nodige controlewerkzaamheden correct werden uitgevoerd en wettelijke voorschriften werden nageleefd die op de opstelling van de jaarrekening toepasselijk zijn, zal hij zijn confrater rechtstreeks ondervragen (..)

2.8. Indien hij van de leiding van de moederverenootschap niet de mogelijkheid krijgt om de door hem als noodzakelijk beschouwde informatie te bekomen, zal de commissaris-revisor in zijn verslag voorbehoud maken;

3.1. ... Indien de commissaris-revisor de werkzaamheden van een confrater niet gebruikt omdat de deelneming onvoldoende relevant is, zal hij de draagwijdte en de motivering van de beslissing vermelden.

4.1.§2. Nu is het echter wel zo dat de mededeling van een attest of van een bevestiging die binnen het kader van de hem toevertrouwde controle over de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening en over de economische en financiële informatie aan de ondernemingsraad tot een commissaris-revisor wordt gericht, geen inbreuk ...

4.1.§3 ... tussen de revisoren verloopt. De confrater, die weet welk gebruik er van zijn werkzaamheden zal worden gemaakt, zal dan ook zijn medewerking aanbieden aan de commissaris-revisor voor de uitoefening van zijn opdracht.

- 5.1. Diegenen voor wie de jaarrekening bestemd is en de leden van de ondernemingsraad kunnen er belang bij hebben te weten in hoever de commissaris-revisor op de werkzaamheden van andere revisoren heeft gesteund.
- 5.2. De commissaris-revisor van de moederverenootschap zal een voorbehoud maken of een onthoudende verklaring afgeven, wanneer hij concludeert dat hij niet kan steunen...
- 6.2. De gegevens betreffende de vorige boekjaren zijn onontbeerlijk voor de certificering van de economische en financiële informatie aan de ondernemingsraad en van de jaarrekening ...
- 6.2.a. de algemene voorafgaandelijke kennis van de onderneming veronderstelt dat de revisor inlichtingen inwint nopens de belangrijke gebeurtenissen die altijd een invloed uitoefenen op de huidige economische en financiële toestand van de onderneming, zelfs als hebben ze zich al jaren geleden voorgedaan.
- 6.2. De revisor die zijn ambt opneemt steunt zoveel mogelijk op de werkzaamheden van de confrater die de controle over het vorige boekjaar heeft uitgevoerd.
- 6.4. Wanneer de uittredende revisor in zijn verslag voorbehoud heeft gemaakt, zal de opvolger met een bijzondere aandacht de ontwikkeling volgen van de toestand die tot het voorbehoud aanleiding gaf;
- 6.6. ... en hij dus niet kan uitgaan van de betrouwbaarheid van de jaarrekening over het vorige boekjaar, zal hij meer uitgebreide controleprocedures toepassen.
- 7.1. laatste zin
Gelet op de verzwaarde aansprakelijkheid van artikel 64 octies, zullen de leden van het college individueel met bijzondere aandacht toezien op de naleving van de wettelijke en statutaire bepalingen.

7.2. ... Aangezien het een beslissing betreft die collegiaal moet worden genomen, zal van de afgesproken verdeling nota genomen worden in een proces-verbaal waarvan elke revisor het origineel...

Wanneer het college een taakverdeling heeft goedgekeurd, moeten de bescheiden in verband met de door de andere leden van het college verrichte prestaties aan een onderzoek onderworpen worden.

7.3. Rekening houdend met de regel van de plichtenleer die stelt dat de honoraria worden bepaald afhankelijk van de aard, de ingewikkeldheid en de omvang van de opdracht, zal een evenwichtige verdeling aangehouden worden tussen de vergoeding ...