

## 7. ADVIES OVER DE ONTWERP VAN AANBEVELING INZAKE CONTROLE VAN DE BOEKHOUDKUNDIGE RAMINGEN EN VAN DE INLICHTINGEN IN DE TOELICHTING.

D.23/10/1995

### Inleiding

Het ontwerp van aanbeveling dat werd voorgelegd aan de Hoge Raad, wil enerzijds de algemene controlenormen toelichten die toepasselijk zijn op de informatie in de toelichting over de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening, en anderzijds aanwijzingen geven over de controle op de boekhoudkundige ramingen.

### Kommentaar:

**Inleidende opmerking:** De Hoge Raad is van oordeel dat het beter zou zijn de twee onderwerpen in twee afzonderlijke aanbevelingen te behandelen. Dat de twee onderwerpen van elkaar verschillen blijkt namelijk uit hun belang, de indeling in twee hoofdstukken, de gangbare praktijken elders en het feit dat de controle op de boekhoudkundige ramingen eveneens betrekking heeft op de balans en de resultatenrekening.

**Voetnoot(2):** de verwijzing naar punt 1.1.3. van de algemene controlenormen moet in de Franse tekst vervangen worden door een verwijzing naar punt 1.1.2.c.. Deze laatste verwijzing zou in de Nederlandse tekst vermeld moeten worden.

**Inleiding:** de tekst zou herschreven moeten worden, zodat hij beter overeenstemt met de inhoud van het ontwerp. Wanneer men het ontwerp leest, ziet men bij voorbeeld niet meteen waar uiteengezet wordt welke « werkzaamheden normaal door de commissaris-revisor of de revisor belast met de controle van de geconsolideerde jaarrekening, ten aanzien van de toelichting, verricht worden.» Bovendien zou de tekst zich meer moeten houden aan de volgorde waarin de onderwerpen behandeld worden. In deze zin zou de inleiding de inhoudstafel kunnen vervangen.

De woorden «informatie van dezelfde aard» zouden ondubbelzinniger behoren te zijn.

### **Hoofdstuk 1: controle van de boekhoudkundige ramingen:**

Naar het oordeel van de Hoge Raad, zou men in dit gedeelte van het project dienen te vermelden dat de boekhoudkundige ramingen onder meer nagekeken worden bij de controle op de inlichtingen over de toekomstperspectieven van het bedrijf (cfr. informatie van de ondernemingsraad).

Andere opmerkingen hoeven wel niet geformuleerd te worden. Het ontwerp ligt namelijk volledig in de lijn van de internationale aanbevelingen ter zake.

## **Hoofdstuk twee: controle van de inlichtingen opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening:**

- 2.1.3.** De laatste zin zou rekening moeten houden met het formulier dat bestaat voor het neerleggen van de geconsolideerde rekeningen; het gebruik van zo'n formulier is evenwel niet verplicht.
- 2.1.4.** Hier zou men moeten verduidelijken dat de inhoud van deze passage eveneens van toepassing is op de geconsolideerde jaarrekening.
- 2.3.** De derde zin kan geschrapt worden, omdat de inhoud ervan herhaald en verduidelijkt wordt in punt 2.3.1.. Hetzelfde geldt voor de laatste zin, waarvan de inhoud eveneens in punt 2.3.2. voorkomt. Het zou bovendien zinvol zijn uitdrukkelijk te verwijzen naar de bepalingen van het koninklijk besluit dd. 8 oktober 1976 (art.15 tot 17).
- 2.3.2.** In de Franse versie van het ontwerp, moet het werkwoord «mentionnera» waarschijnlijk ingelast worden tussen de woorden «et» en «dans», aan het eind van dat punt.
- 2.4 tot 2.6.** Daar het hier gaat om de controle van de inlichtingen opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening, zou men kunnen uitleggen waarom de aanbeveling meer in het bijzonder slaat op de hangende geschillen, de zekerheden en andere rechten en verplichtingen en de relaties met de bestuurders en de verbonden partijen en waarom niet meer verwezen wordt naar de bepalingen van het besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening.
- 2.6.** Om elke verwarring te vermijden, zou men, in de punten 2.6.1. tot 2.6.5. van de Franse versie, de woorden «entreprises liées» systematisch moeten verkiezen boven de woorden «parties liées». Hetzelfde geldt voor de Nederlandse versie waar de woorden «verbonden ondernemingen», die een precieze juridische betekenis hebben, te verkiezen zijn boven de uitdrukkingen «verbonden partijen» en «verbonden vennootschappen», die door elkaar gebruikt worden. In de Franse versie, zou het woord «relatif» in het meervoud moeten staan.
- 2.6.1.** De tweede en de derde zin zou herschreven moeten worden, zodat de inhoud beter overeenstemt met de definitie, die in hoofdstuk III van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 gegeven wordt aan het begrip «verbonden onderneming», en zodat het begrip «consortium» er bij voorbeeld in opgenomen wordt.
- 2.6.4.** De term «moedervennootschap» zou vervangen moeten worden door de woorden «moederonderneming».
- 2.6.9.** Voor de duidelijkheid zou het woord «gecontroleerd», dat in de eerste zin voorkomt, ofwel geschrapt ofwel aangevuld kunnen worden met de woorden «door de commissaris-revisor of de revisor hiervoor aangewezen». Bovendien zou deze zinsnede vermeld moeten worden in toelichting XVIII van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening. Naar het oordeel van de Hoge Raad, zou overigens uitdrukkelijk verwezen moeten worden naar de voorwaarde van gelijkwaardigheid die, ten aanzien van de jaarrekening en het geconsolideerde jaarverslag van de moederonderneming die niet onder het recht van een lidstaat van de Europese Unie valt, vereist is opdat de dochteronderneming, die zelf moederonderneming is, zou vrijgesteld zijn van de verplichting om een geconsolideerde

jaarrekening en een geconsolideerd jaarverslag op te maken.

Wat de verantwoordelijkheid van de revisoren betreft, gaat het hier namelijk om een zeer delicaat probleem, dat door de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat werd aangevoerd in zijn advies van 23 oktober 1992 m.b.t. de aanbeveling inzake het certificeren van de geconsolideerde jaarrekening en waarover tot dusver geen enkele toelichting werd gegeven door de bevoegde instanties van de Europese Unie. Bovendien vindt de Hoge Raad dat de formule, volgens welke « de revisor de gelijkwaardigheid zal kunnen aanvaarden voor zover *algemeen* wordt aangenomen dat de boekhoudbeginselen, die worden gevolgd in het land waar de moedervenootschap haar geconsolideerde jaarrekening opstelt, *in hun (5)1 voornaamste aspecten verenigbaar zijn* met de regels van de Europese richtlijn», te vaag is en een te grote speelruimte laat ten opzichte van het bepaalde in artikel 8 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990.

Deze vereiste houdt namelijk in dat de revisor met een attest moet kunnen bekrachtigen dat voldaan is aan de voorwaarde volgens welke de geconsolideerde jaarrekeningen en het *jaarverslag* gelijkwaardig zijn aan die welke zijn opgemaakt conform de 7de richtlijn van de Europese Unie.

Zonder te willen vooruitlopen op de interpretatie die de Europese instanties zouden kunnen geven aan de notie "gelijkwaardigheid", adviseert de Hoge Raad om de voormelde zin te vervangen door de volgende: "In het tweede geval kan de revisor slechts aanvaarden dat aan deze voorwaarde voldaan is, voor zover *algemeen* wordt aangenomen dat de boekhoudbeginselen, die worden gevolgd bij het opmaken van de geconsolideerde jaarrekening van de moederonderneming, *verenigbaar zijn* met de regels van de Europese 7de richtlijn".

Het zou passend zijn de werkingsfeer van het laatste lid te beperken tot de vrijstelling, zoals die bedoeld is in artikel 8 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 en zoals die hierboven in het project werd besproken. De vrijstelling, die is bedoeld in artikel 9 van het bewuste besluit en die betrekking heeft op de kleine groepen, kan namelijk ingeroepen worden tegen de ondernemingsraad.

## **Varia**

Naar het oordeel van de Hoge Raad, zou men de revisoren moeten attenderen op het feit dat de bedrijven die, op grond van artikel 15 van de wet van 17 juli 1975, een afwijking hebben verkregen van het Ministerie van Economische Zaken of van Middenstand, zulks in beginsel in de toelichting moeten vermelden; de revisor moet namelijk kunnen nagaan of terdege is voldaan aan de voorwaarden die voor de toekenning van een afwijking vereist zijn.

---

(5) En niet «zijn»

