

## ADVIES OVER HET VOORSTEL TOT WIJZIGING VAN DE ALGEMENE CONTROLENORMEN INZAKE HET CONTROLEVERSLAG

D. 27 / 11 / 1997

### Inleiding

---

Doel van het voorstel tot wijziging van de algemene controlenormen dat ter advies aan de Hoge Raad wordt voorgelegd, is de vereisten omtrent de inhoud en de vorm van het controleverslag ingrijpend te wijzigen.

Die hervorming heeft de volgende doelstellingen :

a) de kwaliteit en leesbaarheid van het verslag verbeteren en derhalve ook de "expectation gap " verkleinen door de structuur van het verslag dermate te wijzigen, dat hierin, naast de inleiding, nog slechts twee gedeelten voorkomen (een eerste over de eigenlijke attestering van de jaarrekening en een tweede met bijkomende informatie over de naleving van het boekhoudrecht, schendingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen,...) en niet langer drie, zoals momenteel mogelijk is (een eerste over de jaarrekening, een tweede met, bij voorbeeld, commentaar over eventuele belangenconflicten, overeenstemming met het boekhoudrecht, ... en een derde met de attestering van de jaarrekening).

b) de attestering normaliseren in de vorm van een keuze voor de revisor tussen een aantal verslagvoorbeelden opgesteld door het Instituut. De leesbaarheid wordt ook beter doordat bovenaan de attestering een titel komt die aangeeft of de attestering, naar gelang van het geval, met of zonder voorbehoud is afgegeven.

Met dergelijke normalisering zou uiteindelijk ook een vermelding kunnen worden opgenomen op de CD-ROM's van de Nationale Bank van België, wat naar het oordeel van de Hoge Raad een gevoelige verbetering zou betekenen van de informatie die de jaarrekening reeds verstrekt, want momenteel bevat die geen enkele aanwijzing over de inhoud van het verslag van de revisor, wat dus verschillende interpretaties openlaat.

De Hoge Raad vraagt zich overigens af of er ook geen mogelijkheid zou bestaan om beter toe te zien op de strikte naleving van artikel 64 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, zoals reeds gesuggereerd in zijn aanbeveling over de preventieve rol van bedrijfsrevisoren en accountants bij ondernemingen in moeilijkheden (jaarverslag 1996, p. 42).

c) rekening houden met de internationale evolutie door zich te baseren op de International Standard on Auditing "The Auditor's Report on Financial Statements" (sub nr 700 in het handboek van de IFAC, p. 220) .

d) rekening houden met een aantal wetsbepalingen die na 2 december 1983 zijn uitgevaardigd, de datum waarop de controlenormen zijn goedgekeurd (bv. certificering van de geconsolideerde jaarrekening, belangenconflicten, ...).

## Algemene opmerkingen

---

Ingevolge zijn onderzoek en zijn onderhoud ter zake met de vertegenwoordigers van het Instituut der Bedrijfsrevisoren is de Hoge Raad van oordeel dat, onder voorbehoud van zijn hieronder vermelde specifieke opmerkingen, de opzet met de voorgenomen wijzigingen kan worden verwezenlijkt, waardoor een commissaris-revisor zijn opdracht van algemeen belang dan ook beter zal kunnen vervullen doordat zijn verslag gemakkelijker te begrijpen zal zijn.

In dit verband vormt, naar het oordeel van de Hoge Raad, de mogelijkheid die de revisor voortaan krijgt om zijn visie beter te nuanceren in geval van betekenisvolle onzekerheid, door invoeging van een toelichtende paragraaf in de plaats van een voorbehoud, onbetwistbaar een verbetering van de algemene controlenormen, waarop de Hoge Raad in het verleden overigens al heeft gealludeerd in zijn eerder vermelde aanbeveling over ondernemingen in moeilijkheden (verslag 1996, p. 39).

Gelet op het belang van de hervorming voor de revisoren alsook voor alle lezers van een controleverslag, suggereert de Hoge Raad dat, naast de vormingen bestemd voor beroepsbeoefenaars, informatiesessies zouden worden georganiseerd voor elk belangstellend publiek (bedrijfsverantwoordelijken, werknemers, ...). Bovendien zou het nuttig zijn dat de commissaris-revisor de ondernemingsraad zou inlichten over de wijzigingen aan het controleverslag ingevolge de nieuwe normen, op het ogenblik waarop hij zijn eerste verslag gaat voorstellen dat is opgesteld overeenkomstig die nieuwe normen.

De Hoge Raad gaat er overigens van uit dat het Instituut de controleverslagen, opgesteld na de goedkeuring door zijn Raad van de voorschriften waarover dit advies handelt, zal toetsen op hun overeenstemming met die normen.

Ten slotte zou het voorstel op een aantal punten

coherenter moeten worden geformuleerd, want het zou de indruk kunnen wekken dat de toepassing verschilt naargelang het gaat om de vennootschappelijke dan wel om de geconsolideerde jaarrekening.

Zo bij voorbeeld lijkt punt 3.5. enkel op de jaarrekening te slaan, terwijl de toelichting daarbij in punt 3.5.2., betrekking heeft op zowel de vennootschappelijke als de geconsolideerde jaarrekening.

Hetzelfde geldt voor punt 3.4., waar sprake is van zowel de jaarrekening als de geconsolideerde jaarrekening, maar tegelijkertijd enkel bedoeld wordt op de onderneming en niet op het geconsolideerde geheel.

Ten slotte slaan, bij wijze van voorbeeld, de punten 3.6. en 3.10., die ook van toepassing zouden moeten zijn op de geconsolideerde jaarrekening, enkel op de vennootschappelijke jaarrekening.

Parallel met die aanpassingen zou moeten worden onderzocht of de handhaving opportuun is van punt 3. "Verslag over de geconsolideerde jaarrekening" van de normen inzake de certificering van de geconsolideerde jaarrekening, goedgekeurd op 2 september 1994.

## Specifieke opmerkingen

---

**Punt 3.1.3.** : vergeleken bij punt 3.1.4. van de huidige algemene controlenormen werden hier de woorden "voor elk gegeven dat geen deel uitmaakt van zijn wettelijke opdracht" toegevoegd. A contrario betekent dit dat het beroepsgeheim niet geldt voor gegevens die wel verband houden met zijn beroepsopdracht, wat vermoedelijk niet de bedoeling is. Dit punt zou dus moeten worden herwerkt.



**Punt 3.3.7.** : er zou een verband moeten worden gelegd met de aanbeveling omtrent de impact van de interne controle op de controlewerkzaamheden, waaruit blijkt dat er een permanente dialoog moet bestaan tussen de commissaris-revisor en de bedrijfsleiding, zodanig dat de bedrijfsleiding relevante zwakke punten in de interne controle in elk geval eerst meldt vooraleer daarover in het verslag wordt bericht.



**Punt 3.4.2.** : de zin "De verklaring van de revisor houdt in dat hij rekening heeft gehouden met alle elementen die van belang zijn voor het getrouw beeld van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening." vormt een belangrijke toevoeging aan de huidige tekst van punt 3.3.1. van de algemene controlenormen.

Dit is inderdaad een duidelijke afbakening van de inhoud en draagwijdte van de attestering, die hierdoor gekoppeld wordt aan het relatieve belang van het aansprakelijkheidsbereik voor de commissaris-revisor.

Wanneer hij zijn verklaring afgeeft, mag een revisor enkel rekening houden met gegevens die belangrijk zijn voor het getrouwe beeld van de vennootschappelijke of geconsolideerde jaarrekening.

Een schending van het boekhoudrecht betekent dus niet noodzakelijk dat het getrouwe beeld wordt aangetast.

Gelet op het belang van die tekst en zonder die als zodanig te willen betwisten, vraagt de Hoge Raad zich af of die inhoudelijk niet explicieter zou moeten worden geformuleerd.



**Punt 3.6.1. en 3.6.2.** : de inhoud van die punten zou moeten worden verduidelijkt aan de hand van voorbeelden.



**Punt 3.8.2.** : in de Franse tekst begint de tweede alinea met de woorden "Si cela est possible", wat niet zo is in het Nederlands. Dat heeft weliswaar geen belang voor de algemene betekenis van de tekst, maar harmonisatie lijkt wenselijk.



**Punt 3.10.** : met de nieuwe structuur van het controleverslag krijgt de revisor de gelegenheid om in het tweede gedeelte van zijn verslag een of meer paragrafen met commentaar in te lassen, om zo de lezer wegwijs te maken in bepaalde aspecten van de jaarrekening of het jaarverslag die hij voor een goed begrip van deze stukken belangrijk acht. Aldus zou de informatie voor de lezer van het controleverslag op pertinente wijze kunnen worden aangevuld.

Ondanks de ingebouwde voorzorgen (punt 3.10.1. en 3.10.4.) sluit de Hoge Raad echter het gevaar niet uit dat die mogelijkheid lichtzinnig zou worden benut. Hij zou dan ook willen dat het Instituut er nauwgezet zou op toezien dat de beperkingen opgelegd door de normen, worden nageleefd.

Om redenen van duidelijkheid suggereert hij bovendien punt 3.10.4 te vervangen door de volgende zin : "De bijkomende inlichtingen moeten uitsluitend een beter begrip van de jaarrekening of het jaarverslag tot doel te hebben."



**Punt 3.11.** : de formulering van dit punt zou moeten worden herzien, zodat dit ook slaat op het vereiste van artikel 75, 2° van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen, namelijk de vermelding of de geconsolideerde jaarrekening is opgesteld overeenkomstig de geldende wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen.



**Punt 3.11.1.** : het tweede gedeelte van dit punt is een innovatie ten opzichte van punt 3.4.1. van de huidige algemene controlenormen. Voor een

beter begrip zou dit ofwel anders moeten worden verwoord, ofwel met een voorbeeld toegelicht.



**Punt 3.15.** : wil de tekst overeenstemmen met de ISA 700 (§ 25), dan zou in het verslag ook de plaats moeten worden vermeld waar het verslag

is ondertekend, in casu de stad waar het kabinet is gevestigd dat de opdracht heeft uitgevoerd.

**Punt 3.15.2.** : bij het tweede streepje zou ook de geconsolideerde jaarrekening moeten worden vermeld.

