

D. 03/02/1998

Inleiding

Het ontwerp dat aan de Hoge Raad wordt voorgelegd, heeft tot doel vast te leggen welke normale maatregelen een bedrijfsrevisor moet nemen als hij te maken heeft met fraude, vergissingen en onwettige handelingen in de gecontroleerde onderneming.

Op 29 september 1997 heeft de Hoge Raad op eigen initiatief een aanbeveling uitgebracht in verband met de rol van bedrijfsrevisoren en externe accountants inzake vergissingen, fraude en onregelmatigheden, met een aantal beschouwingen over de rol de lege lata en de lege ferenda van deze beroepsbeoefenaars in die materie.

Het onderhavige advies is het resultaat van een toetsing aan die aanbeveling en de Hoge Raad verwacht dan ook dat het Instituut zijn ontwerp hierop afstemt.

Algemene opmerkingen

De Hoge Raad is van oordeel dat het nuttig zou zijn om, eventueel in een afzonderlijk gedeelte van de aanbeveling, ook de rol te behandelen van de revisor bij gelegenhedsopdrachten, zodat het toepassingsbereik van de aanbeveling niet beperkt zou blijven tot de permanente wettelijke controle-opdrachten alleen (cf. punt 1.4.).

Daartoe suggereert de Hoge Raad dat het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants samen een gemeenschappelijke en algemene aanbeveling of norm zouden uitwerken, in verband met de rol van een bedrijfsrevisor en een accountant inzake fraude, vergissingen en onregelmatigheden.

Ten slotte verwijst de ontwerp-aanbeveling in verschillende punten naar de rol van een revisor inzake vergissingen. Dat gebeurt evenwel niet systematisch, wat tot dubbelzinnigheden kan leiden. De tekst zou dus moeten worden herwerkt, zodat die telkens als nodig aangeeft dat de te volgen gedragslijn ook geldt inzake vergissingen.

Specifieke opmerkingen

Titel : de titel zou moeten vermelden dat de tekst - terecht, overigens - ook over vergissingen handelt.



Punt 1.1. : naar het oordeel van de Hoge Raad is de opvatting van de rol van een revisor zoals beschreven in dit punt, te beperkt. Zoals bij voorbeeld uit punt 4.1.2. blijkt, kan en moet een revisor immers een preventieve rol spelen bij de opsporing van fraude, vergissingen en onregelmatigheden.



Punt 2.2. : de tekst van de eerste alinea zou begrijpelijker moeten worden geformuleerd. Sub b) zou moeten worden aangegeven dat het gaat om de economische en financiële informatie die aan de ondernemingsraad moet worden verstrekt.



Punt 2.3.: om een herhaling van de definitie van boekhoudkundige fraude te vermijden, wordt voorgesteld de eerste zin van de eerste alinea van dit punt te vervangen door de volgende zin : "In deze aanbeveling wordt boekhoudkundige fraude zoals eerder gedefinieerd, "fraude" genoemd.". In de derde alinea zou het nuttig zijn met een paar voorbeelden de draagwijdte te verduidelijken van de zin "... een aantal specifieke wetten die vormvereisten voorschrijven voor het verwerken in de boekhouding van bepaalde verrichtingen".



Punt 2.3.1. : die passus zou anders moeten worden geformuleerd om oorzaak en remedie niet door elkaar te halen.



Punt 2.3.2. : de stelling in de eerste zin van dit punt lijkt overdreven. De tekst zou ten minste wat genuanceerder moeten klinken.



Punt 2.4. : de woorden "procedures in verband met de aan de ondernemingsraad te verstrekken inlichtingen" zou moeten worden vervangen door "de reglementering op de opdracht van de

bedrijfsrevisor inzake de aan de ondernemingsraad te verstrekken economische en financiële informatie".



Punt 2.5. : na de woorden "los van enige band met het bedrijf van de onderneming" zouden de woorden "en zonder gevolgen voor de onderneming" moeten worden toegevoegd.



Punt 3.1. : bij het laatste streepje zouden na de woorden "onwettige handelingen" de woorden "fraude of vergissingen" moeten worden toegevoegd.



Punt 3.2. : naar het oordeel van de Hoge Raad zou het woord "kan" in de tweede zin moeten worden vervangen door het woord "'moet", overeenkomstig het voorschrift van punt 2.4.5. van de algemene controlenormen.



Afdeling 4 : ook hier zouden de vergissingen in de titel moeten worden opgenomen. Het onderzoek van deze afdeling lijkt er bovendien op te wijzen dat de procedures die een revisor moet volgen zodra er aanwijzingen van fraude of onwettige handelingen opduiken, er in beginsel zullen toe leiden hetzij zijn twijfels weg te nemen, hetzij de fraude of onwettige handeling te bewijzen, zodanig dat de revisor nooit blijft vastzitten in het stadium van de twijfel.

Zoals hij reeds in zijn aanbeveling heeft aange-stipt, is de Hoge Raad integendeel van oordeel dat de beroepsbeoefenaar er ondanks al zijn inspanningen in bepaalde gevallen enkel zal in slagen zijn twijfels of aanwijzingen bevestigd te zien, zonder een onweerlegbaar bewijs te kunnen leveren van fraude of onwettige handeling. Hij vraagt zich daarom af of ook die hypothese geen plaats moet krijgen.



Punt 4.1. : hier zou duidelijk moeten vermeld worden dat het gaat om preventie van fraude, vergissingen en onwettige handelingen.



Punt 4.1.1. : hier zou moeten worden aangegeven of in de eerste zin, de woorden "andere onwettige handelingen" moeten worden begrepen onder verwijzing naar het begrip sub punt 2.5. dan wel, zoals de Hoge Raad veronderstelt, of die woorden slaan op zowel de andere onwettige handelingen van punt 2.5. als de schending van voorschriften waarop de revisor specifiek moet toezien.

De Hoge Raad is bovendien van oordeel dat de tekst van de tweede alinea de preventieve rol van de revisor minimaliseert en daarom ten minste dient te worden genuanceerd. Weliswaar hoort een revisor geen oordeel te formuleren over "de gepastheid of effectiviteit van de organisatie", maar dat neemt niet weg dat zijn - in zijn verslag beschreven - controlewerkzaamheden ook moeten bestaan uit een onderzoek van de administratieve en boekhoudkundige organisatie alsook de procedures van interne controle die de opstelling van de financiële staten ondersteunen (aangepaste algemene controlenormen, punt 3.3.3.).

De aanbeveling over de impact van de interne controle op de controlewerkzaamheden van 5 januari 1993 vermeldt in een *passus* over de mededeling aan de bedrijfsleiding van de besluiten van het onderzoek van de interne controle trouwens expliciet : "Daarenboven kan de revisor tijdens zijn onderzoek van de administratieve procedures tot de bevinding komen dat de wijziging van sommige procedures de doeltreffendheid en veiligheid van de administratie zouden kunnen verbeteren. Hij kan zijn opmerkingen en suggesties aan de bedrijfsleiding melden."



Punt 4.2. : hier zou duidelijk moeten worden vermeld dat het gaat om opsporing van fraude en vergissingen.



Punt 4.2.2. : de tekst bij het tweede streepje zou explicieter moeten zijn. Bij het derde streepje zou men de term "onregelmatigheid" beter vermijden. Enerzijds, omdat dit niet is gedefinieerd, anderzijds, omdat dit begrip zou kunnen worden verward met het totaal andere begrip overtreding. Voorts zou de tweede zin bij het derde streepje moeten worden weggelaten, want het al of niet kunnen inschatten van de gevolgen heeft geen belang voor de opsporing.

Het vijfde streepje lijkt strijdig met punt 4.4.1. en artikel 18ter, 2° van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, krachtens hetwelk een revisor, vooraleer een opdracht te aanvaarden, moet beschikken over de bekwaamheid, medewerking en tijd vereist om deze opdracht goed uit te voeren

Naar het oordeel van de Hoge Raad kan men zich moeilijk voorstellen dat een revisor zich naar behoren kan kwijten van zijn permanente wettelijke controle-opdracht, met naleving van alle door het Instituut uitgebrachte aanbevelingen en normen, als hij de voornaamste aspecten niet beheerst van de voor de verrichtingen van een onderneming geldende wetten en reglementen - hoe specifiek die ook zijn voor de economische sector.

Bijgevolg wordt voorgesteld die tekst te schrappen.



Punt 4.4.2. : voor het derde streepje zou een verwijzing in voetnoot (cf. p. 10) naar de controle-aanbeveling inzake de bevestigingen door de leiding, op haar plaats zijn.



Punt 4.5. : ook hier zouden de vergissingen moeten worden vermeld (cf. punt 4.5.1.).



Punt 4.5.2. : hier zou moeten worden gezegd dat de revisor zich eerst tot de interne juridisch adviseur moet richten en - als er geen is of als de uitleg ontoereikend is - dan pas tot de advocaat van de vennootschap en ten slotte tot zijn eigen raadsleden.



Punt 4.5.5. : wat de boodschap is van de woorden "noch vermeld werden in de verklaringen van de ondernemingsleiding", waar die verwijzen naar "fraude en onwettige handelingen", is niet duidelijk.



Afdeling 5. : naar het oordeel van de Hoge Raad zou een revisor, wanneer hij zijn vaststellingen intern in de onderneming meldt, bovendien de aanbeveling moeten geven betekenisvolle vergissingen recht te zetten en een einde te maken aan fraude, schendingen van voorschriften waarop hij specifiek moet toezien, of andere onwettige handelingen, en daartoe maatregelen suggereren.



Punt 5.1.1. : het woord "feitelijke" zou moeten worden weggelaten om een restrictieve interpretatie te vermijden van de interne meldingsplicht van een revisor.



Punt 5.1.2. : hier zou moeten worden aangegeven of deze passus ook geldt voor schendingen van voorschriften waarop een revisor specifiek moet toezien. Voorts heeft de tekst bij het eerste streepje een al te moraliserende teneur die misplaatst is in een aanbeveling.

Punt 5.1.3. : de Hoge Raad neemt aan dat "onwettige handeling" ook de voorschriften waarop een revisor specifiek moet toezien en andere onwettige handelingen dekt (idem punt 5.1.4.).

Voor een grotere duidelijkheid zouden voorts de woorden "elke vorm van hierboven vermelde onregelmatigheid" moeten vervangen worden door de begrippen die de aanbeveling hanteert (fraude, schending van voorschriften waarop een revisor specifiek moet toezien en andere onwettige handelingen) en die uiteindelijk worden bedoeld.

De vermelding dat het bestuursorgaan de raad van bestuur of de zaakvoerders zijn, zou in punt 5.1.3 moeten geschieden en niet in punt 5.1.4. De verwoording van de tweede alinea van punt 5.1.3., in fine, zou trouwens duidelijker moeten. Als die passus wil zeggen dat er in ieder geval een kennisgeving vereist is, dan zou dat explicieter moeten.



Punt 5.1.5. : in de Franse tekst moet "significatieve" in de mannelijke vorm staan.



Punt 5.1.6 : de woorden "de informatieprocedure betreffende" zouden moeten worden weggelaten.



Punt 5.2.4. : het woord "onregelmatigheid" zou moeten worden vervangen door "fraude". Er zou trouwens een uniforme terminologie moeten worden vastgelegd om fraude te kwalificeren naar belangrijkheid. In punt 5.2.2. is er immers sprake van fraude die "een belangrijke invloed heeft op de jaarrekening", in punt 5.2.4. van "belangrijke" fraude en in punt 5.2.5., van fraude "met een betekenisvolle invloed op de jaarrekening".



Punt 5.3.1. : in de derde alinea wordt uit artikel 65, 6° van de vennootschapswet - aangehaald in het tweede lid - afgeleid dat cumulatief aan twee voorwaarden moet zijn voldaan, wil dit voorschrift van toepassing zijn.

Naar het oordeel van de Hoge Raad betekenen de woorden "met name" in artikel 65, 6° dat een vrijstelling ingegeven door het vennootschapsbelang ook in andere gevallen mogelijk is dan in het voorbeeld¹ vermeld in de betrokken bepaling. De tekst behoeft bijgevolg nuanceering.



Punt 5.4.1. : gelet op de verwoording van punt 3.1.3. van de algemene controlenormen nieuwe versie, zouden de woorden ivoor elk gegeven dat geen deel uitmaakt van zijn wettelijke opdrachtⁱ in het overgenomen uittreksel moeten worden weggelaten.



Bijlage 2 : in het negende bolletje, zou "alternatives" moeten worden geschreven in plaats van "atlernatives".

RECHTER
DE HOGHE RAAD
IN 'T
HET
RECHT

¹ In dezelfde zin, zie X. Dieux, "Devoirs et responsabilités des commissaires-reviseurs en cas de fraude", in *Sources de responsabilités du reviseur d'entreprises*, IRE, Droit 2196, p. 53, sp. p. 64.

Verantwoordelijk
uitgever
K. GEENS
Blandenstraat 68
Haasrode