

D. 20/03/97

Inleiding

Uit hoofde van het punt 2.5.4. van de algemene controlenormen, goedgekeurd door de Raad van het IBR tijdens zijn vergadering van 2 december 1983, kan de bedrijfsrevisor met name gebruik maken van de bevestiging van informatie door de directie als bewijsmiddel ter rechtvaardiging van zijn mening over de jaarrekening.

Het doel van het aanbevelingsontwerp dat aan de Hoge Raad wordt voorgelegd, bestaat erin meer duidelijkheid te verstrekken over het gebruik van de verklaringen van de leiding als bewijsmiddel en als werkdocument en over het gevolg van de weigering van de leiding om een geschreven verklaring te geven. Het bevat bovendien als bijlage een lijst van de verklaringen die mogelijk kunnen opgenomen worden in een bevestigingsbrief.

Commentaar

Tijdens het onderzoek van dit ontwerp heeft de Hoge Raad vastgesteld dat de hem voorgelegde tekst in ruime mate overeenstemt met de aanbevelingen terzake van de Internationale Federatie van Accountants (IFAC, ISA 580 "Management Representations") en met de normen en aanbevelingen die in andere landen worden toegepast, onder voorbehoud van de aanpassing ervan aan de Belgische juridische context (b.v. punten 1.2., 4.1. en 4.2.).

Voor zover kan de Hoge Raad, onder voorbehoud van de hierna geformuleerde commentaar en de aanbevolen correcties, het aanbevelingsontwerp goedkeuren.

De Hoge Raad wil evenwel zijn bekommernis uiten over het toenemend gebruik van verzoeken om bevestigingen van de leiding waarvan de juridische draagwijdte niet altijd ondubbelzinnig is.

Het is dan ook met voldoening dat hij heeft vastgesteld dat het aanbevelingsontwerp, op basis van de inhoud van de punten 2.1., 2.3., 2.6. en van het eerste lid van de bijlage, een einde zal stellen aan het gebruik van de standaardbrief van duidelijke Angelsaksische oorsprong waarvan hij kennis heeft kunnen nemen en waarvan sommige passages kunnen worden gezien als pogingen om zich te onttrekken aan een gedeelte van de aansprakelijkheid die normaal aan de commissaris-revisor toekomt.

De Hoge Raad is immers van mening dat het gebruik van de bevestiging van de leiding moet passen in het precieze kader van de algemene controlenormen en de aanbeveling, eenmaal ze effectief is en dat ze, met name door het volume van de gewenste verklaringen, van dit subsidiair instrument niet het voornaamste doorslaggevend instrument kan maken, omdat dit verwarrend zou stichten wat de respectieve functies van de leiding en van de commissaris-revisor betreft.

Verschillende correcties

punt 1.2. : aan het einde van dit punt dient het woord "daar" in de Nederlandse tekst te worden vervangen door het woord "door".

punt 1.3. : in dit punt gebruikt men in de Franse versie de woorden "haute direction" en elders in de tekst nu eens "dirigeants" en dan "direction" en in de Nederlandse versie "leiding". De Hoge Raad is van mening dat er overeenstemming moet zijn wat betreft de gebruikte terminologie en dat ze duidelijker moet zijn.

punten 1.3. en 1.3.1. : de Hoge Raad is van mening dat wanneer het ongetwijfeld belangrijk is de mondelinge verklaringen te vermelden, die de revisor kan krijgen en die hij uiteraard in zijn werkdocumenten op schrift stelt, de aanbeveling de nadruk zou moeten leggen op de grotere bewijskracht van een geschreven bevestiging en dit op duidelijker wijze dan dit nu gebeurt in punt 2.2. De Hoge Raad houdt er speciaal rekening mee dat de bevestiging van bepaalde feiten (b.v. het ontbreken van een beslissing tot overdracht van een participatie) soms het enig bewijs zal vormen van die feiten en is dus de mening toegedaan dat de geschreven bevestiging zoals bedoeld in het punt 1.3.2. de regel terzake zou moeten zijn.

In de reeds vermelde tekst spreekt het IFAC zich uit in dezelfde zin (punt 4)

punt 2.1. : rekening houdend met het vervolg van de tekst, zou het woord "bijkomend" in de eerste zin moeten worden vervangen door het woord "subsidiar".

punt 2.2. : in de Franse versie dienen de woorden "éléments probants de valeur supérieure" te worden vervangen door de woorden "éléments d'une valeur probante supérieure".

punt 2.3. : dit punt is in de beide taalversies van het ontwerp niet op identieke wijze voorgesteld. Er moet overeenstemming worden bereikt.

punt 2.6. : de woorden "na een onderhoud met de directie over dit onderwerp" moeten volgen op "indien nodig".

punt 3.3. : de Hoge Raad stelt voor de woorden "In voorkomend geval" te schrappen, voor zover ze ten onrechte de indruk wekken dat een brief enkel door de directieleden moet worden ondertekend, wanneer hij tijdens de opdracht wordt ontvangen. In hetzelfde punt daarentegen zou het woord "overtuiging" moeten worden vervangen door het woord "gezag", dat beter past en dat blijkt overeen te stemmen met het woord "belief" van de tekst van het IFAC. De komma tussen "réunions" en "du conseil" zou trouwens kunnen worden weggelaten in de Franse versie.

punt 4.1. : de Hoge Raad is van mening dat de revisor, in de veronderstelling vermeld in die passage van het ontwerp, de voorzitter van de raad van bestuur zou moeten verwittigen.

punt 4.3. : het zou beter passen in de Franse versie te schrijven "Dans de telles circonstances, le reviseur devra aussi reconsidérer la foi ajoutée aux ...".

bijlagen : in de derde zin van de Franse versie dient het woord "doit" te worden vervangen door het woord "peut" en in het punt C.3. dienen de woorden "op dit ogenblik" te worden ingelast tussen de woorden "hebben" en "geen", om de tekst te nuanceren. Wat betreft het punt A.3. is de Hoge Raad trouwens van mening dat de bevestiging van de leiding terzake de commissaris-revisor er niet van ontslaat kennis te nemen van onder meer de exploitatievergunning.