

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be
www.cspe-hreb.be

Advies van 23 januari 2003 omtrent het ontwerp van aanpassing van de algemene controlenormen overgemaakt door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren

bijlage IX

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft op 4 oktober 2002 een ontwerp tot aanpassing van de algemene controlenormen goedgekeurd en overgemaakt aan de Hoge Raad. Een aanvulling op het ontwerp tot aanpassing van de algemene controlenormen werd op 8 januari 2003 door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren goedgekeurd en overgemaakt aan de Hoge Raad.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.¹

1. Context

De algemene controlenormen die op 2 december 1983 werden goedgekeurd door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren werden in 1997 aan een grondige herziening onderworpen teneinde Hoofdstuk III van deze algemene normen in overeenstemming te brengen met de internationale auditnorm² ISA 700 met betrekking tot de verklaring die de bedrijfsrevisor in het kader van zijn opdracht van wettelijke controle van de jaarrekeningen uitbrengt.

In juni 2000 publiceerde de Fédération des Experts comptables Européens een vergelijkende studie³ over de inhoud van het auditverslag in de verschillende Europese landen. Uit deze studie blijkt dat het Belgische normatieve kader in grote mate de internationale voorschriften uit de norm ISA 700 in acht

neemt. De FEE stelde weliswaar twee verschillen vast:

- met betrekking tot paragraaf ISA 700.2 die stelt dat «*The auditor should review and assess the conclusions drawn from the audit evidence obtained as the basis for the expression of an opinion on the financial statements.*»;
- met betrekking tot paragraaf ISA 700.6 die stelt dat «*The Auditor's report should have an appropriate title. It may be appropriate to use the term "Independent Auditor" in the title to distinguish the auditor's report from reports that might be issued by others, such as by officers of the entity, the board of directors, or from the reports of the other auditors who may not have to abide by the same ethical requirements as the independent auditor.*».

1. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.
2. ISA 700 «*The Auditor's report on financial statements*», IFAC Handbook 2001 – Technical Pronouncements.
3. «*The Auditor's Report in Europe*», Fédération des Experts comptables Européens, 15 juni 2000, 188 p.

In het jaarverslag 2000 van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, blijkt uit de tekst met betrekking tot het onderzoek van deze studie van de FEE dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren «oordeelt dat paragraaf 2 van de norm ISA 700 in de Algemene Controlenormen dient te worden ingeschreven»¹.

Bovendien stelt de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren dat het «in de loop van het jaar 2001, na advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, een bepaling zal aannemen die de in paragraaf 3.3 van de Algemene Controlenormen de bepaling vervat in paragraaf

2 van de norm ISA 700 invoegt (toevoeging van paragraaf 3.3.3.bis)».

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren vermeldt overigens dat deze wijziging van de algemene controlenormen van zuiver formele aard zal zijn en geen enkele wijziging inhoudt inzake de wijze waarop de bedrijfsrevisoren de wettelijke controle van de jaarrekeningen zullen uitvoeren.

In het jaarverslag 2000 van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren wordt daarentegen nergens melding gemaakt van het verschil met betrekking tot de paragraaf ISA 700.6 waarop de FEE wees.

2. Voorstel van 4 december 2002 strekkende tot «formele» aanpassing van hoofdstuk III van de algemene controlenormen

Het onderzoek van het document dat werd goedgekeurd door de Raad op 4 december 2002 en de integratie beoogt van louter formele aanpassingen, toont aan dat de volgende aanpassingen in de huidige tekst over de algemene controlenormen werden aangebracht:

- vervanging van de term «commissaris-revisor» door «commissaris»;
- vermelding van de twee verwijzingen naar het vennootschaps- en het boekhoudrecht (oude en nieuwe verwijzingen van 1999 (voor wat het vennootschaps- en het boekhoudrecht betreft) en van 2001 (voor wat het koninklijk besluit inzake boekhouding betreft));
- vervanging van het eerste lid van paragraaf 3.1.2. van de algemene controlenormen:
 - huidige tekst: «Het controleverslag is noodzakelijkerwijze een geschreven verslag. In de titel worden de hoedanigheid van de ondertekenaar en de voornaamste bestemming van het verslag vermeld. Het revisieverslag moet schriftelijk worden opgemaakt.»;
 - voorgestelde tekst: «Het controleverslag is noodzakelijkerwijze een geschreven verslag. In de titel

worden de hoedanigheid van de commissaris en de hoedanigheid van de voornaamste bestemming van het verslag vermeld. Het revisieverslag moet schriftelijk worden opgemaakt.»;

- schrapping (enkel in de Franstalige versie van de tekst overgemaakt door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren) van de laatste zin van het laatste lid van paragraaf 3.1.2. van de algemene controlenormen:
 - huidige tekst: «Normaal zal de voornaamste bestemming van het controleverslag de algemene vergadering zijn. Wanneer de opdracht aan de revisor is toevertrouwd door de voorzitter van de rechtbank van koophandel, zal deze niet beschouwd worden als voornaamste bestemming van het verslag; zelfs in dit geval verdient het de voorkeur te verwijzen naar de algemene vergadering van aandeelhouders. Wanneer het gaat om een contractuele opdracht, kan deze bestemming ook het bestuursorgaan van de vennootschap zijn.»;
 - voorgestelde tekst: «Normaal zal de voornaamste bestemming van het controleverslag de algemene

1. Jaarverslag 2000 van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, punt 5 met betrekking tot het controleverslag en in het bijzonder punt 5.1. «FEE-studie», p. 126-128.

- vergadering zijn. Wanneer de opdracht aan de revisor is toevertrouwd door de voorzitter van de rechtbank van koophandel, zal deze niet beschouwd worden als voorname bestemming van het verslag; zelfs in dit geval verdient het de voorkeur te verwijzen naar de algemene vergadering van aandeelhouders. Wanneer het gaat om een contractuele opdracht, kan deze bestemming ook het bestuursorgaan van de vennootschap zijn. »;
- aanpassing van paragraaf 3.3.1. van de algemene controlenormen om enerzijds de afkorting «IASB» te vervangen door «IASB» en anderzijds de afkorting «IAPC» te vervangen door «IAASB»:
 - huidige tekst: «In uitzonderlijke gevallen, die verantwoord zijn door de context waarin zijn verslag hoofdzakelijk zal gebruikt worden, kan hij eveneens verwijzen naar andere controlenormen, voor zover deze niet strijdig zijn met onderhavige normen. Zo zal de revisor enkel kunnen verwijzen naar de normen van het International Auditing Practices Committee van het IFAC wanneer de financiële staten zijn opgesteld overeenkomstig de normen van de International Accounting Practices Committee. Deze uitzondering is niet van toepassing op het verslag van de *commissaris-revisor* over de jaarrekening».
 - voorgestelde tekst: «In uitzonderlijke gevallen, die verantwoord zijn door de context waarin zijn verslag hoofdzakelijk zal gebruikt worden, kan hij eveneens verwijzen naar andere controlenormen, voor zover deze niet strijdig zijn met onderhavige normen. Zo zal de revisor enkel kunnen verwijzen naar de normen van het International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) van de IFAC wanneer de financiële staten zijn opgesteld overeenkomstig de normen van de International Accounting Standards Board (I.A.S.B.). Deze uitzondering is niet van toepassing op het verslag van de *commissaris* over de jaarrekening».

- Toevoeging aan de algemene controle-normen van een paragraaf 3.4.5. die als volgt luidt: «De revisor dient de conclusies te onderzoeken en te evalueren die voortvloeien uit het bewijskrachtig materiaal verkregen in het kader van zijn opdracht als commissaris gericht op het afgeven van zijn verklaring over de financiële staten».

2.1. Toevoeging van een paragraaf 3.4.5. aan de algemene controlenormen

Uit de vergelijkende studie van de FEE van juni 2000 met betrekking tot de inhoud van het auditverslag dat in de verschillende Europese landen wordt gepubliceerd¹, blijkt dat paragraaf ISA 700.2 stelt dat «**The auditor should review and assess the conclusions drawn from the audit evidence obtained as the basis for the expression of an opinion on the financial statements.**» terwijl deze zin niet in de in de 1997 goedgekeurde tekst met de algemene controlenormen is overgenomen.

Om deze bepaling in de norm ISA 700 te respecteren stelt de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voor een paragraaf 3.4.5. op te nemen die als volgt luidt: «De revisor dient de conclusies te onderzoeken en te evalueren die voortvloeien uit het bewijskrachtig materiaal verkregen in het kader van zijn opdracht als commissaris gericht op het afgeven van zijn verklaring over de financiële staten».

In zijn algemeenheid steunen de leden van de Hoge Raad dit initiatief van de Raad van het Instituut van Bedrijfsrevisoren om de tekst van de algemene controlenormen te laten aansluiten op het internationale normatieve kader.

Niettemin past het, naar de mening van de leden van de Hoge Raad, de vraag op te werpen omtrent de plaats van invoeging van deze paragraaf. Paragraaf ISA 700.2 behandelt deze problematiek aan het begin van de norm in het inleidende gedeelte met algemene draagwijdte.

1. «The Auditor's Report in Europe», Fédération des Experts comptables Européens, 15 juni 2000, 188 p.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het niet aangewezen dit principe op te nemen onder paragraaf 3.4. van de algemene controlenormen die enkel datgene behandelt wat in het controleverslag dient te worden vermeld.

De leden van de Hoge Raad verlenen de voorkeur aan de opname van dit fundamentele principe onder paragraaf 3.3. van de algemene controlenormen. Deze paragraaf bespreekt namelijk in algemene termen de doelstellingen van de controle van de jaarrekening en de wijze waarop de controles worden uitgevoerd.

De leden van de Hoge Raad stellen dan ook voor dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren de beslissing uit 2000 om «in paragraaf 3.3. van de Algemene Controlenormen de bepaling vervat in paragraaf 2 van de norm ISA 700 "in te voegen" (toevoeging van een paragraaf 3.3.3.bis)» opnieuw onderzoekt.¹

2.2. Vervanging van de eerste alinea van paragraaf 3.1.2. van de algemene controlenormen

Uit de vergelijkende studie van de FEE van juni 2000 met betrekking tot de inhoud van het auditverslag dat in de verschillende Europese landen wordt gepubliceerd², blijkt dat paragraaf ISA 700.6 stelt dat «*The Auditor's report should have an appropriate title. It may be appropriate to use the term "Independent Auditor" in the title to distinguish the auditor's report from reports that might be issued by others, such as by officers of the entity, the board of directors, or from the reports of the other auditors who may not have to abide by the same ethical requirements as the independent auditor.*»³.

Om deze bepaling van de norm ISA 700 te respecteren stelt de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voor het eerste lid van paragraaf 3.1.2. in de algemene controlenormen aan te passen en als volgt te formuleren: «Het controleverslag is noodzakelijkerwijze een geschreven verslag. In de titel worden de hoedanigheid van de commissaris en de

hoedanigheid van de voornaamste bestemming van het verslag vermeld.».

Volgens de leden van de Hoge Raad lost deze aanpassing, die geen problemen oplevert, geenszins het probleem op dat door de Fédération des Experts comptables européens in deze studie van 15 juni 2000 werd opgeworpen.

Immers, de essentiële opmerking van de FEE met betrekking tot deze paragraaf ISA 700.6 slaat op de (al dan niet) uitdrukkelijke vermelding dat het een verslag van een onafhankelijke revisor betreft.

In haar studie besluit de FEE haar analyse als volgt: «*Because of the increasing international use of auditor's reports FEE recommends that auditing standards in European countries should contain a reference to the auditor's independence in the title of the auditor's report in the case that the auditor's report is intended to be used internationally.*»⁴

Rekening houdend met de voorschriften vermeld in de studie van de Fédération des Experts comptables européens omtrent de situatie in bepaalde landen, dringt zich volgens de leden van de Hoge Raad de vraag op of er in de titel van de verklaring van de commissaris moet worden vermeld of het een verslag van een onafhankelijke revisor betreft. Deze melding heeft tot doel interpretatiefouten bij de bestemmingen van de door een commissaris uitgebrachte attestering van de jaarrekeningen te vermijden. Het past te benadrukken dat, zelfs in een Belgische context, bepaalde bestemmingen of gebruikers van het auditverslag van de commissaris dit verslag zouden kunnen verwarren met een verslag dat, bijvoorbeeld, door het Auditcomité werd opgesteld.

Ten slotte dient te worden benadrukt dat indien de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren dit advies van de Hoge Raad opvolgt, dit niet enkel noopt tot een aanpassing van de eerste alinea van paragraaf 3.1.2. van de algemene controlenormen, maar ook van het model dat in de bijlage tot de algemene normen werd opgenomen.

1. Jaarverslag 2000 van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, punt 5 met betrekking tot het controleverslag en in het bijzonder punt 5.1. «FEE-studie», p. 126-128.
2. «*The Auditor's Report in Europe*», Fédération des Experts Comptables, 15 juni 2000, 188 p.
3. Bepaalde delen van deze zin werden benadrukt (door middel van onderlijnen) om gemakkelijk de idee in de studie van de FEE te kunnen identificeren die de Hoge Raad onder de aandacht van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren wil brengen.
4. «*The Auditor's Report in Europe*», Fédération des Experts Comptables, 15 juni 2000, 188 p. Zie hiertoe punt 15 met betrekking tot paragraaf ISA 700.6, p. 19.

2.3. Aanpassing van paragraaf 3.3.1. van de algemene controlenormen

De leden van de Hoge Raad hebben terzake geen bijzondere opmerkingen aangezien de voorgestelde aanpassingen – in dit geval het vervangen van de afkorting «IASC» door «IASB» enerzijds en van «IAPC» door «IAASB» anderzijds – een logisch gevolg zijn van de naamsverandering van deze twee organen.

2.4. Schrapping van de laatste zin van de eerste alinea van paragraaf 3.1.2. van de algemene controlenormen

De leden van de Hoge Raad hebben vastgesteld dat de zin «Wanneer het gaat om een contractuele opdracht, kan deze bestemming ook het bestuursorgaan van de vennootschap zijn» in de Franstalige versie van de door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren overgemaakte tekst werd geschrapt.

De leden van de Hoge Raad menen dat er niet echt reden is tot wijziging van de reikwijdte van deze alinea van paragraaf 3.1.2. van de algemene controlenormen en stellen voor deze zin opnieuw op te nemen om de overeenstemming tussen de Franstalige en Nederlandstalige teksten van de algemene controlenormen te verzekeren.

2.5. Vervanging van de uitdrukking «commissaris-revisor» door «commissaris»

De leden van de Hoge Raad hebben terzake geen bijzondere opmerkingen aangezien de uitdrukking «commissaris-

revisor» bij de coördinatie van het vennootschapsrecht in het Wetboek van Vennootschappen in 1999 werd afgeschaft en vervangen door de uitdrukking die vóór 1985 werd gebruikt, met name «commissaris».

2.6. Vermelding van de twee verwijzingen naar het vennootschaps- en het boekhoudrecht (oude en nieuwe verwijzingen van 1999 (voor wat het vennootschaps- en het boekhoudrecht betreft) en van 2001 (voor wat het koninklijk besluit inzake boekhouding betreft))

Naast de aanpassingen van de verwijzingen naar het vennootschapsrecht en het boekhoudrecht, stellen de leden van de Hoge Raad voor om systematisch de uitdrukkingen «gecoördineerde wetten betreffende de handelsvennootschappen» en «vennootschapswet» te vervangen door de uitdrukking «Wetboek van vennootschappen»

Tevens dient te worden vermeld dat twee verwijzingen niet werden geactualiseerd:

- De tweede alinea van paragraaf 3.3.3. van de algemene controlenormen verwijst enkel naar artikel 75, 1° van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekeningen. Dit artikel werd overgenomen in artikel 148 van het Wetboek van vennootschappen;
- Paragraaf 3.11.5. van de algemene controlenormen verwijst enkel naar artikel 75, 2° van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekeningen. Dit artikel werd overgenomen in artikel 148 van het Wetboek van vennootschappen.

3. Voorstellen van 8 januari 2003 tot wijziging van hoofdstuk III van de algemene controlenormen

Na onderzoek van het document tot wijziging van de algemene controle-normen, goedgekeurd door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren op 8 januari 2003, blijkt dat de voorgestelde verandering betrekking heeft op de uitdrukkelijke vermelding in de algemene controlenormen dat een verklaring met voorbehoud indien nodig in een verklarende paragraaf kan worden aangevuld.

3.1. Internationale benadering

De norm ISA 700 van het IAASB behandelt de vorm van het door de externe revisor te verstrekken auditverslag. Uit deze normatieve tekst volgt dat een «**gekwalificeerd verslag**» drie vormen kan aannemen (ISA 700-29):

- (a) een verklaring met voorbehoud («*a qualified opinion*»);
- (b) een onthoudende verklaring («*a disclaimer of opinion*»);
- (c) een afkeurende verklaring («*an adverse opinion*»).

Deze paragraaf 29 van de norm ISA 700 introduceert eveneens het concept van «**verslag met andere strekking dan goedkeurend**», dat naast deze drie vormen van gekwalificeerd verslag de mogelijkheid bevat een toelichtende paragraaf («*an emphasis of matter*») toe te voegen die het mogelijk maakt het auditverslag onder de aandacht van de bestemming te brengen zonder dit verslag daarom noodzakelijkerwijs als een gekwalificeerd verslag te catalogeren.

Uit deze norm ISA 700 blijkt dat een dergelijke toelichtende paragraaf in drie omstandigheden kan worden gebruikt:

- bij betekenisvolle problemen inzake bedrijfscontinuïteit (ISA 700.31);
- bij grote onzekerheid (andere dan bedrijfscontinuïteitsproblemen) waarvan de afloop afhangt van toekomstige ontwikkelingen die niet onder de rechtstreekse controle van de onderneming vallen en die een significante

weerslag kunnen hebben op de financiële staten (ISA 700.32);

- wanneer de revisor gevraagd wordt een verslag op te maken over andere materies dan deze die de jaarrekeningen beïnvloeden (ISA 700.35).

De norm ISA 700 stelt bovendien de gebruiksvoorwaarden van een dergelijke toelichtende paragraaf vast (ISA 700.30):

- een toelichtende paragraaf mag slechts gebruikt worden wanneer de bijlage bij de jaarrekeningen op gedetailleerdere wijze de problematiek behandelt;
- een toelichtende paragraaf wordt bij voorkeur na de verklaring over de jaarrekeningen opgenomen;
- een toelichtende paragraaf vermeldt over het algemeen het feit dat het auditverslag geen kwalificatie (verklaring met voorbehoud, onthoudende of afkeurende verklaring) bevat.

3.2. Belgische benadering

In het Belgisch normatieve kader bevatten de algemene controlenormen (ACN) de verschillende soorten op internationaal niveau vastgestelde verslagen:

- Het verslag zonder voorbehoud (ACN 3.5.);
- Het verslag met voorbehoud (ACN 3.7.);
- De onthoudende verklaring (ACN 3.8.1.);
- De afkeurende verklaring (ACN 3.8.2.).

In 1997 werd in de algemene controle-normen ook de mogelijkheid opgenomen om aan het controleverslag een toelichtende paragraaf (ACN 3.6.) toe te voegen.

Het Belgische normatieve kader staat toe (in het eerste geval) en verplicht (in het tweede geval) een dergelijke toelichtende paragraaf in twee soort situaties te gebruiken:

- bij grote onzekerheid (andere dan bedrijfscontinuïteitsproblemen) waarvan de afloop afhangt van toekomstige ontwikkelingen die niet onder de rechtstreekse controle van de onderneming vallen en die een significante weerslag kunnen hebben op de financiële staten (ACN 3.6.2. – het equivalent van paragraaf ISA 700.32);
- bij betekenisvolle problemen inzake bedrijfscontinuïteit (ISA 700.31).

Het derde op internationaal niveau vastgestelde gebruik van de toelichtende paragraaf, namelijk wanneer de auditor een verslag over andere zaken dan de jaarrekeningen opmaakt (ISA 700.35) werd op een andere manier in het Belgische normatieve kader opgenomen (zonder daarom incompatibel te zijn). Deze verklaring en aanvullende informatie worden namelijk in het tweede deel van controleverslag opgenomen (ACN 3.9. tot 3.14).

De algemene controlenormen beschrijven ook de gebruiksvoorwaarden van een dergelijke toelichtende paragraaf (ACN 3.6.1) (equivalent aan paragraaf ISA 700.30):

- een toelichtende paragraaf mag slechts worden gebruikt indien de bijlage tot de jaarrekeningen of het beheersverslag dit punt aanhaalt;
- een toelichtende paragraaf moet steeds de verklaring over de jaarrekeningen volgen.

De leden van de Hoge Raad stellen daarentegen vast dat de derde voorwaarde die op internationaal niveau in paragraaf 30 van de norm ISA 700 werd vermeld, namelijk de vermelding in de toelichtende paragraaf van het feit dat de audit hierover geen kwalificatie bevat (verklaring met voorbehoud, onthoudende of afkeurende verklaring) niet in de algemene controlenormen werd opgenomen.

3.3. Voorstel tot aanpassing van de algemene controlenormen

De tekst die op 8 januari 2003 door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren werd goedgekeurd heeft tot doel een paragraaf toe te voegen aan de

algemene controlenormen waarin verduidelijkt wordt dat een verklaring met voorbehoud indien nodig met een toelichtende paragraaf kan worden aangevuld.

De leden van de Hoge Raad stellen zich vragen over de motivering van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren om een bedrijfsrevisor uitdrukkelijk de mogelijkheid te bieden een controleverslag die tegelijkertijd een voorbehoud en een toelichtende paragraaf bevat te publiceren.

3.3.1. Met betrekking tot de inhoud

- Wat de inhoud betreft steunen de leden van de Hoge Raad de mening van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren dat een toelichtende paragraaf in bepaalde omstandigheden aan een verklaring met voorbehoud kan worden toegevoegd.

De norm ISA 700 geeft hierover immers een duidelijk antwoord door in paragraaf 30 te preciseren dat het toevoegen van een toelichtende paragraaf meestal gepaard gaat met een vermelding van het feit dat het auditverslag geen kwalificatie (verklaring met voorbehoud, onthoudende of afkeurende verklaring) hieromtrent bevat.

- Wat betreft de mogelijkheid een toelichtende paragraaf aan een onthoudende verklaring of een afkeurende verklaring toe te voegen, oordelen de leden van de Hoge Raad dat het geen nut heeft een toelichtende paragraaf toe te voegen aan een verklaringsweigering. Wanneer een commissaris namelijk een verklaringsweigering uitbrengt, geeft hij al een duidelijk signaal aan de bestemming van dit verslag en aan derden in het algemeen.

Het is derhalve niet nodig een toelichtende paragraaf waarin een specifiek aspect wordt belicht toe te voegen aan dergelijk type van verklaring aangezien verklaringsweigering reeds een duidelijke aanwijzing geeft van diverse problemen, zoals betekenisvolle pro-

blemen inzake bedrijfscontinuïteit (ACN 3.6.3 – ISA 700.31) of grote onzekerheden (andere dan de bedrijfscontinuïteitsproblemen) waarvan de afloop afhangt van toekomstige ontwikkelingen die niet onder de rechtstreekse controle van de onderneming vallen en die een significante weerslag kunnen hebben op de financiële staten (ACN 3.6.2. – het equivalent van paragraaf ISA 700.32).

- De leden van de Hoge Raad stellen bovendien vast dat de typologie van de auditverslagen die op internationaal niveau door het IFAC wordt gebruikt – en bijgevolg ook bij de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren – overeenstemt met de benadering op het Europese niveau in het kader van het voorstel tot wijziging van de vierde en de zevende Europese richtlijn inzake jaarrekeningen dat werd gepubliceerd in het Publicatieblad van 24 september 2002 (zie uittreksels in bijlage).

Uit deze tekst volgt dat in de toekomst op Europees niveau de vierde en de zevende Europese richtlijn inzake jaarrekeningen het volgende zal bevatten:

- Een typologie van de auditverslagen:
 - «c) een oordeelsparagraaf, waarin de externe accountants duidelijk vermelden of de jaarrekening een getrouw beeld geeft overeenkomstig de vigerende voorschriften voor de financiële verslaglegging en, in voorkomend geval, of de jaarrekening aan de wettelijke vereisten voldoet; de oordeelsparagraaf kan één van de volgende vormen aannemen: een onvoorwaardelijk **goedkeurende verklaring**, een **verklaring met voorbehoud**, een **afkeurende verklaring** of, indien de

*externe accountants geen oordeel kunnen uitspreken, een **verklaring van oordeelonthouding**.*»

- De mogelijkheid een toelichtende paragraaf toe te voegen:

«d) een **verwijzing naar bepaalde aangelegenheden waarop de externe accountants *bijzondere aandacht vestigen zonder een verklaring met voorbehoud af te geven***».

- Ten slotte achten de leden van de Hoge Raad het belangrijk dat de algemene controlenormen derwijze worden aangepast dat er in paragraaf 3.6. van de algemene controlenormen – naar het voorbeeld van wat het internationale niveau aanbeveelt – wordt gepreciseerd dat een commissaris die van een toelichtende paragraaf gebruikt maakt op het einde daarvan dient te vermelden dat het verslag van de commissaris niet van een kwalificatie is voorzien.

3.3.2. Met betrekking tot de vorm

De leden van de Hoge Raad vragen zich af of het gepast is om een punt 3.8. op te nemen in de algemene controlenormen terwijl de toelichtende paragraaf op algemene wijze onder punt 3.6. van de algemene controlenormen wordt besproken.

De leden van de Hoge Raad stellen voor om de voorgestelde tekst op te nemen in een bijkomend lid in paragraaf 3.7. van de algemene controlenormen (onder paragraaf 3.7.6.) om over een normatieve tekststructuur te beschikken die – door de typologie van de verslagen te respecteren – aanleunt bij die op het internationale niveau.

4. Overige beschouwingen

4.1. Noodzaak om hoofdstuk II van de algemene controlenormen te herzien

Na onderzoek van de wijzigingen die door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren werden voorgesteld, wensen de leden van de Hoge Raad de aandacht van deze Raad te vestigen op de gepastheid Hoofdstuk II van de algemene controlenormen grondig te herzien.

Immers uit dit onderzoek van Hoofdstuk II van de algemene controlenormen blijkt dat er nergens wordt verwezen naar de risicobenadering die sinds vele jaren op internationaal niveau wordt toegepast.

Het feit dat de aanbeveling van 3 december 1993 omtrent het controle-risico de risicobenadering introduceert in het Belgische normatieve kader volstaat niet. Volgens de leden van de Hoge Raad is het dan ook aangewezen hoofdstuk II van de algemene controlenormen aan te passen door de risicobenadering op te nemen in de algemene controlenormen die voor de bedrijfsrevisoren een fundamentele basistekst vormt.

Deze aanpassing van hoofdstuk II van de algemene controlenormen dringt zich volgens de leden van de Hoge Raad des te meer op in het licht van de recent bij de IAASB bediscussieerde internationale ontwerpnormen om een groter belang te hechten aan de risicobenadering.

Als voorbeeld kan worden verwezen naar:

- De tekst «IAASB Proposes New ISAs to Address Audit Risk» van 24 oktober 2002 *Audit Risk: Proposed International Standards on Auditing and Proposed Amendment to ISA 200, Objective and Principles Governing an Audit of Financial Statements*;
- De tekst «*Audit of Estimates Involving Measurement Uncertainty*» ter herziening van de norm ISA 540, «*Audit of Accounting Estimates*» met het oog op de risicobenadering;
- De tekst «*Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error*» ter herziening van de norm ISA 240 «*The Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error in an Audit of Financial*

Statements» om er de risicobenadering in op te nemen.

4.2. Huidige besprekingen met betrekking tot wijziging van de norm ISA 700

De leden van de Hoge Raad wensen eveneens de aandacht van de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren te vestigen op het feit dat de norm ISA 700 heden het onderwerp uitmaakt van besprekingen met het oog op aanpassing.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het aangewezen dat deze besprekingen van nabij worden gevolgd door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en dat een aanpassing van de algemene controlenormen kort na de goedkeuring van de nieuwe norm ISA 700 wordt voorgesteld.

4.3. Huidige besprekingen op Europees niveau

De leden van de Hoge Raad willen de leden van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren bovendien attent maken op het feit dat een voorstel tot richtlijn van het Europese Parlement en van de Raad tot wijziging van de richtlijnen 78/660/CEE, 83/349/CEE en 91/674/CEE van de Raad over de jaarrekeningen en de geconsolideerde jaarrekeningen van bepaalde vennootschapsvormen en verzekeringsondernemingen werd gepubliceerd in het Publicatieblad van de Europese Gemeenschap van 24 september 2002¹.

Sommige bepalingen wijzigen de Europese normen op het stuk van de inhoud en de voorstelling van het auditverslag enerzijds, en op het stuk van de inhoud en de voorstelling van het beleidsverslag anderzijds. Daarom is het volgens de leden van de Hoge Raad aangewezen dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren de ontwikkelingen van deze richtlijn opvolgt om, in voorkomend geval, de algemene controle-normen aan te passen aan de bepalingen in deze Europese richtlijn, wanneer deze op Europees niveau definitief wordt goedgekeurd en in het Belgisch recht zijn omgezet.

1. Zie hieromtrent de uittreksels uit dit voorstel tot richtlijn in de bijlage van dit advies van de Hoge Raad.

Bijlage

Bijlage I

Voorstel voor een Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG, 83/349/EEG en 91/674/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen en verzekeringsondernemingen

(2002/C 227 E/07)

(Voor de EER relevante tekst)

COM(2002)259/2 def.—2002/0112(COD)

(Door de Commissie ingediend op 28 mei 2002)

(PB C 227 E van 24 september 2002, pp.336-341)

HET EUROPEES PARLEMENT EN DE
RAAD VAN DE EUROPESE UNIE

Gelet op het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, inzonderheid op artikel 44, lid 1,

Gezien het voorstel van de Commissie,

Gezien het advies van het Economisch en Sociaal Comité,

Volgens de procedure van artikel 251 van het Verdrag,

Overwegende hetgeen volgt:

(...)

(7) Het jaarverslag en het geconsolideerde jaarverslag zijn belangrijke aspecten van de financiële verslaggeving. In overeenstemming met de thans gangbare optimale werkwijzen dient het bestaande vereiste dat deze verslagen een getrouw overzicht van de gang van zaken en de positie van de vennootschap moeten geven, te worden versterkt teneinde een grotere eenvormigheid te bewerkstelligen en aanvullende richtsnoeren te geven met betrekking tot de informatie die een "getrouw overzicht" geacht wordt te bevatten. De opgenomen informatie mag niet beperkt blijven tot de financiële aspecten van de bedrijfsuitoefening van de onderneming. Verwacht wordt dat dit zal leiden tot een analyse van de ecologische, sociale en andere aspecten die relevant zijn voor een goedbegrip van de ontwikkeling en positie van de vennootschap. Dit sluit eveneens aan bij Aanbeveling 2001/453/EG van de Commissie van 30 mei 2001 betreffende de verantwoording, waardering en ver-

melding van milieuaangelegenheden in de jaarrekeningen en jaarverslagen van ondernemingen¹.

(8) Verschillen in de opstelling en vormgeving van het "accountantsverslag" doen afbreuk aan de vergelijkbaarheid en maken het moeilijker voor de gebruiker om dit essentiële onderdeel van de financiële verslaggeving te begrijpen. De aangebrachte wijzigingen, die met de gangbare optimale internationale werkwijzen in overeenstemming zijn, zorgen voor een grotere consistentie van de specifieke vereisten betreffende de vormgeving en inhoud van een accountantsverslag.

(9) De Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG dienen dienovereenkomstig te worden gewijzigd. Het is bijgevolg ook nodig Richtlijn 91/674/EEG van de Raad van 19 december 1991 betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening² van verzekeringsondernemingen aan te passen. Deze wijzigingen zullen alle tegenstrijdigheden tussen de Richtlijnen 78/660/EEG, 83/349/EEG en 91/674/EEG en de per 1 mei 2002 bestaande IAS wegnemen,

Artikel 1

Richtlijn 78/660/EEG wordt als volgt gewijzigd:

(...)

14) artikel 46 wordt als volgt gewijzigd:

a) lid 1 wordt vervangen door:

«Het jaarverslag moet ten minste een getrouw overzicht geven van de gang van

(1) PB L 156 van 13 juni 2001, p. 33.

(2) PB L 374 van 31 december 1991, p. 7.

zaken en de positie van de vennootschap. Het overzicht moet een evenwichtige en grondige analyse van de gang van zaken en de positie van de vennootschap bevatten. De opgenomen informatie mag niet beperkt blijven tot de financiële aspecten van de activiteit van de vennootschap.

Deze in het jaarverslag opgenomen analyse bevat, waar zulks passend wordt geacht, verwijzingen naar en aanvullende uitleg betreffende de bedragen in de jaarrekening»

b) lid 2, onder b), wordt vervangen door:

«de verwachte ontwikkeling van de vennootschap, met inbegrip van alle significante onzekerheden en risico's die deze ontwikkeling ongunstig kunnen beïnvloeden;»

(...)

16) in artikel 49 wordt de derde volzin vervangen door:

«De verkorte versie gaat niet vergezeld van het verslag van de met de wettelijke controle belaste persoon of personen (hierna "de externe accountants" genoemd), maar wel moet worden vermeld of de externe accountants een verklaring met of zonder voorbehoud hebben afgegeven, dan wel of zij geen oordeel konden uitspreken. Ook moet worden vermeld of de externe accountants in hun verslag bijzondere aandacht hebben gevestigd op bepaalde aangelegenheden, zonder een verklaring met voorbehoud af te geven.»

17) artikel 51, lid 1, wordt vervangen door:

«De jaarrekening van een vennootschap moet worden gecontroleerd door een persoon (personen) die op grond van Richtlijn 84/253/EEG^(*) door de lidstaten is (zijn) gemachtigd om wettelijke controles te verrichten. »

De externe accountants dienen eveneens te onderzoeken of het jaarverslag in overeenstemming is met de jaarrekening van hetzelfde boekjaar.

18) het volgende artikel 51 bis wordt ingevoegd:

«Artikel 51 bis

1. Het verslag van de externe accountants moet de volgende elementen bevatten:

a) een inleiding, waarin ten minste wordt aangegeven welke jaarrekening aan een wettelijke controle is onderworpen;

b) een omschrijving van de reikwijdte van de wettelijke controle, waarin ten minste wordt aangegeven welke standaarden voor de accountantscontrole bij de uitvoering van de wettelijke controle in acht zijn genomen;

c) een oordeelsparagraaf, waarin de externe accountants duidelijk vermelden of de jaarrekening een getrouw beeld geeft overeenkomstig de vigerende voorschriften voor de financiële verslaglegging en, in voorkomend geval, of de jaarrekening aan de wettelijke vereisten voldoet; de oordeelsparagraaf kan één van de volgende vormen aannemen: een onvoorwaardelijk goedkeurende verklaring, een verklaring met voorbehoud, een afkeurende verklaring of, indien de externe accountants geen oordeel kunnen uitspreken, een verklaring van oordeelonthouding;

d) een verwijzing naar bepaalde aangelegenheden waarop de externe accountants bijzondere aandacht vestigen zonder een verklaring met voorbehoud af te geven;

e) een oordeel betreffende de samenhang tussen het jaarverslag en de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar of het ontbreken daarvan.

2. Het verslag moet door de externe accountants ondertekend en gedagtekend zijn.»

Artikel 2

Richtlijn 83/349/EEG wordt als volgt gewijzigd:

(...)

11) artikel 36 wordt als volgt gewijzigd:

(*) PB L 126 van 12 mei 1984, p. 2.

a) lid 1 wordt vervangen door:

«1. Het geconsolideerde jaarverslag moet ten minste een getrouw overzicht geven van de gang van zaken en de positie van de gezamenlijke in de consolidatie opgenomen ondernemingen.

Het overzicht moet een evenwichtige en grondige analyse van de gang van zaken en de positie van de onderneming bevatten.

De opgenomen informatie mag niet beperkt blijven tot de financiële aspecten van de activiteit van de onderneming.

Deze in het geconsolideerde jaarverslag opgenomen analyse bevat, waar zulks passend wordt geacht, verwijzingen naar en aanvullende uitleg betreffende de bedragen in de geconsolideerde jaarrekening.»

b) lid 2, onder b), wordt vervangen door:

«b) de verwachte ontwikkeling van deze ondernemingen gezamenlijk, met inbegrip van alle significante onzekerheden en risico's die deze ontwikkeling ongunstig kunnen beïnvloeden;»

c) het volgende lid 3 wordt toegevoegd:

«3. Wanneer benevens een jaarverslag ook een geconsolideerd jaarverslag is vereist, mogen beide verslagen worden samengevoegd tot één enkel verslag. Bij de opstelling van dit ene verslag kan het aangewezen zijn meer de nadruk te leggen op aangelegenheden die relevant zijn voor alle ondernemingen die in de gezamenlijke consolidatie zijn opgenomen.»

12) Artikel 37 wordt vervangen door:

«1. De geconsolideerde jaarrekening van een vennootschap moet worden gecontroleerd door een persoon (of personen) die op grond van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (*) door de lidstaat onder wiens nationale recht de moederonderneming valt, is (zijn) gemachtigd om wettelijke controles te verrichten.

De met de wettelijke controle van de jaarrekening belaste perso(o)n(en) (hierna "de externe accountants" genoemd) dient (dienen) eveneens te onderzoeken of het geconsolideerde jaarverslag in overeenstemming is met de geconsoli-

deerde jaarrekening van hetzelfde boekjaar.

2. Het verslag van de externe accountants dient de volgende elementen te bevatten:

a) een inleiding, waarin ten minste wordt aangegeven welke geconsolideerde jaarrekening aan een wettelijke controle is onderworpen;

b) een omschrijving van de reikwijdte van de wettelijke controle, waarin ten minste wordt aangegeven welke standaarden voor de accountantscontrole bij de uitvoering van de wettelijke controle in acht zijn genomen;

c) een oordeelsparagraaf, waarin de externe accountants duidelijk vermelden of de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld geeft overeenkomstig de vigerende voorschriften voor de financiële verslaglegging en, in voorkomend geval, of de geconsolideerde jaarrekening aan de wettelijke vereisten voldoet; de oordeelsparagraaf kan één van de volgende vormen aannemen: een onvoorwaardelijk goedkeurende verklaring, een verklaring met voorbehoud, een afkeurende verklaring of, indien de externe accountants geen oordeel kunnen uitspreken, een verklaring van oordeelonthouding;

d) een verwijzing naar bepaalde aangelegenheden waarop de externe accountants bijzondere aandacht vestigen zonder een verklaring met voorbehoud af te geven;

e) een oordeel betreffende de samenhang tussen het geconsolideerde jaarverslag en de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar.

3. Het verslag moet door de externe accountants ondertekenden gedagtekend zijn.

4. Ingeval de jaarrekening van de moederonderneming aan de geconsolideerde jaarrekening is gehecht, mag het krachtens dit artikel vereiste verslag van de externe accountants worden gecombineerd met het krachtens artikel 51 van Richtlijn 78/660/EEG vereiste verslag van de externe accountants betreffende de jaarrekening van de moederonderneming. »

(...)