

ADVIES OVER HET ONTWERP VAN NORMEN INZAKE DE CONTROLE VAN DE TOESTAND VAN EEN VENNOOTSCHAP MET HANDELSVORM BIJ HET OMZETTEN VAN EEN ANDERE RECHTSVORM

D. 04/01/99

Inleiding

De artikelen 164 §2, 166 en 167 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen voorzien elk voor de vennootschapsvormen waarop ze betrekking hebben dat maar tot omzetting kan worden besloten nadat een staat van activa en passiva is opgemaakt, die niet meer dan drie maanden voordien is vastgesteld en nadat een bedrijfsrevisor of, sedert de wet van 20 juli 1991, een externe accountant over die staat verslag heeft uitgebracht met vermelding of daarin de toestand van de vennootschap op volledige, getrouwe en juiste wijze is weergegeven.

Het ontwerp van normen dat is opgesteld door een gemengde commissie van IBR en IDAC en dat ter advies is voorgelegd aan de Hoge Raad is bedoeld ter vervanging van de normen betreffende de controle van de toestand van een onderneming bij een verandering van haar rechtsvorm goedgekeurd door de Raad van het IBR op zijn zitting van 11 januari 1980 en gewijzigd op 2 maart 1984, alsook van de norm betreffende de omzetting van vennootschappen toepasselijk op de externe accountants (VADEMECUM IDAC, p.123).

Het grootste verschil van dit ontwerp in vergelijking met de vroegere teksten bestaat in het feit dat deze opdracht, die aanleiding geeft tot een verklaring over het volledige, getrouwe en juiste karakter van de staat van activa en passiva van de vennootschap, niet meer mag steunen op een beperkt nazicht maar het voorwerp moet uitmaken van een volkomen controle, met name een controle die bestaat uit een coherent geheel van opeenvolgende en onderling verbonden controles waardoor de beroepsbeoefenaar zich kan vergewissen van het juiste en volledige karakter van de geregistreerde verrichtingen. Een dergelijke controle vereist echter niet dat alle transacties worden nagetrokken. Het gaat dus niet om een volledige controle.

Zo is de norm voortaan in overeenstemming met de voorschriften van de International Federation of Accountants (ISA 910) ¹ en stelt ze een einde aan een incoherentie waarop de Hoge Raad van het Bedrijfsrevisoraat al had gewezen in zijn advies over het ontwerp van controleaanbeveling van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren betreffende de uitvoering van een beperkt nazicht (verslag 1992-1993, p.41).

¹ De internationale controlenorm 910 "Engagements to Review Financial Statements" (opdracht van beperkt nazicht van financiële staten) voorziet immers dat een beperkt nazicht een matig zekerheidsniveau biedt dat de onderzochte gegevens geen wezenlijke onregelmatigheden vertonen, en zich vertaalt in een negatieve verklaring.

Algemene opmerkingen

De bovengenoemde bepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, opgesteld vóór de codificatie van het Belgische boekhoudrecht bij de wet van 17 juli 1975, leggen met name aan de betrokken revisor of externe accountant de verplichting op om zich uit te spreken over het getrouwe karakter van de staat van activa en passiva van de vennootschap zodat zijn opdracht veel weg lijkt te hebben van die toevertrouwd aan de commissaris-revisor krachtens artikel 65, 3° van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, terwijl het doel van de twee opdrachten nochtans sterk lijkt te verschillen.

Terwijl de commissaris-revisor krachtens artikel 65, 3° immers tot taak heeft te oordelen of de jaarrekening, met name de balans, de resultatenrekening en de toelichting, een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap, lijkt de beroepsbeoefenaar die wordt aangesteld naar aanleiding van een omzetting van vennootschap als - beperktere - opdracht te hebben te oordelen over de omvang van het netto-actief zoals dit blijkt uit de staat van activa en passiva in verhouding tot het maatschappelijk kapitaal van de vennootschap na de omzetting.

Op basis van hetgeen voorafgaat, zou men het nuttig kunnen achten om de bovenbedoelde bepalingen preciezer te formuleren zodat de opdracht van de beroepsbeoefenaren bij een omzetting duidelijker omlijnd is.

Maar blijkt, met name uit het onderzoek van de parlementaire voorbereiding van de wet van 23 februari 1967 betreffende de omzetting van de vennootschappen, dat het doel dat de wetgever eigenlijk voor ogen had door een staat van activa en passiva van de vennootschap te eisen, tweevoudig is.

Deze staat is bestemd, enerzijds om het kapitaal

vast te stellen en een overwaardering van het netto-actief te voorkomen en anderzijds om de vennoten te informeren over de maatschappelijke toestand, wat uiteraard een essentieel element is om de gevolgen van de verrichting in te schatten (P. Van Ommeslaghe, "La transformation des sociétés commerciales", Rev. Banque, 1968, p.571 en sp.p. 582; J.J. Stryckmans, "La loi du 23 février 1967 relative à la transformation des sociétés", J.T., 1967, p.493).

Naar mening van de Hoge Raad stemmen de in de bovenbedoelde bepalingen gebruikte bewoordingen, in zoverre ze de opdracht van de beroepsbeoefenaar niet beperken tot een controle van het netto-actief, wel degelijk overeen met de wil van de wetgever.

Overigens heeft de Raad, naar aanleiding van het onderzoek van de tuchtrechtelijke procedures en beslissingen dat hij sedert 1994 verricht, vastgesteld dat talrijke tuchtrechtelijke beslissingen werden uitgesproken in dossiers met betrekking tot omzettingsverrichtingen van een vennootschap waarin de bedrijfsrevisor of de externe accountant een gebrek aan onafhankelijkheid werd verweten.

De Hoge Raad beveelt dan ook aan om de aandacht van de beroepsbeoefenaren te vestigen op dit punt in het begin van het ontwerp.



Commentaar

punt 1.1.: op de tweede regel van de Franse versie zou moeten worden geschreven: "Experts-Comptables".



Punt 1.2.2.: nauwkeurigheidshalve zou de titel van de wet van 27 juni 1921, wet waarbij aan de verenigingen zonder winstgevend doel en aan de instellingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid wordt verleend, beter volledig worden vermeld.



Punt 1.2.3.: ter wille van de rechtsprecisie (art. 164bis, §3 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen) zouden de woorden "la perte" in de Franse versie moeten worden vervangen door de woorden "l'abandon".

Punt 1.3.: dezelfde zin wordt herhaald op het einde van het eerste lid van dit punt en in het begin van punt 1.3.1. In punt 1.3. zou ze moeten worden geschrapt.

Punt 1.3.2.: in de Franse versie moeten de woorden "actifs nets" in het enkelvoud worden geschreven.

Punt 1.3.3.: het standpunt van de Instituten volgens dewelke de termijn van drie maanden moet worden gerekend vanaf de datum van de staat van activa en passiva tot op de datum van de algemene vergadering die zich uitspreekt over de omzetting is niet precies genoeg om te kunnen bepalen of er, indien het vereiste quorum niet wordt gehaald tijdens een algemene vergadering binnen de wettelijke termijn van drie maanden, naar het oordeel van de Instituten een twee vergadering kan worden belegd na de termijn van drie maanden of er een nieuwe staat en een nieuw verslag nodig zijn.

De vroegere normen die stelden dat na het verstrijken van de termijn van drie maanden een nieuwe staat van activa en passiva moet worden opgemaakt en de bedrijfsrevisor of de accountant een nieuw verslag moet maken, waren in dit opzicht duidelijker.

Het zou nuttig zijn dat de Instituten zich uitspreken over dit essentiële punt van de opdracht van de beroepsbeoefenaren.

punten 1.5.2. en 1.5.3.: het zou nuttig kunnen zijn in een voetnoot te verwijzen naar de deontologische aanbeveling inzake de relaties tussen de leden van het IBR en het IDAC in het kader

van de beroepsuitoefening (IBR, verslag 1997, p.24, IDAC, verslag 1997, p.45).

punt 1.5.4.: de woorden "tenzij hij om een wettige reden verhinderd zou zijn" zouden moeten worden weggelaten in zoverre dit geval niet voorzien is door de genoemde wettelijke bepalingen.

punt 2.2.3.: in de Franse versie zou moeten worden gepreciseerd dat het gaat om artikel 103 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen (Venn.W.).

punten 2.5.2. en 2.8.1.: de beroepsbeoefenaar moet - en niet kan - de voorgenomen kapitaalwijziging (punt 2.5.2., lid 3) of het risico van de wijziging van het veranderlijk gedeelte van het kapitaal (punt 2.8.1.) in zijn verslag vermelden.

punt 3.3.: de woorden "en longue forme" in de Franse versie zouden moeten worden vervangen door het woord "circonstancié". Eveneens in de Franse versie zou de laatste zin als volgt moeten luiden: "Vu le caractère public du rapport, le professionnel prêtera attention à ne pas porter atteinte à des aspects confidentiels de l'entreprise par des détails non utiles à l'information des tiers".

punt 3.4.: op de tweede regel van de Franse versie moeten de woorden "tous renseignements" worden geschreven "tout renseignement".

punt 3.5.: het zou beter zijn dit punt op te nemen in hoofdstuk 4, bijvoorbeeld als punt 4.3. vóór het huidige punt 4.2.2.. De punten 3.5.1. tot 3.5.3 worden dan nummers 3.4.2. tot 3.4.4.. De nummering zou dienovereenkomstig moeten worden aangepast, evenals de verwijzingen.

punt 3.6.1.: in lid 2 zou het woord "toutefois" in de Franse versie moeten worden geschrapt.