

Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat i.v.m. de aanbeveling van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren met betrekking tot de certificering van de geconsolideerde jaarrekening.

Geraadpleegde werken:

1. Koninklijk Besluit van 6 maart 1990 met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekeningen van de ondernemingen en het verslag aan de Koning dat aan dit besluit voorafgaat (B.S., 27 maart 1990, p. 5698)
2. Koninklijk Besluit van 6 maart 1990 tot wijziging van het Koninklijk Besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële informatie te verstrekken aan de ondernemingsraden (K.B., 27 maart 1990, p. 5718).
3. Koninklijk Besluit van 30 december 1991 tot wijziging van artikel 12, par. 2 van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding en jaarrekening van de ondernemingen en enkele uitvoeringsbesluiten van deze wet (B.S., 31 december 1991, p. 30083 et errata, B.S., 20 maart 1992, p. 5901).
4. Koninklijk Besluit van 1 september 1986 met betrekking tot de jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekening van portefeuillemaatschappijen (B.S., 19 september 1986, p. 12663).
5. Koninklijk Besluit van 25 november 1991 tot wijziging van het Koninklijk Besluit van 1 september 1986 met betrekking tot de jaarrekeningen en de geconsolideerde jaarrekening van portefeuillemaatschappijen (B.S., 5 december 1991, p. 27378).
6. Koninklijk Besluit van 23 september 1992 met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening van kredietinstellingen (B.S., 6 oktober 1992, p. 21437).
7. Beghin, P., Bedenkingen omtrent de externe controle in groepen van vennootschappen, in Biron, H. & Dauw, C. (Ed.), Aspecten van de ondernemingsgroepen - Aspects des groupes d'entreprises, Centre d'étude des groupes d'entreprises, Kluwer, Anvers, 1989, pp. 45 à 68.
8. Olivier, H., Responsabilités du commissaire-reviseur dans le cadre d'un groupe de sociétés, in Biron H., & Dauw, op. cit., pp. 403 à 422.
9. Maes, J.P., et Stempniewsky, Y., La transposition en droit belge de la septième directive du Conseil des Communautés Européennes relative aux comptes consolidés, RDCB, 1990/6, pp. 460 à 520 et sp. pp. 513 à 515.
10. Pourbaix, C., Le point de vue du contrôleur externe, in Biron, H. et Dauw, C., (Ed.), Rechten en plichten van moeder - en dochter - vennootschappen - Droits et devoirs des sociétés mères et de leurs filiales, Centre d'études des groupes d'entreprises, Kluwer, Anvers, 1986, pp. 377 à 392.
11. Olivier, H., Le contrôle des comptes consolidés, in Biron, H., (Ed.), Juridische aspecten van de geconsolideerde jaarrekening - aspects juridiques des comptes consolidés, Kluwer, Anvers, 1982, pp. 269 à 284.
12. C.B.N.C.R., Consolidation et contrôle des comptes consolidés, Etudes et documents 2-1981.
13. Norm i.v.m. de geconsolideerde jaarrekening die door de bedrijfsrevisor kunnen gecertificeerd worden en norm m.b.t. het verslag van de bedrijfsrevisor over de geconsolideerde jaarrekening, aangenomen door de Raad van het

Instituut voor Bedrijfsrevisoren tijdens de zitting van 30 juni 1976, gewijzigde op 6 januari 1978 en gecoördineerd op 2 maart 1984.

14. Algemene controlenormen, uitgevaardigd door het IBR en goedgekeurd door de Raad tijdens de zitting van 2 december 1983.
15. Aanbevelingen nr. 2 van het UEC (ASB) : gebruik van het werk van een andere revisor
nr. 20 van het (ASB) : bijzonder aspecten bij de controle van de geconsolideerde rekening
16. Aanbevelingen nr. 5 van het IFAC (IAG): "Using the Work of an Other Auditor"
nr. 17 van het IFAC (IAG): "Related Parties".
17. Aanbeveling van de Orde der erkende over de controle van de geconsolideerde jaarrekening.
18. J. Raffegaue, P. Dufils, J. Corre et D. de Ménonville, Comptes consolidés, solutions françaises et internationales, Memento Francis Lefebvre, 1989, pp. 817 à 835.
19. Ced. samsom, comptabilité, gestion et contrôle, cl. n° 6, livre 10, partie 8, le contrôle de la consolidation.
20. D. Lebrun, Pratique de la consolidation en Belgique et dans les pays de la C.E.E., Story Scientia, Bruxelles, 1992.

Wettelijke en reglementaire beschikkingen inzake het certificeren van geconsolideerde jaarrekeningen

- * Koninklijk Besluit van 6 maart 1990 betreffende de geconsolideerde jaarrekening van ondernemingen (B.S., 27 maart 1990, p. 5698).
- * Koninklijk Besluit van 6 maart 1990 tot wijziging van het Koninklijk Besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële informatie te verstrekken aan de ondernemingsraden (K.B., 27 maart 1990, p. 5718).
- * Koninklijk Besluit van 30 december 1991 tot wijziging van artikel 12, par. 2 van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekening van ondernemingen en enkele uitvoeringsbesluiten van deze wet (B.S., 31 december 1991, p. 30083 et errata, B.S., 20 maart 1992, p. 5901).
- * Koninklijk Besluit van 1 september 1986 met betrekking tot de jaarrekening en geconsolideerde jaarrekening van portefeuillemaatschappijen (B.S., 19 september 1986, p. 12663).
- * Koninklijk Besluit van 25 november 1991 tot wijziging van het Koninklijk Besluit van 1 september 1986 met betrekking tot de jaarrekeningen en de geconsolideerde jaarrekening van portefeuillemaatschappijen (B.S., 5 december 1991, p. 27378).
- * Koninklijk Besluit van 23 september 1992 met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening van kredietinstellingen (B.S., 6 oktober 1992, p. 21437).

Normen en aanbevelingen van het I.B.R. met betrekking tot dit onderwerp

- * Norm i.v.m. de geconsolideerde jaarrekening die door de bedrijfsrevisor kunnen gecertificeerd worden en norm m.b.t. het verslag van de bedrijfsrevisor over de geconsolideerde jaarrekening, aangenomen door de Raad van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren tijdens de zitting van 30 juni 1976, gewijzigde op 6 januari 1978 en gecoördineerd op 2 maart 1984.
- * Aanbeveling i.v.m. het gebruik van het werk van een andere revisor (aanbeveling van 4 maart 1988).

Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat met betrekking tot dit onderwerp

- * Advies over de aanbeveling van het IBR met betrekking tot het gebruik van het werk van een andere revisor (5 november 1987).
- * Advies over het ontwerp van koninklijk besluit met betrekking tot het consolideren van rekeningen voor zover het handelt over de controle van de geconsolideerde jaarrekening door een bedrijfsrevisor (16 november 1989).

Inleiding

Bij het besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen, wordt het opmaken, het nazicht en de openbaarmaking van een geconsolideerde jaarrekening en van een geconsolideerd jaarverslag verplicht gesteld voor de handelsvennootschappen en de vennootschappen met de rechtsvorm van een handelsvennootschap naar Belgisch recht en ook voor de openbare instellingen naar Belgisch recht die een statutaire opdracht van commerciële, financiële of industriële⁽¹⁹⁾aard vervullen en die, alleen of samen met andere ondernemingen, toezicht houden over één of meer dochterondernemingen. Voordien bestond deze verplichting enkel voor portefeuillemaatschappijen.

Krachtens het koninklijk besluit van 29 november 1977 betreffende de jaarrekening van portefeuillemaatschappijen - d.w.z. vennootschappen die voldoen aan de criteria van het koninklijk besluit nr. 64 van 10 november 1967 -, moest zo'n vennootschap, behalve een jaarrekening, ook een geconsolideerde jaarrekening opmaken naar de regels die zij bepaalde en met inachtneming van de voorschriften van het besluit. Bij deze jaarrekening hoorde een controleverslag opgemaakt door de commissaris-revisor van de portefeuillemaatschappij.

Het besluit bevatte evenwel geen enkele bepaling over de consolidatietechniek of - procedure.

De commissaris-revisor kon zich bij zijn opdracht baseren op de normen door de Raad van het Instituut op 30 juni 1976 aangenomen en in 1978 en 1984 respectievelijk gewijzigd en gecoördineerd.

De zevende richtlijn van 13 juni 1983, die stoelt op artikel 54 lid 3, g) van het Verdrag van Rome, heeft tot doel de harmonisering van de jaarrekeningen van kapitaalvennootschappen te bevorderen.

Gelet op o.a. de invoering van deze richtlijn, werd het bovengemelde besluit van 29 november 1977 opgeheven bij het koninklijk besluit van 1 september 1986 betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van de portefeuillemaatschappijen.

De Belgische wetgever had, bij wet van 1 juli 1983, artikel 11 van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen in die zin gewijzigd, dat de Koning bevoegd verklaard werd, aan de ondernemingen die Hij bepaalt, de verplichting op te leggen om een geconsolideerde jaarrekening op te maken, te controleren en openbaar te maken en ook om een jaar- en controleverslag over deze jaarrekeningen op te stellen en openbaar te maken. Zo kon de richtlijn door middel van het besluit van 6 maart 1990 omgezet worden.

Tijdens de procedure voor de uitwerking van dit besluit, werd het advies ingewonnen zowel van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven als van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat.

Het unanieme advies van de Centrale Raad leidde tot de invoering van een specifieke regeling voor de mededeling aan de ondernemingsraden van geconsolideerde financiële informatie, zulks bij het besluit van 6 maart 1990 tot wijziging van het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden.

In zijn advies van 16 november 1989, waarnaar verwezen wordt, deelde de Raad mee dat, naar zijn oordeel, het IBR de normen dient aan te passen of nader uit werken om de problemen op te vangen in verband met de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening en meer bepaald met het gebruik van informatie gecertificeerd door een buitenlandse collega.

(19) Met uitzondering van de ondernemingen als bedoeld in artikel 16 lid 1 van de wet van 17 juli 1975 betreffende de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen.

Bij het koninklijk besluit van 25 november 1991 tot wijziging van het koninklijk besluit van 1 september 1986 betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van de portefeuillemaatschappijen, werd de voormelde zevende richtlijn vervolgens omgezet in Belgisch recht door de bepaling dat het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen ook toepasselijk is op de portefeuillemaatschappijen, enige voorschriften uitgezonderd.

Recentelijker nog werden een groot aantal gemeenrechtelijke bepalingen, zoals die geregeld zijn bij het voormelde koninklijk besluit van 6 maart 1990, ook opgelegd aan de kredietinstellingen, zulks bij het koninklijk besluit van 23 september 1992 betreffende de geconsolideerde jaarrekening van de kredietinstellingen, een K.B. dat uitvoering geeft aan de richtlijn van 8 december 1986 van de Raad met betrekking tot de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van de banken en andere financiële instellingen (P.B. nr. L 372, blz. 1).

En, tot slot, zullen zeer binnenkort nog ander ondernemingen verplicht worden een geconsolideerde jaarrekening op te maken en die te laten certificeren. Dat zal bij voorbeeld het geval zijn met verzekeringsmaatschappijen, zodra naar Belgisch recht uitvoering zal zijn gegeven aan de richtlijn van de Raad van 19 december 1991 met betrekking tot de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van de verzekeringsmaatschappijen (P.B. nr. L 374, blz. 7).

In deze context, is het zonder meer belangrijk dat gestalte gegeven wordt aan een aanbeveling van algemene draagwijdte waarin de fundamentele problemen behandeld worden m.b.t. de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening, daar de artikelen 73 tot 75 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen - een K.B. dat ook van toepassing is op de geconsolideerde jaarrekening van de kredietinstellingen en van de portefeuillemaatschappijen - ontoereikend zijn om deze problemen op te lossen.

Algemene beschouwingen

A. Over het geheel genomen, is de Raad van oordeel dat de aanbeveling coherenter ingedeeld zou kunnen zijn en op meer nauwkeurigere en uitvoerigere wijze zou kunnen ingaan op de diverse aspecten van de taak van een revisor die belast is met de certificering van een geconsolideerde jaarrekening.

De Raad meent in dit opzicht de volgende structuur te kunnen voorstellen:

- I Inleiding waarin onder meer gewezen wordt op het belang van de geconsolideerde jaarrekening als middel tot informatieverstrekking aan derden, aan de schuldeisers, de aandeelhouders en de ondernemingsraad m.b.t. een groep van ondernemingen.
- II Wets- en verordeningsbepalingen m.b.t. het opmaken en certificeren van een jaarrekening.
- III Internationale aanbevelingen.
- IV Werkingssfeer van de aanbeveling en haar plaats t.o.v. overige normen en aanbevelingen.
- V Fundamentele problemen i.v.m. de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening:
 - a) toegang tot de informatie over de ondernemingen die in de consolidatiekring zijn opgenomen.
 - . de taak van de consoliderende onderneming in dit opzicht(artikel 74 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 en draagwijdte van artikel 64 sexies van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen) en het probleem van de onbestaande controle in het geval van een consortium.
 - . samenwerking onder revisoren - gebruikmaking van het werk van een andere Belgische of buitenlandse revisor - rechten, plichten en verantwoordelijkheid die eruit voortvloeien(aanbeveling nr. 2 van de UEC en norm nr. 5 van het IFAC)
 - beroepsgeheim.
 - b) het weigeren van toegang tot informatie over de in de consolidatie opgenomen ondernemingen en de gevolgen ervan.
 - c) het bijzondere geval van de vrijstelling van de verplichting tot subconsolidatie als bedoeld in artikel 8 van het besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen, wanneer de bevrijdende

consolidatie opgemaakt is door een moedermaatschappij die niet ressorteert onder het recht van één der Lid-Staten van de Europese gemeenschappen.

- d) de taak van de revisor t.o.v. de ondernemingsraad en wijziging van het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden, (wijziging) door het koninklijk besluit van 6 maart 1990 (niet-tegenwerpelijkheid van de vrijstelling van subconsolidatie aan de ondernemingsraad).⁽²⁰⁾

VI Technische aspecten van de certificatie van de jaarrekening.

- a) kennismaking met de groep;
- b) organisatie van de werkzaamheden;
- c) onderzoek naar en beoordeling van de interne controle door de consoliderende onderneming;
- d) onderzoek naar en beoordeling van het werk verricht door Belgische en buitenlandse collega's;
- e) de controle over de consolidatiewerkzaamheden;
- f) de controle over de geconsolideerde jaarrekening;
- g) de werkdocumenten.

VII Het attest van de geconsolideerde jaarrekening en van het jaarverslag.

B. In menig opzicht is de aanbeveling in wezen de uitlegging van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen (cfr. de punten 1.1., 1.2., 3.6., 8. en 8.4.), hoewel zij tegelijk van toepassing heet te zijn op de certificering van de geconsolideerde jaarrekening van de portefeuillemaatschappijen⁽²¹⁾ en ook op het nazicht van de geconsolideerde jaarrekening bij toepassing van andere wets-, reglements- of contractbepalingen, zonder dat er evenwel op gewezen wordt dat het koninklijk besluit van 1 september 1986 betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van de portefeuillemaatschappijen (B.S. 19 september 1986, blz. 12663) diepgaand gewijzigd werd bij het koninklijk besluit van 25 november 1991⁽²²⁾ (B.S. 5 december 1991, blz. 27.378) en zonder dat de bepalingen van deze tekst worden aangeroerd. Indien de aanbeveling bovendien een meer algemene draagwijdte moet krijgen - ondanks het feit dat op dit ogenblik enkel de portefeuillemaatschappijen en de ondernemingen als bedoeld in artikel 7 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 verplicht zijn een geconsolideerde jaarrekening op te maken en te certificeren - zou hierin niet systematisch verwezen mogen worden naar de voorschriften van het koninklijk besluit van 6 maart 1990.

De Raad is dan ook van oordeel dat de aanbeveling op dit punt moet herzien worden.

C. In de aanbeveling worden beknopt de mogelijke vrijstellingen aangesneden bij subconsolidatie en voor kleine groepen (artikelen 8 en 9 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990). De Raad is van oordeel dat twee aspecten van de vrijstelling, die nauw samenhangen met de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening, aangesneden zouden moeten worden in de aanbeveling: de verplichting tot gelijkwaardigheid met de rekeningen en de verslagen opgesteld overeenkomstig de zevende richtlijn, wat betreft de bevrijdende consolidatie opgesteld door de moedermaatschappijen die bij subconsolidatie niet ressorteren onder het recht van één van de lid-staten van de Europese gemeenschappen (artikel 8 lid 2, 3°, b van het koninklijk besluit van 6 maart) en de terzake aangebrachte wijziging aan het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden (onmogelijkheid om de vrijstelling van subconsolidatie⁽²³⁾ tegen te werpen aan de ondernemingsraad).

Hoewel het duidelijk is dat de controle van de bevrijdende geconsolideerde jaarrekening niet moet worden overgedaan of gecertificeerd door bij voorbeeld de commissaris-revisor van de Belgische dochteronderneming die aan

(20) Artikel 17 van het koninklijk besluit van 27 november bepaalt dat „wanneer de onderneming gebruik maakt van artikel 8 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de onderneming, de vrijstelling van de verplichting om een jaarrekening, als bedoeld in dat artikel, op te maken van generlei effect is ten opzichte van de ondernemingsraad...”

(21) wat vermeld staat aan het eind van punt 1.1. en niet in punt 1. werkingsfeer

(22) krachtens artikel 6 van dit koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen, zijn de voorschriften ook van toepassing op de portefeuillemaatschappijen, met uitzondering van de artikelen 1, 7, 9, 77, 78, 79 en 80.

(23) cfr. voetnoot 2 blz.7

het hoofd staat van een sub-groep welke gebruik wenst te maken van de vrijstelling, bepaalt het besluit toch (cfr. 8 lid 3,d) dat de toelichting van de (niet-geconsolideerde) jaarrekening van de Belgische dochteronderneming een bijzondere motivering dient te bevatten inzake de naleving van de vrijstellingsvoorwaarden.

Met andere woorden, behoort het toezicht op de juistheid van deze verantwoording tot de taak van de commissaris-revisor die belast is met het nazien van de niet-geconsolideerde jaarrekening van de Belgische dochteronderneming; wat de problematiek van de gelijkwaardigheid aangaat is zijn aansprakelijkheid dus in het gedrang.

Wat de wijziging van het koninklijk besluit van 27 november 1973 betreft, dient men hierin de aanbeveling melding van te maken opdat de revisoren ingelicht zouden zijn over de juiste draagwijdte van de vrijstellingen ten opzichte van de ondernemingsraad.

Bovendien werd in de aanbeveling weliswaar, met betrekking tot het consortium, lid 2 van artikel 73 van het K.B. van 6 maart 1990 verwerkt, maar er werd niets in opgenomen over de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening in een consortium en over de problemen voor de revisor(en) om te beschikken over de informatie over de ondernemingen van het consortium - problemen die verband houden met het ontbreken van controle in dit geval.

Er zij in dit opzicht op gewezen dat het voormelde artikel 74 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 niet van toepassing is op de verhoudingen binnen het consortium. Artikel 74 bepaalt: "De consoliderende onderneming moet haar controlebevoegdheid aanwenden om van de in de consolidatie opgenomen of op te nemen dochterondernemingen te verkrijgen dat zij de met de controle van de geconsolideerde jaarrekening belaste revisor toelaten ter plaatse de noodzakelijke controles te verrichten en dat zij hem op zijn verzoek alle noodzakelijke inlichtingen en bevestigingen verstrekken voor de naleving van de hem krachtens dit besluit opgelegde verplichtingen".

Commentaar bij de aanbeveling

Hierna volgt slechts een eerste reeks van opmerkingen.

1.1. Wetsbepalingen

In het koninklijk besluit van 6 maart 1990 zijn het de artikelen 73 tot 75 die betrekking hebben op de controle van de geconsolideerde jaarrekening : artikel 76 behandelt de openbaarmaking van de geconsolideerde jaarrekening en van de geconsolideerde verslagen.

1.2. Verklaring over de geconsolideerde jaarrekening en 1.3. uitspraak over het jaarverslag

Deze twee punten zouden in punt 8 behandeld moeten worden.

1.4. Verantwoordelijkheid van de revisor van de consoliderende onderneming

De raad verwijst naar zijn voorstel over de indeling en is van oordeel dat dit punt nader uitgewerkt zou dienen te worden bij het onderzoek naar de problemen, voor de revisor, om over de informatie te beschikken. Lid 5 van het ontwerp van aanbeveling zou in dit onderzoek verwerkt moeten worden, zoals de indeling suggereert.

2. Kennis van de groep

De punten 2.2. en 2.3. van het advies van de Raad zouden verwerkt moeten worden in punt 4. Controle van de geconsolideerde jaarrekening.

Bovendien schijnt lid 1 van punt 2.1. een ietwat nodeloze herhaling te zijn van punt 2. van de aanbeveling.

Punt 2.2. zou in menig opzicht geamendeerd behoren te worden:

de woorden "aan de toepasselijke wets- of verordeningbepalingen" zouden moeten toegevoegd worden na de tekst van het tweede gedachtenstreepje (zie bij voorbeeld artikel 25 lid 2 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990).

de tekst van het tweede gedachtenstreepje zou wellicht als volgt herschreven kunnen worden: " - bij het opstellen van de bekomen financiële informatie, werden de door de groep vastgestelde waarderingsregels nageleefd of kan de verstrekte financiële informatie conform deze regels herwerkt worden;"

het woord "winsten" uit de tekst van het vierde gedachtenstreepje moet waarschijnlijk vervangen worden door het woord "resultaten".

3. Onderzoek van de administratieve organisatie

De Raad vraagt zich af of de laatste zin van punt 3.2. wel gepast is in een aanbeveling bestemd voor de bedrijfsrevisoren en ook wat de zin is van het begrip "validatie" in punt 3.5.

Tot slot, ziet het er naar uit dat punt 3.6 artikel 21 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 anders uitlegt dan het Verslag aan de Koning dat aan dit besluit voorafgaat.

Daar waar de aanbeveling onder "boekhoudkundige continuïteit" de bestendigheid van de beginselen en van hun concrete toepassing en een onderzoek naar de coherentie van de geconsolideerde jaarrekening t.o.v. het vorige boekjaar schijnt te verstaan, wat het voorwerp is van artikel 38 van het besluit, geeft het verslag aan de Koning de volgende toelichting: "Zoals artikel 5 van het jaarrekeningenbesluit eist artikel 21 dat de geconsolideerde balans en de geconsolideerde resultatenrekening uit een samenhangend en controleerbaar boekhoudsysteem voortvloeien zodanig dat de boekhoudkundige continuïteit van de geconsolideerde jaarrekening van het ene jaar op het andere is verzekerd. Dit boekhoudsysteem kan hetzij een geconsolideerde boekhouding zijn die rechtstreeks leidt tot de geconsolideerde jaarrekening, hetzij een consolidatieboekhouding op grond van de financiële staten van de in de consolidatie opgenomen ondernemingen. Waar het op aankomt is dat, ongeacht het toegepaste boekhoudsysteem, de verschillende posten van de geconsolideerde jaarrekening en hun wijzigingen van het ene jaar op het andere een boekhoudkundige basis hebben waarop de verantwoording en controle van deze posten kan worden gesteund".

4. Controle van de geconsolideerde jaarrekening

In punt 4.6 dient men de begrippen ("société-mère") "moedermaatschappij" en ("sociétés associées") "geassocieerde maatschappijen" te vervangen door de woorden ("entreprise-mère") "moederonderneming" en ("entreprises associées") "geassocieerde ondernemingen" omdat deze laatste woorden ook elders in de aanbeveling worden gebezigd.

5. Samenwerking met de revisoren van de dochterondernemingen

Behalve de opmerking die ten aanzien van punt 1.4 gemaakt werd, is de Raad van oordeel dat diverse begrippen uit dit gedeelte van de aanbeveling nader toegelicht zouden moeten worden, bij voorbeeld de term "impact" in de eerste alinea van blz. 7 ⁽²⁴⁾

Moet dit impact becijferd worden of betreft het enkel de individuele beoordeling van de revisor? Hoe moet de revisor het onderscheid maken tussen het secundaire belang, het betekenend belang en het doorslaggevend belang van een dochteronderneming, daar deze begrippen -voor zover de Raad weet - vanuit wettelijk oogpunt niets te betekenen hebben?

Ten slotte, zou men op diverse plaatsen "vennootschappen" moeten vervangen door "ondernemingen", daar hiervoor vanaf het begin van de aanbeveling terecht werd geopteerd en daar zulks overigens overeenstemt met het Koninklijk Besluit van 6 maart 1990.

6. Niet-gecontroleerde dochterondernemingen

Het tweede gedachtenstreepje van punt 6.1. zou als volgt herschreven moeten worden: "de ondernemingen die een externe controleur hebben aangewezen overeenkomstig de plaatselijke vigerende wetgeving, wanneer niet gegarandeerd kan worden dat de normen, vergelijkbaar met die van het IBR, nageleefd kunnen worden."

De vertaling van punt 6.2. is voor verbetering vatbaar. De volgende tekst zou misschien voorgesteld kunnen worden: "Le reviseur doit d'abord examiner si, en dépit de l'absence de cadre normatif de revision, il n'est pas possible néanmoins de s'appuyer sur les travaux du commissaire en fonction ou sur un autre contrôle externe. Si cela semble possible, il procédera conformément au point 5 de cette recommandation."

(24) De Raad begrijpt overigens niet precies waarom vòòr deze term "en/of" staat.

7. Werkdocumenten

Het woord “spoor” (“trace”) uit de eerste paragraaf zou vervangen moeten worden door het woord “bewijs” (“preuve”).

8. Verslag

De Raad verwijst vooreerst naar het commentaar sub B. en verbaast er zich bovendien over dat het aanbeveling verdient dat het verslag “gedateerd wordt op de datum van ondertekening” en dat “de datum niet mag vallen voor die waarop de geconsolideerde jaarrekening werd vastgelegd door het bestuursorgaan van de onderneming...”.

De Raad is van oordeel dat de laatste zin van punt 8.1. in opbouwende zin geformuleerd zou moeten worden: “hij zal voorbehoud moeten maken”; ook vraagt de Raad zich af of een eenvoudige verwijzing naar de normen van het Instituut steeds als afdoende beschouwd zal kunnen worden en of deze verklaring geen nuancering behoeft.

Wat het punt 8.4. betreft, verwijst de Raad naar het commentaar sub B.

De punten 8.3. en 8.4. van de aanbeveling zouden beter tot hun recht komen, wanneer de inhoud van de paragrafen 3.5 en 3.6. uit de algemene controlenormen verwerkt zouden worden in de aanbeveling.