

## **NORMEN INZAKE HET VERSLAG OP TE STELLEN BIJ DE OMZETTING VAN EEN VENNOOTSCHAP**

*Gelet op de Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen;*

*Overwegende dat onderhavige normen zijn uitgewerkt in samenwerking met het Instituut der Bedrijfsrevisoren;*

*Gelet op het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen d.d. 9 september 2002;*

*Overwegende dat de normen, die door de Raad van het IAB op 5 juni 2000 zijn goedgekeurd en op 6 februari 2001 in werking zijn getreden, dienden te worden aangepast aan de gewijzigde vennootschapsrechtelijke bepalingen, meer in het bijzonder ingevolge de zogenaamde reparatiewet van 23 januari 2001;*

*Heeft de Raad van het IAB op zijn zitting van 7 oktober 2002 een nieuwe versie van de normen inzake het verslag op de stellen bij de omzetting van een vennootschap goedgekeurd.*

*Deze aanpassingen, die eveneens medegedeeld zijn aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, treden onmiddellijk in werking.*

## HOOFDSTUK 1 : INLEIDING

### 1.1. Begripsbepalingen

#### De boekhoudreglementering

- Inzake het voeren van de boekhouding :

\* de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen (Boekhoudwet) en haar uitvoeringsbesluiten van 12 september 1983;

\* het Wetboek van vennootschappen.

- Inzake het opstellen van de jaarrekening :

\* het Wetboek van vennootschappen (artikel 92) en uitvoeringsbesluit van 30 januari 2001.

De betrokken vennootschap kan ook onderworpen zijn aan de toepassing van een specifieke boekhoudreglementering.

#### De beroepsbeoefenaar

Onder de *beroepsbeoefenaar* wordt in deze normen verstaan, de bedrijfsrevisor of de extern accountant.

### 1.2. Toepassingsgebied

**Deze normen zijn van toepassing op de opdracht door de beroepsbeoefenaar verricht in het kader van artikel 777 of artikel 436, § 2 van het Wetboek van vennootschappen (W. Venn.).**

**1.2.1.** Deze normen zijn van toepassing op de omzetting van een vennootschap, opgericht in één van de rechtsvormen genoemd in artikel 2, § 2 W. Venn., in een vennootschap met een andere rechtsvorm (artikelen 774 en 436 W. Venn.).

**1.2.2.** Deze normen zijn niet van toepassing op :

– de omzetting van een onderlinge verzekeringsvereniging in een vennootschap met handelsvorm (Hfdst. *Vquinquies* van de Wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen);

- de omzetting van een vereniging zonder winstoogmerk in een vennootschap met sociaal oogmerk (art. 26ter Wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen) ;
- de omzetting van een private stichting in een stichting van openbaar nut (art. 44 Wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen) ;
- de wijziging van rechtsvorm van een landbouwvennootschap, een economisch samenwerkingsverband, een Europees economisch samenwerkingsverband, in een vennootschap of vereniging met een andere rechtsvorm (art. 774 W. Venn.).

**1.2.3.** Is geen wijziging van rechtsvorm, de wijziging van een handelsvennootschap naar een burgerlijke vennootschap die dezelfde vorm van handelsvennootschap aanneemt en omgekeerd, en het aannemen of opgeven van een sociaal oogmerk door een vennootschap.

**1.2.4.** De algemene controlenormen van het IAB zijn niet van toepassing op onderhavige opdracht.

### **1.3. Boekhoudkundige aspecten**

**De staat van activa en passiva is de staat die bestaat uit de balans of een gelijkaardige tussentijdse situatie en in beide gevallen een verklarende bijlage, die onder meer een samenvatting van rechten en verplichtingen kan bevatten. De staat van activa en passiva moet zonder toevoeging, noch weglating voortvloeien uit de balans van de rekeningen.**

**De staat van activa en passiva moet worden afgesloten op een datum die niet meer dan drie maanden teruggaat voor de datum van de algemene vergadering, bijeengeroepen om zich uit te spreken over de omzetting van de vennootschap.**

**1.3.1.** Onder een gelijkaardige tussentijdse situatie wordt verstaan, een staat van activa en passiva, opgesteld volgens de principes en omvattende tenminste de rubrieken zoals weergegeven in de boekhoudreglementering inzake het opstellen van de jaarrekening. De staat van activa en passiva moet zonder toevoeging, noch weglating voortvloeien uit de balans van de rekeningen.

De tussentijdse staat moet worden opgemaakt, rekening houdend met de waardecorrecties, de pro rata van de kosten (met inbegrip van de vergoeding van de bedrijfsleiders, de afschrijving, de voorraadwijzigingen, de te betalen vakantiegelden, eindejaarspremies en andere premies, de belastingen, enz.) overeenkomstig de waarderingsregels.

- 1.3.2.** Het *netto-actief* omvat het kapitaal, de uitgiftepremies, de herwaarderingsmeerwaarden, de reserves, de overgedragen winst of het overgedragen verlies en de kapitaalsubsidies.

Onder het *kapitaal* moet worden begrepen, de som van het gestorte kapitaal en van het opgevraagde, niet gestorte gedeelte van het geplaatste kapitaal. Het maatschappelijk kapitaal dat in aanmerking moet genomen worden voor de vergelijking met NV's, BVBA's, en Comm. VA's is het kapitaal, zoals dit bepaald wordt in de statuten van de vennootschap op de datum van het opstellen van de staat van activa en passiva; de uitgiftepremies en andere bestanddelen van het eigen vermogen komen niet in aanmerking. Wat de vennootschappen onder firma betreft, dient verwezen te worden naar het kapitaal dat in de statuten van de vennootschap zal zijn vastgesteld na de omzetting (artikel 776, 3<sup>de</sup> lid W. Venn.). Voor het kapitaal van coöperatieve vennootschappen (bestaande uit het vaste en veranderlijke gedeelte), zal de beroepsbeoefenaar het register van de coöperanten op de datum van het afsluiten van de staat van activa en passiva raadplegen.

Het bedrag van de winst over het lopende boekjaar kan niet in aanmerking komen voor een eventuele kapitaalverhoging, tenzij de hierna vermelde procedure (4.2.4.) wordt toegepast. Het resultaat van het lopende boekjaar tot op de datum van de afsluiting van de staat van activa en passiva zal vermeld worden onder een afzonderlijke rubriek van het overgedragen resultaat in het eigen vermogen.

Er kan in herinnering worden gebracht dat op gerealiseerde, fiscaal tijdelijk vrijgestelde meerwaarden en op kapitaalsubsidies uitgestelde belastingen worden berekend.

- 1.3.3.** 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.

Wanneer het vennootschapsrecht in de mogelijkheid voorziet om een tweede algemene vergadering bijeen te roepen (artikel 781, § 3 W. Venn. betreffende de omzetting van een Comm. VA of een CV in een NV), wordt de termijn van drie maanden hierdoor niet gewijzigd; dit betekent dat deze termijn wordt berekend enkel ten aanzien van de eerste algemene vergadering.

- 1.3.4.** In de NV, BVBA, CV en Comm. VA moet de beroepsbeoefenaar zijn verslag overmaken aan de vennootschap, ten minste 15 dagen voor de algemene vergadering die moet beslissen over de omzetting. Als de beroepsbeoefenaar de documenten niet tijdig heeft ontvangen, en hij niet in de mogelijkheid is om deze wettelijke termijn te eerbiedigen, zal hij dat verantwoorden in zijn verslag aan de algemene vergadering, met melding, in voorkomend geval, van de wijze waarop zijn controles daardoor zijn beïnvloed.

## **1.4 Voorwerp van de opdracht**

**De opdracht van de beroepsbeoefenaar bestaat erin de staat van activa en passiva opgesteld door het bestuur na te gaan en verslag uit te brengen over deze staat, en inzonderheid te vermelden of er enige overwaardering van het netto-actief heeft plaatsgehad.**

**De procedure beoogt dat de vennoten zich met kennis van zaken kunnen uitspreken over de omzetting van de vennootschap en beoogt in het belang van derden de bescherming van het kapitaal.**

**1.4.1.** Het verslag over de staat van activa en passiva moet worden opgesteld door de commissaris van de vennootschap indien er één is.

In de vennootschappen waar geen commissaris is benoemd, wordt het verslag opgesteld door een beroepsbeoefenaar die daartoe speciaal wordt aangesteld door het bestuur.

**1.4.2.** De opdracht van de beroepsbeoefenaar beoogt na te gaan of :

- a) het netto-actief van de vennootschap na omzetting hoger is dan het minimum maatschappelijk kapitaal voorgeschreven door het Wetboek van vennootschappen;
- b) er enige overwaardering van het netto-actief heeft plaatsgehad.

Dit doel is te onderscheiden van wat wordt beoogd door de controle van de jaarrekening, die een financiële staat is die aan de vennoten en derden periodiek informatie verschaft over het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de onderneming.

**1.4.3.** De beroepsbeoefenaar zal zijn werkzaamheden aanpassen aan het specifieke doel van zijn opdracht, met name het opsporen van elke overwaardering van het netto-actief. Dienovereenkomstig zal het werkprogramma gericht zijn op de opsporing van eventuele overwaarderingen van rubrieken van het actief, evenals op de onderwaardering van de voorzieningen voor risico's en kosten en de schulden. Hij moet niet alle aspecten in acht nemen die nodig zijn in het kader van de certificering van het getrouw beeld van de jaarrekening (structuur van het resultaat, financiële situatie, enz...).

Het materialiteitsprincipe is van toepassing bij het verrichten van de verificaties en eventuele aanpassingen aan de rubrieken van het actief, de voorzieningen en de schulden. Voor wat betreft het besluit met betrekking tot het netto-actief daarentegen, dient elke overwaardering, ongeacht het belang ervan, te worden vermeld.

**1.4.4.** De doelstelling van deze opdracht kadert in het toepassingsgebied van het artikel 16 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van ondernemingen (voorheen

artikel 17). Deze bepaling is van toepassing, met dien verstande dat de normale controlewerkzaamheden minder uitgebreid zijn dan deze die vereist zijn voor de certificering van de jaarrekening. De beroepsbeoefenaar die het bestaan vaststelt van een inbreuk op de bepalingen van de boekhoudwet, is ertoe gehouden om hiervan melding te maken in zijn verslag, behoudens wanneer die inbreuk het voorwerp zou uitmaken van een gepaste correctie.

## **1.5. Deontologische aspecten**

**1.5.1.** Het verdient aanbeveling een opdrachtbrief te laten ondertekenen en daarin de volgende vermeldingen op te nemen :

- een omschrijving van de opdracht;
- dat er geen beroepsbeoefenaar belast werd met dezelfde opdracht in de voorafgaande twaalf maanden ;
- de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan voor het opstellen van een staat van activa en passiva die beantwoordt aan de wettelijke bepalingen en voor de eventuele verklarende bijlage;
- de verantwoordelijkheid van het bestuur voor het te gepasten tijde ter beschikking stellen van alle nodige documenten en gegevens, inbegrepen het verslag van het bestuur;
- de termijn voor de afgifte van het verslag;
- de berekeningswijze en de betalingsvoorwaarden van de honoraria.

**1.5.2.** Indien de partijen in verband met deze opdracht reeds voorafgaandelijk een extern accountant of bedrijfsrevisor hebben geraadpleegd, zal de beroepsbeoefenaar, overeenkomstig de algemene deontologische principes, met hem contact moeten opnemen, teneinde :

- de informatie te bekomen, uiteraard met inachtnaam van het beroepsgeheim, omtrent de omstandigheden die de cliënt ertoe zouden kunnen aanzetten om een andere beroepsbeoefenaar te raadplegen;
- zich te vergewissen van de betaling van de verschuldigde en niet-betwiste honoraria.

**1.5.3.** De beroepsbeoefenaar voert de hem toevertrouwde opdracht uit in volledige onafhankelijkheid, overeenkomstig de algemene deontologische principes<sup>1</sup>. In de

---

<sup>1</sup> Er dient rekening te worden gehouden met de deontologische aanbeveling van 5 december 1997 inzake de relaties tussen de leden van het IBR en het IAB in het kader van de beroepsuitoefening, (zie Jaarverslag IAB, 1997, p. 19).

vennootschappen zonder commissaris mag de beroepsbeoefenaar niet de gewoonlijke raadgever zijn van de vennootschap waarvoor het verslag moet worden opgesteld.

De beroepsbeoefenaar mag geen geregelde opdrachten, andere dan controleopdrachten, hebben uitgevoerd in de vennootschap tijdens de twee voorgaande jaren. Hij mag geen geregelde opdrachten, andere dan controleopdrachten, uitvoeren in de vennootschap tijdens de twee daarop volgende jaren.

- 1.5.4.** De commissaris zal de algemene vergadering bijwonen die te beraadslagen heeft op grond van een verslag door hem opgemaakt, tenzij hij om een wettige reden verhinderd zou zijn (art. 272/274, 412, 538/540 W. Venn. ).

Op uitdrukkelijke vraag van het bestuur en met de toelating van de algemene vergadering, zal de beroepsbeoefenaar, die geen commissaris is, de beraadslagen van de algemene vergadering bijwonen.

## **HOOFDSTUK 2 : VERIFICATIEWERKZAAMHEDEN**

- 2.1 De beroepsbeoefenaar voert zijn opdracht uit volgens een gepast werkprogramma. Zijn verschillende werkzaamheden en het bewijskrachtig materiaal ter ondersteuning ervan worden opgenomen in een werkdoosier.**

- 2.1.1.** Het werkprogramma met betrekking tot de verificatie van de staat van activa en passiva opgesteld bij de omzetting van de vennootschap omvat in principe de volgende stappen :

- de identificatie van de voorgenomen verrichting;
- de beoordeling van de administratieve en boekhoudkundige organisatie en de bijzondere risico's waaraan zij is blootgesteld;
- verificatie van de staat van activa en passiva;
- het nazicht van de naleving van de wettelijke en statutaire bepalingen in verband met de voorgenomen verrichting;
- het nazicht van het bijzonder verslag van het bestuursorgaan;
- de opstelling van het verslag.

- 2.1.2.** Bij de uitvoering van zijn opdracht brengt de beroepsbeoefenaar alle stukken en gegevens samen, die kunnen dienen om de verificaties die hij heeft verricht te verantwoorden. Deze stukken zullen worden bewaard gedurende minstens vijf jaar na de algemene vergadering die heeft beslist tot de wijziging van de rechtsvorm van de vennootschap.

- 2.1.3.** Het dossier moet minstens de volgende gegevens bevatten :

- een stuk dat de toekenning van de opdracht bevestigt;
- een memorandum dat de vaststellingen met betrekking tot de administratieve en boekhoudkundige organisatie samenvat;
- de laatste jaarrekening en de staat van activa en passiva waarover de beroepsbeoefenaar verslag uitbrengt;
- het verificatieprogramma bedoeld hierboven in paragraaf 2.1.1.;
- het bewijskrachtig materiaal dat de rubrieken van de staat van activa en passiva valideert;
- het bijzonder verslag van het bestuursorgaan met betrekking tot de omzetting.

**2.1.4.** De beroepsbeoefenaar zal contact opnemen met de notaris die zal optreden, teneinde de ontwerpkte inzake de omzetting, alsook het ontwerp van nieuwe statuten te bekomen.

**2.2. Wanneer hij de verificatie doet van de staat van activa en passiva van de vennootschap bij het aannemen door deze van een andere rechtsvorm, identificeert de beroepsbeoefenaar in de eerste fase van zijn werkzaamheden de voorgenomen verrichting.**

**2.2.1.** De beroepsbeoefenaar verzamelt eerst alle nodige informatie met betrekking tot de vennootschap, haar waarderingsregels, de structuur van haar kapitaal, de vennoten en de belangrijkste risico's eigen aan de onderneming of aan haar activiteit die van aard zijn de staat van activa en passiva op betekenisvolle wijze te beïnvloeden.

**2.2.2.** De beroepsbeoefenaar bestudeert de modaliteiten voorzien voor het aannemen van een nieuwe juridische vorm en meer bepaald het bijzonder verslag van het bestuursorgaan dat de uiteenzetting bevat van het belang van de verrichting voor de vennootschap. De beroepsbeoefenaar moet een bijzondere aandacht besteden aan de motivatie van de partijen en de eventuele risico's van een inbreuk op de gelijkheid van de vennoten ter gelegenheid van de verrichting van de omzetting.

Als het verslag van het bestuursorgaan niet beschikbaar is op het ogenblik waarop de beroepsbeoefenaar zijn werkzaamheden begint, dan zal hij de leiding van de onderneming vragen stellen teneinde een duidelijk beeld te verkrijgen van het nagestreefde doel en de omstandigheden van de omzetting.

**2.2.3.** Wanneer de beroepsbeoefenaar de voorgenomen verrichting identificeert, is het aangewezen dat hij aandacht besteedt aan de mogelijke toepassing van andere bepalingen van het Wetboek van vennootschappen (bv. toepassing van de artikelen 332, 431 en 633 W. Venn., kapitaalverhoging door inbreng in natura).

**2.3. In de tweede fase van zijn werkzaamheden voert de beroepsbeoefenaar een analyse uit van de administratieve organisatie, hoofdzakelijk met betrekking tot de maatregelen die de betrouwbaarheid verzekeren van de boekhouding.**



**2.3.1.** De beroepsbeoefenaar moet bestuderen in welke omstandigheden de boekhoudkundige informatie wordt opgesteld. Als hij de commissaris is van de vennootschap moet hij zich alleen vergewissen van de continuïteit van het systeem van interne controle. Zo niet, dan moet hij de nodige werkzaamheden verrichten om zich te vergewissen van het bestaan van interne procedures, aangepast aan de aard en de omvang van de onderneming, die hem de betrouwbaarheid van de gegevens garanderen.

**2.3.2.** Als de beroepsbeoefenaar vaststelt dat de administratieve en boekhoudkundige organisatie aangepast is voor zijn verificatie van de staat van activa en passiva, dan kan hij zijn werkzaamheden gewoon verder zetten.

Als hij ernstige leemten vaststelt in de administratieve organisatie, dan moet hij, in functie van deze leemten, de substantieve testen uitbreiden teneinde de saldi opgenomen in de boekhoudkundige staat te kunnen attesteren. Als de zwakten van de administratieve en boekhoudkundige organisatie de uitwerking van een aangepast programma voor substantieve testen van de boekhoudposten onmogelijk maken, dan zal hij in zijn verslag de conclusies daaruit trekken, overeenkomstig hetgeen vermeld is in hoofdstuk 3 van deze normen.

**2.4. In de derde fase van zijn opdracht zal de beroepsbeoefenaar het bewijskrachtig materiaal verzamelen dat hem toelaat de saldi te bekrachtigen van de rekeningen opgenomen in de staat van activa en passiva die bij het verslag van het bestuursorgaan is gevoegd.**

**2.4.1.** De verzameling van het bewijskrachtig materiaal wordt beperkt tot de doelstelling van de opdracht, zoals bepaald in het Wetboek van vennootschappen en becommentarieerd in paragraaf 1.4. van deze normen.

**2.4.2.** De beroepsbeoefenaar bepaalt de aard en de omvang van het bewijskrachtig materiaal, nodig om zich een oordeel te vormen in functie van :

- de specifieke risico's verbonden aan de toestand van de onderneming;
- de besluiten van zijn beoordeling van de administratieve en boekhoudkundige organisatie;
- het algemeen materialiteitsbeginsel.

Hij moet altijd in staat zijn om zijn beslissingen te motiveren.

- 2.4.3.** De beroepsbeoefenaar zal een dusdanig werkprogramma opstellen dat het risico op het formuleren van een foutief besluit met betrekking tot de boekhoudkundige staat wordt teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau; bij het bepalen van de te verrichten verificaties zal hij rekening houden met het algemene materialiteitsprincipe.

De toepassing van het algemeen materialiteitsprincipe moet aangepast zijn aan het doel van het opsporen van de overwaarderings in de rubrieken van het actief en onderwaarderings in de rubrieken van het passief, met uitzondering van eigen vermogen. Aldus kan de beroepsbeoefenaar zijn werkzaamheden beperken indien hij overeenkomstig punt 2.4.2. kan besluiten dat het risico op onjuistheden die leiden tot de overwaarding van het eigen vermogen van gering belang is.

Indien de beroepsbeoefenaar redenen heeft om aan te nemen dat er zich wellicht enige overwaarding van het netto-actief heeft voorgedaan, dient hij in zodanige mate aanvullende of meer uitgebreide werkzaamheden te verrichten dat hij in staat is te concluderen of er al dan niet enige overwaarding van het netto-actief heeft plaatsgehad.

- 2.4.4.** De beroepsbeoefenaar besteedt aandacht aan de waarderingsmethoden en de eventuele wijzigingen ervan ter gelegenheid van de omzetting.

- 2.4.5.** Als de beroepsbeoefenaar het bestaan vaststelt van schuldvorderingen op vennoten, zal hij in het bijzonder de solvabiliteit van deze onderzoeken.

**2.5. De werkzaamheden van de beroepsbeoefenaar moeten voldoende zijn om hem toe te laten te besluiten dat de staat die de activa- en passivatoestand weergeeft, een redelijke basis vormt voor de berekening van het netto-actief.**

- 2.5.1.** De staat van activa en passiva voorzien in artikel 776 en artikel 436, § 2 W. Venn. zal minstens bestaan uit een balans of een gelijkaardige tussentijdse toestand, opgemaakt volgens de beginselen hierboven uiteengezet in de paragraaf 1.3.1. en, in beide gevallen, een verklarende bijlage, die een samenvatting bevat van de rechten en verplichtingen.

- 2.5.2.** Als uit de verrichte verificaties blijkt dat correcties moeten worden aangebracht aan de voorgelegde staat van activa en passiva, dan zal de beroepsbeoefenaar nagaan of deze correcties inderdaad zijn geboekt, zodat de staat van activa en passiva zonder toevoeging, noch weglating voortvloeit uit de balans van de rekeningen.

De beroepsbeoefenaar moet nagaan in welke mate rekening wordt gehouden met alle elementen die van aard zijn om het vermogen van de vennootschap negatief te beïnvloeden.

Het maatschappelijk kapitaal vermeld in de boekhoudkundige staat moet het kapitaal zijn dat bestaat op de datum dat de boekhoudkundige staat wordt opgesteld. Een wijziging van het kapitaal die na die datum doorgevoerd zou worden, kan niet

opgenomen worden in de staat. De beroepsbeoefenaar zal het voorstel tot wijziging van het kapitaal in zijn verslag vermelden, zonder dat deze vermelding zijn besluit mag beïnvloeden (zie ook 2.8.1.).

**2.6. De beroepsbeoefenaar berekent het netto-actief van de vennootschap met aandacht voor de naleving van de wettelijke en reglementaire bepalingen, in hoofdzaak met betrekking tot de samenstelling van het maatschappelijk kapitaal van de vennootschap.**

**2.6.1.** De beroepsbeoefenaar zal bijzonder voorzichtig zijn als blijkt dat het bedrag van het netto-actief het bedrag van het kapitaal benadert. Hij zal zijn aandacht moeten verscherpen en zijn controles moeten uitbreiden als het netto-actief lager is of slechts weinig hoger is dan het minimumkapitaal vereist voor de vorm van de vennootschap waarnaar wordt omgezet. Overeenkomstig artikel 785 W. Venn. zijn de vennoten onder firma, de beherende vennoten, de zaakvoerders of bestuurders van een vennootschap die wordt omgezet hoofdelijk gehouden tot betaling van het eventuele verschil tussen het netto-actief van de vennootschap na omzetting en het minimumkapitaal. Ingeval van een omzetting van een CVOA in een CVBA bepaalt artikel 436, § 5 W. Venn. dat de bestuurders hoofdelijk gehouden zijn voor het verschil tussen het eigen vermogen en het wettelijk voorgeschreven minimumbedrag van het vaste kapitaal.

Wanneer een verplichting die niet in de balans voorkomt, op betekenisvolle wijze een invloed zou kunnen hebben op het bedrag van het netto-actief, dan zal de beroepsbeoefenaar oordelen of hij zijn besluit dient te vervolledigen in functie van het risico op verlies dat deze verplichting kan teweegbrengen. Dit is in het bijzonder van belang wanneer het bedrag van het minimumkapitaal niet meer zou gehaald worden.

**2.7. In de uitoefening van zijn opdracht moet de beroepsbeoefenaar aandacht besteden aan elke schending van de boekhoudwetgeving, van de vennootschapswetgeving of van de statuten die een invloed zouden kunnen hebben op de staat van activa en passiva en meer in het algemeen op de goede afloop van de verrichting van wijziging van de juridische vorm van de vennootschap.**

**2.7.1.** De beroepsbeoefenaar zal de formele regels voor het houden van de rekeningen nagaan, alsook de elementen met betrekking tot de externe informatie voor zover zij betrekking hebben op de wettelijke opdracht van de omzetting. Hij zal in het bijzonder nagaan of :

- de wettelijke boeken regelmatig worden gehouden;

- de waarderingsregels goedgekeurd zijn door het bestuursorgaan.

**2.7.2.** Als de beroepsbeoefenaar kennis neemt van een feit of een beslissing die de schending zou kunnen uitmaken van een wettelijke of reglementaire bepaling, die een betekenisvolle invloed heeft op de rekeningen onderworpen aan zijn onderzoek, dan moet hij in de eerste plaats alle nodige informatie verzamelen over de draagwijdte van het feit of de betrokken beslissing en over het werkelijk onregelmatig karakter ervan. Hij zal zijn vaststellingen documenteren, contact opnemen met de beroepsbeoefenaar die de gewoonlijke raadgever<sup>2</sup> is van de onderneming en de kwestie bespreken met de leiding van de onderneming.

Als de gevolgen van de onregelmatige toestand op de rekeningen, gelet op de omstandigheden, niet gecorrigeerd kunnen worden, dan zal de beroepsbeoefenaar kunnen kiezen voor één van de volgende gedragslijnen :

- ofwel de vastgestelde zaken schriftelijk meedelen aan het bestuursorgaan en weigeren zijn opdracht verder te zetten;
- ofwel de vastgestelde zaken schriftelijk meedelen aan het bestuursorgaan en een uitdrukkelijk voorbehoud maken in zijn verslag met betrekking tot de gevolgen van de onregelmatigheden op de staat van activa en passiva.

**2.7.3.** De beroepsbeoefenaar onderzoekt de rechten verbonden aan de verschillende categorieën van aandelen, daarin begrepen de aandelen die het maatschappelijk kapitaal niet vertegenwoordigen. Als hij vaststelt dat de gelijkheid tussen de verschillende vennoten op betekenisvolle wijze in gevaar dreigt te komen door de realisatie van de verrichting, dan meldt hij dat in zijn verslag.

**2.8.** **Als de beroepsbeoefenaar in de loop van zijn werkzaamheden gebeurtenissen vaststelt na de afsluitingsdatum van de staat van activa en passiva die een betekenisvol effect kunnen hebben op de voorstelling van de staat van activa en passiva of het bedrag van het netto-actief, dan moet hij dat melden in zijn verslag.**

**2.8.1.** De beroepsbeoefenaar zal aandachtig zijn voor de evolutie van het maatschappelijk kapitaal na de datum van de boekhoudstaat en tot de ondertekening van zijn verslag. In het bijzonder voor de coöperatieve vennootschappen, dient hij specifieke aandacht te besteden aan de evolutie van het veranderlijk gedeelte van het kapitaal; desgevallend zal de beroepsbeoefenaar melding maken van het risico van de wijziging van het veranderlijk gedeelte van het kapitaal ná de ondertekening van zijn verslag.

---

<sup>2</sup> Zie deontologische aanbeveling d.d. 5 december 1997 inzake de relaties tussen de leden van het IBR en het IAB in het kader van de beroepsuitoefening ( zie Jaarverslag IAB, 1997, p. 19 ).

## HOOFDSTUK 3 : HET VERSLAG

**3.1. De beroepsbeoefenaar vermeldt in zijn verslag, in algemene bewoordingen, de opdracht die hem is toevertrouwd, de referentie naar het aanstellingsdocument en de wijze waarop hij zijn controle heeft uitgeoefend op de staat van activa en passiva voorgelegd aan de algemene vergadering.**

**3.1.1.** In de identificatie van de opdracht die hem wordt toevertrouwd, zal de beroepsbeoefenaar moeten opnemen :

- a) de identificatie van de vennootschap (de maatschappelijke benaming en zetel, in voorkomend geval het handelsregister, enz.);
- b) de datum waarop de boekhoudkundige staat werd vastgesteld door het bestuursorgaan van de onderneming, met duidelijke vermelding dat deze staat is opgesteld onder de verantwoordelijkheid van dit orgaan;
- c) een samenvatting van het kader waarin de verrichting van omzetting plaatsvindt en van de verantwoording van het bestuursorgaan.

**3.2. De beroepsbeoefenaar zet de wijze uiteen waarop hij zijn verificaties heeft uitgevoerd. Hij geeft aan in welke mate hij zijn werkzaamheden heeft kunnen steunen op een administratieve en boekhoudkundige organisatie die volstaat in het kader van de verrichting.**

**3.2.1.** De beroepsbeoefenaar moet in zijn verslag vermelden dat het doel van zijn opdracht bestaat in het opsporen van elke overwaardering van het netto-actief zoals dat blijkt uit de door het bestuursorgaan opgestelde staat van activa en passiva. Zijn werkprogramma is bijgevolg gericht op de opsporing van eventuele overwaarderingen van rubrieken van het actief, evenals op de onderwaardering van de voorzieningen voor risico's en kosten en de schulden. Niet alle aspecten zijn in acht genomen die nodig zijn in het kader van de certificering van het getrouw beeld van de jaarrekening (structuur van het resultaat, financiële situatie, enz.).

**3.2.2.** Het verslag van de beroepsbeoefenaar zal uiteenzetten of de administratieve en boekhoudkundige organisatie van de vennootschap het hem mogelijk heeft gemaakt zich een oordeel te vormen over de beschrijving en de waardering van de bestanddelen van de boekhoudkundige staat.

Als de administratieve en boekhoudkundige administratie grote leemten vertoont,

dan zal de beroepsbeoefenaar trachten voldoende alternatieve controles uit te werken. Als dat niet mogelijk is, zal hij geen verklaring zonder voorbehoud kunnen afgeven.

**3.3. De beroepsbeoefenaar neemt de boekhoudkundige staat van activa en passiva op in zijn verslag, of voegt hem erbij. Er moet duidelijk vermeld worden dat deze staat van activa en passiva opgesteld is onder de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan van de vennootschap.**

**3.3.1.** De wet schrijft voor dat de beroepsbeoefenaar verslag uitbrengt over de boekhoudkundige staat. Dit verslag zal volgende elementen betreffen :

- a) de boekhoudkundige staat vloeit voort zonder toevoegingen, noch weglatingen uit de balansrekeningen;
- b) de voorstelling van de boekhoudkundige staat is in overeenstemming met de structuur van de jaarrekeningen, opgesteld in overeenstemming met de reglementering;
- c) de toegepaste waarderingsregels stemmen overeen met de boekhoudreglementering en alle waardecorrecties (afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen) zijn aangebracht op de afsluitdatum van de staat van activa en passiva, zodanig dat de boekhoudkundige staat een redelijke basis vormt voor de berekening van het netto-actief.

Indien de beroepsbeoefenaar het noodzakelijk acht, kan hij commentaar geven bij punt c) hierboven; hij kan hiervoor de betekenisvolle rubrieken van de boekhoudkundige staat overlopen. Hij zal zijn verslag moeten vervolledigen in de hypothesen, zoals bedoeld in de paragrafen 3.3.2., 3.3.3. en 3.3.4. hierna.

**3.3.2.** Als de beroepsbeoefenaar van oordeel is dat wijzigingen aangebracht moeten worden aan de boekhoudkundige staat, dan zal hij in zijn verslag een voorbehoud opnemen met een vermelding van de betekenisvolle correcties die hij nodig acht, overeenkomstig hetgeen hierna onder paragraaf 3.5. wordt gesteld.

**3.3.3.** Als de beroepsbeoefenaar van mening is dat de verklarende bijlage, zoals bedoeld in paragraaf 1.3., bij de rubrieken van de staat van activa en passiva van belang is voor het begrip ervan, dan zal hij dit vermelden in zijn verslag. Dit betreft in het bijzonder de wijziging van de waarderingsregels die zouden zijn doorgevoerd voor de opstelling van de boekhoudkundige staat. Andere inlichtingen die de beroepsbeoefenaar zou moeten opnemen in zijn verslag zijn in het bijzonder :

- betekenisvolle verbintenissen (lopende betwistingen, belangrijke waarborgverplichtingen, enz.);

- zware financiële moeilijkheden die het voortbestaan van de vennootschap, zelfs na omzetting, onzeker maken; volgens het gebruik op het vlak van certificering van jaarrekeningen belooft het continuïteitsvoorzicht normaal één jaar.
- wijzigingen van het kapitaal na de datum van de boekhoudkundige staat.

**3.3.4.** De beroepsbeoefenaar vermeldt elk feit dat hem ter kennis werd gebracht na de datum van de boekhoudkundige staat en dat een betekenisvolle wijziging van deze staat tot gevolg zou hebben gehad, als dat feit voor die datum bekend was geweest.

**3.4. De beroepsbeoefenaar vermeldt dat hij kennis heeft genomen van het verslag van het bestuursorgaan voorzien door artikel 778 W. Venn. Hij geeft in zijn verslag alle inlichtingen die hij nodig acht ter informatie van de algemene vergadering in verband met de omzetting van de rechtsvorm van de vennootschap en die niet voorkomen in het verslag van het bestuursorgaan.**

**3.4.1.** De beroepsbeoefenaar vermeldt de betekenisvolle feiten die hem ter kennis werden gebracht na de datum van de boekhoudkundige staat en die van aard zijn een aanzienlijke invloed te hebben op de beslissing van de algemene vergadering, zelfs als ze niet noodzakelijk een invloed hebben op de presentatie van de boekhoudkundige staat.

**3.5. Als de beroepsbeoefenaar in de onmogelijkheid verkeert een verklaring zonder voorbehoud af te geven, dan zal hij de redenen daarvoor in duidelijke bewoordingen uiteenzetten.**

**3.5.1.** De beroepsbeoefenaar moet in zijn verslag melding maken van alle betekenisvolle correcties, die aanleiding geven tot de overwaardering van het netto-actief, die aangebracht moeten worden aan de staat van activa en passiva, gevoegd bij het verslag van het bestuursorgaan van de vennootschap.

In het geval de correcties voor gevolg zouden hebben dat het netto-actief kleiner wordt dan het maatschappelijk kapitaal, dan zal de beroepsbeoefenaar de door hemzelf gecorrigeerde cijfers gebruiken om het netto-actief te berekenen vermeld in het besluit van zijn verslag.

**3.5.2.** De beroepsbeoefenaar, die in de loop van zijn werkzaamheden een inbreuk vaststelt op de boekhoudwet en haar uitvoeringsbesluiten in verband met de opstelling van de boekhoudkundige staat, zal, onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, daarvan melding moeten maken in zijn verslag, overeenkomstig het artikel 16 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen.

**3.5.3.** De beroepsbeoefenaar, die in de loop van zijn werkzaamheden een betekenisvolle inbreuk vaststelt op het Wetboek van vennootschappen en de statuten, zal dit vermelden in zijn verslag, in de mate waarin deze inbreuk invloed kan hebben op :

- de beslissing van de algemene vergadering;
- of de presentatie van de staat van activa en passiva en/of de berekening van het netto-actief.

**3.6. Het verslag van de beroepsbeoefenaar zal gedateerd en getekend worden op de dag waarop de werkzaamheden werden beëindigd.**

**3.6.1.** Als de beroepsbeoefenaar het schriftelijk verslag van het bestuursorgaan ter verantwoording van de omzetting van de vennootschap niet heeft kunnen bekomen vóór hij zelf zijn verslag heeft opgesteld, dan kan hij zijn getekend verslag niet afleveren.

In zulk geval zou de commissaris een verslag van niet-bevinding moeten afleveren.

## **HOOFDSTUK 4 : BESLUIT VAN HET VERSLAG**

**4.1. Het besluit van het verslag van de beroepsbeoefenaar moet zijn oordeel bevatten over de afwezigheid van enige overwaardering van het netto-actief.**

**4.1.1.** Naast de vermelding bepaald in 4.2. moet de beroepsbeoefenaar in zijn verklaring aangeven :

- dat de verrichting werd nagezien overeenkomstig deze normen;
- dat uit zijn werkzaamheden niet is gebleken dat enige overwaardering van het netto-actief heeft plaatsgehad;
- elke andere inlichting die hij nuttig oordeelt voor de informatie van de aandeelhouders en derden in het kader van de omzettingsverrichting.

**4.1.2.** Als de beroepsbeoefenaar van oordeel is dat correcties hadden moeten aangebracht worden aan de staat van activa en passiva die hem wordt voorgelegd voor de berekening van het netto-actief, dan moet hij zijn voorbehoud in duidelijke bewoordingen opnemen in het besluit. Hij kan gebruik maken van de voorbeeld-besluiten in bijlage.



**4.2. De beroepsbeoefenaar moet zich in zijn besluit expliciet uitspreken over de verhouding van het netto-actief tot het kapitaal.**

**4.2.1.** Als het netto-actief groter is dan het kapitaal, dan moet hij dat vermelden, maar moet hij niet het bedrag van het netto-actief, noch het verschil opnemen in zijn verklaring.

**4.2.2.** Als het netto-actief (of netto-passief) kleiner is dan het kapitaal, dan moet hij het bedrag van het netto-actief (of netto-passief) en het verschil vermelden in zijn besluit.

**4.2.2.1.** De beroepsbeoefenaar zal het netto-actief berekenen en vergelijken met het maatschappelijk kapitaal, zelfs als dat netto-actief gelijk is of groter is dan het minimumkapitaal, geplaatst en/of volgestort, bepaald in het Wetboek van vennootschappen.

**4.2.2.2.** Zelfs als de vennootschap die zich omzet een netto-actief heeft dat kleiner is dan het geplaatst en/of volgestort minimumkapitaal voorzien door het Wetboek van vennootschappen, dan kan de omzetting plaatsvinden.

De beroepsbeoefenaar zal echter in zijn verslag en eventueel in het besluit van zijn verslag uitdrukkelijk het specifieke risico dat eruit voortvloeit in herinnering brengen, met name onder meer de eventuele aansprakelijkheid van de personen bedoeld in het artikel 785 W. Venn. en het feit dat elke belanghebbende in rechte de ontbinding van de vennootschap kan vragen (artikelen 333 en 634 W. Venn.). Deze vermelding kan in de conclusie worden weggelaten in het geval voldoende externe inbrengen worden vooropgesteld.

**4.2.2.3.** Als het netto-actief kleiner is dan het kapitaal, enkel omwille van het feit dat er niet-opgevraagd kapitaal is, kan de beroepsbeoefenaar zijn oordeel nuanceren. Hij zal rekening kunnen houden met aanwijzingen die te kennen geven dat bepaalde vennoten niet in staat zullen zijn om het saldo te volstorten.

**4.2.3.** Als het netto-actief tenminste overeenstemt met het bedrag van het maatschappelijk kapitaal, maar kleiner is dan het minimumkapitaal vereist door het Wetboek van vennootschappen, dan moet de beroepsbeoefenaar daar melding van maken in zijn verslag. Het tweede lid van paragraaf 4.2.2.2. is eveneens toepasselijk.

**4.2.4.** Het niet voldoen aan de vereiste van het minimumkapitaal van de vennootschapsvorm waarnaar wordt omgezet, bepaald in het Wetboek van vennootschappen moet ook worden gemeld, zelfs als het netto-actief groter is dan dit wettelijk minimum.

In zulke gevallen is het gebruikelijk dat de vennootschap beslist haar kapitaal te verhogen voorafgaand aan de verrichting van omzetting, om het minimumkapitaal te bereiken vereist voor de vorm van de vennootschap waarin zij zich omzet. De beroepsbeoefenaar zal dan nagaan dat ofwel voldoende bestanddelen van het eigen vermogen voorhanden zijn (in de mate dat deze de overgedragen verliezen overtreffen) behoorlijk goedgekeurd door de algemene vergadering, ofwel dat voorafgaandelijk de statutaire afsluitdatum van het boekjaar is gewijzigd om toe te laten de door de algemene vergadering goedgekeurde winst van het boekjaar te incorporeren in het kapitaal.

- 4.2.5.** De omzetting van een vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid in een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid of een coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid kan gebeuren voor zover het netto-actief tenminste overeenstemt met het minimum te volstorten kapitaal (6.200 EUR). Indien dit niet het geval is, dient de ontoereikendheid van het geplaatste kapitaal te worden vermeld, alsook het risico dat hieruit voortvloeit op het vlak van de aansprakelijkheid van de partijen.
- 4.2.6.** Wanneer de vennootschap zich ná de omzetting bevindt in een situatie zoals omschreven in de artikelen 332 of 633 W. Venn., zal de beroepsbeoefenaar hiervan melding maken in zijn verslag en, in voorkomend geval, in zijn besluit.
- 4.3.** **Als de beroepsbeoefenaar niet in de mogelijkheid is geweest om de nodige informatie te verzamelen voor zijn controles, ofwel omdat de gegevens verstrekt door de partijen onvoldoende zijn, ofwel omdat de beroepsbeoefenaar geconfronteerd wordt met een belangrijke onzekerheid voor de waardering van de actief- en passiefbestanddelen, dan is hij gerechtigd zich te onthouden van het geven van een oordeel.**
- 4.3.1.** In het besluit van zijn verslag zal hij de partijen aanbevelen de verrichting uit te stellen totdat bijkomende inlichtingen verkregen zijn, die de preciseringen kunnen geven die noodzakelijk geacht worden om de beslissing te kunnen nemen met kennis van zaken.
- 4.4.** **In de authentieke akte die de beslissing tot omzetting vaststelt, worden de conclusies overgenomen van het verslag van de beroepsbeoefenaar. Het uittreksel uit deze authentieke akte, dat dient neergelegd te worden ter griffie van de rechtbank van koophandel en te worden bekendgemaakt in de Bijlagen van het Belgisch Staatsblad, moet deze conclusies bevatten.**

## BIJLAGE 1

### 1. Voorbeeld van een besluit van een verslag zonder voorbehoud

#### BESLUIT

Onze werkzaamheden zijn er inzonderheid op gericht na te gaan of er enige overwaardering van het netto-actief, zoals dat blijkt uit de staat van activa en passiva per ... (datum) die het bestuursorgaan van de vennootschap heeft opgesteld, heeft plaatsgehad. Uit onze werkzaamheden, uitgevoerd overeenkomstig de normen inzake het verslag op te stellen bij de omzetting van een vennootschap, is niet gebleken dat er enige overwaardering van het netto-actief heeft plaatsgehad. Het netto-actief volgens deze staat van ... euro is niet kleiner dan het maatschappelijk kapitaal van ... euro.

### 2. Voorbeeld van een besluit van een verslag zonder voorbehoud wanneer aan de kapitaalvoorwaarde niet is voldaan

#### 2.1. Het netto-actief is lager dan het kapitaal vermeld in de boekhoudstaat

Onze werkzaamheden zijn er inzonderheid op gericht na te gaan of er enige overwaardering van het netto-actief, zoals dat blijkt uit de staat van activa en passiva per ... (datum) die het bestuursorgaan van de vennootschap heeft opgesteld, heeft plaatsgehad. Uit onze werkzaamheden, uitgevoerd overeenkomstig de normen inzake het verslag op te stellen bij de omzetting van een vennootschap, is niet gebleken dat er enige overwaardering van het netto-actief heeft plaatsgehad. Het netto-actief volgens deze staat van ... euro is .. euro kleiner dan het maatschappelijk kapitaal van ... euro.

#### 2.2. Het netto-actief is lager dan het minimumkapitaal van de vennootschap waarin de vennootschap wordt omgezet

Onze werkzaamheden zijn er inzonderheid op gericht na te gaan of er enige overwaardering van het netto-actief, zoals dat blijkt uit de staat van activa en passiva per ... (datum) die het bestuursorgaan van de vennootschap heeft opgesteld, heeft plaatsgehad. Uit onze werkzaamheden, uitgevoerd overeenkomstig de normen inzake het verslag op te stellen bij de omzetting van een vennootschap, is niet gebleken dat er enige overwaardering van het netto-actief heeft plaatsgehad. Het netto-actief volgens deze staat van ... euro is ... euro kleiner dan het minimumkapitaal vereist voor de oprichting van een ... (naamloze vennootschap). Op straffe van aansprakelijkheid van de bestuurders (zaakvoerders of vennoten naargelang het geval), kan de verrichting slechts plaatsvinden mits bijkomende inbrengen van buitenuit.

**3. Voorbeeld van een besluit van een verslag met voorbehoud en met een netto-actief hoger dan het kapitaal**

BESLUIT

Onze werkzaamheden zijn er inzonderheid op gericht na te gaan of er enige overwaardering van het netto-actief, zoals dat blijkt uit de staat van activa en passiva per ... (datum) die het bestuursorgaan van de vennootschap heeft opgesteld, heeft plaatsgehad. Bij onze werkzaamheden, uitgevoerd overeenkomstig de normen inzake het verslag op te stellen bij de omzetting van een vennootschap, werden overwaarderingen van het netto-actief vastgesteld, waarvan het nettobedrag ... euro bedraagt. Het netto-actief volgens deze staat, na aftrek van bovenvermelde overwaarderingen, bedraagt ... euro en is niet kleiner dan het maatschappelijk kapitaal van ... euro.

**4. Voorbeeld van een besluit van een verslag met voorbehoud en met een netto-actief lager dan het kapitaal**

BESLUIT

Onze werkzaamheden zijn er inzonderheid op gericht na te gaan of er enige overwaardering van het netto-actief, zoals dat blijkt uit de staat van activa en passiva per ... (datum) die het bestuursorgaan van de vennootschap heeft opgesteld, heeft plaatsgehad. Bij onze werkzaamheden, uitgevoerd overeenkomstig de normen inzake het verslag op te stellen bij de omzetting van een vennootschap, werden overwaarderingen van het netto-actief vastgesteld, waarvan het nettobedrag ... euro bedraagt. Het netto-actief volgens deze staat, na aftrek van bovenvermelde overwaarderingen, bedraagt ... euro. Het verschil met het maatschappelijk kapitaal van ... euro, vermeld in de staat van activa en passiva, bedraagt ... euro.

\* \* \*

**BIJLAGE 2 : Cijfervoorbeeld in duizenden EURO van de hypothesen vermeld in paragraaf 2.6. en 4.2. van de normen**

1. Omzetting van een BVBA in NV

Norm	Eigen vermogen	Kapitaal vóór de verrichting		Kapitaal ná de verrichting	
		Geplaatst	Volgestort	Geplaatst	Volgestort
2.6.1.	2.600	2.500	2.500	2.500	2.500
4.2.2.1.	9.000	10.000	10.000	10.000	10.000
4.2.2.2.	1.500	2.500	2.500	2.500	2.500
4.2.2.2.	300	750	750	2.500	2.500
4.2.3.	1.000	750	750	2.500	2.500
4.2.4.	3.000	1.500	1.500	2.500	2.500

2. Omzetting van een NV in BVBA

Norm	Eigen vermogen	Kapitaal vóór de verrichting		Kapitaal ná de verrichting	
		Geplaatst	Volgestort	Geplaatst	Volgestort
4.2.2.1.	1.200	1.250	1.250	750	750
4.2.2.1.	1.200	1.500	1.250	750	500
4.2.2.1.	600	2.500	2.500	750	750
4.2.2.1.	600	1.500	1.250	750	500
4.2.2.2.	200	2.500	2.500	750	750

3. Omzetting van een vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid in een coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid

Norm	Eigen vermogen	Kapitaal vóór de verrichting		Kapitaal ná de verrichting	
		Geplaatst*	Volgestort	Geplaatst	Volgestort
4.2.5.	300	750	250	750	250

\* bij onderhandse akte gebracht op 750.