

De discontinuïteit van de wet betreffende de continuïteit van de ondernemingen

Raymond Ghysels

Licentiaat in de rechten, accountant en belastingconsulent

Docent aan de Solvay Brussels School of economics & management

Centre de comptabilité et contrôle de gestion, Université libre de Bruxelles

1. Inleiding

De wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen (WCO) wordt gekenmerkt door de discontinuïteit ervan. Die wet, die niet eens vijf jaar oud is, telt al vijf gearchiveerde versies¹, de laatste daterend van 27 mei 2013. Deze analyse beperkt zich tot de vier nieuwe wettelijke opdrachten voor de economische beroepen die in die laatste wijziging zijn ingeschreven.² In de vorige gearchiveerde versies worden die beroepsbeoefenaars niet genoemd, alsof het gebruik dat de bedrijfsleiders van de ondernemingen in moeilijkheden van hun diensten maakten, niet van tel was. De parlementaire werkzaamheden maakten geen gewag van het belang van de bijstand en de begeleiding die de beroepsbeoefenaars bieden, niet alleen aan de bedrijfsleiders en hun ondernemingen, met name aan hun cliënten, maar ook aan de magistraten, de advocaten, elke belanghebbende derde en ten

slotte aan 's lands economie. Voormelde wet, die in haar artikel 2 niet minder dan 16 definities bevat, rept met geen woord over de definitie, de aard of de aansprakelijkheid van de nieuwe opdrachten van de economische beroepen. Naar ons weten hebben de parlementaire verslaggevers geen enkele door zijn beroepsinstituut daartoe gemandateerde beroepsbeoefenaar gehoord. De parlementaire werkzaamheden, de memorie van toelichting en het verslag van de Kamercommissie maken er alleszins geen melding van.³

¹ Wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen,

1. gewijzigd door de wet van 28 april 2010 (BS 10 mei 2010);
2. gewijzigd door de wet van 2 juni 2010 (BS 14 juni 2010);
3. gewijzigd door de wet van 26 september 2011 (BS 10 november 2011);
4. gewijzigd door de wet van 14 januari 2013 (BS 1 maart 2013);
5. gewijzigd door de wet van 27 mei 2013 (BS 22 juli 2013).

² Projet de loi modifiant diverses législations en matière de continuité d'entreprises, p. 1 tot 8, Raymond Ghysels, *Actualité comptable*, nr. 10, 6 mei 2013.

³ a) wetsontwerp tot wijziging van verschillende wetgevingen inzake de continuïteit van de ondernemingen, memorie van toelichting, *Parl.St.* 53, 2692/001, Kamer, 12 maart 2013; b) wetsontwerp tot wijziging van verschillende wetgevingen inzake de continuïteit van de ondernemingen, wetsvoorstel tot wijziging van de wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van ondernemingen met het oog op de bestrijding van het aantal faillissementen en het uitzuiveren van oneigenlijk gebruik van de wet, wetsvoorstel tot wijziging van de wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen, teneinde het toepassingsgebied ervan te verruimen tot de landbouwers die hun activiteit uitoefenen als natuurlijke persoon, Verslag namens de Commissie belast met de problemen inzake handels- en economisch recht uitgebracht door de heren Karel Uyttensproot en Bruno Tuybens, *Parl.St.* 53, 2692/003, Kamer, 26 april 2013.

2. Vier nieuwe opdrachten voor de economische beroepen

De economische beroepen worden nu wel genoemd, weliswaar op een hoop gegooid en zonder veel onderscheid, in de volgende vier nieuwe wettelijke bepalingen:

1. De eerste opdracht is dubbel (verplicht of facultatief, zie hierna):
 - a. *[De externe accountant, de externe belastingconsulent, de externe erkend boekhouder, de externe erkend boekhouder-fiscalist en de bedrijfsrevisor die in de uitoefening van hun opdracht gewichtige en overeenstemmende feiten vaststellen die de continuïteit van de onderneming van de schuldenaar in het gedrang kunnen brengen, lichten deze laatste hiervan op een omstandige wijze in, in voorkomend geval via zijn bestuursorgaan.*
 - b. *Indien de schuldenaar binnen een termijn van een maand vanaf die kennisgeving niet de nodige maatregelen treft om de continuïteit van de onderneming voor een minimumduur van twaalf maanden te waarborgen, kan de externe accountant, de externe belastingconsulent of de bedrijfsrevisor de voorzitter van de rechtbank van koophandel daarvan schriftelijk inlichten. In dat geval is artikel 458 van het Strafwetboek niet toepasselijk.*⁴;
2. De tweede opdracht houdt het volgende in: *[De rechter mag bij de externe accountant, de externe belastingconsulent, de externe erkend boekhouder, de externe erkend boekhouder-fiscalist en de bedrijfsrevisor van de schuldenaar, inlichtingen inwinnen nopens de aanbevelingen die zij gedaan hebben aan de schuldenaar en, in voorkomend geval, nopens de maatregelen die genomen zijn om de continuïteit van de onderneming te waarborgen. In dat geval is artikel 458 van het Strafwetboek niet toepasselijk.]*⁵;
3. De derde en de vierde opdracht kaderen in het openen van een procedure van gerechtelijke reorganisatie (PGR) op aanvraag van de schuldenaar, met een tot de rechtbank gericht verzoekschrift.⁶ Op straffe van ontvankelijkheid moet daar worden bijgevoegd:
 - a. *5° [een boekhoudkundige staat die het actief en het passief weergeeft en de resultatenrekening die maximaal drie maanden oud is, opgesteld onder toezicht van een bedrijfsrevisor, een externe accountant, een externe erkend boekhouder of een externe erkende boekhouder-fiscalist;]*

- b. *6° [een begroting met een schatting van de inkomsten en uitgaven voor ten minste de duur van de gevraagde opschorting, opgesteld met de bijstand van een externe accountant, een externe erkende boekhouder, een externe erkende boekhouder-fiscalist of een bedrijfsrevisor; op advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen kan de Koning een model opleggen van geraamde begroting;].*⁷

3. Incoherentie tussen de vereiste beroepsbekwaamheden voor die nieuwe opdrachten en de respectieve wettelijke bekwaamheden van de genoemde economische beroepen

Vooreerst dient gezegd dat elke poging tot enige coherentie onmogelijk is op basis van de gewijzigde wet, want de wetgever is uit het oog verloren dat hijzelf de vijf economische beroepen, met eigen bekwaamheden, in drie afzonderlijke beroepsinstellingen heeft willen onderbrengen, namelijk:

1. de bedrijfsrevisoren in het Instituut der Bedrijfsrevisoren (IBR)⁸;
2. de interne en externe accountants en/of de interne en externe belastingconsulenten in het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB)⁹; en
3. de interne en externe erkende boekhouders en de interne en externe erkende boekhouders-fiscalisten in het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten (BIBF).¹⁰

Van de onder 2 en 3 bedoelde beroepsbeoefenaars beoogt de WCO enkel de externe leden van de twee instellingen. Beroepsbeoefenaars die hun beroep als externe leden uitoefenen, zijn zij die hun werkzaamheden, geheel of ten dele, uitsluitend, voornamelijk of bijkomstig, uitoefenen buiten een arbeidsovereenkomst of een door de overheid bezoldigd ambt om. Het risico waarop wij hier wijzen, is dat de tussenkomst van elk van de genoemde beroepsbeoefenaars overeenkomt met die van de andere beroepsbeoefenaars of, omgekeerd, ervan verschilt naargelang het stadium van de ingestelde ge-

⁴ Art. 10, lid 5, nieuw, van de voormelde wet van 31 januari 2009, in Hoofdstuk 1. – De gegevensverzameling.

⁵ Art. 12, § 1, lid 5, nieuw, van dezelfde wet, in Hoofdstuk 2. – De kamers voor handelonderzoek.

⁶ Het begrip schuldenaar “dekt zowel het begrip natuurlijk persoon als het begrip rechtspersoon”, wetsontwerp van 12 maart 2013 tot wijziging van verschillende wetgevingen inzake de continuïteit van de ondernemingen, memorie van toelichting, p. 65.

⁷ Art. 17, § 2, lid 5 en 6, nieuw, van dezelfde wet, in Algemene bepalingen van de Gerechtelijke reorganisatie, Afdeling 2 – Het verzoek tot gerechtelijke reorganisatie en de daarop volgende procedure.

⁸ Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

⁹ Wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat en wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

¹⁰ Koninklijk besluit van 19 mei 1992, opgeheven en vervangen door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

rechtelijke procedure. De vijf beroepsbeoefenaars moeten of moeten niet, kunnen of kunnen niet tussenkomen:

1. bij de vaststelling van de naar hun oordeel gewichtige en overeenstemmende feiten;
2. bij het schriftelijk inlichten van de voorzitter van de rechtbank van koophandel, bij gebreke van de nodige maatregelen om de continuïteit van de onderneming te waarborgen;
3. om door een magistraat te worden ondervraagd nopens de aanbevelingen die zij gedaan hebben aan de schuldenaar en, in voorkomend geval, nopens de maatregelen die genomen zijn;
4. voor het toezicht op de boekhoudkundige staat die het actief en het passief weergeeft en de resultatenrekening, mits hij deze niet zelf heeft opgemaakt;
5. voor het verlenen van bijstand bij het opstellen van een begroting met een schatting van de inkomsten en uitgaven voor de duur van de gevraagde opschorting.

Het is belangrijk om de respectieve bekwaamheden van deze beroepsbeoefenaars nog even te overlopen en ze met elkaar te vergelijken, in de wetenschap dat ze elkaar soms wel, soms niet overlappen

De gewijzigde wet zegt helemaal niets over de aard van de nieuwe opdrachten. Betreft het een controleopdracht, de certificering van rekeningen, nazicht en correctie van de rekeningen, een 'overeengekomen specifieke werkzaamheid', een 'samenstellingsopdracht', expertise betreffende het krediet, het rendement en de risico's van de onderneming, advies inzake de organisatie of een nieuwe opdracht op zich? De wet noch de parlementaire werkzaamheden wijden één woord aan deze beroepsmethodologische kwestie. Die kwestie zullen wij hierna behandelen.

Het is belangrijk om de respectieve bekwaamheden van deze beroepsbeoefenaars nog even te overlopen en ze met elkaar te vergelijken, in de wetenschap dat ze elkaar soms wel, soms niet overlappen. Hierna geven we dus de bekwaamheden weer van de respectieve economische beroepen. In het verloop van de analyse zullen we zien:

1. dat de gewijzigde wet de afbakening van de respectieve bekwaamheden niet eerbiedigt;

2. dat wanneer een onderscheid in de opdrachten wordt gemaakt, dit niet op objectieve en redelijke argumenten steunt.

3.1. Respectieve beroepsbekwaamheden

De *bedrijfsrevisor* heeft als hoofdtaak alle opdrachten uit te voeren die bij of krachtens de wet aan de bedrijfsrevisoren uitsluitend zijn toevertrouwd, en op algemene wijze alle revisorale opdrachten te vervullen met betrekking tot boekhoudkundige staten van ondernemingen, verricht ingevolge of krachtens de wet.¹¹ Het hoofdbestanddeel van die opdrachten wordt bepaald door het Wetboek van Vennootschappen en betreft de controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening.¹²

De werkzaamheden van de *accountant* bestaan erin in privéondernemingen, openbare instellingen of voor rekening van elke belanghebbende persoon of instelling de volgende opdrachten uit te voeren:

1. alle boekhoudstukken nazien en corrigeren;
2. zowel privé- als gerechtelijke expertise met betrekking tot de boekhoudkundige organisatie van ondernemingen alsook de analyse met boekhoudtechnische procedés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's;
3. boekhoudkundige en administratieve diensten bij ondernemingen organiseren en advies verstrekken inzake boekhoudkundige en administratieve organisatie bij ondernemingen;
4. de boekhouding van derden organiseren en voeren;
5. werkzaamheden van belastingconsulent, met uitzondering van de werkzaamheden strekkende tot vertegenwoordiging van de belastingplichtigen;
- 5bis. de vennoot vertegenwoordigen of bijstaan in het kader van zijn individuele onderzoeksbevoegdheid, wanneer er geen commissaris benoemd is;
6. de andere opdrachten dan deze bedoeld in 1° tot 5° en waarvan de uitvoering hem bij of krachtens de wet is voorbehouden.¹³

De sub 1, 2 en 6 vermelde werkzaamheden kunnen echter ook door een bedrijfsrevisor worden uitgevoerd.¹⁴

¹¹ Wet van 22 juli 1953, art. 3.

¹² Wetboek van Vennootschappen, art. 130 tot 171.

¹³ Wet van 22 april 1999, art. 34 en voor 5bis, art. 165 tot 167 W.Venn.

¹⁴ Wet van 22 april 1999, art. 37, lid 1, 1°.

De functie van **belastingconsulent** bestaat erin:

1. advies te verstrekken in alle belastingaangelegenheden;
2. de belastingplichtigen bij te staan bij de nakoming van hun fiscale verplichtingen;
3. belastingplichtigen te vertegenwoordigen.¹⁵

Diegene die de beroepswerkzaamheid van **erkend boekhouder** uitoefent, is diegene die zich gewoonlijk bezighoudt met:

1. de organisatie van boekhoudingsdiensten en raadgeving daaromtrent;
2. het openen, het houden, het centraliseren en het sluiten van boekingen, geschikt voor het opmaken van de rekeningen;
3. het bepalen van de resultaten en het opmaken van de jaarrekening in de door de wet bepaalde vorm; en
4. de werkzaamheden van de belastingconsulent.¹⁶

De bedrijfsrevisoren en de accountants, alsmede de stagiair-accountants en de stagiair-bedrijfsrevisoren, mogen de beroepswerkzaamheden van boekhouder uitoefenen zonder ingeschreven te zijn op het tableau van de beoefenaars van het beroep of op de lijst van de stagiairs.¹⁷

De werkzaamheden van de **erkende boekhouder-fiscalist** worden in de voormelde wet van 1999 niet vastgelegd. De wet zegt alleen dat om als boekhouder-fiscalist erkend te worden en te blijven, de erkende boekhouder bovendien houder moet zijn van bepaalde diploma's, getuigschriften of akten.¹⁸

3.2. Vereiste beroepsbekwaamheden

De **eerste** opdracht houdt, **ten eerste, twee fases** in:

- 1) vaststelling van gewichtige en overeenstemmende feiten¹⁹; en
- 2) inlichting van het bestuursorgaan. Ze kan door de vijf voormelde beroepsbeoefenaars zonder onderscheid worden uitgeoefend.

Betreffende deze **eerste fase** preciseren de wet noch de parlementaire werkzaamheden wat moet worden verstaan onder

“gewichtige en overeenstemmende feiten die de continuïteit van de onderneming van de schuldenaar in het gedrang kunnen brengen”. De memorie van toelichting verduidelijkt: *“De preventieve regeling die ingevoerd wordt bij het nieuwe artikel 10, 5de lid, is ingegeven door artikel 138 van het Wetboek van Vennootschappen”.*²⁰

We mogen echter niet uit het oog verliezen dat artikel 138 W.Venn. past in het afgebakende kader van een controleopdracht, uitgevoerd door een bedrijfsrevisor, bij de uitoefening van één van zijn opdrachten als commissaris en dat de WCO in geen van haar bepalingen een dergelijke opdracht betreft, aangezien in de WCO de revisor *sensu stricto* als revisor optreedt, en niet als commissaris. Voor het overige zegt de memorie enkel dat die feiten *“niet noodzakelijkerwijs fout hoeven te zijn, of waarvan het foutieve karakter niet is vastgesteld of, rekening houdend met de dringende noodzakelijkheid niet kon worden vastgesteld op het tijdstip van het verzoek”.*²¹

Moeten we uitsluitend uitgaan van de WCO zelf, die bepaalt dat de continuïteit *“in elk geval geacht wordt bedreigd te zijn wanneer de verliezen het nettoactief hebben herleid tot minder dan de helft van het maatschappelijk kapitaal”*?²² Maar dan nog, op welk gebied moeten die feiten ook nog gewichtig en

²⁰ Ontwerp, memorie van toelichting, o.c., p. 65. Art. 138 W.Venn., art. 138 W.Venn.: *“De commissarissen die ter gelegenheid van hun controlewerkzaamheden gewichtige en overeenstemmende feiten vaststellen die de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen, moeten het bestuursorgaan hiervan schriftelijk en op een omstandige wijze op de hoogte brengen.*

In dat geval moet het bestuursorgaan beraadslagen over de maatregelen die moeten worden genomen om de continuïteit van de onderneming gedurende een redelijke termijn te vrijwaren.

De commissarissen kunnen afzien van de hiervoor bedoelde melding, wanneer ze vaststellen dat het bestuursorgaan reeds heeft beraadslaagd over de maatregelen die moeten worden genomen.

Indien binnen een maand na de kennisgeving van de melding, de commissarissen niet werden ingelicht over de beraadslaging door het bestuursorgaan over de genomen maatregelen of de in het vooruitzicht gestelde maatregelen om de continuïteit gedurende een redelijke termijn te vrijwaren, of indien ze oordelen dat de maatregelen de continuïteit in de bedrijfsuitoefening niet kunnen vrijwaren gedurende een redelijke termijn, kunnen ze hun vaststellingen meedelen aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel. In dat geval is artikel 458 van het Strafwetboek niet toepasselijk.

Indien geen commissaris is benoemd, moet het bestuursorgaan, wanneer gewichtige en overeenstemmende feiten de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen, eveneens beraadslagen over de maatregelen die moeten worden genomen om de continuïteit van de onderneming gedurende een redelijke termijn te vrijwaren.”

²¹ Ontwerp, memorie van toelichting, o.c., p. 17.

²² Wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen, 23, § 2.

¹⁵ Wet van 22 april 1999, art. 38.

¹⁶ Wet van 22 april 1999, art. 49.

¹⁷ Wet van 22 april 1999, art. 48.

¹⁸ Wet van 22 april 1999, art. 50, § 3.

¹⁹ Ontwerp, memorie van toelichting, o.c., p. 17. Het betreft dus niet noodzakelijk het geval *“als de schuldenaar of een van zijn organen een kennelijke grove tekortkoming hebben begaan”*, uittreksel uit art. 28, § 1, nieuw, WCO, Ontwerp, memorie van toelichting, o.c., p. 84.

overeenstemmend zijn? De memorie zegt het niet. We wijzen er ook op dat het laatste lid van artikel 138 van toepassing is op alle vennootschappen, ook op de vennootschappen die geen bedrijfsrevisor als commissaris hebben benoemd en waarin er geen sprake is van revisoraal toezicht.

We wijzen er ook op dat het laatste lid van artikel 138 van toepassing is op alle vennootschappen, ook op de vennootschappen die geen bedrijfsrevisor als commissaris hebben benoemd en waarin er geen sprake is van revisoraal toezicht

Wat de *tweede fase* betreft, zeggen de parlementaire werkzaamheden dat de beroepsbeoefenaars “op eigen initiatief de beheersinstanties van de onderneming moeten inlichten in geval van moeilijkheden die de continuïteit van de onderneming in het gedrang brengen”.²³ Een dergelijke wettelijke verplichting roept heel wat vragen op. Wat gebeurt er indien verschillende beroepsbeoefenaars dezelfde cliënt hebben? Moeten ze voorafgaandelijk met elkaar contact opnemen, wegens de aan de confraters verschuldigde eerbied? Wat gebeurt er als ze het oneens zijn? Wat gebeurt er vooral als één van de confraters bij zijn vaststelling merkt dat de gewichtige en overeenstemmende feiten het gevolg zijn van het door een confrater verstrekte en door de schuldenaar opgevolgde advies? Deze wet schept trouwens “een gevaarlijk precedent en geeft de indruk dat de wetgever niet veel belang hecht aan het beroepsgeheim en de boekhouders, accountants en revisoren zelfs aanmoedigt om het vertrouwen dat klanten rechtmatig in hen vestigen, te beschamen”.²⁴ Sommige advocaten leiden trouwens al ten onrechte uit deze wet af dat “de relevante financiële informatie door een externe accountant of een bedrijfsrevisor geattesteerd zal moeten worden”.²⁵

De eerste opdracht houdt, *ten tweede*, een andere fase in. Immers, indien de schuldenaar binnen een termijn van een

maand vanaf de kennisgeving aan hem gedaan, niet de nodige maatregelen treft om de continuïteit van de onderneming voor een minimumduur van 12 maanden te waarborgen, kunnen *enkel* de externe accountants, de externe belastingconsulenten of de bedrijfsrevisoren de voorzitter van de rechtbank van koophandel daarvan inlichten. Hier heeft de wetgever de erkende boekhouders, de erkende boekhouders-fiscalisten dus uitgesloten. Voornoemde beroepsbeoefenaars kunnen dus niet tot de kennisgeving overgaan.²⁶ De parlementaire werkzaamheden geven geen verklaring voor dit onderscheid.

4. Afzonderlijke analyse, per opdracht, van de parlementaire werkzaamheden

Los van de hier hoger gedane poging om de bekwaamheden en beroepen met elkaar in overeenstemming te brengen, moet voor elke opdracht een gemeenschappelijk punt worden aangestreept. Het betreft geen controleopdracht in de revisorale betekenis van het woord. De wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen, gewijzigd door de wet van 27 mei 2013, in haar gecoördineerde versie en op 22 juli 2013 bijgewerkt door de diensten van het *Belgisch Staatsblad*²⁷, maakt nooit melding van het woord ‘controle’ om de desbetreffende opdrachten te definiëren. Voormelde parlementaire werkzaamheden, met name de memorie van toelichting van 12 maart 2013 en het verslag van de Commissie van 26 april 2013, bevatten ook geen enkele verwijzing ernaar. Met als enige uitzondering artikel 138 W.Venn. Die verwijzing beoogt immers niet de revisorale methodologie, maar enkel de gewichtige en overeenstemmende feiten. Mocht iemand daarover een andere mening hebben, dan zou dat betekenen dat de wetgever voor de toepassing van de bepalingen van de WCO de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen en van de voormelde wetten van 1953 en 1999 miskent. En nogmaals, niets in de WCO noch in de parlementaire werkzaamheden laat toe tot dergelijke verwarring te besluiten. Overigens is die ‘stelling’ nergens terug te vinden in de *ratio legis* van de WCO.

4.1.a. Dubbele opdracht: de vaststelling van gewichtige en overeenstemmende feiten en de inlichting op een omstandige wijze van het bestuursorgaan (art. 10, lid 5, 1ste zin, nieuw)

De memorie van toelichting is duidelijk: “De economische beroepsbeoefenaars **verplichten** om een initiatief te nemen, is nodig voor een efficiënte preventie van de discontinuïteit. [Zij]

²³ Wetsontwerp van 26 april 2013 voormeld, Verslag o.c., p. 17.

²⁴ Cf. www.afschrift.be/nl/full-news.html?cmp_id=8&news_id=2059, Een nieuwe dreiging voor het beroepsgeheim van boekhouders, Lida ACHTARI, 25 april 2013.

²⁵ Cf. www.peeters-law.be/documents/news-items/68-changes-to-law-continuity-enterprises.xml?lang=nl, Leo Peeters, Aanpassingen aan de wetgeving inzake de continuïteit van ondernemingen.

²⁶ Cf. www.bibf.be/Index.asp?ldx=2600 wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen, art. 10.

²⁷ Cf. www.ejustice.just.fgov.be/loi/loi.htm.

moeten hierover **omstandig** de organen van de rechtspersoon inlichten en **zullen hiervan het bewijs moeten leveren** en bewaren dat zij dit gedaan hebben als de schuldenaar niet de vereiste maatregelen heeft genomen”.²⁸ Meer zegt de memorie van toelichting er niet over en het verslag van de Commissie zegt evenmin iets over het begrip ‘gewichtige en overeenstemmende feiten’. Om er meer over te vernemen, is het raadzaam de studie te raadplegen van confrater Gérard Delvaux, namelijk “Preventieve taak van de accountant in een onderneming in moeilijkheden”.²⁹ Die studie is echter te uitgebreid om er in detail naar te verwijzen.

4.1.b. Daaruit afgeleide facultatieve opdracht om de voorzitter van de rechtbank van koophandel schriftelijk in te lichten (art. 10, lid 5, 2de zin, nieuw)

In verband met deze afgeleide maar facultatieve opdracht, een uitvloeisel van de eerste, is de memorie van toelichting minder duidelijk: “Het zou overmatig zijn de [externe] erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten rechtstreeks of onrechtstreeks te verplichten derden in te lichten over de toestand van de onderneming”, maar de memorie zegt niet waarom. De wettelijke definitie van hun beroepstaken (zie *supra*) verbiedt de betrokken beroepsbeoefenaars geenszins om deze opdracht te vervullen, zoals hun andere confraters. Maar de memorie van toelichting zegt weer niet waarom: “Dit geldt in mindere mate voor de externe accountants, de externe belastingconsulenten en de revisoren.” Het gaat duidelijk om een verruiming van het toepassingsgebied van de burgerlijke beroepsaansprakelijkheid van de externe accountants, de externe belastingconsulenten en de bedrijfsrevisoren.³⁰ Noch de wet noch de parlementaire werkzaamheden brengen objectieve en redelijke argumenten naar voren om de aansprakelijkheid van de genoemde externe accountants, externe belastingconsulenten en bedrijfsrevisoren uit te breiden en die van de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten te verminderen. De memorie van toelichting geeft wel toe dat “het zou niet in verhouding staan met de aard van hun beroepsactiviteiten om de externe accoun-

tants, [externe] belastingconsulenten, en revisoren te verplichten de rechtbank steeds in te lichten over de toestand van de onderneming.” Hier dienen drie opmerkingen te worden gemaakt:

1. Deze tweede opdracht is een afgeleide opdracht. In feite vloeit ze onvermijdelijk voort uit de eerste en kan ze niet worden aangevat als de eerste niet volledig vervuld is. Ze is evenwel facultatief. De wetgever verduidelijkt niet op grond van welke beroepsriteria deze tweede opdracht al dan niet uitgevoerd moet worden.
2. Belastingconsulenten zijn geen specialisten in de boekhouding (zoals aangetoond door de definitie van hun beroepswerkzaamheden, zie *supra*).
3. Uit persoonlijke gesprekken met de auteur blijkt dat de externe belastingconsulenten deze facultatieve opdracht tot inlichting van de voorzitter van de handelsrechtbank, om de voormelde redenen, liever aan zich zien voorbijgaan:
 - a. omdat ze buiten hun beroepsbekwaamheid valt en, ten gevolge daarvan,
 - b. ze een beroepsaansprakelijkheid zouden moeten dragen die niet van hen is.

“Zij kunnen dat doen en zij zijn daarenboven aansprakelijk ook ten aanzien van derden als zij de bestuursorganen niet formeel wijzen op hun verplichtingen. Niets staat eraan in de weg dat hun beroepsregels hen aanzet om de overheid in bepaalde gevallen in te lichten”.³¹ Wij zijn verbaasd over deze suggestie van de wetgever. Welke Raad van enig Instituut zou het initiatief nemen om de aansprakelijkheid van zijn externe leden uit te breiden, terwijl zelfs de wetgeving niet eens duidelijk is?

4.2. Gegevensverzameling door de rechter betreffende de aan de schuldenaar gedane aanbevelingen en de door hem genomen maatregelen (art. 12, § 1, lid 5)

Vreemd genoeg reppen de memorie van toelichting en het verslag van de Commissie met geen woord over deze kwestie.

4.3.a. Toezicht op een boekhoudkundige staat die het actief en het passief weergeeft en de resultatenrekening (art. 17, § 2, 5°)

De memorie van toelichting, die niet definieert wat een opdracht van toezicht (*supervision*) is, wijdt hier maar weinig commentaar aan: “Om misbruiken te vermijden en tegelijkertijd een redelijke drempel in te bouwen die niet van aard is bona fide [sic] debiteurs af te schrikken is het geraadzaam [sic]

²⁸ Cf. wetsontwerp van 12 maart 2013, voormeld, memorie van toelichting, o.c., p. 11.

²⁹ *Accountancy & Tax*, nr. 4/2004, p. 21 tot 44. Dit artikel is een uittreksel uit een boek, weliswaar geschreven in het kader van een opdracht inzake de wettelijke controle van de jaarrekening; uittreksel uit het boek: G. DELVAUX et H. FRONVILLE, *Entreprises en difficulté, concordats et faillites, dissolution des sociétés commerciales, mission de contrôle de l'expert-comptable et du réviseur prévue par l'article 181 du Code des sociétés*, Éditions comptabilité et productivité, 2004.

³⁰ Responsabilisering van de economische beroepsbeoefenaar voor ondernemingen in moeilijkheden, Bert Bekaert, 5 augustus 2013, cf. www.cobofisk.be/nl/NieuwsDetail.asp?Id=300.

³¹ Cf. voormeld wetsontwerp van 12 maart 2013, memorie van toelichting, o.c., p. 12.

een objectivering te vragen van die stukken. Die objectivering zal ook toelaten verrichtingen op te sporen die buiten de normale marktvoorwaarden hebben plaatsgegrepen. Ter bescherming van de rechten van alle schuldeisers moet hier bijzondere aandacht aan worden gegeven”.³² Begrijp wie kan, er wordt nog altijd niets gezegd over het conceptuele kader waarin die staat moet worden opgesteld. Aangezien de parlementaire werkzaamheden er het zwijgen toe doen, wordt vermoed dat die staat moet worden opgesteld in de veronderstelling van continuïteit³³, maar er wordt niets gezegd over het beginsel van de activering van de kosten van een vennootschap in moeilijkheden die geherstructureerd wordt.³⁴

Als we de Franstalige en de Nederlandstalige versies van de WCO van 31 januari 2009 vergelijken, zien we dat het woord ‘toezicht’ 8 maal terugkomt. Het wordt in het Frans gewoonlijk vertaald door ‘surveillance’, en zeer zelden door ‘contrôle’, maar nooit in de betekenis van revisorale controle. Het ongebruikelijke Franse woord ‘supervision’ (= toezicht van hogherhand) moet dus begrepen worden als het beter gekende woord ‘surveillance’ (bewaking). Het woord ‘supervision’ wordt trouwens in een totaal andere context gebruikt, die geen enkel verband houdt met de WCO. Het betreft de regels betreffende het publiek toezicht op de revisoren.³⁵

De huidige tekst (art. 17, § 2, 5° en 6°, nieuw WCO) is het gevolg van de goedkeuring van het amendement nr. 1 van Wilrycx en mede-indieners.³⁶ De verantwoording van het

³² Cf. voormeld wetsontwerp van 12 maart 2013, memorie van toelichting, o.c., p. 13.

³³ Art. 28, § 1, lid 3, KB/W.Venn., de waarderingsregels worden vastgesteld en de waarderingsregels worden gedaan in de veronderstelling dat de vennootschap haar bedrijf zal voortzetten, in tegenstelling tot art. 28, § 2, waarvan de bepalingen toepasselijk zijn op de vennootschappen in vereffening.

³⁴ Art. 58 KB/W.Venn., “Kosten die worden gemaakt in het kader van een herstructurering worden alleen dan onder de activa opgenomen, wanneer het gaat om welbepaalde kosten die verband houden met een ingrijpende wijziging in de structuur of de organisatie van de vennootschap en die kosten ertoe strekken een gunstige en duurzame invloed te hebben op de rentabiliteit van de vennootschap. In de toelichting moet worden verantwoord dat aan deze voorwaarden is voldaan. De herstructureringskosten die het karakter hebben van bedrijfskosten of van uitzonderlijke kosten worden geactiveerd door ze op zichtbare wijze in mindering te brengen van het totaal bedrag respectievelijk van de bedrijfskosten en van de uitzonderlijke kosten”.

³⁵ Art. 7, § 3 en 4, 10, § 4, Hoofdstuk VII – Publiek toezicht, art. 77 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor.

³⁶ Wetsontwerp tot wijziging van verschillende wetgevingen inzake de continuïteit van de ondernemingen, Amendementen, *Parl.St.* 53, 2692/002, p. 2.

amendement, goed bedoeld, zoals alle voornemens waarmee de weg naar de hel geplaveid ligt, is gebaseerd op een objectivering van de financiële informatie, waarvan de indieners ten onrechte denken dat die alleen kan worden geleverd door middel van een controle- en certificatieprocedure, terwijl de internationale beroepsnormen, genegeerd door onze parlementsleden, het voor dergelijke opdrachten hebben over ‘overeengekomen specifieke werkzaamheden (*agreed upon procedures*)’³⁷, of beter nog over ‘samenstellingsopdrachten’!³⁸ Het amendement voegt er nog het begrip beperkte controleopdracht aan toe, maar dit begrip is in de goedgekeurde tekst van de wetswijziging weggefallen.

Als we de Franstalige en de Nederlandstalige versies van de WCO van 31 januari 2009 vergelijken, zien we dat ‘toezicht’ (‘surveillance’) 8 maal terugkomt

De aandacht dient erop gevestigd dat deze opdracht van toezicht voorbehouden is aan de bedrijfsrevisoren, de externe accountants, de erkende boekhouders of de erkende boekhouders-fiscalisten. Belastingconsulenten mogen deze opdracht echter niet vervullen. Dit is logisch, maar in tegenspraak met de hier hoger (sub 4.1.b) geformuleerde opmerkingen. De memorie van toelichting merkt niet dat ze zichzelf tegenspreekt.

4.3.b. Bijstand bij een begroting met een schatting van de inkomsten en uitgaven (art. 17, § 2, 6°)

De memorie van toelichting, die niet definieert wat een opdracht van bijstand is, is ook hier zeer bondig: “Deze formulering preciseert wat in de wet omschreven was als de simulatie van de kasstromen. Hier ook vraagt de nieuwe wettekst een objectivering van de prognoses doordat de schuldenaar de bijstand moet hebben van een beroepsspecialist”.³⁹ Begrijp wie kan, er wordt nog steeds niets gezegd over het conceptuele kader waarin die prognose moet worden opgesteld. Daar de parlementaire

³⁷ Cf. www.ifac.org/sites/default/files/downloads/b015-2010-iaasb-handbook-isrs-4400.pdf.

³⁸ Cf. [www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/B012-2012-iaasb-handbook-isrs-4410\(revised\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/B012-2012-iaasb-handbook-isrs-4410(revised).pdf).

³⁹ Cf. voormeld wetsontwerp van 12 maart 2013, memorie van toelichting, o.c., p. 14. De uitdrukking “simulatie van de kasstromen” is afkomstig van een vroegere versie van de gewijzigde wet.

werkzaamheden er het zwijgen toe doen, wordt vermoed dat men alleen rekening zal moeten houden met de “inkomsten en uitgaven” [sic], en niet met de “opbrengsten en kosten”, wat feitelijk absurd is voor een periodoetoekekeningsboekhouding (*accrual basis accounting*), aangezien een gedeelte van de cashflow niet zal kunnen worden geïdentificeerd! En het is des te meer absurd daar de cashflow net heel belangrijk is voor een onderneming in moeilijkheden. Moet die begroting van “inkomsten en uitgaven” (*cash basis*) de regels volgen van de begrotingsboekhouding, die toegepast wordt in de overheidssector, een gesloten boekhouding die enkel inkomsten (*cash in*) en uitgaven (*cash out*) bevat? Moet die begroting rekening houden met de vastgestelde rechten?

Ook deze tekst is het gevolg van de goedkeuring van het amendement nr. 1 van Wilrycx en mede-indieners.⁴⁰ De verantwoording van het goedgekeurde amendement gaat nog verder qua absurditeit, waar het hetzelfde begrip “ver-eiste objectivering van de financiële gegevens” inroept voor de prognoses, maar hier is er geen sprake van controle! “*De geraadpleegde beroepsbeoefenaar zal op grond van de geldende professionele normen nooit ramingen voor echt kunnen verklaren of kunnen bevestigen. Zijn opdracht bestaat uit het verlenen*

van advies over het al dan niet redelijk karakter van de ramingen van het beheersorgaan”, aldus de verantwoording van het amendement.⁴¹ In dat geval zou de objectivering niet meer zijn dan bijstand verlenen!

5. Samenvattende tabel per opdracht en per economisch beroep

We zullen uit de verwarring trachten te raken door de opstelling van een vergelijkende tabel, per opdracht en per beroep, met aanduiding van het verplichte karakter (v) of facultatieve karakter (f) van de nieuwe wetsbepalingen. In onderstaande tabel (de parlementaire werkzaamheden geven geen enkel voorbeeld):

1. is aangegeven:
 - a. ‘ja’ als de beroepsbeoefenaar mag of moet tussenkomen, of
 - b. ‘neen’ als de beroepsbeoefenaar niet tussenkomt, en
2. als het antwoord ‘ja’ luidt, wordt het aangevuld met de vermelding:
 - a. (v) indien de tussenkomst verplicht is en (f) indien ze facultatief is, en
 - b. (458), indien het beroepsgeheim wordt opgeheven.

Verwarring inzake de nieuwe opdrachten van de economische beroepen (50 onderscheiden situaties!)	Omstandige inlichting van het bestuursorgaan van gewichtige en overeenstemmende feiten (art. 10, lid 5, 1ste zin)	Kennisgeving aan de voorzitter van de rechtbank van koop-handel dat geen maatregelen werden genomen (art. 10, lid 5, 2de zin)	Gegevensverzame-ling door de rech-ter omtrent gedane aanbevelingen en genomen maatre-gelen (art. 12, § 1, lid 5)	Toezicht op een boekhoudkundige staat die het actief en het passief weergeeft en de resultatenrekening (art. 17, § 2, 5°)	Bijstand bij het opmaken van een prognose 17, § 2, 6°)
Bedrijfsrevisor ⁴²	Ja (v)	Ja (f) (458)	Ja (v) (458)	Ja (f)	Ja (f)
Externe accountant ⁴³	Ja (v)	Ja (f) (458)	Ja (v) (458)	Ja (f)	Ja (f)
Externe belasting-consultant ⁴⁴	Ja (v)	Ja (f) (458)	Ja (v) (458)	Neen	Neen
Externe erkend boekhouder ⁴⁵	Ja (v)	Neen	Ja (v) (458)	Ja (f)	Non/Ja (f)???
Externe erkend boekhouder-fiscalist ⁴⁶	Ja (v)	Neen	Ja (v) (458)	Ja (f)	Ja (f)

⁴⁰ Wetsontwerp tot wijziging van verschillende wetgevingen inzake de continuïteit van de ondernemingen, Amendementen, *Parl.St.* 53, 2692/002, p. 2.

⁴¹ Cf. wetsontwerp tot wijziging van verschillende wetgevingen inzake de continuïteit van de ondernemingen, Amendementen, *Parl.St.* 53, 2692/002, p. 3.

⁴² Art. 48 wet van 22 april 1999: de bedrijfsrevisoren en accountants, alsmede de stagiair-accountants en de stagiair-bedrijfsrevisoren, mogen de beroepswerkzaamheden van boekhouder uitoefenen zonder ingeschreven te zijn op het tableau van de beoefenaars van het beroep of op de lijst van de stagiairs van het BIBF.

⁴³ Art. 48 wet van 22 april 1999: zelfde opmerking.

⁴⁴ Belastingconsulenten zijn geen specialisten in de boekhouding (de definitie van hun beroepswerkzaamheden toont het aan), art. 38 van de wet van 22 april 1999.

⁴⁵ Voor de toepassing van art. 17, § 2, 6° WCO, is er tegenspraak tussen de Franstalige en de Nederlandstalige versies. In de Nederlandstalige versie werden de woorden “externe erkende boekhouder” toegevoegd, terwijl in de Franstalige versie de woorden “comptable agréé externe” ontbreken.

⁴⁶ De werkzaamheden van de erkende boekhouder-fiscalist worden in de voormelde wet van 1999 niet vastgelegd. De wet bepaalt alleen dat om erkend te worden en te blijven als boekhouder-fiscalist, de betrokken erkende boekhouder houder moet zijn van bepaalde diploma’s, getuigschriften of akten, cf. art. 50, § 3 van de wet van 22 april 1999.

De vermelding “*Non/Ja (c)???*” betekent dat er strijdigheid is tussen:

1. de Franstalige versie van artikel 17, 6°, nieuw, WCO, dat bepaalt: op straffe van niet-ontvankelijkheid, voegt hij bij zijn verzoekschrift “*un budget contenant une estimation des recettes et dépenses pour la durée minimale du sursis demandé, préparé avec l’assistance d’un expert-comptable externe, d’un comptable fiscaliste agréé externe ou d’un réviseur d’entreprises*” en
2. de Nederlandstalige versie, die bepaalt: “*op straffe van niet-ontvankelijkheid, voegt hij bij zijn verzoekschrift een begroting met een schatting van de inkomsten en uitgaven voor ten minste de duur van de gevraagde opschorting, opgesteld met de bijstand van een externe accountant, een externe erkende boekhouder, een externe erkende boekhouder-fiscalist of een bedrijfsrevisor*”.

Wegens de onduidelijkheid van de tegenstrijdigheid in beide versies is het moeilijk te zeggen welke de juiste versie is

Wegens de onduidelijkheid van de tegenstrijdigheid is het moeilijk te zeggen welke de juiste versie is. Om het nog ingewikkelder te maken, worden in de memorie van toelichting van het wetsontwerp nog twee andere versies vermeld, die echter veel logischer zijn en volledig overeenstemmen.⁴⁷ Immers, initieel bepaalde:

1. de Franstalige versie van artikel 17, 6°, nieuw “*un budget contenant une estimation des recettes et dépenses pour la durée minimale du sursis demandé, préparé avec l’assistance d’un expert-comptable externe ou d’un réviseur d’entreprises*”, en
2. de Nederlandstalige versie “*een begroting met een schatting van de inkomsten en uitgaven voor ten minste de duur van de gevraagde opschorting, opgesteld met de bijstand van een externe accountant of een bedrijfsrevisor*”.

De tweetalige niet-overeenstemmende versie verscheen voor het eerst pas in het wetsontwerp van 26 april 2013 tot wijziging van verschillende wetgevingen inzake de continuïteit van de ondernemingen.⁴⁸ Die tegenstrijdigheid is tot bij de publicatie in het *Belgisch Staatsblad* op 22 juli 2013

blijven bestaan. Wat ook vreemd is, is dat de versie van de wettekst die aan de Raad van State werd overgezonden⁴⁹ (zelfs nadat rekening gehouden werd met de voorstellen van de Raad tot verbetering van de oorspronkelijke ontwerp tekst van de wet), niet dezelfde is als deze die in de Commissie werd besproken. Moeten we daaruit afleiden dat een onbekwame en onbekende linker de versie van voormeld artikel 17, nieuw, tussen de datum van verzending van het ontwerp aan de Raad van State op 21 december 2012, en de niet-overeenstemmende tweetalige versie in het voormeld verslag van 26 april 2013 heeft gewijzigd?

6. Verwante opdrachten door de parlementaire werkzaamheden genegeerd

Twee soorten verwante opdrachten dreigen door de opdrachten krachtens de WCO te worden verdrukt. We hebben het over:

1. de vertegenwoordiging of de bijstand van een vennoot in het kader van zijn individuele onderzoeks- en controlebevoegdheid wanneer er geen commissaris benoemd is, door **uitsluitend** een accountant⁵⁰; en
2. de opdracht als deskundige indien er aanwijzingen zijn dat de belangen van de vennootschap op ernstige wijze in gevaar komen of dreigen te komen.⁵¹

De **eerste opdracht tot vertegenwoordiging of bijstand** past niet noodzakelijk maar kan in het kader passen van een gerechtelijke procedure. Ze kan evenwel samenvallen met één van de vier voormelde opdrachten. We weten dat als er geen commissaris benoemd is, iedere vennoot, ondanks enige andersluidende statutaire bepaling, individueel de onderzoeks- en controlebevoegdheid van een commissaris heeft. Hij kan zich enkel laten vertegenwoordigen of laten bijstaan door een accountant. We weten ook dat de vergoeding van de accountant ten laste komt van de vennootschap indien hij met haar toestemming werd benoemd of indien deze vergoeding door haar ten laste moet worden genomen krachtens een rechterlijke beslissing. In deze gevallen worden de opmerkingen van de accountant meegeëld aan de vennootschap. Wat gebeurt er in dergelijke situaties tussen confraters als de vaststellingen verschillend zijn of elkaar tegenspreken? De WCO en de parlementaire werkzaamheden zeggen uiteraard niets over deze kwestie.

goedgekeurd door de Commissie belast met de problemen van het handels- en economisch recht, *Parl.St.* 53, 2692/004, p. 6.

⁴⁷ Cf. voormeld wetsontwerp van 12 maart 2013, memorie van toelichting, o.c., p. 42, 80, 126.

⁴⁸ Wetsontwerp van 26 april 2013 tot wijziging van verschillende wetgevingen inzake de continuïteit van de ondernemingen, tekst

⁴⁹ Advies van de Raad van State, nr. 52.654/2 van 16 januari 2013, p. 63 tot 75.

⁵⁰ Art. 165 tot 167 W.Venn.

⁵¹ Art. 168 en 169 W.Venn.

De *tweede opdracht als deskundige* kan zich voordoen indien er aanwijzingen zijn dat de belangen van de vennootschap *op ernstige wijze* in gevaar komen of dreigen te komen. Deze opdracht past in het kader van een gerechtelijke procedure. In een dergelijk geval kan de rechtbank van koophandel, indien er aanwijzingen zijn dat de belangen van de vennootschap op ernstige wijze in gevaar komen of dreigen te komen, op verzoek van één of meer vennoten die ten minste 1 % hebben van het volledige aantal stemmen of die effecten bezitten die een gedeelte van het kapitaal vertegenwoordigen ter waarde van ten minste 1 250 000 euro, één of meer deskundigen aanstellen om de boeken en de rekeningen van de vennootschap na te zien en ook de verrichtingen die haar organen hebben gedaan. Deze deskundigen moeten niet noodzakelijk, maar kunnen accountants zijn, evenals bedrijfsrevisoren.⁵² Ook hier is het de vraag wat er in dergelijke situaties tussen confraters gebeurt als de vaststellingen verschillend zijn of elkaar tegenspreken. De WCO en de parlementaire werkzaamheden zeggen uiteraard niets over deze kwestie.

Met het oog op een samenstellingsopdracht wordt van de beroepsbeoefenaar verwacht dat hij, om de financiële informatie te verzamelen, te rubriceren en samen te vatten, zijn verslaggevingsdeskundigheid aanwendt, en niet zijn audit skills

⁵² De gerechtelijke procedure verloopt als volgt: "De vordering bedoeld in artikel 168 wordt bij dagvaarding ingeleid. De rechtbank hoort de partijen in raadkamer, en doet uitspraak in openbare terechtzitting.

Het vonnis vermeldt de problemen of de soorten problemen waarop het onderzoek betrekking zal hebben. Het bepaalt het bedrag dat de eisers in voorkomend geval vooraf in consignatie moeten geven voor de betaling van de kosten.

Deze kosten kunnen gevoegd worden bij die van het geding waartoe de bevonden feiten aanleiding zouden kunnen geven. De rechtbank beslist of het verslag moet worden bekendgemaakt. Zij kan onder meer beslissen dat het verslag op kosten van de vennootschap moet worden bekendgemaakt volgens de regels die zij bepaalt." (art. 169 W.Venn.).

7. Methodologische standaard van de vier voormelde opdrachten

Welke methodologie moeten de economische beroepsbeoefenaars hanteren om deze vier opdrachten tot een goed einde te brengen? Hoe kunnen ze professioneel de juistheid en de gepastheid van hun werkzaamheden aantonen (vaststellingen, inlichting, toezicht en bijstand)? De WCO en de parlementaire werkzaamheden zeggen uiteraard niets over deze kwestie.

Op nationaal niveau is het de eerste keer dat de wetgever in een dergelijke opdracht voor de economische beroepen voorziet. Er bestaan dus nog geen specifieke Belgische beroepsnormen.

Op internationaal niveau daarentegen heeft de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de *ISRS 4410 (Revised), Compilation Engagements*⁵³ ontworpen. Met het oog op een **samenstellingsopdracht** wordt van de beroepsbeoefenaar verwacht dat hij, om de financiële informatie te verzamelen, te rubriceren en samen te vatten, zijn verslaggevingsdeskundigheid aanwendt, en niet zijn audit skills.⁵⁴ Deze opdracht bestaat in principe hierin dat omstandige informatie wordt samengevat om ze, in een bondige en begrijpelijke vorm, te presenteren, zonder de in de informatie vervatte en onderliggende statements te beoordelen. De toegepaste werkwijze maakt het niet mogelijk, en heeft trouwens niet tot doel het mogelijk te maken, om enige *assurance* omtrent de financiële informatie te verstrekken. De gebruikers van deze aldus samengestelde informatie genieten daarentegen het voordeel van de werkzaamheden van een bekwaame beroepsbeoefenaar, verricht met inachtneming van een gekende en erkende internationale standaard. Een samenstellingsopdracht omvat in de regel de opstelling van (al dan niet volledige) financiële staten, maar ook het verzamelen, rubriceren en samenvatten van andere financiële informatie.⁵⁵

De beroepsbeoefenaar neemt daarenboven de regels van de door de IFAC gepubliceerde ethische beroepscode in acht, die de beroepsaansprakelijkheid voor een dergelijke opdracht regelt:

- a) integriteit;
- b) objectiviteit;

⁵³ *International Standard on Related Services, Final Pronouncement, March 2012.*

⁵⁴ La mission de compilation d'informations financières de l'expert-comptable externe (I) p. 3 tot 8 en (II) p. 1 tot 5, Raymond Ghysels, *Actualité comptable*, nr. 17 en 18, 17 en 25 september 2012.

⁵⁵ ISRS 4410, o.c., § 3 en 4.

- c) deskundigheid en zorgvuldigheid;
- d) geheimhouding, professioneel gedrag en naleving van de technische en beroepsnormen.⁵⁶

De beroepsbeoefenaar moet zich ervan vergewissen dat er met de cliënt geen misverstanden heersen over de afbakening van de opdracht. Een opdrachtbrief zal de planning van de samenstellingswerkzaamheden uiteraard vergemakkelijken.

De beroepsbeoefenaar is er niet toe gehouden:

1. een onderzoek in te stellen om de betrouwbaarheid en de volledigheid van de hem verstrekte afgegeven informatie na te gaan;
2. de interne controle te beoordelen;
3. enig gegeven na te gaan; noch
4. de gegrondheid van de hem verstrekte uitleg te toetsen.

Indien de beroepsbeoefenaar **daarentegen** vaststelt dat de hem door de schuldenaar verstrekte informatie onjuist, onvolledig of ontoereikend is, maakt hij toepassing van de geëigende procedures en verzoekt hij de schuldenaar hem aanvullende informatie te verschaffen. Indien het management dat weigert, dient de economische beroepsbeoefenaar uiteraard zijn *opdracht te onderbreken en de schuldenaar en de rechter schriftelijk de redenen van zijn beslissing mee te delen*. De samengestelde informatie moet adequaat zijn en mag geen aanzienlijke, duidelijke leemten vertonen.⁵⁷ Het verslag of de verklaring van de beroepsbeoefenaar moet tot slot een lange lijst gegevens bevatten waaruit de conformiteit aan ISRS 4410⁵⁸ blijkt.

8. Conclusie

Hoewel de besproken gewijzigde wet van 27 mei 2013 betreffende de boekhoudkundige en financiële aspecten van de procedure van gerechtelijke reorganisatie (PGR) heel wat

zwakke punten, leemten en onzekerheden inhoudt, kunnen **de vier opdrachten worden uitgevoerd, maar kan er in het kader van deze opdrachten geen zekerheid gegeven worden**, en wel in deze zin dat er nooit *assurance* kan verleend worden in het kader van de internationale standaard ISRS 4410. We mogen ook niet uit het oog verliezen dat het IAB lid is van de IFAC! De **beroepsbeoefenaar moet uiterst duidelijk zijn over de grenzen van zijn opdracht**, zodat de schuldenaar, zijn cliënt of de advocaat, of vooral de rechter geen misvatting hebben over de inhoud ervan.

Indien het management weigert informatie te verschaffen, dient de economische beroepsbeoefenaar uiteraard zijn opdracht te onderbreken en de schuldenaar en de rechter schriftelijk de redenen van zijn beslissing mee te delen

De drie Instituten moeten (en zullen) nog overleg plegen over de concrete acties die moeten worden gevoerd en over de gemeenschappelijke praktijken die moeten worden toegepast. Eén van de gemeenschappelijke acties die ongetwijfeld moet worden gevoerd, is een informatiecampagne bij de voorzitters van de rechtbanken van koophandel en bij de stafhouders in het hele land. Een andere is de opstelling van een technische nota of van een voor de drie Instituten geldende norm. ●

⁵⁶ ISRS 4410, o.c. § 5.

⁵⁷ ISRS, § 13 en 14.

⁵⁸ ISRS, § 40.