

MINISTERIE VAN ECONOMISCHE ZAKEN

# HOGE RAAD VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAAT

**Jaarverslag 1989-1991**

Handelsstraat , 44 - 1040 Brussel

Tel.: 02/511.18.30 Fax: 02/512.44.31

INHOUD JAARVERSLAG 1989-1991

H.R.B. 89.01.D d.d. 21.03.1989

Advies over de aanbeveling inzake de controle van het jaarverslag  
Avis relatif à la recommandation sur le contrôle du rapport de gestion

H.R.B. 89.05.D d.d. 25.05.1989

Advies inzake de aanstelling van bedrijfsrevisoren door de algemene vergadering van een V.Z.W.

Avis relatif à la désignation de reviseurs d'entreprises par l'assemblée générale d'une A.S.B.L.

H.R.B. 89.03.D. d.d. 09.06.1989

Advies inzake de gebruikmaking van het werk van een interne afdeling

Avis sur l'utilisation du travail d'une division d'audit interne

H.R.B. 89.11.D d.d. 16.11.1989

Advies over de wijziging van het K.B. van 17 maart 1986 betreffende de voordracht door de ondernemingsraden van kandidaten voor de opdracht van commissaris-revisor of van bedrijfsrevisor

Avis au sujet de la modification de l'A.R. du 17 mars 1986 relatif à la présentation par les conseils d'entreprise des candidats à la mission de commissaire-reviseur ou de reviseur d'entreprise.

H.R.B. 89.12 D d.d. 16.11.1989

Advies inzake de norm betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad

Avis relatif à la norme concernant la mission du reviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise.

H.R.B. 89.13.D d.d. 16.11.1989

Advies betreffende het ontwerp-K.B. over de consolidatie van de jaarrekeningen in zoverre het betrekking heeft op de controle van de geconsolideerde jaarrekening door een bedrijfsrevisor

Avis au sujet du projet d'A.R. relatif à la consolidation des comptes annuels en ce qui concerne le contrôle, par un reviseur

d'entreprises, du compte annuel consolidé.

H.R.B. 90.01.D d.d. 08.03.1990

Advies over de aanbeveling betreffende de controle van de voorraadopname

Avis relatif à la recommandation concernant le contrôle de l'inventaire physique des stocks

H.R.B. 90.07.D d.d. 07.05.1990

Advies over de verplichting om een revisor te benoemen bij de Instituten voor permanente vorming van de Middenstand

Avis sur l'obligation du nommer un reviseur auprès des institutions de formation permanente des classes moyennes

H.R.B. 90.11.D d.d. 13.09.1990

Aanbeveling met betrekking tot de diploma's en leerprogramma's die toelating geven tot de stage van bedrijfsrevisoren

Recommandation relative aux diplômes et aux programmes d'études donnant accès au stage de reviseur d'entreprises

H.R.B. 90.09.D d.d. 18.10.1990

Advies inzake de norm met betrekking tot de permanente vorming

Avis concernant la norme relative à la formation permanente

H.R.B. 90.10.D d.d. 24.01.1991

Advies inzake confraternele controle

Avis relatif au contrôle confraternel

H.R.B. 90.05.D. d.d. 30.09.1991

Advies inzake het tuchtreglement en de code van plichtenleer

Avis relatif au règlement de discipline et au code de déontologie

# **Advies over de aanbeveling inzake de controle van het jaarverslag**

H.R.B. 89.01.D d.d. 21.03.1989

H.R.B. 89.01. D  
21.03.1989

ADVIES OVER DE AANBEVELING INZAKE  
DE CONTROLE VAN HET JAARVERSLAG

---

1. Inleiding

- (1) De verplichtingen van de commissaris-revisor in verband met het jaarverslag zijn opgesomd in art. 65 ten 4° Venn.W.  
In tegenstelling tot de certificering van de jaarrekening ( art. 65 ten 3° Venn. W.) die eist dat de revisor zich uitsprekt over het klaar en getrouw beeld van de onderneming, eist de wet enkel dat de revisor vaststelt of het jaarverslag de door de wet vereiste inlichtingen bevat en de inhoud overeenstemming is met de jaarrekeningen. Nochtans eist de vennootschapswet dat het jaarverslag zelf een getrouw overzicht geeft van de gang van zaken en de positie van de vennootschap. Het komt de Hoge Raad voor dat art. 64 ter vermeld in de aanbeveling voor het I.B.R. niet ter zake is voor de controle op het jaarverslag.
- (2) Zoals de aanbeveling duidelijk aangeeft slaan de voornaamste moeilijkheden van de controleopdracht enerzijds op het afbakenen van het jaarverslag en anderzijds op de controle van de verschillende punten. In dit verband meent de Hoge Raad dat in 1.3. a) van de Nederlandse tekst beter zou gesproken worden over jaarverslag i.p.v. controleverslag.
- (3) De Hoge Raad stemt in met het standpunt van het I.B.R. dat de controle niet alleen slaat op de volledigheid van het jaarverslag en zijn overeenstemming met de jaarrekeningen, maar dat de controle tevens moet nagaan of het jaarverslag geen algemene misleidende indruk wekt.

2. Identificering van het jaarverslag

- (4) De Hoge Raad sluit zich volledig aan bij de bemerkingen van het I.B.R. inzake de moeilijkheden die rijzen bij de identificering van het jaarverslag. De ondernemingen

hebben natuurlijk het recht om het even welke informatie te spreiden, maar het jaarverslag zou als publicatie duidelijk herkenbaar moeten zijn en geen andere informatie bevatten dan deze die de wet vereist, zoniet dreigt het gevaar dat betekenisvolle informatie verdronken wordt in onbenullige of misleidende informatie.

### 3. Inhoud van het jaarverslag

- (5) Achtereenvolgens behandelt de aanbeveling van het I.B.R. de verschillende elementen die deel uitmaken van het jaarverslag : (1) commentaar bij de jaarrekening, (2) gebeurtenissen na balansdatum, (3) vooruitzichten, (4) onderzoek en ontwikkeling, (5) kapitaalsverhoging, (6) verkrijging van eigen aandelen en (7) vermeldingen eigen aan de commissaris-revisor. Het zou wenselijk zijn dat de aanbeveling een duidelijker onderscheid zou maken tussen enerzijds de beschrijving van de meest voorkomende vermeldingen in de jaarverslagen en anderzijds de controlewerkzaamheden en andere opdrachten die de bedrijfsrevisor t.a.v. die elementen moet uitoefenen, zoals het pleiten voor een duidelijke en terzake dienende informatie (2.2. alinea 1), het vaststellen van de verantwoordelijkheid inzake het vermelden van vooruitzichten (2.4. alinea 2), het vermelden van de bezoldiging van de bedrijfsrevisor (2.8. alinea 2).
- (6) Ten einde tot betere en meer betrouwbare informatie te komen zou in het document dat door de onderneming wordt verspreid een duidelijk onderscheid moeten worden gemaakt tussen enerzijds de jaarrekeningen en het jaarverslag als commentaar op de jaarrekening met de inlichtingen die door de vennootschapswet worden vereist en anderzijds andere vermeldingen die de onderneming in hetzelfde document wenst bekend te maken maar die niet wettelijk zijn voorgeschreven.

### 4. Controleopdracht van de bedrijfsrevisor

- (7) Wanneer de revisor met een niet gesplitst verslag te maken heeft, bestaat de oplossing er niet in zo maar over het gehele document uitspraak te doen, maar wel de elementen waarover de wet een jaarverslag vereist als zodanig in het geheel van het document te identificeren en daarop de controle uit te oefenen. Wanneer het niet mogelijk is een of meer elementen te identificeren waarover de wet een rapportering in het jaarverslag voorschrijft moet de bedrijfsrevisor dit in zijn verslag vermelden.

- (8) T.a.v. deze elementen van het document die geen betrekking hebben op de gegevens in het jaarverslag die door art. 77 van de vennootschapswet worden vereist, moet de revisor niet de overeenstemming met de jaarrekeningen controleren, maar wel nagaan of ze geen algemeen misleidend beeld geven van de gang van zaken in de onderneming.

#### 5. Overeenstemming tussen jaarrekening en jaarverslag

- (9) Met betrekking tot de overeenstemming tussen de commentaar in het jaarverslag op de jaarrekeningen en het beeld dat het jaarverslag geeft van de reële financiële positie van de onderneming kan de Hoge Raad instemmen met het criterium voorgesteld door het I.B.R. dat er ten aanzien van het globale beeld dat men krijgt van de onderneming geen betekenisvolle afwijking mag zijn tussen het jaarverslag en de jaarrekening.
- (10) Wat de cijfers betreft die in de commentaar van het jaarverslag worden gebruikt moet, voor zover deze cijfers uit de jaarrekeningen worden afgeleid, er evenwel absolute overeenstemming zijn. Iedere discrepantie, hoe klein ook (behoudens afrondingen) moet gesignaleerd worden. Dit geldt niet alleen voor de tabellen vermeld in 3.5. van de aanbeveling maar voor alle cijfers die afkomstig zijn uit de jaarrekeningen, ook deze die betrekking hebben op gegevens die op grond van art. 77 Ven. W. niet verplicht moeten worden opgenomen in het jaarverslag.

#### 6. Globale beoordeling van het jaarverslag

- (11) De Hoge Raad begrijpt het criterium "geen misleidende algemene indruk" dat door het I.B.R. wordt voorgesteld als volgt : het is een negatief criterium dat minder streng is dan een volledig en getrouw beeld dat t.a.v. de jaarrekeningen en de financiële en economische informatie wordt gebruikt. Het houdt in dat er eventueel onvolledigheden of onnauwkeurigheden zijn die niet in overeenstemming zijn met een volledig en getrouw beeld, zonder nochtans in het algemeen een misleidende indruk te wekken.
- (12) Het feit of de misleidende informatie met of zonder misleidend opzet door de directie van de onderneming werd meegedeeld is niet relevant voor het optreden van de bedrijfsrevisor. In beide gevallen moet de informatie rechtgezet worden. De bedrijfsrevisor dient eerst de directie op de fout wijzen en om een rechtzetting te

verzoeken binnen een termijn die hij vaststelt. Blijft een rechtzetting achterwege, dan moet dit vermeld worden in het verslag van de revisor.

- (13) De Hoge Raad kan instemmen met de opvatting van het I.B.R. dat de beoordeling van het jaarverslag door de bedrijfsrevisor geen deel uitmaakt van de certificering van de jaarrekening en dat bijgevolg de bemerkingen die de commissaris-revisor maakt t.a.v. het jaarverslag niet gelijk te stellen zijn met een voorbehoud in de certificering van de jaarrekening.

Dit dient op de volgende wijze begrepen te worden dat de certificering van de jaarrekening betrekking heeft op het klaar en getrouw beeld dat de jaarrekening geeft van de onderneming, terwijl de commentaar op het jaarverslag enkel de volledigheid, de overeenstemming met de jaarrekening en het niet misleidend karakter beoordeelt. Het is bijgevolg mogelijk dat de jaarrekening zonder voorbehoud wordt gecertificeerd, maar dat er toch bemerkingen worden gemaakt t.a.v. het jaarverslag.

Het omgekeerde : voorbehoud in de certificering van de jaarrekeningen, en geen bemerkingen t.a.v. het jaarverslag is theoretisch eveneens mogelijk. In de praktijk zal het jaarverslag dat steunt op deficiënte jaarrekeningen vaak (maar niet noodzakelijk altijd) ook een misleidend beeld van de onderneming ophangen.

## 7. Nummering

- (14) Tenslotte moet worden opgemerkt dat het wenselijk zou zijn om de nummering van de Nederlandse en de Franse in overeenstemming te brengen.



**Advies inzake de aanstelling van  
bedrijfsrevisoren door de Algemene  
Vergadering van een V.Z.W.**

**H.R.B. 89.05.D d.d. 25.05.1989**

ADVIES INZAKE DE AANSTELLING VAN BEDRIJFSREVISOREN DOOR DE  
ALGEMENE VERGADERING VAN EEN V.Z.W.

---

1. Vraagstelling.

- (1) In de parlementaire vraag Nr. 52 van 9 mei 1989 stelt senator TYBERGHIEN-VANDENBUSSCHE een aantal vragen over de aanstelling van een bedrijfsrevisor in een V.Z.W.
1. Dient de benoeming van een bedrijfsrevisor in een V.Z.W. te gebeuren door de Raad van Bestuur dan wel door de algemene vergadering ?
  2. Welk is de duur van het mandaat van de bedrijfsrevisor in een V.Z.W. ?

2. Aanstelling van de bedrijfsrevisor.

- (2) Art. 3 van de wet van 21 februari 1985 stelt dat wanneer een onderneming in een andere rechtsvorm is opgericht dan die van een N.V., C.V., B.V.B.A. of een commanditaire vennootschap op aandelen, de bedrijfsrevisor benoemd wordt door de algemene vergadering van de vennoten.
- (3) Indien de nederlandse tekst van de wet van 27 juni 1921 op de V.Z.W. de term " leden " gebruikt en niet de term " vennoten " dan gebruikt de wetgever in de Franse tekst de termen " membres " (leden) en " associ és " ( vennoten ) door elkaar. Met name in het door het geachte lid vernoemde artikel 6 wordt binnen een zelfde artikel zowel het woord leden ( membres ) als het woord vennoten ( associates ), gebruikt. Alhoewel het duidelijker zou geweest zijn indien de wet van 21 februari 1985 zou gesproken hebben van de algemene vergadering van vennoten of leden, kan men in een V.Z.W. ook spreken van een algemene vergadering van vennoten. Het is immers duidelijk dat de wetgever in de wet van 27 juni 1921 in de structuur van de organen van de V.Z.W. parrallelisme heeft gezocht met de structuur van de organen van de vennootschappen : m.n. een algemene vergadering met voorbehouden bevoegdheden (art. 4 wet 27 juni 1921 : wijziging van de statuten, benoeming en afzetting van bestuurders, goedkeuring van begrotingen en rekeningen en ontbinding) en een raad van bestuur. Bovendien spreekt dezelfde wet over ondernemingen opgericht in een andere rechtsvorm waardoor niet alleen ondernemingen in de vorm van een handelsvennootschap werden bedoeld, maar eveneens ondernemingen in de vorm van een V.Z.W.
- (4) Uit het verslag van de bijzondere Kamercommissie ( Parl. Doc. Kamer 1982-1983 Verslag VERHAEGEN P. 27 ) blijkt bovendien dat met art. 3 van de wet die vormen van handelsvennootschappen worden bedoeld waarin geen algemene vergadering bestaat, zodat het belangrijke punt is of binnen de rechtspersoon al dan niet een algemene vergadering bestaat en niet of de deelnemers van deze vergadering leden of vennoten of beide door elkaar worden genoemd.

- (5) Tenslotte blijkt uit de gehele samenhang van de wetgeving op het bedrijfsrevisoraat dat de bedrijfsrevisor niet moet worden aangesteld door de persoon of het orgaan dat hij geroepen is te controleren, maar wel door het orgaan dat de bevoegdheid heeft om de bestuurders te benoemen of af te zetten en de meest algemene controle uit te oefenen op het bestuur van de vennootschap. Hieruit volgt dat in een V.Z.W. het de leden of vennoten zijn die stemrecht hebben in de algemene vergadering die bevoegd zijn om de begrotingen en rekeningen goed te keuren mede ook bevoegd zijn om de bedrijfsrevisor te benoemen en niet in de Raad van Bestuur.

### 3. Duur van het mandaat

- (6) Vermits art. 3 vaststelt dat de bepalingen van art. 64 & 1, 64 bis tot octies en 65 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen overeenkomstig van toepassing zijn, betekent dit dat het mandaat van een bedrijfsrevisor in een V.Z.W. eveneens een duur heeft van drie jaar, zoals in de handelsvennootschappen. De V.Z.W. is bijgevolg niet vrij om de duur van het mandaat vast te stellen en nog minder om een bedrijfsrevisor voor onbepaalde duur aan te stellen.

# **Advies inzake de gebruikmaking van een interne afdeling**

**H.R.B. 89.03.D d.d. 09.06.1989**

H.R.B. 89.03.D  
09.06.1989

ADVIES INZAKE DE GEBRUIKMAKING VAN HET WERK  
VAN EEN INTERNE AUDITAFDELING

---

1. Inleiding

- (1) Als verdere uitwerking van de algemene controlenormen heeft het Instituut der Bedrijfsrevisoren een voorontwerp van aanbeveling uitgewerkt over de gebruikmaking van het werk van een interne afdeling. Deze aanbeveling bepaalt de omstandigheden waaronder een bedrijfsrevisor bij zijn controleopdracht zich mag steunen op het werk van een in een onderneming bestaande interne afdeling.
- (2) De Hoge Raad kan in het algemeen instemmen met de vorm en de inhoud van de ontwerp aanbeveling mits in achtneming van de volgende opmerkingen :
1. Het behoud van de volledige professionele verantwoordelijkheid van de revisor voor zijn wettelijke controleopdracht;
  2. Het beklemtonen van het feit dat de interne controle niet tot zijn wettelijke controle-opdracht behoort;
  3. Het beklemtonen van de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor daar waar er sprake is van "samenwerking" met de interne afdeling;
  4. Het aanvullen van de controle over de professionele zorg waarmee de interne afdeling werkt, met de norm dat de professionele criteria en standaarden die de interne afdeling hanteert bij de uitvoering

van haar werkzaamheden van hetzelfde niveau moeten zijn als de criteria en standaarden die de revisor zelf toepast op zijn eigen controleactiviteiten.

## 2. Behoud professionele aansprakelijkheid

- (3) Alhoewel de ontwerpaanbeveling onder nr. 6.1. tweede alinea wel stelt dat "de revisor alleen verantwoordelijkheid draagt voor het oordeel dat hij uitspreekt" lijkt het de Hoge Raad wenselijk het handhaven van de onverminderde professionele aansprakelijkheid duidelijk tot uitdrukking te brengen. De eerste alinea van nr. 6.1. zou hiertoe kunnen worden aangevuld met de volgende zin :

"Wanneer de bedrijfsrevisor in zijn controleopdracht steunt op de werkzaamheden van een interne afdeling blijft hij niettemin de volledige professionele verantwoordelijkheid behouden voor het geheel van zijn controleopdracht. Het gebruik van de werkzaamheid van een interne afdeling kan onder geen enkele voorwaarde als reden worden aangevoerd voor het onvoldoende vervullen van de controleopdracht".

De externe controleopdracht houdt in dat de bedrijfsrevisor zelf de te controleren documenten aanduidt, documenten die dan door de onderneming ter beschikking moeten worden gesteld.

Hierbij dient te worden aangestipt dat de bedrijfsrevisor aan de onderneming noch bij brief ("comfort letter"), noch anderszins de verplichting kan opleggen om uit eigen beweging alle documenten voor te leggen of alle onregelmatigheden ter kennis van de bedrijfsrevisor te brengen.

### 3. Onderscheid interne controle - wettelijke opdracht

- (4) Zonder zich uit te spreken over de vraag onder welke omstandigheden de interne controle tot de mogelijke beroepswerkzaamheid van de bedrijfsrevisor behoort, is de Hoge Raad van oordeel dat om alle misverstanden te vermijden de tweede alinea van nr. 3.1 in de aanbeveling van het Instituut van Bedrijfsrevisoren beter zou geformuleerd worden als volgt : "Het uitvoeren van de interne controle behoort niet tot zijn wettelijke opdracht. Wanneer een bedrijfsrevisor in het kader van zijn wettelijke opdracht evenwel wil steunen op de gegevens van de interne controle die het resultaat zijn van het werk van een interne afdeling, moet de bedrijfsrevisor natuurlijk het interne controlesysteem van de onderneming beoordelen vooraleer op de resultaten ervan te kunnen steunen".

### 4. Onafhankelijkheid bij samenwerking

- (5) Ten einde ieder misverstand t.a.v. de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor uit de weg te ruimen, verdient het aanbeveling de laatste zin van de eerste alinea in nr. 3.2. van het voorontwerp van aanbeveling te vervangen door de volgende : "Dit vereist in het bijzonder dat de bedrijfsrevisor er zich van vergewist dat het controleprogramma dat de interne afdeling gebruikt, beantwoordt aan de professionele standaarden en criteria die de bedrijfsrevisor voor zijn eigen controleactiviteiten gebruikt en dat bovendien dit controleprogramma effectief wordt uitgevoerd."

## 5. Aanvulling van het criterium van professionele zorg

- (6) Aan de norm van de professionele zorg, waarmee de interne audit wordt uitgevoerd, zou benevens het controleren van de leiding, opvolging en nazicht van de medewerker in de afdeling, nog het criterium van de gelijkwaardige professionele standaard moeten worden toegevoegd. Daartoe zou nr. 4.5. kunnen worden aangevuld met een tweede alinea die luidt als volgt :

"De bedrijfsrevisor zal eveneens moeten nagaan of de interne auditwerkzaamheden werden uitgevoerd volgens dezelfde professionele criteria en standaarden als deze die hij zelf aanwendt bij de uitvoering van zijn controleopdrachten."



**Advies over de wijziging van het K.B. van  
17 maart 1986 betreffende de voordracht  
door de ondernemingsraden van  
kandidaten voor de opdracht van  
commissaris-revisor of van bedrijfsrevisor**

H.R.B. 89.11.D d.d. 16.11.1989

H.R.B. 89/11.D

16.11.1989

ADVIES OVER DE WIJZIGING VAN HET K.B. VAN  
17 MAART 1986 BETREFFENDE DE VOORDRACHT DOOR DE  
ONDERNEMINGSRADEN VAN KANDIDATEN VOOR DE OPDRACHT  
VAN COMMISSARIS-REVISOR OF VAN BEDRIJFSREVISOR

---

1. Probleemstelling

- (1) Het ontwerp K.B. is bedoeld om het oorspronkelijke Koninklijke Besluit van 17 maart 1986 aan te passen aan de noodwendigheden van een voordracht voor de ondernemingsraad wanneer een burgerlijke professionele vennootschap de opdracht van commissaris-revisor vervult.
- (2) Aangezien een rechtspersoon in feite steeds optreedt langs natuurlijke personen bepaalt de wet dat in dergelijke gevallen de revisorenvennootschap een permanente vertegenwoordiger moet aanstellen. Het ontwerp K.B. regelt de voorstelling van zowel de revisorenvennootschap als de permanente vertegenwoordiger.

2. Advies

- (3) In het algemeen kan de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat instemmen met de voorgestelde regeling die erin bestaat een onderscheid te maken tussen de voorstelling van natuurlijke personen en rechtspersonen. Voor de natuurlijke personen wordt de

bestaande regeling ongewijzigd gehandhaafd. Voor de rechtspersonen wordt een bijzondere informatie voorzien betreffende de rechtspersoon als zodanig en worden verder de regels van de natuurlijke personen ongewijzigd toegepast op de permanente vertegenwoordiger die wordt aangeduid door de rechtspersoon die de opdracht zal vervullen.

Er blijven evenwel twee punten die niet volledig naar wens geregeld zijn in dit ontwerp.

a. De permanente vertegenwoordiger

- (4) Het eerste betreft de permanente vertegenwoordiger. In art. 4 § 3 tweede lid wordt de verplichting om een curriculum vitae voor te leggen opgelegd aan de permanente vertegenwoordiger van de revisorenvennootschap. Hetzelfde geldt voor de verplichting om aanwezig te zijn op de voorstelling en om te antwoorden op vragen vermeld in art. 5 derde en vierde zin.
- (5) Art. 33 § 2 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van Bedrijfsrevisoren beperkt de mogelijkheid om een vertegenwoordiger aan te duiden tot de vennoten, zaakvoerder of bestuurders van een revisorenvennootschap. M.a.w. de mogelijkheid om medewerkers niet-vennoten of niet-bestuurders die overigens volwaardig lid zijn van het Instituut aan te duiden tot permanente-vertegenwoordigers is volledig uitgesloten. In de praktijk blijkt evenwel dat er onvoldoende revisoren zijn die de hoedanigheid hebben van bestuurder of vennoot, om de functie van permanente vertegenwoordiger uit te oefenen. Als gevolg hiervan komt de uitoefening van de opdracht van de permanente vertegenwoordiger in de ondernemingsraad in het gedrang.

(6) Het lijkt de Hoge Raad dan ook aangewezen dat de mogelijkheid om alleen een vennoot of bestuurder aan te wijzen tot permanente vertegenwoordiger zou worden uitgebreid tot alle medewerkers van een vennootschap, op voorwaarde dat de betrokken medewerker lid zou zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Een mogelijkheid hiertoe zou erin bestaan om naast de permanente vertegenwoordiger (bestuurder of vennoot) ook een voorstelling te organiseren van een medewerker. Aangezien de wet evenwel duidelijk de aanstelling van een medewerker niet vennoot of bestuurder verbiedt, komt het verkieselijker voor art. 33 § 2 van de wet van 1953 te wijzigen. Deze wijziging zou dan uitdrukkelijk moeten voorzien dat alle medewerkers die lid zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren kunnen worden aangesteld als permanente vertegenwoordiger.

(7) Tenslotte dient opgemerkt te worden dat de wet slechts toelaat één permanente vertegenwoordiger aan te duiden die verantwoordelijk is voor de opdracht. De verwijzing naar de mogelijkheid om meerdere vertegenwoordigers aan te duiden zou bijgevolg moeten geschrapt worden. Deze bemerking geldt uiteraard niet wanneer bijvoorbeeld om taalkundige redenen verschillende natuurlijke personen van eenzelfde revisorenvennootschap bij eenzelfde onderneming moeten worden aangeduid.

b. Informatie over de revisorenvennootschap

(8) In de toevoeging van paragraaf 3 tweede lid moeten de activiteiten en de werking van de revisorenvennootschap worden uiteengezet. Ten einde de werking van de vennootschap goed te begrijpen is het wenselijk om ook de structuur en de organisatie van de vennootschap

uiteen te zetten en de eventuele verhouding van de revisorenven-nootschap tot andere verwante dienstverlenende vennootschappen. Deze informatie moet bij de voorstelling van de revisoren-vennootschap eveneens worden uiteengezet.

c. De vorm van het besluit

- (9) Het ontwerp besluit vertoont een zeer voorlopige vorm. Het zou eigen artikels moeten hebben die coördinatie toelaten met het oorspronkelijke besluit. Bovendien moet de verwarring tussen paragrafen en leden worden opgeheven. De artikelen 4 en 5 van het oorspronkelijk besluit bevatten geen paragrafen. Indien men paragrafen wenst moeten de oorspronkelijke artikelen volledig aangepast worden.

**Advies inzake de norm betreffende de  
opdracht van de bedrijfsrevisor bij de  
ondernemingsraad**

H.R.B. 89.12.D d.d. 16.11.1989

H.R.B. 89/12 D

16.11.1989

ADVIES INZAKE DE NORM BETREFFENDE DE OPDRACHT  
VAN DE BEDRIJFSREVISOR BIJ DE ONDERNEMINGSRAAD

---

1. Probleemstelling

- (1) De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat werd verzocht om advies te verlenen over de norm die het optreden regelt van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad.

2. Algemene bespreking

- (2) De norm regelt onder meer de volgende aspecten van de opdracht van de bedrijfsrevisor : (1) de aanwezigheid op de vergaderingen van de ondernemingsraad, (2) de inhoud van de controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële en economische informatie, (3) de omvang en de aard van de certificeringsverplichting, (4) de inhoud en de vorm van het certificeringsverslag, (5) de opdracht van ontleding en verklaring, (6) de aard van de verhouding met de werknemersafgevaardigden en het ondernemingshoofd in het kader van de ondernemingsraad.
- (3) In het voorgelegde dokument worden deze verschillende aspecten niet duidelijk onderscheiden. Vermits dit dokument niet alleen zal geraadpleegd worden door bedrijfsrevisoren, maar ook door werknemers-

en werkgeversafgevaardigden in de ondernemingsraden is het ten zeerste gewenst dit document duidelijk onder te verdelen en in een klare en eenvoudige taal te stellen.

- (4) Het komt de Hoge Raad dan ook voor dat het verkieslijk is om drie kortere afzonderlijke documenten op te stellen :
- (a) een norm met betrekking tot het certificeringsverslag.
  - (b) Een norm met betrekking tot de rol van ontleding en toelichting de bedrijfsrevisor t.a.v. de ondernemingsraad.
  - (c) Een algemene norm over de verhouding bedrijfsrevisor - ondernemingsraad.

Bij het uitwerken van deze documenten zou zowel naar inhoud als naar terminologie zo nauw mogelijk moeten aangesloten worden bij de reeds bestaande documenten inzake certificering, ontleding en het optreden van de bedrijfsrevisor voor de ondernemingsraad. Eventueel zouden deze documenten in bijlage aan de norm kunnen worden gevoegd.

- (5) Het taalgebruik in de ontwerpnorm maakt niet duidelijk welke de normatieve kracht is van de norm. Er moet een duidelijker onderscheid worden gemaakt tussen een norm die werkelijke verplichtingen schept en een aanbeveling die alleen indicatieve richtlijnen aangeeft. Het verplicht karakter van de norm zou beter tot uitdrukking moeten komen.
- (6) Tenslotte verwijst de norm met betrekking tot de ondernemingsraden vaak naar de algemene controlenormen die het bedrijfsrevisoraat regelen. Ongetwijfeld zijn deze algemene controlenormen voldoende bekend aan de bedrijfsrevisoren. De werknemers- en werkgeversafgevaardigden kennen deze algemene normen



evenwel niet, zodat de betekenis van een impliciete verwijzing naar deze normen hen ontgaat. Het verdient bijgevolg aanbeveling deze impliciete normen in het document te expliciteren voor de werknemers- en werkgeversafgevaardigden.

### 3. Detailbespreking

- (7) De titel van 1 zou beter luiden : het wettelijk kader of de wettelijke grondslag van de opdracht i.p.v. de context van de opdracht.
- (8) 1.2.1. De vier aspecten van de opdracht worden onderverdeeld in a en b. Het lijkt meer aangewezen na de uiteenzetting van het wettelijk kader, die trouwens wordt hernomen in 1.3 en 1.3.1., alle aspecten van de opdracht van de bedrijfsrevisor op te sommen en daarna onder afzonderlijke hoofding te behandelen.
- (9) 1.3.1. De verdeling van de verplichting tot het bijwonen van de vergaderingen kan slechts verdeeld worden onder de leden van het college van revisoren mits instemming van de werknemersafgevaardigden in de ondernemingsraad of het ondernemingshoofd.
- (10) 1.4.2. De bedrijfsrevisor kan in principe alle vergaderingen van de ondernemingsraad bijwonen, maar is verplicht dit te doen wanneer het ondernemingshoofd of de meerderheid van de werknemersafgevaardigden in de ondernemingsraad hierom verzoeken.

- (11) 1.5. De vraag kan gesteld worden waarom de algemene controlenormen niet zouden gelden voor de controleverslagen die worden opgesteld op grond van de wet van 20 september 1948, dan wanneer op bepaalde punten wel naar die controlenormen wordt verwezen.
- (12) 2.1.1. De Nederlandse tekst van de norm is niet in overeenstemming met de Franse tekst. De tekst zou beter luiden "moet de revisor overeenkomstig de algemene controlenormen de nodige werkzaamheden verrichten om zich met het oog op de certificering van de economische en financiële informatie een oordeel te kunnen vormen over ...".
- (13) 2.3.1. en 2.5.1. Beide paragrafen spreken zich tegen in de Franse tekst. In 2.3.1. b) zou gedetailleerde informatie beter vervangen worden door het woord volledige informatie, zoals de wet vereist. In 2.5.1. zouden zowel de Nederlandse als de Franse tekst moeten aangepast worden aan de tekst van het model van certificeringsverslag : "informatie uit de onderneming zelf en, waar en wanneer dit nodig en mogelijk is informatie afkomstig van personen en instellingen buiten de onderneming".
- (14) 2.5. Als norm en handleiding zou het beter zijn de bij de wet bepaalde maatregelen nog eens op te noemen.
- (15) 2.6.2. Deze passage spreekt van een eerste onderzoek na het in functie treden van de bedrijfsrevisor. Het gaat hier om een grondige kennisname van deze informatie. Het spreekt van zelf en het zou duidelijker zijn om dit als zodanig ook te vermelden dat zodra de revisor moet rapporteren over de occasionele of periodieke informatie, hij de analyse

doet van de jaarlijkse en de basisinformatie die zich op dat ogenblik opdringt en die hij van zijn voorganger heeft gekregen.

(16) 2.7. De vorige tekst van 2.7. was nauwkeurig door te vermelden dat de bedrijfsrevisor een brief moest richten aan de voorzitter en de secretaris van de ondernemingsraad.

(17) 2.8. Het verdient aanbeveling eenvormige terminologie te gebruiken. In dit verband kan men zich afvragen wat het verschil is tussen "gebrek aan materiële samenhang" 2.3.2. c en "betekenisvolle tegenstrijdigheden" 2.8. (idem na te kijken voor franse tekst).

Door te preciseren dat de bedrijfsrevisor moet informeren ten laatste op de vergadering van de ondernemingsraad die de jaarlijkse informatie bespreekt, voert men een nieuwe termijn in die niet in de wet is voorzien.

Het ware beter te stellen dat de informatie die door de bedrijfsrevisor zonder verwijl moet gebeuren.

(18) 3.1.1. is niet helemaal in overeenstemming met 2.6.

De basisinformatie moet jaarlijks gecertificeerd worden, n.a.v. certificering van de jaarrekening.

(19) 3.1.3. T.a.v. de driemaandelijke en de occasionele informatie moet er eveneens een certificeringsverslag worden opgesteld, ongeacht of de ondernemingsraad hierom vraagt. Dit staat trouwens uitdrukkelijk in het model certificeringsverslag dat in bijlage aan de norm is gehecht.

- (20) 3.4. Hieraan moet worden toegevoegd : "van de aan de ondernemingsraad verstrekte geschreven documenten wordt een exemplaar bestemd voor de secretaris door de revisor eenvormig verklaard".
- (21) 3.6.1. Ten einde misverstanden inzake de mogelijkheid tot nuancering te vermijden, verdient het aanbeveling deze mogelijkheid te beperken en mee te doen aansluiten bij de bijzondere opmerkingen die in het model van certificeringsverslag zijn opgenomen : "maar indien het geval zich voordoet dient hij, zonder een voorbehoud te moeten maken in de certificering, bijzondere opmerkingen opnemen met betrekking tot de onmogelijkheid om toekomstperspectieven te certificeren, de redenen waar bepaalde gegevens niet volledig konden worden gecontroleerd (zie model certificeringsverslag in bijlage).
- (22) 3.7.1. I.p.v. te spreken over nuances verdient het aanbeveling te spreken over bijzondere opmerkingen, zoniet wekt men de indruk dat er nog nuances m.b.t. toekomstperspectieven kunnen worden aangebracht die iets anders zijn dan bijzondere opmerkingen die geen voorbehoud uitmaken.
- (23) 3.8. Het verdient aanbeveling het "beginsel van de relatieve belangrijkheid" te specificeren.
- (24) 3.9.1. De verplicht mede te delen informatie wordt duidelijk bepaald in het model certificeringsverslag : de informatie die wordt medegedeeld op grond van het K.B. van 27.11.1973 en op grond van de wetgeving inzake regionale economische expansie.
- (25) 3.10.1. Het verschil tussen "het impliciete voorbehoud dat onafhankelijk verbonden is aan de informatie

die vanwege haar aard niet steunt op een controleerbaar bescheid en de bijzondere opmerkingen in het model certificeringsverslag is niet geheel duidelijk. De bijzondere opmerkingen t.a.v. de toekomstvooruitzichten lijken immers precies een voorbehoud dat voortvloeit uit de aard van de informatie. Het lijkt de Hoge Raad wenselijk dat indien er een impliciet voorbehoud is t.a.v. bepaalde informatie, dit in ieder certificeringsverslag uitdrukkelijk als een bijzondere opmerking wordt geformuleerd.

- (26) 4.1.2. In de norm moet duidelijk een onderscheid gemaakt worden tussen enerzijds de economische en financiële informatie op zichzelf die moet worden meegedeeld en anderzijds in de analyse van deze informatie in de vorm van tabellen en ratio's waarvoor er geen wettelijke verplichting tot mededeling door het ondernemingshoofd bestaat, maar die de bedrijfsrevisor op grond van zijn opdracht van verklaring en ontleding kan opstellen.
- (27) 4.4. en 4.4.3. in fine. De rol van de bedrijfsrevisor mag niet verward worden met die van een sociale bemiddelaar. De rol van de bedrijfsrevisor is bijgevolg niet een dialoog tot stand te brengen tussen het ondernemingshoofd en de werknemers-afgevaardigden van de ondernemingsraad.
- De houding van de bedrijfsrevisor moet ingegeven zijn door de bekommernis als bedrijfsrevisor het vertrouwen te verwerven en te bewaren zowel van de werknemersafgevaardigden als uiteraard van het ondernemingshoofd. Door het toelichten en verduidelijken van de informatie die door het ondernemingshoofd aan de werknemersafgevaardigden wordt medegedeeld kunnen misverstanden en onbegrip vermeden worden. Hierdoor

zal de dialoog tussen het ondernemingshoofd en de werknemersafgevaardigden in vele gevallen vergemakkelijkt worden, al is dit als zodanig niet een opdracht van de revisor t.a.v. de ondernemingsraad.

- (28) 4.6.2. Wat het punt 1 betreft (voornaamste gebeurtenissen die zich in de economische omgeving van de onderneming hebben voorgedaan) kan men zich beperken tot deze gebeurtenissen die natuurlijk van aard zijn geweest om de activiteiten van de onderneming te beïnvloeden.

**Advies betreffende het ontwerp-K.B. over  
de consolidatie van de jaarrekeningen  
inzoverre het betrekking heeft op de  
controle van de geconsolideerde  
jaarrekening door een bedrijfsrevisor**

H.R.B. 89.13.D d.d. 16.11.1989

H.R.B. 89/13 D

16.11.1989

ADVIES BETREFFENDE HET ONTWERP K.B OVER DE  
CONSOLIDATIE VAN DE JAARREKENINGEN INZOVERRE HET BETREKKING  
HEEFT OP DE CONTROLE VAN DE GECONSOLIDEERDE JAARREKENING DOOR  
EEN BEDRIJFSREVISOR

---

1. Inleiding

- (1) Het ontwerp K.B. waarover advies wordt gevraagd strekt ertoe dat de voorschriften van de VII<sup>e</sup> richtlijn van de Europese Gemeenschappen van 13 juni 1983 over de geconsolideerde jaarrekening in te voeren in het Belgisch recht.
- (2) Over het geheel van dit ontwerp-besluit werd een advies gevraagd aan de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven. De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat moet enkel advies geven over de bepalingen die het optreden van de bedrijfsrevisor betreffen, meer bepaald de artikelen 73 tot en met 75 van het ontwerp-besluit.

2. Probleemstelling

- (3) De belangrijkste problemen die voortvloeien uit de invoering van dit ontwerp-besluit vinden hun oorsprong in het feit dat er bij de hervorming van het



bedrijfsrevisoraat door de wet van 21 februari 1985, er nagenoeg geen rekening is kunnen gehouden worden met de mogelijkheid van consolidatie en meer bepaald met de opdracht van de bedrijfsrevisor tot certificering van de economische en financiële informatie voor de ondernemingsraad, een verplichting die specifiek is voor de Belgische wetgeving. In het algemeen doet de consolidatieopdracht en de controle ervan zich voor in een internationale context. Daardoor wordt ook de spanning verhoogd tussen de internationale controleopdracht enerzijds en de specifieke certificeringsplicht t.a.v. de ondernemingsraad in België. Als gevolg hiervan zullen zo nodig een aantal nieuwe en specifieke gedragnormen moeten worden uitgewerkt voor de bedrijfsrevisoren.

### 3. Aanstelling van de bedrijfsrevisor

#### a. Procedure van de aanstelling

- (4) Art. 73 eerste lid van het ontwerp-besluit bepaalt dat de controle over de geconsolideerde vennootschap wordt uitgeoefend ofwel door de commissaris-revisor van de consoliderende onderneming, ofwel door een daartoe door de algemene vergadering aangewezen "bijzondere revisor", die zich alleen met de controle van de geconsolideerde jaarrekening inlaat.
- (5) Alhoewel het ontwerp-besluit hierover niets zegt wordt ervan uitgegaan dat de procedure voor de aanstelling van de bijzondere bedrijfsrevisor identiek is aan die van de gewone commissaris-revisor. Dit betekent met name dat wanneer er in de consoliderende onderneming een ondernemingsraad is, deze laatste inspraak heeft over de kandidaat die door het ondernemingshoofd wordt

voorgesteld, in overeenstemming met de gewone procedure van voorstelling.

b. Onderscheid tussen de gewone commissaris-revisor en de bedrijfsrevisor gelast met controle op de consolidatie

- (6) Zoals ook in het Verslag van de Koning wordt gesteld, komt het de Hoge Raad ten zeerste gewenst voor dat de commissaris-revisor van de consoliderende onderneming tegelijkertijd ook zou optreden als revisor gelast met de controle van de consolidatie. Dit zou de algemene regel moeten zijn, waarvan in bijzondere omstandigheden evenwel kan worden afgeweken.
- (7) Een bijzonder probleem ontstaat wanneer de consoliderende onderneming geen ondernemingsraad heeft, maar een of meerdere van de dochtervennootschappen wel een ondernemingsraad hebben. In dat geval heeft de bedrijfsrevisor die gelast is met de controle van de geconsolideerde rekening niet de instemming van de ondernemingsraad, terwijl de revisor die werd benoemd met instemming van de ondernemingsraad niet gelast is met de controle van de geconsolideerde jaarrekening. Nochtans moet deze geconsolideerde jaarrekening in principe ook worden gecertificeerd door de commissaris-revisor van de dochtervennootschap.
- (8) Op dit ogenblik laat de wet niet toe dat een van de ondernemingsraden in de groep van de te consolideren onderneming zou tussenkomen bij de aanstelling van de bedrijfsrevisor in de consoliderende onderneming, omdat deze laatste een afzonderlijke rechtspersoon is. Dit vindt zijn oorzaak in het feit dat in de huidige wetgeving de plaats van de ondernemingsraad alleen geregeld is voor de individuele onderneming, maar niet binnen een groep van ondernemingen. Als gevolg daarvan

is er ook geen enkele regel die de rol regelt t.a.v. de ondernemingsraad van een bedrijfsrevisor die een opdracht heeft bij een groep of consortium.

(9) Dit probleem kan opgelost worden op twee verschillende manieren. Ofwel is men van oordeel dat de bedrijfsrevisor die de controle uitoefent op de geconsolideerde jaarrekening moet worden aangesteld mits instemming van de werknemersafgevaardigden van de ondernemingsraden indien er in de groep ondernemingsraden aanwezig zijn. In deze opvatting dient telkens wanneer de verhouding tussen werkgevers en werknemers binnen de onderneming georganiseerd is in de ondernemingsraad, ook binnen de groep eenzelfde verhouding te worden gerespecteerd en de revisor die een mandaat vervult bij de groep dient dan ook met instemming van de werknemer te worden aangesteld. De revisor wordt in deze opvatting beschouwd als de vertrouwensman én van de werkgevers én van de werknemers, zodat de werknemers inspraak hebben bij zijn benoeming, voor de hele en ondeelbare functie van de bedrijfsrevisor zowel t.a.v. de ondernemingsraad als t.a.v. de algemene vergadering van aandeelhouders. Deze opvatting steunt ook op het argument dat de certificering van de geconsolideerde jaarrekening voor de ondernemingsraad veel gemakkelijker zal gaan, wanneer de bedrijfsrevisor die de geconsolideerde jaarrekening controleert en zijn controleverslag overhandigt aan zijn collega, eveneens door de ondernemingsraad is aangesteld.

(10) Deze opvatting wordt verdedigd door de leden van de Hoge Raad gekozen uit de werknemersorganisaties. Zij stellen voor dit probleem te regelen op de volgende wijze :

Als principe moet de bijzondere revisor gelast met de controle van de geconsolideerde rekeningen, worden

aangeduid met inspraak van beide partijen. Wanneer in de moederverenootschap geen ondernemingsraad aanwezig is, moet de bedrijfsrevisor door de te consolideren onderneming worden aangeduid uit een commissarisrevisor van een van de vennootschappen binnen de groep, die is aangeduid met goedkeuring van de ondernemingsraad.

Ofwel moet binnen de groep eventueel een nieuwe bedrijfsrevisor worden aangeduid mits het doorlopen van een gemeenschappelijke procedure die werd uitgewerkt is in het art. 1 § 3 van het K.B. van 17 maart 1986, waarbij de mogelijkheid van een gemeenschappelijke vergadering van verschillende ondernemingsraden is voorzien. Een gelijkaardige oplossing zou dan moeten worden uitgewerkt voor de bedrijfsrevisor benoemd bij een consortium.

- (11) De Hoge Raad stelt evenwel vast dat deze oplossing niet mogelijk is in het raam van de bestaande wetgeving, omdat de tussenkomst van de ondernemingsraad steeds beperkt is tot de rechtspersoon waartoe hij behoort, d.w.z. dat in de rechtspersoon waarvoor hij optreedt er altijd een ondernemingsraad moet bestaan. Dit is per hypothese niet het geval in de moederverenootschap.
- (12) Een andere oplossing bestaat erin de verantwoordelijkheid voor de certificering uitsluitend te leggen bij de bedrijfsrevisor die moet rapporteren aan de ondernemingsraad, of door een bijzondere verhouding van professionele verantwoordelijkheid vast te leggen tussen de revisor gelast met de controle op de geconsolideerde jaarrekening en de commissarisrevisor die de wettelijke certificeringsplicht heeft t.a.v. de ondernemingsraad en de algemene vergadering van de dochterverenootschap. In deze opvatting ligt de garantie niet in de inspraak van de werknemersafgevaardigden in de benoeming van de bijzondere revisor, maar

wel bij de bedrijfsrevisor op wie de certificeringsverplichting rust t.a.v. de ondernemingsraad.

- (13) De leden van de Hoge Raad gekozen uit de werkgeversorganisaties houden het bij de laatste opvatting en stellen dat wanneer er in de consoliderende vennootschap geen ondernemingsraad is, het ondernemingshoofd volledig vrij is een nieuwe revisor aan te duiden mits instemming van de algemene vergadering van aandeelhouders. Zij stellen dat deze oplossing volledig in overeenstemming is met de benoemingsprocedure van de wet van 21 februari 1985.

c. Aanstelling bij consortium

- (14) Art. 73 tweede lid van het ontwerp-besluit regelt de aanstelling van de revisor gelast met de controle van de geconsolideerde jaarrekening in een consortium. Deze revisor wordt aangesteld door onderlinge overeenstemming tussen de leden van het consortium. M.a.w. het gaat hier om een keuze tussen revisoren die reeds in functie zijn of een benoeming van een nieuwe revisor met een specifieke opdracht. Het ontwerp-besluit zegt evenwel niets over de procedure van aanstelling.
- (15) Met name is niet duidelijk of de benoeming gebeurt door de centrale leiding van het consortium (artikel 4), dan wel door een van de vennootschappen van het consortium. Indien alle in het consortium benoemde revisoren reeds de volledige benoemingsprocedure hebben doorlopen inclusief de instemming van de betrokken ondernemingsraad, kan men ervan uitgaan dat een nieuwe procedure overbodig is en dat de centrale leiding van het consortium vrij zou kunnen kiezen uit de revisoren in functie. Indien er binnen het consortium keuze is

tussen revisoren die niet- en revisoren die wel met de instemming van de ondernemingsraad werden benoemd, verdient het natuurlijk aanbeveling een revisor aan te duiden die met instemming van de ondernemingsraad werd benoemd.

- (16) Veel minder duidelijk is het hoe een nieuwe revisor moet worden benoemd. Enerzijds lijkt het omslachtig de revisor formeel te laten benoemen door alle vennootschappen van het consortium, anderzijds lijkt het niet wenselijk dat er voor de benoeming van de bijzondere revisor ook een bijzondere procedure in het leven zou worden geroepen die niet dezelfde waarborgen zou bieden als de benoemingsprocedure voorzien in de wet van 21 februari 1985. Bovendien moet de revisor bij een rechtspersoon worden aangesteld, terwijl het consortium geen rechtspersoonlijkheid bezit.
- (17) Deze wet legt de volgende fundamentele regels vast voor de benoeming van een revisor : vrije voordrachten door het ondernemingshoofd, goedkeuring door de ondernemingsraad, stemming door de algemene vergadering van aandeelhouders. Deze elementen moeten eveneens behouden blijven bij de benoeming door een consortium.
- (18) Dit houdt in dat de vrije voorstelling door het ondernemingshoofd kan vervangen worden door de voordracht door de leiding van het consortium. De voordracht door de centrale leiding geldt als voordracht door het ondernemingshoofd. De andere benoemingsvoorwaarden blijven : d.w.z. dat alle algemene vergaderingen van de (Belgische) leden van het consortium de benoeming moeten goedkeuren en dat waar er ondernemingsraden in het consortium zijn deze ondernemingsraden hun instemming moeten betuigen. Dit vloeit voort uit de bepaling inzake benoeming van de wet van 21 februari 1985. Het komt de Hoge Raad

inderdaad voor dat een benoeming door de centrale leiding van het consortium alleen niet in overeenstemming is met de wet van 21 februari 1985.

- (19) Tenslotte dient nog te worden opgemerkt dat het ontwerp-besluit niets voorziet in geval er binnen het consortium geen overeenstemming wordt bereikt. Hierbij zou kunnen verwezen worden naar het gemeen recht, waarbij de meest gereede partij een verzoekschrift kan indienen bij de voorzitter van de rechtbank van koophandel die beslist in kortgeding. Een andere mogelijkheid bestaat erin deze procedure uitdrukkelijk in het besluit te vermelden, zoals ook het geval is in de wet van 21 februari 1985.

#### 4. Aard van de opdracht

##### a. Certificeringsopdracht

- (20) Uit de verwijzing naar de artikelen 64 bis tot en met 64 quinquies van de vennootschapswet in het laatste lid van art. 73 en uit de gebruikte bewoordingen van art. 75 eerste lid ten 2° blijkt de bedoeling van de wetgever dat de aard van de opdracht van de commissaris-revisor bij de controle van de consolidatie dezelfde is als deze vermeld in de wet van 21 februari 1985. Evenwel wordt de term certificering die in die wet wordt gebruikt voor het rapporteren t.a.v. de ondernemingsraad niet gebruikt. Zonder de term certificering uitdrukkelijk in de tekst van het besluit zelf te moeten gebruiken, zou het nochtans nuttig zijn minstens in het Verslag aan de Koning te verduidelijken dat het hier gaat om een certificeringsopdracht zoals voorzien in de wet van 21 februari 1985. Hieruit blijkt dat de criteria en standaarden die bij de controle van de consolidatie worden gebruikt dezelfde

zijn als deze bij de controle van de jaarrekeningen. Dit schept vooral duidelijkheid voor de revisor die zelf de controle van de consolidatie niet heeft gedaan, maar die tegenover de ondernemingsraad van een van de vennootschappen van de groep of het consortium de consolidatie en het controleverslag wel moet certificeren als onderdeel van de economische en financiële informatie die aan de ondernemingsraad wordt meegedeeld.

(21) Uit de samenlezing van het K.B. van november 1973 en de wet van 21 februari 1985, kan men zonder enige twijfel afleiden dat de geconsolideerde jaarrekening en het controleverslag hierop behoren tot de economische en financiële informatie, die wanneer ze onder de Belgische wetgeving werd opgesteld, door de bedrijfsrevisor gecertificeerd moet worden voor de ondernemingsraad. Dit behoort tot de opdracht van de bedrijfsrevisor wanneer hij rapporteert aan de ondernemingsraad.

(22) Met name met betrekking tot geconsolideerde jaarrekeningen en controleverslagen die in het buitenland werden opgesteld kunnen er moeilijkheden rijzen bij de certificering van deze informatie. Ten einde deze moeilijkheden op te vangen moeten op korte termijn normen ontwikkeld worden waarbij kan gesteund worden op de norm inzake de certificering en de norm over het gebruik door een revisor van andermans werk en het model certificeringsverslag. Aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren moet gevraagd worden of de bestaande normen waarnaar hierboven verwezen werd eventueel aangepast en gewijzigd moeten worden en of er nieuwe normen tot ontwikkeling moeten worden gebracht.

b. Controleopdracht binnen consortium



(23) Tenslotte laat het ontwerp K.B. volledig in het ongewisse t.a.v. welke instantie de bijzondere revisor zijn controleopdracht uitoefent binnen een consortium. Art. 71 stelt hierover dat alle ondernemingen van het consortium in de consolidatie moeten worden opgenomen en dat de ondernemingen van het consortium gezamenlijk instaan voor de consolidatie en de bekendmaking ervan. Er wordt evenwel nergens bepaald bij welke onderneming die rekeningen moeten worden ingediend of goedgekeurd. Een consolidatie en controle ervan alleen voor de centrale leiding van het consortium komt de Hoge Raad als onvoldoende voor, des te meer daar het consortium de geconsolideerde rekening vrij kan verspreiden. Het lijkt wenselijk dat wordt vastgelegd dat de geconsolideerde consortiumrekening door alle ondernemingen van het consortium moet worden goedgekeurd. Hieruit volgt dat deze rekeningen ook worden gecertificeerd voor iedere Belgische onderneming van het consortium waar een ondernemingsraad aanwezig is.

# **Advies over de aanbeveling betreffende de controle van de voorraadopname**

**H.R.B. 90.01.D d.d. 08.03.1990**

H.R.B. 90/01 D  
08.03.1990

ADVIES OVER DE AANBEVELING BETREFFENDE  
DE CONTROLE VAN DE VOORRAADOPNAME

---

1. Inleiding

- (1) Het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat om advies gevraagd over een ontwerp aanbeveling betreffende controle van de voorraadopname (Doc. Raad 25.09.1989). Deze ontwerp aanbeveling is een verdere uitwerking van de Algemene Controlenormen die eerder werden uitgevaardigd door het I.B.R.

2. Advies

- (2) De Hoge Raad kan zich in het algemeen volledig verenigen met de algemene strekking van de ontwerptekst die uitgaat van het I.B.R., behoudens de volgende beperkte opmerkingen.

3. Opmerkingen

- (3) Deze aanbeveling is een precisering van de Algemene Controlenormen. Alhoewel dit enigszins tot uiting komt onder nr. 1, tweede lid zou dit toch scherper moeten gesteld worden.
- (4) In nr. 2.2. tweede lid zou de verantwoordelijkheid van de directie nog scherper kunnen worden geformuleerd door te stellen : "De bedrijfsrevisor staat niet in voor de voorraadopname. Dit is de uitsluitende verantwoordelijkheid van de directie van de onderneming".
- (5) In 2.3. wordt de fysische voorraadopname behandeld. Wellicht zou het de voorkeur verdienen te preciseren onder welke voorwaarden fysische aanwezigheid van de bedrijfsrevisor vereist of gewenst is. Het criterium van "relevantie voor de jaarrekeningen" dat in de ontwerp aanbeveling wordt aangehouden is te algemeen en nogal voor de hand liggend. Desnoods kan met enkele voorbeelden worden gewerkt.

- (6) Met betrekking tot de fysische aanwezigheid van de bedrijfsrevisor bij de voorraadopname zou de mogelijkheid voor de bedrijfsrevisor om zich bij de fysische controle te laten bijstaan door medewerkers onder verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor uitdrukkelijk moeten worden voorzien.
- (7) Bijstand van interne of externe deskundigen is overigens uitdrukkelijk voorzien in nr. 3.4. Hierbij zou gepreciseerd moeten worden dat wanneer de bedrijfsrevisor beroep doet op dergelijke experts dit gebeurt onder zijn verantwoordelijkheid en op zijn kosten.
- (8) Alhoewel de ontwerp aanbeveling verschillende malen vermeldt dat bij vaststelling van gebreken de bedrijfsrevisor deze gebreken moet melden aan het ondernemingshoofd, geeft zij in het algemeen toch te weinig aan wat de bedrijfsrevisor precies moet doen. Volgens de Hoge Raad zou hij het ondernemingshoofd moeten adviseren hoe de gebreken op te heffen, en bij weigering van het ondernemingshoofd moet dit in het verslag van de bedrijfsrevisor over de jaarrekeningen vermeld worden.

**Advies over de verplichting om een  
revisor te benoemen bij de Instituten  
voor Permanente Vorming van de  
Middenstand**

H.R.B. 90.07.D d.d. 07.05.1990

ADVIES OVER DE VERPLICHTING OM EEN REVISOR TE BENOEMEN BIJ DE  
INSTITUTEN VOOR PERMANENTE VORMING VAN DE MIDDENSTAND

---

1. Probleemstelling

- (1) Het franstalig Instituut voor permanente vorming van de Middenstand heeft de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat om advies gevraagd met betrekking tot de mogelijkheid om een afwijking te verkrijgen van de algemene verplichting een bedrijfsrevisor te benoemen in een onderneming waarin een ondernemingsraad werd opgericht, rekening houdende met het feit dat het instituut voor permanente vorming moet beschouwd worden als een gesubsidieerde onderwijsinstelling, dewelke vrijgesteld werd van deze verplichting.

2. Advies

- (2) De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat stelt dat de uitzondering voor de gesubsidieerde onderwijsinstellingen voorzien in de wet van 21 februari 1985, niet van toepassing is op het Institut francophone de formation permanente des classes moyennes om de volgende redenen:
- (3) Het toepassingsgebied van de controle door de bedrijfsrevisor is zeer breed, en omvat principieel elke activiteit van de private sector, inbegrepen de activiteiten uitgeoefend in de non-profit sectoren zoals de instellingen voor gezondheidszorg. De uitzonderingen op de verplichting om een bedrijfsrevisor te benoemen moeten zodoende op een beperkende wijze worden toegepast.
- (4) Het onderwijs dat verstrekt wordt binnen de permanente vorming van de middenstand kan niet beschouwd worden als gesubsidieerde onderwijs in de zin van de wet van 21 februari 1985 aangezien :

.../...

- (i) Dit onderwijs niet onder de principes van het schoolpact valt, hetwelke principieel alle vormen van gesubsidieerd onderwijs bestrijkt.
- (ii) Niettegenstaande het feit dat de nationale Minister van onderwijs, krachtens het K.B. van 8 april 1987, erkent dat de permanente vorming van de middenstand voldoet aan de vereisten van de deeltijdse schoolplicht, zal de gelijkschakeling die hieruit voortvloeit, aan de permanente beroepsvorming van de middenstand niet het karakter van gesubsidieerd onderwijs verlenen, aangezien de reglementering en de controle van dat onderwijstype volledig ontsnapt aan de beslissingsmacht van de Nationale Minister van Onderwijs, wat inderdaad wel toekomt aan de Minister van Middenstand, hetzelfde geldt trouwens voor de opleiding voor leercontracten in de centra voor beroepsopleiding beheerd door de VDAB dewelke onder de voogdij en de controle van de Minister van Arbeid blijven.
- (iii) De voorwaarden van benoeming van de lesgevers en de erkenning van de toegekende certificaten, de samenstelling van de programma's dewelke de aard van het onderwijs bepalen, voldoen niet aan de eisen en de voorwaarden gesteld voor het gesubsidieerd onderwijs in de enge zin.
- (iv) Hoewel het onbetwistbaar is dat de permanente vorming van de middenstand moet aangezien worden als onderwijs in de brede zin van het woord, is deze sterk gebonden aan het werk of aan de uitoefening van een beroep en wordt zij rechtstreeks geïntegreerd in het bedrijfsleven, wat de controle van een bedrijfsrevisor in de instellingen die aan de voorwaarden van de wet beantwoorden rechtvaardigt.
- (v) Het feit dat art. 12, in fine van het basis-Koninklijk Besluit van 4 oktober 1976 de organisatie van cursussen toelaat door beroeps- of interprofessionele verenigingen, die zelf geen onderwijs instellingen zijn, wijst op het bijzonder karakter van de permanente beroepsvorming.
- (5) De op grond van het ministerieel besluit van 27 maart 1979 door de staat of de gemeenschap toegekende subsidiëring voor de organisatie van de beroepsvorming kan niet tot gevolg hebben dat aan dit onderwijs het karakter van " gesubsidieerd onderwijs" wordt gegeven. Er bestaan trouwens vele andere initiatieven inzake beroeps- of culturele vorming die gesubsidieerd worden en waaraan de kwalificatie " gesubsidieerd onderwijs" eveneens niet wordt toegekend.
- (6) De regelmatige controle van de affectatie van de subsidies door de administratie van de beroepsvorming kan echter niet worden vergeleken met deze van de specifieke budgettaire controle die georganiseerd wordt in het gesubsidieerd onderwijs en die alle ontvangsten en uitgaven viseert en niet alleen de subsidies toegekend door de publieke overheden.

- (7) Tenslotte is het Institut de formation permanente des classes moyennes in wezen geen onderwijsinstelling, maar wel ~~een~~ coördinerende instelling die zodoende niet kan beschouwd worden als een gesubsidieerde onderwijsinstelling in de zin van de wet van 21 februari 1985.



**Aanbeveling met betrekking tot de  
diploma's en leerprogramma's die  
toelating geven tot de stage van  
bedrijfsrevisoren**

H.R.B. 90.11.D d.d. 13.09.1990

H.R.B. 90.11.D.  
13.09.90

**Aanbeveling met betrekking tot de diploma's en leerprogramma's  
die toelating geven tot de stage van bedrijfsrevisoren**

---

**1. Probleemstelling**

- (1) De toegang tot de stage van bedrijfsrevisoren is in principe voorbehouden aan kandidaten die houder zijn van een universitair diploma of van een diploma van hoger onderwijs behaald na minstens vier jaar studie. (art. 4 van de wet van 23 juli 1953, en art. 12 van het stagereglement).
- (2) In artikel 13 van het stagereglement wordt de toegang tot de stage onder bepaalde voorwaarden eveneens opengesteld aan leden van het I.D.A.C., die houder zijn van een diploma van het economisch hoger onderwijs van het korte type uitgereikt door een instelling vermeld in het K.B. van 10 januari 1980 tot erkenning van diploma's voor het doel van de wet van 23 juli 1953 op het bedrijfsrevisoraat.
- (3) Mits het aantonen van een effectieve beroepservaring van vijf jaar kunnen de houders van eenzelfde diploma eveneens rechtstreeks toegelaten worden tot de stage gedurende een overgangsperiode die loopt tot 10 maart 1996.
- (4) In 1989 werd aan de Hoge Raad het probleem voorgelegd van de afgestudeerden van het economische onderwijs van het korte type aan wie door het I.B.R. de toegang tot de stage werd geweigerd op grond van het feit dat hun diploma niet erkend was door het K.B. van 10 januari 1980. Deze afgestudeerden hadden dezelfde of gelijkaardige leerprogramma's gevolgd en examens afgelegd als in de erkende scholen en verkeerden in de overtuiging dat zij eveneens beroep konden doen op art. 13 van het stagereglement, om tot de stage te worden toegelaten.
- (5) De vraag is of het I.B.R. gerechtigd is deze kandidaten de toegang tot de stage te ontzeggen op grond van het ontbreken van een formele erkenning van de instelling die het diploma heeft uitgereikt.

**2. Aanbeveling**

- (6) De Hoge Raad heeft over dit probleem reeds in 1988 een advies gegeven als onderdeel van een uitgebreid advies over de erkenning van diploma's en

leerprogramma's evenals de praktijk vereisten voor de toelating tot de stage van bedrijfsrevisor (H.R.B. 88/006 D van 01.09.1988).

- (7) Over het specifieke probleem van de erkenning van diploma's voor de toegang tot de stage van bedrijfsrevisor stelde de Hoge Raad toen het volgende :

*Art. 13 § 1, van het stagereglement bepaalt dat alleen de houders van een bij K.B. erkend diploma van het hoger onderwijs van het korte type kunnen toegelaten worden tot de stage van bedrijfsrevisor mits bovendien twee jaar inschrijving als lid van het I.D.A.C. Deze erkenning van scholen en diploma's is een overblijfsel van de vroegere regeling krachtens dewelke alleen de houders van dergelijk diploma tot het vakbekwaamheidsexamen werden toegelaten.*

*Door de toegang tot het toelatingsexamen te beperken tot de houders van dit diploma legt het stagereglement een beperking op die niet terug te vinden is in de VIII<sup>o</sup> richtlijn en die bovendien overbodig is, aangezien iedere kandidaat, met uitzondering van de houders van een universitair diploma, in ieder geval de theoretische proef van het toelatingsexamen moet doorstaan. In de nieuwe toegangsregeling tot het beroep is de erkenningsregeling bijgevolg zonder voorwerp geworden. De Hoge Raad stelt dan ook voor althans voor de toegang van het beroep van bedrijfsrevisor de erkenningsregeling van scholen en diploma's in het stagereglement af te schaffen.*

- (8) De Hoge Raad is van oordeel dat er geen enkele reden is om dit advies te wijzigen, maar voegt eraan toe dat meer dan vijf jaar na de wijziging van de wet er goede redenen zijn om eindelijk de maatregelen te nemen die zich opdringen om dit probleem uit de weg te ruimen.
- (9) Uit het verslag aan de Koning blijkt dat de structuur van het economisch onderwijs in België met de opdeling in lange en korte type de Regering ertoe aanzette om ook de houder van een graduaat boekhouding tot de stage toe te laten. In het verleden was deze toelating gebonden aan de fameuze erkenning, die nu voor sommige diploma's ontbreekt. De VIII<sup>o</sup> E.E.G. richtlijn van 10 april 1984 die deze materie thans regelt voorziet deze erkenning evenwel niet en stelt naast praktijkvereiste als enige voorwaarde het slagen in een theoretisch examen over bepaalde vakgebieden dat overeenstemt met het examenniveau van een afgesloten universitaire opleiding. Er wordt hierbij uiteraard geen onderscheid gemaakt tussen wettelijk erkende en niet erkende opleidingen. Dit is voor het economisch hoger onderwijs een typisch Belgisch onderscheid dat in heel wat andere lidstaten niet is terug te vinden.
- (10) Aangezien de enige garantie van de kandidaten bestaat in het theoretisch toegangsexamen dat de kwaliteit van de toegelaten kandidaten moet waarborgen en niet in de al dan niet erkenning van de leerprogramma's heeft het geen zin het onderscheid tussen erkende en niet erkende programma's te handhaven.
- (11) De Hoge Raad is wel van oordeel dat het economisch onderwijs van het korte type nauwkeuring moet bepaald worden en dat niet om het even welke economische korte opleiding toegang kan geven tot de stage. Dit is evenwel een zaak van de erkenning van het onderwijs in het algemeen door het Ministerie van Onderwijs dat de controle op de programma's dient uit te voeren en niet van een specifieke erkenning voor de

toelating tot de stage van bedrijfsrevisor.

- (12) Aangezien het economisch onderwijs van het korte type een hele waaier van studierichtingen dekt, zal moeten bepaald worden welke diploma's tot de stage van bedrijfsrevisor kunnen worden toegelaten. Het komt er volgens de Hoge Raad inderdaad niet zozeer op aan de scholen te erkennen maar wel de diploma's te bepalen die binnen het economisch onderwijs van het korte type toegang geven tot de stage van bedrijfsrevisor. Eens de school behoort tot het onderwijs erkend door het Ministerie van Onderwijs mag men aannemen dat het programma en de examens beantwoorden aan bepaalde minimumvereisten van economisch hoger onderwijs van het korte type die geen verder onderscheid rechtvaardigen tussen scholen erkend voor het bedrijfsrevisoraat en andere scholen met dezelfde programma's en examens die niet erkend zijn voor het bedrijfsrevisoraat.
- (13) De weigering van kandidaten van wie het diploma niet is erkend, komt na de Europese richtlijn inzake de wederzijdse erkenning van diploma's van 21 december 1988 erop neer dat Belgische kandidaten strenger zullen behandeld worden dan kandidaten van andere lidstaten van de Gemeenschap. De erkenning kan immers niet geëist worden van de houder van een buitenlands diploma, die wel tot het ingangsexamen van de stage moeten worden toegelaten.

### 3. Praktische uitwerking

- (14) Ten einde aan de bovenstaande aanbeveling gevolg te geven zijn er volgens de Hoge Raad slechts twee mogelijkheden :
- a. ofwel, de aanvaarding tot het toelatingsexamen van kandidaten van niet erkende scholen van het economisch hoger onderwijs van het korte type,
  - b. ofwel, de schrapping van de erkenningsvereisten in art. 12 van het stagereglement,
- (15) Hierbij dient erop gewezen te worden dat in beide gevallen en ook in de thans bestaande situatie van erkenning van bepaalde scholen, nauwkeurig zou moeten bepaald worden welke specifieke diploma's binnen de brede waaier van het economisch hoger onderwijs wel en welke niet toegang verlenen tot de stage van bedrijfsrevisor.

# **Advies inzake de norm met betrekking tot de permanente vorming**

**H.R.B. 90.09.D d.d. 18.10.1990**

H.R.B. 90.09.D  
18.10.90

**Advies inzake de norm met betrekking  
tot de permanente vorming**

---

**1. Inleiding**

- (1) De Hoge Raad werd om advies verzocht over de ontwerpnorm met betrekking tot de permanente vorming. De permanente vorming van de bedrijfsrevisor is de concretisering van de algemene verplichting die rust op de bedrijfsrevisor om zijn beroepskennis op peil te houden.

**2. Algemene beoordeling**

- (2) In het algemeen beschouwt de Hoge Raad het uitvaardigen van een norm met betrekking tot de permanente professionele vorming als een zeer lovenswaardig initiatief.
- (3) Indien men daadwerkelijk aan permanente vorming wil doen, zoals de bedoeling van het I.B.R. blijkt te zijn, dan moet de voorgestelde norm als een absoluut minimum worden beschouwd. Het betreft hier een eerste en positieve stap op een weg die verder moet worden uitgebouwd.
- (4) Naast de klemtoon op de theoretische kennis lijkt het de Hoge Raad ten zeerste gewenst in het raam van de permanente vorming ook aandacht te schenken aan sociale vaardigheden zowel ten aanzien van werkgevers als ten aanzien van werknemers, alsmede aan de mogelijkheid om de theoretische kennis om te zetten in het praktisch handelen van elke dag op het terrein.

**3. Beoordeling in detail**

- (5) Bij de vermelding van de vakgebieden waarin de bedrijfsrevisor moet blijk geven van bekwaamheid is er geen reden om het belastingrecht speciaal te vermelden. Vandaar dat naast het boekhoudrecht onder nr. 4 de overige rechtstakken zonder meer kunnen vermeld worden. Hierdoor wordt impliciet verwezen naar de rechtstakken die deel uitmaken van de theoretische kennis vereist voor het

stageexamen, waar het belastingrecht in begrepen is. Desgewenst zou de norm naar het stagereglement kunnen verwijzen of zelfs al deze rechtstakken expliciet opsommen.

- (6) De Hoge Raad is daarentegen van mening dat gezien de regelmatige contacten met de ondernemingsraad het wel wenselijk zou zijn afzonderlijk te vermelden dat permanente vorming vereist is op het gebied het recht van de collectieve arbeidsverhoudingen.
- (7) Bovendien zou zoals reeds algemeen gesteld onder nr. 4 in art. 5 een verwijzing moeten worden toegevoegd naar de ontwikkeling van communicatieve vaardigheden zowel met werkgevers als met werknemers en de bekwaamheid om theoretische kennis om te zetten in praktisch handelen.
- (8) Tenslotte zou moeten vermeld worden dat de voorgestelde lijst van vakgebieden niet beperkend moet worden opgevat en dat naargelang de ontwikkeling van het beroep of de individuele revisorenpraktijk andere vakgebieden of vaardigheden kunnen worden toegevoegd.
- (9) Ten einde de kwaliteit van de permanente vorming te waarborgen lijkt het de Hoge Raad ten zeerste gewenst dat seminaries en studiedagen die georganiseerd worden door universiteiten en instellingen van hoger onderwijs eveneens in aanmerking zouden genomen worden als beantwoordend aan de vereiste van permanente vorming. Dergelijke seminaries kunnen opgenomen worden als punt 2 van art. 6. Studiedagen of seminaries georganiseerd door commerciële organisaties kunnen evenwel niet in aanmerking worden genomen, omdat is gebleken dat deze seminaries en studiedagen niet altijd een voldoende waarborg bieden inzake het wetenschappelijke niveau van de kennisoverdracht.
- (10) Seminaries en studiedagen georganiseerd binnen het kantoor (vermeld onder punt 2 van art. 6) kunnen alleen maar in aanmerking worden genomen wanneer deze seminaries of studiedagen gegeven worden door professoren of deskundigen van buiten het kantoor, zoniet is iedere objectieve controle op het daadwerkelijke karakter van de permanente vorming onmogelijk.
- (11) Het is voor de Hoge Raad evident dat persoonlijke studie bijdraagt tot de permanente vorming. Aan de andere kant is het duidelijk dat de persoonlijke studie volledig oncontroleerbaar is en bijgevolg kwantitatief niet in aanmerking kan genomen worden voor de berekening van de tijd besteed aan permanente vorming.

# **Advies inzake confraternele controle**

**H.R.B. 90.10.D d.d. 24.01.1991**



## Advies inzake confraternele controle

---

### 1. Inleiding

- (1) De Hoge Raad werd om advies gevraagd over het ontwerp van norm inzake confraternele controle. De confraternele controle is een vorm van controle op de uitoefening van het beroep die wordt uitgevoerd door beroepsgenoten en die wordt toegepast in de Angelsaksische landen onder de benaming "Peer Review".

### 2. Algemene bemerkingen

- (2) Het zou wenselijk zijn de norm beter te structureren met een aanduiding van de algemene beginselen die de confraternele controle beheersen en nadien in detail deze beginselen uit te werken. Deze beginselen zijn belangrijk omdat confraternele controle geen vertrouwde werkwijze is in de Belgische traditie van het vrije beroep.

### 3. Verplichting van confraternele controle

- (3) Alhoewel in 1.2. wel wordt gesteld dat de weigering om zich aan confraternele controle te onderwerpen een inbreuk op de deontologie uitmaakt, wordt nergens duidelijk gemaakt hoe dergelijke inbreuk wordt gesanctioneerd. De Hoge Raad beschouwt dergelijke inbreuk als dermate ernstig dat tenminste enkele preciseringen moeten worden aangebracht met betrekking tot de sanctionering ervan.
- (4) In dit verband stelt de Hoge Raad volgende regeling voor :
  - In geval van weigering kan iedere belanghebbende dergelijke weigering aanhangig maken bij de tuchtcommissie.
  - De Raad van het Instituut is verplicht dergelijke weigering aanhangig te maken binnen een termijn van een maand bij de tuchtcommissie van het Instituut.
  - Indien de weigering gehandhaafd blijft zonder geldige motivering en de confraternele controle niet binnen de zes maanden doorgang kan vinden, moet een disciplinaire sanctie van tenminste een schorsing worden opgelegd.

#### 4. Periodiciteit van de controle (nr. 2)

- (5) De controle moet tenminste om de vijf jaar worden uitgevoerd. Er wordt van het Instituut der Bedrijfsrevisoren natuurlijk verwacht dat het zich zodanig organiseert dat de controle effectief tenminste om de vijf jaar kan plaatsvinden. Indien om een of andere reden er geen controle binnen de vijf jaar zou hebben plaatsgevonden, dient de revisor verplicht te worden deze controle zelf aan te vragen.
- (6) Wanneer een bijkomende controle nodig geoordeeld wordt, moet het Instituut hierover kunnen beslissen en niet alleen zoals in de Franse tekst wordt gesteld, de revisor hiertoe uitnodigen. Dit laatste lijkt erop te wijzen dat de revisor een confraternele controle zou kunnen weigeren, dan wanneer zulke weigering een deontologische fout uitmaakt.
- (7) De aankondiging van de confraternele controle zou best gebeuren in een brief, waarin het Instituut tevens aanduidt wie de controle zal uitvoeren.

#### 5. Keuze van revisor

- (8) In de norm die voorgesteld wordt gebeurt de keuze van de controlerende revisor door de gecontroleerde zelf op basis van een lijst die voorgesteld wordt door de Raad van het Instituut. Het komt de Hoge Raad voor dat wanneer men wenst dat de controle ernstig wordt uitgevoerd, de keuze van de controlerende revisor moet gebeuren door het Instituut, maar dat de gecontroleerde zich mag verzetten mits gemotiveerde weigering.
- (9) In dit verband zou het wenselijk zijn te vermelden dat een specifiek belangenconflict t.a.v. een of meerdere opdrachtgevers (van de betrokken revisoren) een geldig motief is voor de weigering van een aangewezen controlerende revisor.
- (10) In nr. 3.1. wordt gesteld dat de confraternele controle kan uitgevoerd worden door revisoren die tenminste vijf jaar ingeschreven zijn in het Instituut. Het komt de Hoge Raad voor dat controle moet uitgevoerd worden door revisoren die ervaring en een zekere anciënniteit hebben in het beroep. Vijf jaar inschrijving betekent dat nog relatief jonge revisoren de confraternele controle zouden uitvoeren. Ten einde de onafhankelijkheid van de controlerende revisor te verhogen komt het wenselijk voor tenminste 10 jaar inschrijving bij het Instituut te vereisen. Indien evenwel zou blijken dat ten gevolge van de anciënniteitsvereiste de periodieke confraternele controle in het gedrang komt, kan de anciënniteit voor het uitvoeren van de confraternele controle verminderd worden.
- (11) Naar de mening van de Hoge Raad dient de kandidatuur uit te gaan van de Commissie van Toezicht en niet van de betrokken kandidaat zelf. Om die reden zou de tekst beter luiden : "De door de Commissie van Toezicht voorgestelde kandidaten moeten minstens 10 jaar zijn ingeschreven op de ledenlijst van het Instituut".

- (12) Wanneer de bedrijfsrevisor de drie voorgestelde controlerende revisoren geweigerd heeft en deze weigering door de Raad van het Instituut gegrond is bevonden, moet de Raad van het Instituut een nieuwe kandidaat niet kunnen voorstellen maar wel kunnen "aanstellen".
- (13) Aangezien de hoedanigheid van de persoon van de revisor van groot belang is voor de confraternele controle lijkt het gewenst te preciseren dat de confraternele controle steeds moet worden uitgevoerd door een natuurlijke persoon en niet als zodanig kan worden toevertrouwd aan een rechtspersoon. Aangezien de confraternele controle een opdracht is die intuitu personae wordt toevertrouwd aan een welbepaalde natuurlijke persoon lijkt het de Hoge Raad wenselijk dat wordt benadrukt dat de confraternele controle door de revisor persoonlijk wordt uitgeoefend en dat hij daarom geen beroep kan doen op medewerkers niet-revisoren, met uitzondering voor het uitvoeren van elementaire routinetaken.

#### **6. Uitoefening van de confraternele controle**

- (14) Onder nr. 6.1. wordt gesteld dat de controlerende revisor rekening moet houden met de werkzaamheden van niet-bedrijfsrevisoren. De Hoge Raad vraagt zich af waarom dit relevant is voor de confraternele controle vermits de bedrijfsrevisor in de uitoefening van zijn opdracht steeds volledig verantwoordelijk is voor zijn personeel, ongeacht of dit zelf lid is van het Instituut of niet.
- (15) In 6.5 wordt gesteld dat de financiële gegevens van het kantoor als zodanig niet onderworpen worden aan de confraternele controle. Het komt de Hoge Raad voor dat deze zin overbodig is en tot betwistingen aanleiding kan geven omdat de controlerende revisor blijkens het ontwerp wel moet nagaan of de bezoldiging beantwoordt aan de gepresteerde werkzaamheden en omdat bovendien een beoordeling van de organisatie van het kantoor en de aangepastheid van de werkzaamheden aan de werkdoSSIERS niet mogelijk is zonder inzage van bepaalde financiële gegevens.
- (16) Het lijkt de Hoge Raad dan ook gewenst te stellen dat met het oog op de controle de inzage van financiële gegevens wel mogelijk is :
- (a) om na te gaan of de bezoldigingen en vergoedingen beantwoorden aan de gepresteerde werkzaamheden
  - (b) om na te gaan of de middelen aan mensen en uitrusting beantwoorden aan de omvang en de aard van de wettelijke en gerechtelijke opdrachten en ook daadwerkelijk voor deze opdrachten worden aangewend.

#### **7. Beroepsgeheim**

- (17) Onder nr. 8 worden een reeks problemen behandeld van beroepsgeheim die evenwel ook onder nr. 10.1 en 2 worden behandeld. Het komt de Hoge Raad wenselijk voor deze bepalingen te coördineren. De referentie naar beroepsgeheim is dan overbodig

en het verbod van mededeling van inlichtingen in 10.1 kan dan volstaan.

Tenslotte, zou ten einde de discretie volledig te waarborgen aan nr. 10 een c kunnen worden toegevoegd :

c "van alle andere informatie betreffende de confraternele controle".

- (18) Het komt de Hoge Raad voor dat de tegenstrijdigheid van belangen die in nr. 8.1 wordt opgegeven als een reden om bepaalde dossiers niet te onderzoeken nogal vaag is geformuleerd. Wanneer in de loop van een confraternele controle de rechtstreekse betrokkenheid van de controlerende revisor blijkt bij een dossier van de gecontroleerde revisor lijkt dit voor de Hoge Raad een duidelijke reden om dit dossier niet aan confraternele controle te onderwerpen. Directe betrokkenheid moet hier ruim geïnterpreteerd worden als niet alleen de betrokkenheid van de controlerende revisor zelf, maar ook die van zijn medewerkers binnen eenzelfde revisorenvereniging bij voorbeeld.
- 19) Onder nr. 8.3. wordt gesteld dat alle documenten met betrekking tot de controle worden neergelegd bij het Instituut. Ten einde de verantwoordelijkheid inzake beroepsgeheim te vermijden komt het de Hoge Raad voor dat alleen het eindverslag bij het Instituut moet worden neergelegd en dat eventuele bijkomende documenten onder verantwoordelijkheid van de controlerende revisor moeten worden bewaard en na een zekere tijd vernietigd.
- 20) Nr. 9 van de norm vermeldt een aantal punten die opgenomen moeten worden in het verslag van de confraternele controle. Hierbij rijzen moeilijkheden waar het ontwerp vermeldt dat inbreuken op de wet en op de normen van het Instituut in het verslag moeten worden opgenomen. Volgens de Hoge Raad moet hierbij een onderscheid worden gemaakt tussen de wetten, de normen en de plichtenleer die de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor rechtstreeks beheersen enerzijds en alle andere wetten anderzijds.
- 21) Wat de eerste soort reglementering betreft (de wetten van 21 juli, 1953 en 21 februari, 1985, de plichtenleer en de normen en aanbevelingen van het Instituut) dient de controlerende revisor deze op te sporen en mee te delen in zijn verslag zelfs indien de gecontroleerde revisor zijn fouten heeft hersteld.
- 22) Wat de overtredingen van alle andere wetgevingen en reglementering betreft dient hij deze niet systematisch op te sporen. De controlerende revisor is volledig gebonden door het beroepsgeheim, met uitzondering voor de mededelingen die hij doet in verband met zijn verslag aan het Instituut. Indien hij naar aanleiding van de confraternele controle overtredingen vaststelt moet hij deze mededelen aan de betrokken revisor met verzoek deze overtredingen of inbreuken recht te zetten of te herstellen. Indien de betrokken revisor de rechtzetting of herstelling weigert, moet de controlerende revisor deze overtredingen en de weigering tot rechtzetting in zijn verslag aan het Instituut vermelden.
- 3) Wanneer de overtredingen of inbreuken die worden vastgesteld ook strafbare feiten zijn, zal de tuchtcommissie hierover uitspraak doen. Deze uitspraak wordt op grond van art. 22 van de wet van 23 juli 1953 ter kennis gebracht van de procureur-

# **Advies inzake het tuchtrecht en de code van plichtenleer**

**H.R.B. 90.05.D d.d. 30.09.1991**

H.R.B. 90/05.D  
30.09.1991

Advies inzake het tuchtreglement en  
de code van plichtenleer

---

I. Algemene bespreking

1. Noodzaak van de herziening van het tuchtreglement

- (1) Het tuchtreglement is het sluitstuk van de reglementering van het beroep van bedrijfsrevisor, na de goedkeuring van het stagereglement en het reglement van inwendige orde. De antwoorden op de vragen die moeten worden beantwoord in het tuchtreglement bepalen nog meer dan in het stagereglement en het reglement van inwendige orde de geest waarin het beroep van bedrijfsrevisor wordt uitgeoefend.
- (2) Deze vragen moeten beantwoord worden op een ogenblik dat het beroep op Europees vlak aan grote veranderingen onderhevig is. Deze vragen zouden dan ook best beantwoord worden door gelijkvormige oplossingen voor te stellen op Europees vlak. Tot op heden heeft de Europese Commissie na de invoering van de VIII<sup>o</sup> Richtlijn van 10 april 1984 op dit domein weinig voorstellen gedaan, terwijl ondertussen het tuchtreglement dringend moet aangepast worden aan de wijzigingen ingevoerd door de wet van 21 februari 1985, die reeds meer dan vijf jaar oud is.
- (3) In afwachting van een gemeenschappelijke oplossing op Europees vlak meent de Hoge Raad dat het tuchtreglement moet uitgewerkt worden rekening houdend met de eigenheid van de Belgische wetgeving en meer bepaald met de rol van de bedrijfsrevisor t.a.v. de ondernemingsraad. Het is duidelijk dat dergelijke regeling een voorlopig karakter heeft en eventueel zal moeten aangepast worden wanneer een geharmoniseerde Europese regeling wordt opgelegd. Dit vergt weliswaar een dubbele inspanning op het vlak van de reglementering, maar de aanpassing van het tuchtreglement duldt geen verder uitstel.

In dit verband wensen enkele leden van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat dat reeds nu bij het uitwerken van het deontologisch reglement uitdrukkelijk rekening zou gehouden worden met de internationale en Europese context waarin dit beroep moet worden uitgevoerd.

## 2. De voorwaarden voor een onafhankelijke beroepsuitoefening

- (4) De Hoge Raad heeft in het verleden herhaaldelijk, en vooraleer het ontwerp van deontologisch reglement ter sprake kwam, aandacht besteed aan het fundamentele probleem van de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor en de daaruit voortvloeiende onverenigbaarheden, die het sluitstuk uitmaken van iedere deontologie.
- (5) De onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor wordt bepaald door een samenspel van factoren. Er is de persoonlijkheid van de revisor zelf, waarop noch het I.B.R., noch de Hoge Raad, noch de wetgever vat hebben. Vervolgens door de wijze waarop de bedrijfsrevisor wordt benoemd of aangesteld waar zowel het ondernemingshoofd als de werknemersafgevaardigden in de ondernemingsraad hun oordeel over de onafhankelijkheid van de kandidaat kunnen laten gelden, althans op het ogenblik van zijn benoeming. Verder zijn er de vereisten tot bekendmaking van de nevenopdrachten en hun bezoldiging. Hier dient het I.B.R. een belangrijke rol te spelen om na te gaan of er onder bepaalde omstandigheden geen te grote afhankelijkheid is gegroeid van één cliënt of van een niet revisorale activiteit. Het maatschappelijk verkeer heeft evenwel geen rechtstreekse greep op het optreden van het I.B.R. in individuele gevallen. Tenslotte en niet in het minst wordt de onafhankelijkheid in grote mate afgelijnd door het deontologisch reglement. Alleen binnen dit kader kan het maatschappelijk verkeer zijn rol ten volle spelen. Binnen het raam van het deontologisch reglement kunnen de objectieve omstandigheden worden vastgelegd, die volgens het maatschappelijk verkeer, geacht moeten worden de onafhankelijkheid van de revisor in het gedrang te brengen behoudens uitdrukkelijk bewijs van het tegendeel. Indien het maatschappelijk verkeer enige greep wil hebben op de omstandigheden die de onafhankelijkheid van de revisor moeten waarborgen, dan moeten deze omstandigheden gepreciseerd worden in objectieve criteria vervat in het deontologisch reglement, dat door het I.B.R. dan in concrete gevallen wordt toegepast.
- De beoordeling van deze onafhankelijkheid is inderdaad niet alleen een professioneel oordeel van de bedrijfsrevisor zelf, over de omstandigheden waarin hij persoonlijk meent zich objectief over de financiële en economische informatie te kunnen uitspreken, maar ook een maatschappelijk oordeel dat wordt geformuleerd door de Hoge Raad die het maatschappelijk verkeer vertegenwoordigt en in laatste instantie door de wetgever.
- (6) Tijdens deze gesprekken zowel binnen de Raad, als daarbuiten o.a. met de vertegenwoordigers en leden van het Instituut zijn er twee fundamenteel verschillende opvattingen over de onafhankelijkheid van het beroep en de ermee gepaard gaande onverenigbaarheden naar voren gekomen. Ondanks de zeer uiteenlopende standpunten heeft de Hoge Raad met betrekking tot de concrete regels die moeten gelden om de onafhankelijkheid van de revisor te waarborgen wel een eensgezind standpunt

bereikt met betrekking tot de onverenigbaarheden t.a.v. de onderneming waarin de bedrijfsrevisor een wettelijke opdracht uitoefent.

Daarnaast, en zonder afbreuk te doen aan de eensgezindheid van de Hoge Raad betreffende de hierboven genoemde grondregel van onverenigbaarheid zijn er met betrekking tot twee bijzondere problemen telkens twee minderheidsstandpunten, die elk worden verdedigd door de organisaties die het maatschappelijk verkeer vertegenwoordigen. Het eerste probleem betreft de uitgestrektheid van het toepassingsgebied van de onverenigbaarheden t.a.v. de onderneming waarin de bedrijfsrevisor een wettelijke opdracht uitoefent het tweede probleem heeft betrekking op de aard van de activiteiten die in het algemeen verenigbaar zijn met het beroep van bedrijfsrevisor.

- (7) De Hoge Raad stelt unaniem dat de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor een principieel verbod inhoudt tot het ontplooiën van om het even welke beroepsactiviteit in ondernemingen of vennootschappen waar hij een wettelijke opdracht vervult als commissaris revisor of als bedrijfsrevisor t.a.v. de ondernemingsraad, met uitzondering evenwel van een beperkt aantal werkzaamheden en opdrachten die onmiddellijk hierna worden gepreciseerd. Bij het bepalen van deze opdrachten en werkzaamheden is de Hoge Raad uitgegaan van de bestaande wettelijke bepalingen zoals die thans zijn opgenomen in de art. 7 bis/4° van de wet tot oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (ingevoegd door art. 40 van de wet van 21 februari 1985) en de artikelen 64 bis en ter van de wet op de handelsvennootschappen (zoals vervangend door de artikelen 10 en 11 van de wet van 21 februari 1985). Art. 7 bis/4° en 64 bis stellen algemene voorwaarden van onafhankelijkheid, terwijl art. 64 ter de bezoldiging van bijkomende activiteiten regelt.

Uit artikel 64 ter van de vennootschapswet kan worden afgeleid dat bijkomende activiteiten toegelaten zijn t.a.v. dezelfde onderneming of vennootschap als deze waarin de bedrijfsrevisor een wettelijke opdracht vervult, op voorwaarde dat deze bijkomende activiteiten beperkt blijven tot uitzonderlijke werkzaamheden en bijzondere opdrachten.

Daarnaast gelden de algemene onverenigbaarheidsvereisten van art. 7 bis van de wet tot oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en 64 bis vennootschapswet die erop neerkomen dat de bedrijfsrevisor in de vennootschap die aan zijn controle onderworpen is geen enkele andere taak, mandaat of opdracht mag aanvaarden die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening ervan in het gedrang te brengen. Om aan deze voorwaarde van onafhankelijkheid te voldoen is de Hoge Raad unaniem van mening dat t.a.v. dezelfde onderneming of vennootschap deze andere activiteiten van de bedrijfsrevisor zowel naar hun aard als naar hun omvang strikt ondergeschikt dienen te blijven aan zijn wettelijke opdracht.

- (8) Deze onverenigbaarheid geldt niet alleen t.a.v. de bedrijfsrevisor persoonlijk, maar ook t.a.v. zijn naaste familieleden en t.a.v. de collega's en medewerkers die deel uitmaken van dezelfde maatschap of vennootschap of van verbonden vennootschappen. In dit opzicht is de Hoge Raad van mening dat de onverenigbaarheden die gelden t.a.v. natuurlijke personen mutatis mutandis een gelijkaardige draagwijdte moeten hebben voor vennootschappen. Deze onverenigbaarheid houdt ook in dat er een zekere tijd dient te verlopen tussen het beëindigen van met name een wettelijke controleopdracht bij een vennootschap of onderneming en het aanvaarden van



andere opdrachten zoals een bestuursmandaat of een opdracht van fiscaal advies. Het vaststellen van de omvang van de onverenigbaarheden dient in alle redelijkheid te gebeuren. D.w.z. dat bij het beoordelen van de feitelijk controlerende invloed van een onderneming op een andere, deze feitelijke controle in eerste instantie moet onderworpen worden aan het professionele oordeel van de bedrijfsrevisor.

Bovendien moet t.a.v. de buitenlandse vennootschappen die deel uitmaken van een groep er over gewaakt worden dat de norm van het Belgische deontologisch reglement de facto niet geëxporteerd wordt naar het buitenland. Dit houdt in dat de deontologische normen enkel van toepassing zijn voor dienstverrichtingen die in België plaats vinden. Wanneer een lid van het Instituut deel uitmaakt van een internationale groep, kunnen er in het buitenland door deze groep uiteraard wel activiteiten ondernomen worden die desgevallend in België niet verenigbaar zijn met het beroep van bedrijfsrevisor, op voorwaarde dat de onafhankelijkheidsvereiste in het algemeen geëerbiedigd blijft.

Door deze opvatting komt de Hoge Raad tegemoet zowel aan de mogelijkheid tot interprofessionele samenwerking die duidelijk in de wet van 1985 is opgenomen, als aan de uitwerking van strikte criteria inzake onafhankelijkheid die althans in eigen land en in de ogen van het maatschappelijk verkeer ieder belangenconflict moeten uitsluiten.

- (9) Ten aanzien van de juiste omvang van de onverenigbaarheden t.a.v. de onderneming waarin de bedrijfrevisor een wettelijke opdracht uitoefent, bestaat er evenwel geen eensgezindheid in de Hoge Raad. Een meerderheid van de leden is op grond van art. 64 bis van de vennootschapswet dat spreekt over "verbonden onderneming", van oordeel dat de onverenigbaarheid betrekking moet hebben op alle vennootschappen die verbonden zijn met de vennootschap of onderneming waarbij de bedrijfsrevisor zijn wettelijke opdracht uitoefent. Het begrip verbonden vennootschap of verbonden onderneming moet begrepen worden in deze zin van de boekhoudwetgeving. Wanneer de revisor die de wettelijke opdracht uitoefent deel uitmaakt van een maatschap of vennootschap geldt de onverenigbaarheid t.a.v. alle vennootschappen of ondernemingen en de ermee verbonden vennootschap of onderneming waarbij een vennoot of medewerker van de maatschap of vennootschap een opdracht uitoefent. De onverenigbaarheid strekt zich eveneens uit tot de vennootschappen en maatschappen die met de revisorenvennootschap een verbonden vennootschap of onderneming uitmaken in de zin van de wet op de jaarrekeningen.
- (10) Twee leden die organisaties van het maatschappelijk verkeer vertegenwoordigen zijn van mening dat in het vooruitzicht van de verwezenlijking van de interne markt en op een ogenblik dat het vrije verkeer in de Europese Gemeenschap een werkelijkheid wordt, het belangrijk is de Belgische revisorenkantoren niet te benadelen tegenover de buitenlandse kantoren.
- Het komt erop aan de Belgische revisoren in de internationale context niet af te zonderen, temeer daar ons land reeds in belangrijke mate openstaat voor het buitenland. Een te beperkend stelsel van onverenigbaarheden dreigt gevaarlijke gevolgen met zich te brengen voor de kwaliteit van de controle, omdat het de internationale samenwerking zal belemmeren en afbreuk zal doen aan de vorming van teams van revisoren. Er zou een uitgesproken risico bestaan dat de certificering van de jaarrekeningen zou worden toevertrouwd aan kleine kantoren, die soms

weinig zijn uitgerust voor bepaalde vormen van controle. In het perspectief van de groeiende internationalisering van de economie, komt het er bijgevolg op aan de Belgische revisoren niet in een ongunstige positie te plaatsen in hun verhouding tot de buitenlandse kantoren.

Hieruit vloeit voort dat overeenkomstig artikel 64 ter van de vennootschapswet, de bedrijfsrevisoren de mogelijkheid moeten behouden om uitzonderlijke of bijzondere opdrachten uit te voeren op voorwaarde dat zij voldoen aan de nodige vereisten van bekendmaking.

Deze regel moet eveneens worden toegepast in deze dochtervennootschappen waar de moedervernootschap een daadwerkelijke invloed uitoefent op de beslissingen, te weten de dochtervennootschappen waar de moedervernootschap een aandelenparticipatie bezit van 66 procent van het kapitaal.

- (11) Met betrekking tot de aard van de activiteiten die in het algemeen verenigbaar zijn, met het beroep van bedrijfsrevisor, t.a.v. andere vennootschappen of ondernemingen dan deze waarin de bedrijfsrevisor zijn wettelijke opdracht uitoefent, is een meerderheid van de leden van de Hoge Raad van mening dat de bedrijfsrevisor ook nog andere activiteiten kan uitoefenen (zoals bv. belastingadvies), op voorwaarde dat deze activiteiten, zoals gesteld in artikel 7 bis/4° van de wet op oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (ingevoegd door art. 40 van de wet van 21 februari 1985) zijn onafhankelijkheid bij de beroepsuitoefening in het algemeen niet aantasten.
- (12) Zonder afbreuk te doen aan het unanieme standpunt van de Hoge Raad inzake onverenigbaarheden t.a.v. de vennootschap of onderneming waarbij hij een wettelijke opdracht uitvoert zijn twee andere leden van de Hoge Raad die organisaties van het maatschappelijk verkeer vertegenwoordigen van mening dat de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor met name t.a.v. de vertegenwoordigers van de werknemers in de ondernemingsraad vereist dat hij buiten onderwijs en onderzoek in het algemeen geen enkele andere opdracht aanvaardt of uitvoert buiten de wettelijke opdrachten waarvoor de wet hem het monopolie verleent. Dit houdt in dat buiten de eigenlijke revisorale activiteit de bedrijfsrevisor geen enkele andere professionele activiteit kan ontplooien, ook niet t.a.v. vennootschappen of ondernemingen waarbij hij geen enkele wettelijke controleopdrachten uitoefent. Dit verbod geldt natuurlijk niet alleen voor de bedrijfsrevisor persoonlijk, maar ook voor zijn naaste familieleden alsmede voor alle collega's en medewerkers in de maatschap, de vennootschap of de verbonden vennootschappen waarvan hij deel uitmaakt.
- (13) Deze laatste zeer strikte, opvatting over het beroep van bedrijfsrevisor steunt op de volgende overwegingen :
  - a. Het is voor een bedrijfsrevisor praktisch niet mogelijk om zijn volledige onafhankelijkheid te bewaren tussens twee partijen (werkgevers en werknemers), die tegenstelde belangen kunnen hebben, wanneer hij buiten zijn wettelijk controleopdrachten in aanzienlijke mate nog andere opdrachten zou hebben waarvoor hij uitsluitend in dienst zou staan van één van deze partijen met name de werkgevers.

- b. De wet van 21 februari 1985 bevat geen specifieke wetsbepalingen die het Instituut der Bedrijfsrevisoren de bevoegdheid verlenen om reglementerend op te treden t.a.v. deze nevenactiviteiten, des te meer daar sommige van deze nevenactiviteiten nu reeds onder de bevoegdheid vallen van een andere gereguleerde beroepen, zoals bijvoorbeeld de accountants en de advocaten.
  - c. Het beroep van bedrijfsrevisor is op zichzelf reeds zo verscheiden en vergt zo'n uiteenlopende kennis en kundigheden, dat het praktisch onmogelijk is om al de vereiste disciplines te beheersen voor andere activiteiten die nog buiten de wettelijke opdrachten van het bedrijfsrevisoraat zouden liggen.
- (14) Wanneer men evenwel zoals de meerderheid van de leden van de Hoge Raad, van oordeel is dat de bedrijfsrevisor naast de wettelijke opdrachten t.a.v. andere cliënten ook nog andere dan wettelijke opdrachten kan uitvoeren, rijst de vraag of deze andere dan wettelijke opdrachten eveneens aan deontologisch toezicht van het Instituut der Bedrijfsrevisoren onderworpen zijn en zo ja volgens welke regels dit toezicht moet worden uitgeoefend.

### 3. Deontologisch toezicht op geoorloofde nevenactiviteiten

- (15) Alhoewel de wet van 21 februari 1985 dergelijke nevenactiviteiten voor andere dan wettelijke opdrachten, wel toelaat, heeft hij zich over het deontologisch toezicht op deze nevenactiviteiten niet uitdrukkelijk uitgesproken. In afwachting van dergelijke uitspraak komt het alle leden van de Hoge Raad voor, dat deze nevenactiviteiten moeten uitgeoefend worden op een dergelijke manier dat zij onder alle omstandigheden de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor waarborgen bij de uitoefening van zijn revisorale opdrachten, en dat zij niet indruisen tegen de regels van de waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid die gelden voor het beroep. Deze overeenstemming met de onafhankelijkheid dient deontologisch te worden beoordeeld door het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Dit geldt met name ook voor dat gedeelte van de nevenactiviteiten dat, zoals bij de accountants, wettelijk geregeld is. De beoordeling van de overeenstemming van deze gereguleerde nevenactiviteiten met de deontologische regels van de beroepsuitoefening van het Instituut der Bedrijfsrevisoren komt aan dit laatste toe. De Hoge Raad is er zich van bewust dat er bij het toezicht op deze nevenactiviteiten nog talrijke problemen zich voordoen. Hij is evenwel van mening dat het voorbarig is om een standpunt in te nemen in een domein dat wettelijk niet duidelijk geregeld is en zal de bespreking van deze problemen later voorleggen in een afzonderlijk document.

### 4. Uitbreiding van de deontologische regels tot alle revisorale opdrachten

- (16) In het voorliggende ontwerp worden de deontologische regels van toepassing gemaakt op alle controleopdrachten. Naar de unanieme mening van de Hoge Raad dient de toepassing van de deontologische regels minstens te worden uitgebreid tot alle opdrachten die de bedrijfsrevisor krachtens de wet mag uitvoeren (bijv. verklaring en ontleding van de financiële en economische informatie t.a.v. de

ondernemingsraad, beoordeling van inbreng in vennootschappen of expertise voor de rechtbank) en niet alleen tot de externe controleopdracht. Bijgevolg dient in alle artikelen waar er sprake is van controleopdracht, dit woord zoals in de franse tekst, vervangen te worden door de revisorale opdracht.

## II. Artikelsgewijze bespreking

- (17) Bij de artikelsgewijze bespreking zal worden uitgegaan van de algemene grondregels zoals die uiteen werden gezet in nr. (7), maar tevens ook worden rekening gehouden met de minderheidsstandpunten betreffende de twee bijzondere problemen vermeld op het einde van nr. 6 met betrekking tot de omvang van de onverenigbaarheden ( nr. 10) enerzijds en de aard van de activiteiten in het algemeen nrs. 12 en 13) anderzijds.

### Artikel 1 : Algemene beginselen van deontologie

- (18) Dit artikel stelt bij wijze van inleiding de algemene beginselen voorop, die de deontologie beheersen evenals de inventaris van de voorschriften die het beroep regelen.
- (19) Alhoewel in het verslag aan de Koning gewag wordt gemaakt van de wijzigingen die werden aangebracht door de wet van 21 februari 1985, komen deze wijzigingen die in het algemeen ook hun weerslag hebben op de nieuwe deontologie onvoldoende tot hun recht in het inleidende artikel.
- (20) Volgens de Hoge Raad zou artikel 1 kort de algemene doelstelling van de wetgever moeten hernemen en vervolgens de voorwaarden waarin, en de middelen waarmee deze doelstellingen dienen te worden nagestreefd. Als algemene doelstelling van het beroep van bedrijfsrevisor kan worden vooropgesteld : " De juistheid en betrouwbaarheid verzekeren van de jaarrekening van de onderneming en van haar economische en financiële informatie ten aanzien van het economische en maatschappelijke verkeer. Deze doelstelling dekt zowel de strikte controleactiviteiten, als de mogelijkheid om de bevindingen, van deze controleactiviteit te verklaren en te ontleden t.a.v. de ondernemingsraad enerzijds en toegankelijk te maken voor het bestuur van de onderneming, haar aandeelhouders en schuldeisers anderzijds."
- (21) De voorwaarden om deze doelstellingen te kunnen verwezenlijken zijn :
- a. de deskundigheid van de revisor, die essentieel is om controle technisch te kunnen uitvoeren.
  - b. de objectiviteit en onpartijdigheid die moet gewaarborgd worden zowel door de subjectieve ingesteldheid van de bedrijfsrevisor als door de objectieve omstandigheden waarin hij zijn opdracht uitvoert en
  - c. het vertrouwen dat de bedrijfsrevisor moet hebben zowel van het ondernemingshoofd als van de vertegenwoordigers van de werknemers in de ondernemings-

raad.

- (22) De opdracht moet natuurlijk uitgeoefend worden mits eerbiediging van de wettelijke en reglementaire bepalingen en de controlenormen van het Instituut. Daarbij dienen te worden gevoegd de aanbevelingen van het Instituut rekeninghoudend met de eigen draagwijdte van deze aanbevelingen.
- (23) Tenslotte wordt de beroepsuitoefening beheerst door de traditionele en ongeschreven regels van rechtschapenheid, kiesheid en confraterniteit die ook voor de hervorming van 1985 tot de regels van de deontologie hebben behoord, waarbij "justes égards" in het frans misschien in het nederlands correcter zou worden weergegeven door de "gepaste achting".
- (24) De tekst zou dan kunnen luiden als volgt :

Hoofdstuk I : Algemene regels van deontologie  
Titel I : De opdracht van de bedrijfsrevisor.

Artikel 1 :

" De algemene doelstelling van het beroep van bedrijfsrevisor bestaat erin de juistheid en de betrouwbaarheid van de jaarrekeningen en van de economische en financiële informatie van de onderneming te verzekeren ten aanzien van de deelnemers aan het economisch en maatschappelijk verkeer en deze jaarrekeningen de economische en financiële informatie te verklaren en te ontleden zoals omschreven in art. 1 van de wet van 21 februari 1985.

Ten einde deze opdracht te kunnen vervullen dient de bedrijfsrevisor erover te waken dat hij beschikt over de vereiste deskundigheid, over het vertrouwen van het ondernemingshoofd en van de vertegenwoordigers van de werknemers en tenslotte over de objectiviteit en onpartijdigheid die hem moeten toelaten zijn opdracht in volledige onafhankelijkheid uit te voeren.

De bedrijfsrevisor moet hierbij de wettelijke en reglementaire bepalingen naleven evenals de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Naargelang de omstandigheden moet hij bovendien rekening houden met de aanbevelingen die uitgaan van het Instituut.

Tenslotte moet hij in de uitoefening van zijn beroep iedere handeling of houding vermijden die in strijd zou zijn hetzij met de rechtschapenheid en de kiesheid, hetzij met de gepaste achting verschuldigd aan de confraters".

Artikel 2 : Onafhankelijkheid en onverenigbaarheden

- (25) Aangezien de inhoud van artikel 2 de onverenigbaarheden bevat zou het artikel best ook als titel dragen : Titel II : Onverenigbaarheden.

- (26) Dit artikel bevat een aantal onverenigbaarheden die niet uitdrukkelijk in de wet zijn opgesomd, maar die de wettelijke onverenigbaarheden ongemoeid laten. Zij kunnen evenwel beschouwd worden als de verdere uitwerking van de algemene vereisten van waardigheid, onafhankelijkheid en kiesheid die wel uitdrukkelijk in de wet worden vermeld. Vandaar dat het artikel beter ingeleid zou worden door de volgende bepaling "Zonder afbreuk te doen aan artikel 40 van de wet van 21 februari 1985 houdende hervorming van het Bedrijfsrevisoraat" of "zonder afbreuk te doen aan artikel 7 bis van de wet tot oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren".
- (27) Onder a worden uitgesloten het bestuur in iedere onderneming die een handelsrechtelijk doel heeft. Aangezien het onderscheid tussen commerciële en niet-commerciële doelstellingen steeds meer vervaagt en in de ons omringende landen zelfs helemaal niet bestaat, zou het wenselijk zijn de onverenigbaarheid van deelname in bestuur en vertegenwoordiging uit te breiden tot iedere ondernemingsactiviteit ongeacht het al dan niet winstgevendende doel van de onderneming. Het spreekt vanzelf dat het lidmaatschap van verenigingen zonder winstoogmerk die geen ondernemingsactiviteit hebben niet onder dit verbod valt.
- (28) Er weze opgemerkt dat het verbod tot het stellen van daden van koophandel zeer streng is, vermits een alleenstaande koop-verkoop op zichzelf reeds een daad van koophandel is. Het lijkt nogal verregaand alleenstaande verkopen door een bedrijfsrevisor te verbieden, dan wanneer zulke alleenstaande verkopen vaak moeilijk te controleren vallen. Aangezien het beroep van handelaar op zichzelf onverenigbaar is met het beroep van bedrijfsrevisor, zal het regelmatig of beroepsmatig stellen van daden van koophandel in ieder geval worden uitgesloten.
- (29) In art. 2 c) worden alle bedrijvigheiden die behoren tot een ander beroep uitgesloten, met uitzondering van opdrachten aanverwant aan deze van bedrijfsrevisoren. Met name worden de activiteiten toegelaten, die worden opgesomd in art. 78 van de wet van 21 februari 1985. De Hoge Raad is van oordeel dat indien men al nevenactiviteiten zou toelaten, alleen deze activiteiten die opgesomd worden in art. 78 van de wet, principieel verenigbaar zijn met het beroep van bedrijfsrevisor. Dit betekent dat de woorden 'onder meer' vervangen moeten worden door de woorden 'met name' of 'te weten'. Het spreekt vanzelf dat de twee leden van de Hoge Raad die organisaties van het maatschappelijk verkeer vertegenwoordigen hun meer restrictieve opvattingen handhaven die hierboven werd uiteengezet (alleen verenigbaarheid van onderwijs en onderzoek) (zie nrs. 12 en 13).  
Aangezien buiten onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, die worden toegelaten in art. 40 in fine, van de wet van 21 februari 1985 de activiteiten die in artikel 78 worden opgesomd nagenoeg allemaal aanverwante activiteiten zijn, komt het de Hoge Raad voor, dat voor het overige en buiten de activiteiten vermeld in art. 78 van de wet, het beter zou zijn enkel deze activiteiten toe te laten die noodzakelijk samenhangen met, of voortvloeien uit de beroepsactiviteit van de bedrijfsrevisor. Een voorbeeld van een noodzakelijk samenhangende activiteit, zou het advies zijn van een bedrijfsrevisor hoe de boekhouding van een onderneming moet worden georganiseerd, nadat hij hierop in zijn verslag kritiek zou uitgeoefend hebben op de werking. De regel zou dan luiden : "Buiten een taak in het onderwijs of weten-

schappelijk onderzoek is iedere andere beroepsactiviteit onverenigbaar met het beroep van bedrijfsrevisor, met uitzondering van de activiteiten opgesomd in art. 78 van de wet van 21 februari 1985 en andere activiteiten die noodzakelijkerwijze samenhangen met of voortvloeien uit de beroepsactiviteit van bedrijfsrevisor".

- (30) Het feit dat dergelijke activiteiten principieel verenigbaar zijn met het beroep van bedrijfsrevisor betekent niet dat zij onder alle omstandigheden verenigbaar zijn met de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor. Alleen nevenactiviteiten in het onderwijs of wetenschappelijk onderzoek kunnen geacht worden onder alle omstandigheden verenigbaar te zijn met de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor. Twee leden van de Hoge Raad die organisaties van het maatschappelijk verkeer vertegenwoordigen zijn dan ook van oordeel dat de nevenactiviteiten die toegelaten worden aan de bedrijfsrevisoren steeds beperkt moeten blijven tot onderwijs en wetenschappelijk onderzoek; alle andere nevenactiviteiten moeten geacht worden rechtstreeks of onrechtstreeks de onafhankelijke beroepsuitoefening van de bedrijfsrevisor aan te tasten (zie nrs. 12 en 13). De regeling van andere nevenactiviteiten dan onderwijs en onderzoek is in deze opvatting dan ook overbodig en moet niet in het deontologische reglement worden opgenomen.
- (31) Voor de andere nevenactiviteiten, buiten onderwijs en wetenschappelijk onderzoek menen alle andere leden van de Hoge Raad evenwel dat zij omwille van de mogelijkheid van belangenconflicten niet kunnen worden uitgeoefend binnen de vennootschap of onderneming waarin de bedrijfsrevisor een wettelijke controleopdracht verricht behoudens werkzaamheden en opdrachten die zowel naar hun aard als naar hun omvang strikt ondergeschikt zijn aan de wettelijke opdracht. Dit verbod geldt rechtstreeks, maar ook onrechtstreeks d.w.z. ook voor ondernemingen die verbonden zijn met de onderneming waarin de bedrijfsrevisor een wettelijke controleopdracht vervult. Onder verbonden ondernemingen dient te worden verstaan de verbonden onderneming zoals dit begrip werd bepaald in het K.B. van 8 oktober 1976 over de jaarrekening, zoals uiteengezet onder nrs. 7 en 8. Twee leden die organisaties van het maatschappelijk verkeer vertegenwoordigen handhaven evenwel hun standpunt dat eerder werd uiteengezet (zie nr. 10) en wensen het begrip verbonden onderneming te beperken tot een rechtstreekse deelneming van tenminste twee derden van het kapitaal.
- (32) Tenslotte kunnen er omstandigheden zijn waardoor activiteiten, alhoewel principieel verenigbaar met het beroep van bedrijfsrevisor, zelfs niet kunnen worden uitgeoefend in een volledig onafhankelijke en niet verbonden onderneming. Alhoewel hier op het eerste zicht er zich geen belangenconflict kan voordoen, kan het toch gebeuren dat de vertrouwensrelatie die bestaat tussen de bedrijfsrevisor enerzijds en de werkgever of werknemers van de onderneming anderzijds in het gedrang zou kunnen gebracht worden door het vervullen van een opdracht in een niet verbonden onderneming. Aldus is het denkbaar dat de uitwerking van een herstructureringsplan met ontslagregeling door de revisor in een andere onderneming de verhouding met de werknemers in de onderneming waarin hij zijn wettelijke opdracht heeft grondig kan verstoren. Aldus is het eveneens denkbaar dat een herstructureringsplan uitgewerkt voor een concurrerend bedrijf het vertrouwen van het ondernemingshoofd in de

bedrijfsrevisor zou aantasten.

- (33) Een meerderheid van de Hoge Raad is van oordeel dat deze overwegingen evenwel niet tot een absoluut verbod van dergelijke nevenactiviteiten in andere niet-verbonden ondernemingen moet leiden, omdat het aantal gevallen waarin dergelijke conflicten zich zullen voordoen toch eerder beperkt zal zijn, zodat het volstaat een deontologische norm in te voeren, volgens dewelke een bedrijfsrevisor dergelijke opdrachten moet weigeren, wanneer hij van oordeel is dat dit de vertrouwensrelatie kan schaden met partijen in ondernemingen waarin hij een wettelijke opdracht vervult. Deze norm zou kunnen versterkt worden door de verplichting om dergelijke opdracht te melden bij de ondernemingen waarin de bedrijfsrevisor een wettelijke opdracht vervult zoals reeds omschreven door art. 64 ter vennootschapswet. In overeenstemming met het standpunt dat buiten onderwijs en wetenschappelijk onderzoek geen nevenactiviteiten kunnen worden toegelaten zijn twee leden van de Hoge Raad evenwel van oordeel dat de bedrijfsrevisor in ieder geval van deze activiteiten moet worden uitgesloten (zie nrs. 12 en 13).
- (34) Bij de opdrachten die op grond van het laatste lid aan een bedrijfsrevisor kunnen worden toevertrouwd kunnen volgens een meerderheid van de Hoge Raad nog uitdrukkelijk worden toegevoegd de opdracht als curator in een faillissement, en de aanstelling die gebeurt door paritair samengestelde organen van werkgevers en werknemers.

### Artikel 3 : Algemene regels van onafhankelijkheid en onpartijdigheid

- (35) De onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor wordt gewaarborgd op twee manieren : (i) enerzijds door de subjectieve ingesteldheid waarmee hij zijn opdracht uitoefent en (ii) anderzijds door een aantal objectieve omstandigheden waarin hij zijn opdracht uitoefent. Artikel 3 is de meest algemene uitdrukking van de twee aspecten van zijn onafhankelijkheid. Enerzijds mag de bedrijfsrevisor zich nooit in een positie laten manoeuvreren waardoor zijn onafhankelijkheid kan worden aangetast, anderzijds moet hij persoonlijk steeds de meest stricte objectiviteit nastreven. De Hoge Raad kan zich met deze twee benaderingen volstrekt verenigen. De objectieve omstandigheden die de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor waarborgen, moeten wel worden gepreciseerd in een aantal regels inzake onverenigbaarheden (zie art. 2) en andere omstandigheden waaronder een revisor geen opdracht kan aanvaarden (zie art. 4 e.v.).
- (36) Inzake terminologie zou het wenselijk zijn steeds dezelfde bewoordingen te gebruiken : ofwel "leden van het Instituut", ofwel "bedrijfsrevisoren". Aangezien elders in de tekst het woord bedrijfsrevisor is gebruikt verdient dit laatste de voorkeur.
- (37) De onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor moet gewaarborgd blijven niet alleen bij de vervulling van controleopdrachten, maar in principe bij de vervulling van iedere opdracht in de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor. Vandaar dat in de artikelen 3 en volgende de regels inzake onafhankelijkheid niet alleen moeten betrekking hebben op de controle van de jaarrekening, maar op iedere opdracht die



de bedrijfsrevisor beroepshalve aanvaardt. Vandaar dat men beter zou spreken over revisorale opdrachten i.p.v. controleopdrachten (zie eveneens nr. 16).

#### Artikel 4 : Onverenigbaarheid t.a.v. bloedverwanten en verbonden ondernemingen

- (38) De regels die in artikel 4 en volgende worden opgelegd aan bedrijfsrevisoren, natuurlijke personen ten einde hun onafhankelijkheid te bewaren, moeten mutatis mutandis ook gelden voor vennootschappen van revisoren. Dit betekent dat telkens wanneer een onverenigbaarheid wordt ingevoerd voor familieleden van een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon bv. omwille van aandelenparticipaties of het uitoefenen van functies, , dezelfde onverenigbaarheid moet gelden voor de medevennoten en medewerkers van de andere vennootschappen die als verbonden onderneming samen met de revisorenvennootschap deel uitmaken van dezelfde groep of die door een ander structureel samenwerkingsverband verbonden zijn. Dit zou ofwel bij wijze van algemene bepaling in de tekst van artikel 4 moeten worden opgenomen ofwel zou ieder artikel vanaf artikel 4 systematisch in deze zin worden aangepast. Deze beperking geldt uiteraard niet t.a.v. verbonden ondernemingen of vennootschappen die in het buitenland gevestigd zijn en waar volgens de in het buitenland geldende regels er geen onverenigbaarheid bestaat tussen de revisorale activiteit en de andere activiteiten.
- (39) De onverenigbaarheid met de positie van bediende of zelfstandig beroepspracticus die "een betekenisvolle invloed" uitoefent op de jaarrekening van een onderneming is vaag en daardoor tegelijkertijd te ruim en te eng. Bovendien voert dit artikel een nieuw criterium in waarvan de betekenis slechts na jaren betwistingen duidelijk zal worden. De Hoge Raad geeft er dan ook de voorkeur aan een andere vorm voor de onverenigbaarheid met personen die een rol spelen bij het opstellen van de jaarrekeningen. Een algemene onverenigbaarheid zou dienen te gelden voor het "leidinggevend personeel" van de onderneming, ongeacht of het een rechtstreekse of onrechtstreekse invloed heeft op de jaarrekeningen. Een specifieke onverenigbaarheid zou gelden voor het personeel dat controle- en beslissingsbevoegdheid heeft bij het opstellen van de jaarrekeningen. Een specifieke onverenigbaarheid zou eveneens moeten gelden voor de zelfstandige beroepspracticus die beroepshalve opdrachten uitvoert ten aanzien van de jaarrekeningen.
- (40) Met betrekking tot het aandeelhouderschap in de ondernemingen waarin hij een opdracht vervult is de Hoge Raad van mening dat indien er onverenigbaarheid is wanneer alleen bloed- en aanverwanten voornaamste aandeelhouders zijn deze onverenigbaarheid ook van toepassing moet zijn wanneer de revisor zelf samen het bloed of aanverwanten de voornaamste aandeelhouder is in de onderneming waarin de opdracht wordt vervuld. Vandaar dat § 2 in artikel 4 zou moeten worden aangevuld als volgt : "de bedrijfsrevisor mag geen opdracht van controle van de jaarrekeningen of andere boekhoudbescheiden aanvaarden in een onderneming waarin hij individueel of gezamenlijk met"..
- (41) Het verbod om opdrachten uit te voeren in vennootschappen waarin de bedrijfsrevisor en/of zijn familie een belangrijke participatie hebben, dient evenwel niet beperkt

te blijven tot de vennootschappen waarin de revisorenvennootschap een participatie heeft, maar ook tot de vennootschappen en verbonden ondernemingen die zelf een belangrijke aandelenparticipatie hebben in een vennootschap van revisoren. Aangezien niet-leden van het Instituut een minderheidsparticipatie mogen verwerven in een vennootschap van revisoren is het theoretisch mogelijk dat een bank- of verzekeringsmaatschappij een aandelenparticipatie van bijvoorbeeld 40 % zouden verwerven in een revisorenvennootschap. Men ziet niet goed hoe de revisorenvennootschap in volle onafhankelijkheid controleopdrachten zou uitvoeren bij haar voornaamste aandeelhouder.

- (42) In het voorlaatste lid, in fine, van artikel 4 zou beter gesproken worden over "het eerste lid" i.p.v. "de eerste alinea".

#### Artikel 5 : Verbod van beperkte financiële deelnemingen

- (43) Het verbod om voor zichzelf of zijn minderjarige kinderen aandelen aan te houden is nagenoeg niet te controleren wanneer het gaat om aandelen aan toonder. Men ziet trouwens niet goed in, in welke mate een beperkte aandelenparticipatie de objectiviteit van de bedrijfsrevisor of zijn onafhankelijkheid in gevaar zou kunnen brengen, aangezien slechts een belangrijke aandelenparticipatie wordt uitgesloten in artikel 4. De figuur van het beheerscontract is eveneens vreemd aan het Belgisch recht en een onvolmaakte afspiegeling van de "Blind trust" die in bepaalde angelsaksische landen wordt gebruikt. Het verbod is evenmin nodig om misbruik van voorkennis te bestrijden. Hiervoor bestaat een specifieke wetgeving die onlangs nog aanzienlijk werd verscherpt. Aangezien regels die geen eigenlijke doelstelling hebben en waarvan de toepassing bovendien moeilijk kan gecontroleerd worden eerder aanleiding geven tot oneigenlijk gebruik of zelfs misbruik verkiest de Hoge Raad de hele regeling van art. 5 § 2 t/m § 5 te schrappen. Indien ze toch zou behouden blijven moet het verbod in § 5 uitgebreid worden tot aandelen ontvangen door schenking.

#### Artikel 6 : Financiële voordelen

- (44) De Hoge Raad is het eens met de strekking van deze bepaling. Wellicht kan deze beperking beter geformuleerd worden door te stellen dat de revisor "Buiten de vergoeding die wordt vastgesteld in de wet geen enkele andere vergoeding noch voordeel mag ontvangen die onrechtstreeks een vergoeding zou zijn voor de wettelijke opdrachten of die erop gericht zouden zijn zijn welwillendheid uit te lokken".

#### Artikel 7 : Belangenconflicten

- (45) De Hoge Raad is het eens met de strekking van dit artikel, maar aangezien het in het algemeen handelt over de voorwaarden van de onafhankelijke uitoefening van het beroep zou het beter onmiddellijk na artikel 3 plaatsnemen, vooraleer de structurele maatregelen worden uiteengezet die dienen om de onafhankelijkheid te

waarborgen.

Artikel 8 : Onverenigbaarheid met functies in de boekhouding van de onderneming

- (46) De Hoge Raad is het eens met de algemene strekking van dit artikel met dien verstande dat de "personen die een betekenisvolle invloed uitoefenen op de boekhouddienst", moeten vervangen worden door "leidinggevend personeel of personeel dat een controle- of een beslissingsbevoegdheid heeft in de boekhouding van de onderneming".
- (47) De beperking die in § 2 wordt gesteld dat de bedrijfsrevisor niet gerechtigd is de vennootschap te vertegenwoordigen in welke hoedanigheid ook, is te streng. Zij kan alleen maar gerechtvaardigd worden voor organieke vertegenwoordiging en algemene volmachten. Wat de bijzondere volmachten betreft en de niet formele vertegenwoordiging, moet de bedrijfsrevisor in staat worden gesteld de onderneming te "vertegenwoordigen" voor opdrachten die noodzakelijk voortvloeien uit of samenhangen met zijn wettelijke controleopdracht of in het raam van andere revisorale opdrachten buiten de wettelijke controleopdracht. Vandaar dat aan de eerste zin van § 2 zou moeten worden toegevoegd : "met uitzondering van vertegenwoordiging in het raam van andere wettelijke opdrachten of van opdrachten die noodzakelijk voortvloeien uit of samenhangen met zijn wettelijke controleopdracht".

Artikel 9 : Oorsprong van de vergoedingen

- (48) Het tweede en derde lid van artikel 9 beperkt vergoedingen uit andere diensten dan de wettelijke revisorale opdrachten. Deze bepaling regelt enkel de vergoeding. Zij mag onder geen enkel voorwendsel geïnterpreteerd worden als een toelating voor andere nevenactiviteiten dan deze die op grond van art. 2 van het deontologisch reglement worden toegestaan. Het zou dan ook beter zijn het woordje 'duurzaam' te schrappen, ofwel gewoon te verwijzen naar art. 64 ter van de vennootschapswet, dat in samenlezing met art. 64 bis uiteraard ook de bijkomstigheid van dit soort vergoedingen veronderstelt.

Titel Hoofdstuk III

- (49) Aangezien de deontologische verplichtingen slaan op het geheel van de revisorale activiteiten en niet alleen op zijn controleactiviteiten. Vandaar dat de titel van dit hoofdstuk verander zou moeten worden in "Uitvoering van revisorale of wettelijke opdrachten".

Artikel 10 : Uitvoering controleopdracht

- (50) De Hoge Raad is het eens met de strekking van dit artikel maar meent dat als volgt gepreciseerd zou moeten worden : "Elke verklaring, certificering of ontleding door een bedrijfsrevisor vloeit voort uit doelgericht en nauwgezet uitgevoerde controlewerkzaamheden."

Artikel 11 : Bijstand bij de uitvoering van werkzaamheden

- (51) Uit dit artikel dat de hulp en bijstand in de uitvoering van revisorale werkzaamheden zou duidelijker naar voor moeten komen dat de revisor die gelast is met het uitvoeren van de opdracht in ieder geval de professionele eindverantwoordelijkheid behoudt. Met name moet dit ook beklemtoond worden in het eerste lid van artikel 11. Tenslotte wijst de Hoge Raad erop dat deze bepaling eveneens als regel zou moeten inhouden dat de bedrijfsrevisor geen essentiële bestanddelen van zijn opdracht die hem intuitu personae wordt verleend kan overlaten aan medewerkers. Dit geldt in het bijzonder voor zijn opdrachten die verband houden met de ondernemingsraad, waarbij men ervan uit moet gaan dat, behoudens overmacht, de bedrijfsrevisor steeds in persoon en niet via een medewerker deelneemt aan de vergadering van de ondernemingsraad.

Artikel 12 : Schriftelijke aantekeningen en bijhouden van documenten

- (52) De regels met betrekking tot aantekeningen gelden niet alleen voor controleopdrachten maar voor alle revisorale opdrachten. Het artikel moet in die zin worden aangepast. Tevens zou het wenselijk zijn dat ook in dit artikel eveneens een regel zou worden toegepast met betrekking tot het bewaren en archiveren van documenten.

Artikel 13 : Ondertekening van documenten

- (53) De verplichting tot ondertekening moet niet beperkt worden tot documenten in verband met boekhoudkundige staten, maar tot alle verklaringen, certificeringen of verslagen die uitgaan van een bedrijfsrevisor in de uitoefening van zijn beroep. De Hoge Raad is van mening dat de tekst van dit artikel in die zin zou moeten worden uitgebreid.
- Wanneer de natuurlijke persoon die ondertekent optreedt als vertegenwoordiger van een vennootschap of groepering moet hij de vennootschap of groepering vermelden, wanneer het de vennootschap of groepering is die met de opdracht werd gelast en op voorwaarde dat de vennootschap of groepering lid is van het Instituut. Wanneer daarentegen de vennootschap of groepering niet werd gelast met de opdracht mag de vennootschap of groepering niet vermeld worden.
- De persoon die de verantwoordelijkheid opneemt voor de ondertekening van een verklaring, certificering of een verslag moet tevens de persoon zijn die de essentiële elementen van de opdracht in verband met dat document heeft uitgevoerd.

#### Artikel 14 : Beoordelingfouten

- (54) Naar het oordeel van de Hoge Raad moet de regel van art. 14 in verband met de beoordelingsfouten niet beperkt blijven tot het oordeel van de jaarrekeningen of de boekhoudkundige stukken, maar uitgebreid worden tot iedere beoordeling die gebeurt binnen een revisorale opdracht.
- (55) „De Hoge Raad is van oordeel dat ook indien de fout onbewust gemaakt wordt met als gevolg dat de buitenstaander misleid wordt, dergelijke onbewuste fout een deontologische fout kan uitmaken.  
Het woordje 'bewust' moet dan ook geschrapt worden in de tekst.
- (56) Bij het beoordelen of de professionele beoordelingsfout tevens een deontologische fout is moet volgens de Hoge Raad uitgegaan worden van het criteria van marginale toetsing. M.a.w. daar waar er redelijkerwijze meningsverschillen over de beoordeling kunnen bestaan kan een verschillend resultaat nooit aanleiding geven tot een deontologische fout zelfs indien in de ogen van bepaalde collega's een professionele beoordelingsfout werd gemaakt. Ten einde dit criterium duidelijk te stellen, komt het de Hoge Raad voor dat het beter is de woorden 'in sterke mate' te vervangen door "kennelijk" of "manifestement", zodat het artikel eindigt als volgt: "dat bepaalde informatie, in de stukken waarover hij zijn oordeel geeft, dat ze kennelijk van aard zijn de bestemming te misleiden".

#### Artikel 15 : Certificering van vooruitzichten en hypothesen

- (57) In plaats van te stellen dat de bedrijfsrevisor geen certificering kan uitbrengen over vooruitzichten of informatie die niet gesteund is op controleerbare stukken, verdient het volgens de Hoge Raad aanbeveling te verwijzen naar dezelfde bewoordingen als deze die worden gebruikt in het model van certificeringsverslag (H.R.B. 87/008 D van 02.04.1987). Dit houdt in dat de bedrijfsrevisor zich moet uitspreken over de volledigheid van de informatie en dat hij melding moet maken van de documenten die zijn inziens noodzakelijk zijn voor de beoordeling, maar die toch ontbreken, met aanduiding van de reden waarom ze ontbreken, of indien ze niet ontbraken, de reden waarom de documenten niet of niet volledig konden worden gecontroleerd bijvoorbeeld :
- a. omdat zij gesteund zijn op informatie zonder dat het voor ons technisch en materieel mogelijk is na te gaan of deze informatie correct is;
  - b. omdat de informatie in de onderneming niet beschikbaar is;
  - c. omdat het tijdstip waarop de informatie ter beschikking werd gesteld onvoldoende tijd voor controle liet.

Voor toekomstverwachtingen of hypothesen dient de bedrijfsrevisor zich van zelfsprekend niet borg te stellen voor de realisatie ervan, en evenmin voor de hypothesen waarop zij steunen. Hij moet evenwel nagaan of zij op een beredeneerde wijze werden opgesteld en geen kennelijke tegenstrijdigheden vertonen met de

informatie die de bedrijfsrevisor bekend is en met de algemeen aanvaarde ontwikkelingen.

Artikel 16 : Arbeidsovereenkomst

- (58) De Hoge Raad is van oordeel dat het tweede lid iets scherper moet geformuleerd worden ten einde de bedrijfsrevisor daadwerkelijk de mogelijkheid te bieden om zijn beroep overeenkomstig de deontologische regels uit te oefenen. De tekst van het tweede lid zou dan luiden als volgt : "Een bedrijfsrevisor die een andere bedrijfsrevisor tewerkstelt moet de noodzakelijke voorwaarden scheppen om het beroep overeenkomstig de regels van plichtenleer uit te oefenen, en mag in geen enkel geval rechtstreeks of onrechtstreeks invloed uitoefenen om van deze regels af te wijken".

Artikel 17 en 18 : Honoraria en overname van kantoor

- (59) Alhoewel de Hoge Raad het eens is met de algemene strekking van dit artikel betreurt de Hoge Raad dat in dit artikel geen mogelijkheid wordt geboden om de honoraria vast te stellen in functie van een indicatieve tarificatie die vastgesteld zou worden door het Instituut. De Hoge Raad beseft dat het niet eenvoudig is om een eenvormige tarificatie vast te stellen, maar de volledige afwezigheid van enige verwijzing naar een mogelijkheid tot tarificatie levert de ondernemingen in feite over aan de willekeur van de bedrijfsrevisor. Dit geldt niet alleen voor de honoraria maar ook voor de overnameprijs van het kantoor.
- (60) Aangezien de Hoge Raad van oordeel is dat de bedrijfsrevisor geen enkele andere functie mag uitoefenen is de onderneming waarin hij een wettelijke opdracht vervult zou het wenselijk zijn nog te herhalen dat hij buiten de uitzonderingen van art. 64 ter vennootschapswet geen enkele andere vergoeding mag ontvangen dan de vergoeding vastgesteld voor zijn wettelijke opdracht.
- (61) Voorts meent de Hoge Raad dat naast de criteria opgesomd in artikel 18 het belang van de zaak traditioneel ook een criterium vormt bij het bepalen van de vergoeding.
- (62) Tenslotte merkt de Hoge Raad op dat het bedrag van het ereloon moet bepaald worden in functie van de prestaties die vereist zijn niet met het oog op de naleving van de normen van het Instituut, maar wel met het oog op de deskundige en objectieve uitvoering van de wettelijke opdracht en de juiste beoordeling van de economische en financiële informatie die bereikt worden door een concrete naleving van de normen en aanbevelingen van het Instituut.

Artikel 19 : Opvolging

- (63) Het deontologisch reglement zou moeten preciseren waar de revisoren zich moeten informeren over de controleopdrachten bij een onderneming : bij de betrokken onderneming zelf en bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren.
- (64) De verplichting die in het tweede lid van artikel 19 wordt gesteld om de revisor die een permanente opdracht heeft bij een onderneming op de hoogte te brengen van het voorwerp van zijn bijzondere opdracht, kan enkel staan op de algemene omschrijving van die opdracht en niet op de details ervan. Deze verplichting kan alleen maar gelden t.a.v. de revisor die een wettelijke opdracht (permanent of niet) bij een onderneming heeft en niet op activiteiten die niet tot de wettelijke opdracht van de revisor behoren.
- (65) Wanneer een revisor een collega opvolgt heeft de uittredende revisor de verplichting het dossier over te dragen aan zijn opvolger. Deze verplichting zou moeten opgenomen worden in het deontologisch reglement met verwijzing naar de aanbeveling die het I.B.R. zelf heeft opgesteld over het gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere revisor en waarover de Hoge Raad advies heeft verstrekt op 5 december 1987 (H.R.B. 87/017 D). De opvolger maakt immers in zekere mate gebruik van de werkzaamheden van zijn voorganger.

Artikel 20 : Meningsverschil met confrater

- (66) In geval van meningsverschil over het werk of de verklaring om de confrater lijkt het inderdaad gewenst de confrater op de hoogte te brengen, zonder evenwel de verplichting op te leggen dat dit "onmiddellijk" moet gebeuren.
- (67) Het deontologisch reglement zou ook moeten bepalen wat moet gebeuren wanneer het meningsverschil ontstaat ten gevolge van een bijzondere opdracht die uitgaat van de opdrachtgever. De vraag is of de opdrachtgever niet op de hoogte moet worden gesteld van de bevindingen.
- (68) Bovendien komt het de Hoge Raad voor dat benevens de opdrachtgever en de confrater in ieder geval het Instituut van dergelijk meningsverschil op de hoogte moet worden gesteld. Het Instituut moet dan in een gemotiveerd antwoord aan de revisor die het ongunstige rapport heeft ingediend meedelen welk gevolg hieraan werd gegeven.
- (69) Indien het Instituut geen gevolg geeft aan het ongunstig rapport van de revisor zou deze eventueel het recht moeten hebben om zijn rapport neer te leggen bij de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat, die eventueel bij wijze van algemene beslissing een advies uitbrengt over de regel en niet over het individuele geval.
- (70) Tenslotte wenst de Hoge Raad erop te wijzen dat ook derden het recht moeten hebben om klacht in te dienen bij het Instituut tegen het optreden van een bedrijfsre-

visor en dat het Instituut op dergelijke klacht een gemotiveerd antwoord zou moeten geven. Eventueel kan deze verplichting worden opgenomen in het inwendig reglement.

#### Artikel 21 : Reclame en publiciteit

- (71) Terzake van reclame en publiciteit is de Hoge Raad van oordeel dat een onderscheid gemaakt moet worden tussen enerzijds reclame en andere middelen tot het ronselen van cliënten die in principe verboden is, en anderzijds het verstrekken van objectieve informatie over de persoon, het kantoor van de bedrijfsrevisor en de wijze waarop hij zijn beroep uitoefent, die nodig zijn ten einde een verantwoorde keuze tussen bedrijfsrevisoren te kunnen maken bij het verlenen van een opdracht. Tenslotte moet men nog een onderscheid maken met de gevallen waar de revisor buiten zijn wil om, gevraagd wordt bepaalde gegevens mede te delen op grond van een algemeen gangbare informatieverplichtingen (bijvoorbeeld bij een uiteenzetting tijdens een studiedag, of bij een interview aangevraagd door een journalist).
- (72) Reclame, sponsoring en iedere vorm van publiciteit die niet gericht is op het verstrekken van objectieve informatie over de persoon en het kantoor van de bedrijfsrevisor ten einde een redelijk verantwoorde keuze te maken, dient verboden te worden. Zij brengt geen betekenisvolle informatie aan bij potentiële cliënten. Omwille van de oppervlakkigheid van het medium, dat niet toelaat de nodige objectieve onderscheidingen te maken, dienen de algemene uitzendingen van televisie en radio te worden uitgesloten als medium om dit soort informatie bekend te maken.  
Hetzelfde geldt uiteraard voor betaalde reclame in dag- en weekbladen en tijdschriften.  
Uitzondering kan worden gemaakt voor gespecialiseerde mededelingen op radio, televisie en in gespecialiseerde bladen en tijdschriften betreffende o.m. lijsten of repertoria van beroepsbeoefenaars, studiedagen en professionele manifestaties.
- (73) Objectieve informatie (diploma's, naam en adres van de revisor, zijn vennoten en medewerkers, aard van de activiteiten, enz) zijn gewenst te einde potentiële cliënten toe te laten een oordeel te vellen. Het betreft hier informatie in professionele repertoria, informatie over de opening of verplaatsing van een kantoor, informatie in een offerte, enz. Deze informatie dient met de nodige bescheidenheid te worden meegedeeld, ten einde concurrentieel opbod en buitensporige uitgaven in dit domein te voorkomen. Bovendien moet de bedrijfsrevisor natuurlijk voldoen aan zijn wettelijke informatieverplichtingen t.a.v. de vennootschap, de ondernemingsraad en het Instituut der Bedrijfsrevisoren.
- (74) Daarnaast is objectieve informatie toegestaan die voortvloeit uit algemene gewoonten van bekendmaking die van buitenaf aan de revisor worden opgelegd bij deelname aan studiedagen, publicatie van boeken, artikelen en niet door de revisor aangevraagde interviews en debatten in de media.
- (75) Bij het verspreiden van informatie over het kantoor moet erover gewaakte worden



dat iedere verwijzing naar met de revisor verbonden vennootschappen of groepen die in hun geheel of gedeeltelijk niet aan de deontologie van het revisoraat onderworpen zijn volstrekt vermeden wordt.

- (76) Bij het voorstellen van offertes is bovendien ieder gebonden aanbod verboden. Het gezamenlijk aanbieden van diensten die betrekking hebben op een wettelijke opdracht en andere diensten dient eveneens te worden verboden.

#### Artikel 23 : Lidmaatschap van revisorenvennootschappen

- (77) De Hoge Raad onderschrijft ten volle het exclusiviteitsbeginsel waarbij een revisor die lid is van een vennootschap alleen voor die vennootschap het beroep kan uitoefenen. Het noodzakelijke gevolg hiervan is dat de revisor in België slechts van één revisorenvennootschap lid kan zijn.
- (78) Terzake van het lidmaatschap van buitenlandse revisoren verkiest de Hoge Raad dat dit lidmaatschap beperkt blijft tot buitenlandse revisorenvennootschappen en niet wordt uitgebreid tot vennootschappen met een gelijkaardig doel, zoniet zou de strenge regeling inzake onverenigbaarheid op binnenlands vlake volledig uitgehold worden door deelname aan een buitenlandse vennootschap die verschillende beroepen groepeert.

#### Artikel 24 - 25 - 26 : Lidmaatschap van andere dan revisorenvennootschappen

- (79) In de opvatting van een lid van de Hoge Raad dat de revisor geen andere nevenactiviteiten mag uitoefenen dan onderwijs en wetenschappelijk onderzoek moet dit artikel volledig geschrapt worden.
- (80) Indien andere nevenactiviteiten wel als verenigbaar worden beschouwd met het beroep van bedrijfsrevisor, weze het niet t.a.v. de onderneming waarbij een wettelijke opdracht wordt uitgeoefend, kan een middelenvennootschap wel worden toegestaan mits voorafgaandelijke en herroepbare toestemming van het I.B.R. en onder een aantal voorwaarden zoals gepreciseerd in art. 24.
- (81) In deze opvatting van de Hoge Raad dienen de voorwaarden die in het ontwerp worden gesteld evenwel dezelfde te zijn voor rechtspersonen en voor natuurlijke personen.
- (82) In deze optiek dienen art. 24 en 25 precies dezelfde te zijn. De middelenvennootschap die met familieleden van de revisor wordt opgericht (art. 25) dient aan dezelfde voorwaarden te worden onderworpen als de middelenvennootschap met andere vrije beroepen. Met name dient het verbod tot enige verwijzing naar de middelenvennootschap dat geldt voor de familiale middelenvennootschap ook van toepassing te zijn op de middelenvennootschap die wordt gesloten met andere gereguleerde beroepen. Dit laatste is noodzakelijk om de eigen identiteit van het beroep van revisor duidelijke tot uitdrukking te brengen. Art. 24 zou in deze

zin moeten worden aangepast.

Artikel 27 : Aandelen in andere vennootschappen

- (83) Het is de Hoge Raad niet duidelijk waarom de revisor geen meerderheidsparticipatie zou mogen verwerven in om het even welke vennootschap, op voorwaarde dat hij als revisor geen enkele beroepshandeling t.a.v. die vennootschap verricht en dat de revisor geen melding maakt van zijn aandeelhouderschap. Art. 4 van het ontwerp voorziet immers dat de revisor de voornaamste aandeelhouder kan zijn in een vennootschap. Zolang het aandeelhouderschap en de uitoefening van het beroep streng gescheiden blijven lijken er zich geen deontologische problemen aan te dienen. Het lijkt wel gewenst om geen enkel mandaat of geen enkele bestuursfunctie uit te oefenen en natuurlijk geen enkele controleopdracht wat reeds in art. 4 van het ontwerp werd geregeld.