

Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy

JAARVERSLAG 1993-1994

Secretariaat: MINISTERIE VAN ECONOMISCHE ZAKEN
Bedrijfsorganisatie
North Gate 3
Emile Jacqmainlaan 154 - 1210 Brussel
Tel.: (02) 206 41 11

INHOUDSTAFEL

I.	SAMENSTELLING	5
II.	VOORWOORD	7
III.	AANTAL VERGADERINGEN	9
IV.	ACTIVITEITEN VAN DE HOGE RAAD	9
V.	WERKINGSKOSTEN EN DEKKING VAN DEZE KOSTEN	17
	BIJLAGEN	19
1.	ARTIKEL 101 VAN DE WET VAN 21 FEBRUARI 1985 TOT HERVORMING VAN HET BEDRIJFSREVISORAAT	21
2.	KONINKLIJK BESLUIT TOT UITVOERING, WAT DE HOGE RAAD VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT EN DE ACCOUNTANCY BETREFT, VAN ARTIKEL 101 VAN DE WET VAN 21 FEBRUARI 1985 TOT HERVORMING VAN HET BEDRIJFSREVISORAAT	23
3.	ADVIES MET BETREKKING TOT ARTIKEL 13 VAN HET WETSONTWERP TOT WIJZIGING VAN DE GECOÖRDINEERDE WETTEN OP DE HANDELS- VENNOOTSCHAPPEN	35
4.	ADVIES OVER DE VOORONTWERPEN VAN KONINKLIJK BESLUIT TOT WIJZIGING VAN RESPECTIEVELIJK: - het K.B. van 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Accountants, - het K.B. van 20 april 1990 betreffende de stage der kandidaat-accountants, - het K.B. van 20 april 1990 houdende vaststelling van het programma en de voorwaarden voor het bekwaamheidsexamen van accountant, - het K.B. van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants	45
5.	ADVIES BETREFFENDE HET ONTWERP VAN KONINKLIJK BESLUIT TOT VASTSTELLING VAN HET REGLEMENT VAN PlichtENLEER DER ACCOUNTANTS	49
6.	ONTWERP VAN NORMEN INZAKE CONTROLE VAN INBRENG EN QUASI-INBRENG	65
7.	ADVIES MET BETREKKING TOT DE CONTROLENORMEN OP INBRENG EN QUASI-INBRENG	81

I. SAMENSTELLING VAN DE HOGE RAAD VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT EN DE ACCOUNTANCY ¹

Leden benoemd op de voordracht van de Vice-Eerste Minister, Minister van Justitie en van Economische Zaken en van de Minister van Financiën:

Koen GEENS (Voorzitter)

Yvette MERCHIERS

Pierre MICHEL

Leden benoemd op de voordracht van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven:

Guy KEUTGEN

Victor MEEUWS

Kris PEETERS

Jean-Luc STRUYF

¹ Koninklijk Besluit van 23 november 1993 tot benoeming van de leden van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy (B.S. 26 november 1993, p. 25.436)

II. VOORWOORD

De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy, die in de plaats kwam van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, werd opgericht door de wet van 29 juni 1993 tot wijziging, wat de fusies en splitsingen van vennootschappen betreft, van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935.

Dit is derhalve het eerste jaarverslag van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy.

De leden van de Hoge Raad werden benoemd bij Koninklijk Besluit van 23 november 1993.

Het verslag behandelt dus de periode van 23 november 1993 tot 31 december 1994.

Het Koninklijk Besluit tot uitvoering, wat de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy betreft, van artikel 101 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat werd pas ondertekend op 23 juni 1994 (B.S. 28 juni 1994) zodat de Hoge Raad pas vanaf die datum effectief over de nodige middelen beschikt om de opdrachten, die de wetgever hem heeft opgedragen, passend te vervullen.

*

*

*

De toename van het aantal bedrijfsrevisoren, gekoppeld aan het stagneren van het aantal mandaten en hun concentratie, leidde tot het verbreken van het delicate evenwicht dat in 1985 door de wetgever werd gevonden tussen de beroepen van bedrijfsrevisor en accountant, die respectievelijk als controleur en als adviseur van het bedrijf werden voorgesteld.

Dit werd nog verscherpt doordat aan de accountants de mogelijkheid werd verleend om in ondernemingen, waar geen commissaris-revisor moet worden aangesteld, een reeks bijzondere opdrachten uit te voeren die voorheen waren voorbehouden aan de bedrijfsrevisoren.

De wet van 13 april 1995 tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, waarvan één bepaling een vermindering voor gevolg heeft van het aantal bedrijven die een commissaris-revisor moeten benoemen, bewijst dat deze breuk onherroepelijk is.

De recente evolutie heeft het probleem gekristalliseerd rond artikel 3 van de wet van 22 juli 1993 krachtens hetwelk *«de bedrijfsrevisor als hoofdtaak heeft alle opdrachten uit te voeren die bij of krachtens de wet aan de bedrijfsrevisoren uitsluitend zijn toevertrouwd en op algemene wijze, alle controle-opdrachten te vervullen met betrekking tot boekhoudkundige staten van ondernemingen, verricht met toepassing van of krachtens de wet.»*

De Hoge Raad is van mening dat het aan de orde gestelde probleem weliswaar ruimer is dan het strikte kader van deze bepaling maar dat niettemin het essentiële principe dat ze bevat - te weten de noodzakelijke specialisatie van de beroepsbeoefenaar, wie dit ook moge zijn, die belast is met de wettelijke controle op de rekeningen en de bijzondere opdrachten - als vertrekpunt moet dienen bij het zoeken naar een nieuw globaal evenwicht.

De perfecte uitoefening van zijn beroep die van elke beroepsbeoefenaar wordt gevergd, veronderstelt immers dat hij passend, en in hoofdzaak, bezoldigd wordt voor de gespecialiseerde taken die hij uitvoert.

In dit opzicht verheugt de Hoge Raad zich bijzonder om de gemeenschappelijke verklaring die de Voorzitters van de beide Instituten hem hebben voorgelegd en waarin ze verklaren bereid te zijn de toenadering tussen beide beroepen te onderzoeken onder de voogdij en met de medewerking van de Hoge Raad.

In hetzelfde document verklaren ze zich ervan bewust te zijn dat de accountants en de bedrijfsrevisoren geroepen zijn «een belangrijke rol te vervullen in het kader van de faillissementspreventie, alsmede in de eerbiediging van de wettelijke verplichtingen inzake fiscaal recht en in de preventie van iedere vorm van fraude» en nemen ze aldus twee van de belangrijkste bekommernissen van de Hoge Raad over.

Het is derhalve duidelijk dat het beroep klaar staat om zich aan te passen aan de veeleisende omstandigheden die de 21^e eeuw zal opleggen.

III. AANTAL VERGADERINGEN

Tijdens het dienstjaar 1993-1994 heeft de Hoge Raad dertien maal vergaderd.

IV. ACTIVITEITEN VAN DE HOGE RAAD

1 Adviezen

In de loop van 1993-1994 bracht de Hoge Raad vijf adviezen uit.

A. Ontwerp van normen met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening

In 1992 diende de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat een advies uit te brengen aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren met betrekking tot de aanbeveling over het certificeren van de geconsolideerde jaarrekening (Verslag 1992-1993, p. 10).

Gelet op de omvang van de gevraagde wijzigingen achtte de Raad van het Instituut het nuttig de geamendeerde tekst voor te leggen aan de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy alvorens hem goed te keuren.

Over het algemeen beschouwd hield de nieuwe tekst rekening met de gemaakte opmerkingen zodat hij werd goedgekeurd. De Hoge Raad besliste nochtans zich de mogelijkheid voor te behouden om later te suggereren in de normen met betrekking tot de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad aanbevelingen in te lassen met betrekking tot informatie aan de ondernemingsraad aan de hand van de geconsolideerde jaarrekening.

B. Artikel 13 van het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen (Gedr.St., Kamer, 1992-93, nr. 1005/20, 10 mei 1994)

Overeenkomstig artikel 64, §2 Venn. W. zijn de vennootschappen, die voor het laatst afgesloten boekjaar voldoen aan de criteria aangegeven in artikel 12, §2 van de Wet van 17 juli 1975 betreffende de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen, niet verplicht één of meer commissarissen aan te stellen.

Krachtens artikel 12, §2 van het Koninklijk Besluit van 12 september 1983 tot uitvoering van wet van 17 juli 1975, worden, in het geval van een met andere ondernemingen verbonden onderneming, in de zin van het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976 betreffende de jaarrekening van ondernemingen, de criteria die verband houden met het zakencijfer en het balanstotaal, zoals bedoeld in artikel 12, §2 van de wet, vastgesteld op geconsolideerde basis, terwijl het jaargemiddelde van het aantal tewerkgestelde werknemers door elk van de verbonden ondernemingen wordt opgeteld.

Een wetsontwerp, dat uitging van de idee dat het berekenen van de criteria op geconsolideerde basis in tegenstrijd was met de geest van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, werd goedgekeurd door de Kamer van Volksvertegenwoordigers en als artikel 13 opgenomen in het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen.

Artikel 13 van het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, luidt als volgt :

«Artikel 64, §1 van de dezelfde gecoördineerde wetten gewijzigd bij de wet van 21 februari 1985, wordt aangevuld met een §3, luidend als volgt:

§3. Voor de uitvoering van de §§1 en 2 wordt iedere vennootschap afzonderlijk beschouwd en vindt geen consolidatie plaats tussen de jaarrekening van de vennootschap en de jaarrekening van andere ondernemingen, Belgische of buitenlandse, waarmee zij verbonden zou kunnen zijn in de zin van de boekhoudwetgeving»

Ondervraagd door de Minister van Economische Zaken en vervolgens door de Speciale Senaatscommissie belast met het onderzoek van het door de Kamer van Volksvertegenwoordigers goedgekeurde wetsontwerp, bracht de Hoge Raad een advies uit met betrekking tot artikel 13.

De Hoge Raad belichtte eerst de gevolgen die zouden voortvloeien uit het goedkeuren van deze bepaling in vergelijking met de bestaande toestand:

- a) de band tussen de verplichting het volledige schema te gebruiken en de verplichting een revisor te benoemen zou verdwijnen;
- b) meer dan de helft van de vennootschappen die een volledig schema neerleggen zouden niet meer aan de commissarisplicht onderworpen zijn;
- c) de dochterondernemingen of de leden van een consortium die op zich niet als «groot» kunnen beschouwd worden, terwijl de verticale of horizontale groep waarvan zij deel uitmaken consolidatieplichtig is, zullen worden geïntegreerd in de geconsolideerde groepsrekeningen zonder dat hun individuele jaarrekening aan een afzonderlijke revisorale controle onderworpen werd;
- d) bijna 25 % van de portefeuillemaatschappijen en hun filialen en ruim 50 beursgenoteerde vennootschappen zouden ontsnappen aan de controle van een commissaris omdat hun personeelstotaal en hun zakencijfer onder de criteria liggen van artikel 12, § 2 van de wet, vermits ze niet op geconsolideerde basis worden berekend.

Binnen de Hoge Raad werden twee stellingen verdedigd.

De voorstanders van de eerste stelling meenden dat artikel 13 van het wetsontwerp moest worden verworpen of, in subsidiaire orde en overeenkomstig de tweede stelling, het voorwerp moest uitmaken van belangrijke amendementen.

Deze stelling berustte hoofdzakelijk op de overweging dat, indien de verplichting een commissaris te benoemen moet afhangen van de grootte van de onderne-

ming gezien deze het belang bepaalt van de onderneming voor het maatschappelijk verkeer, het niet denkbaar is, wanneer een onderneming deel uitmaakt van een groep, een economisch gegeven waarvan het belang moet worden erkend, de afgescheiden rechtspersoonlijkheid van de onderneming als criterium te weerhouden zodat het mogelijk zou zijn zich te onttrekken aan de verplichting een commissaris te benoemen door zich kunstmatig op te splitsen in verschillende rechtspersonen.

De aanhangers van de tweede stelling wezen, wat hen betreft, op de hoge kosten die voor kleine en middelgrote ondernemingen verbonden zijn aan het benoemen van een commissaris en op het feit dat het niet gerechtvaardigd is dat deze verplichting rust op de ondernemingen die slechts op geconsolideerde basis voldoen aan de criteria van artikel 12, § 2 van de wet van 17 juli 1975 en niet als onderscheiden eenheden.

Ze waren nochtans van oordeel dat de berekening op geconsolideerde basis behouden moest blijven met het oog op het benoemen van een commissaris voor vennootschappen die behoren tot een geheel dat verplicht is te consolideren, voor portefeuillemaatschappijen, ongeacht hun grootte, voor ermee verbonden vennootschappen en voor genoteerde vennootschappen.

C. Advies over de voorontwerpen van koninklijk besluit tot wijziging van respectievelijk

- het K.B. van 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Accountants,
- het K.B. van 20 april 1990 betreffende de stage der kandidaat-accountants,
- het K.B. van 20 april 1990 houdende vaststelling van het programma en de voorwaarden voor het bekwaamheidsexamen van accountant,
- het K.B. van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants.

De voorontwerpen, door de Minister van Kleine en Middelgrote Ondernemingen en Landbouw voorgelegd aan de Hoge Raad, hebben tot doel de betrokken koninklijke besluiten aan te passen aan de bepalingen van de Europese richtlijn van 21 december 1988 met betrekking tot een algemeen systeem van erkenning van diploma's van het hoger onderwijs betreffende beroepsopleidingen met een minimumduur van drie jaar.

Het voorontwerp tot wijziging van het Koninklijk Besluit van 20 april 1990 betreffende de stage der kandidaat-accountants weerhield de bijzonder aandacht van de Hoge Raad want het wil artikel 24 van bovenvermeld koninklijk besluit aanvullen met een § 3 teneinde de houders van een van de diploma's of opleidingstitels, bedoeld in artikel 2, 3° van het koninklijk besluit 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants, ambtshalve vrij te stellen van de stage.

De Hoge Raad is van oordeel, met het oog op het algemeen belang en op niet-discriminatie, dat het de voorkeur zou verdienen gebruik te maken van de mo-

gelijkheid de stage op te leggen, voorzien in artikel 4. 1. b), eerste streepje van de richtlijn. Vermits het Belgisch recht - en vooral het boekhoudrecht, het burgerlijk recht, het vennootschapsrecht, het handelsrecht en het fiscaal recht -, materies zijn waarvan een grondige kennis vereist is voor de accountants bij de uitoefening van hun beroep (waar het geven van raad en/of assistentie betreffende het Belgisch recht een essentieel bestanddeel van uitmaakt) is de Hoge Raad bovendien van mening dat het aangewezen is, in toepassing van de laatste alinea van artikel 4.1 van de richtlijn, af te zien van het principe de kandidaat de keuze te laten tussen een bekwaamheidsexamen en een stage, en voor te schrijven een stage te volgen.

Vervolgens is de Hoge Raad van oordeel dat, anders dan het uitoefenen van het beroep in België onder de verantwoordelijkheid van een gekwalificeerde beroepsbeoefenaar, het slagen alleen voor een bekwaamheidsexamen over de kennis van het Belgisch recht, zoals voorgesteld in het voorontwerp tot wijziging van het koninklijk besluit van 20 april 1990 met betrekking tot het bekwaamheidsexamen, geen voldoende waarborg - die men mag vereisen van een accountant die werkzaam is in België - biedt voor de volwaardige beheersing van de verschillende takken van het Belgisch recht die het beroep van accountant aanbelangen en van de bekwaamheid de verschillende wettelijke en reglementaire bepalingen, waaruit ze zijn samengesteld, toe te passen.

De Hoge Raad heeft bovendien gemeend rekening te moeten houden, enerzijds, met de vrijheid om in sommige gevallen zowel een revisor als een accountant te kiezen, wat inhoudt dat de toegang tot beide beroepen onderworpen moet zijn aan voorwaarden die er borg voor staan dat de beoefenaars volledig op de hoogte zijn van het Belgisch recht en, anderzijds, met de wensen, uitgesproken door de accountants inzake de wettelijke controle op de rekeningen en die ertoe verplichten de voorontwerpen in overeenstemming te brengen met de achtste richtlijn van de Raad van 10 april 1984 met betrekking tot het erkennen van personen belast met de controle van boekhoudkundige stukken (84/253/EEG) (art. 8) (J.O. n° L 126 van 12 mei 1984).

D. Ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het deontologisch reglement van de accountants

Krachtens artikel 88 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat en op voorstel of na advies van de Raad van het Instituut der Accountants stelt de Koning het stagereglement, het tuchtreglement en de reglementen vast die nodig zijn om de werking van het Instituut te verzekeren en de verwezenlijking van de doelstellingen die de wet eraan heeft opgedragen.

De tekst die de Hoge Raad werd voorgelegd is die van het ontwerp van koninklijk besluit inzake plichtenleer, voorgelegd aan de Minister voor Kleine en Middelgrote Ondernemingen na te zijn aangepast aan het advies van de Raad van State van 2 juni 1992.

In zijn advies had de Raad van State, op basis van de algemene principes met betrekking tot het uitvoeren van de wetten, een zeer restrictief standpunt ingenomen wat betreft de inhoud van de deontologische verplichtingen die het reglement inzake plichtenleer van het Instituut der Accountants mocht formuleren en

had bijgevolg vastgesteld dat verschillende artikelen van het ontwerp over geen voldoende wettelijke basis beschikten.

In zijn advies heeft de Hoge Raad een onderscheid gemaakt tussen het probleem met betrekking tot de wettelijke basis van het ontwerp en de opmerkingen over de bepalingen.

Wat betreft het probleem van de wettelijke basis van het ontwerp stelt de Hoge Raad zich minder restrictief op dan de Raad van State en wel om twee redenen. De eerste houdt verband met het feit dat, volgens de mening van de Hoge Raad, het niet is omdat de wetgever, in 1985, meer het accent op de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor heeft gelegd, dat daarom de onafhankelijkheid geen onmisbare voorwaarde zou zijn voor het uitoefenen van het beroep van accountant. Verder meent de Hoge Raad dat, naast de artikelen 81, 88 en 91 van de wet van 21 februari 1985, aangehaald door de Raad van State, ook het belangrijke artikel 84 moet weerhouden worden om de wettelijke basis te bepalen, evenals de context van het reglement inzake plichtenleer van het Instituut der Accountants.

Bijgevolg heeft de Hoge Raad geoordeeld dat alle bepalingen van het ontwerp van besluit, en vooral de uitbreiding van de deontologische regels tot de interne accountants (art. 8), de bepalingen betreffende de verplichte verzekering van de beroepsaansprakelijkheid (art. 13), de honoraria (art. 27 tot 29) of de permanente beroepsopleiding (art. 38) wel degelijk over een voldoende wettelijke basis beschikken.

Wat betreft de verschillende bepalingen die het ontwerp van koninklijk besluit bevat is het onderzoek dat de Hoge Raad eraan heeft gewijd hoofdzakelijk gekenmerkt door een bezorgdheid de deontologische regels die van toepassing zijn op de accountants, te laten samenvallen met die van de bedrijfsrevisoren.

Om die redenen werd herhaaldelijk aanbevolen, op basis van een systematische vergelijking met het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, om zich te inspireren op de bepalingen van dit besluit teneinde het voorontwerp aan te vullen (bijv. art. 1, 7, 12, 13, 15 en 24) vooral wat betreft de tuchtprocedure of teneinde het aan te passen (bijv. art. 2, 12, 14, 23 en 32) bijvoorbeeld wat publiciteit betreft.

Verder hebben vooral artikelen 10 en 17 de aandacht van de Hoge Raad weerhouden in die mate dat deze bepalingen tot doel hebben bepaalde deontologische regels te doen naleven door een niet wettelijk erkende categorie van accountants, de zogenaamde «onafhankelijke accountants».

Naar de mening van de Hoge Raad is een dergelijke categorie van accountants, die ontstaan zou zijn uit het facultatieve karakter van de inschrijving op de lijst der accountants, niet te verzoenen met de geest en de tekst van de artikelen 79 en 80 van de wet van 21 februari 1985.

Voor de Hoge Raad is het inschrijven op de lijst van externe accountants inderdaad verplicht voor beroepsbeoefenaars die de activiteit bedoeld in artikel 78 geheel of gedeeltelijk uitoefenen, op exclusieve wijze, in hoofdzaak of bijkomstig, buiten de ondergeschiktheid aan een arbeidsovereenkomst of aan een functie die

bezoldigd wordt door de overheid maar wordt deze inschrijving uitgevoerd op aanvraag van de accountant.

De Hoge Raad heeft hieruit afgeleid dat de bepalingen van het voorontwerp derhalve enkel betrekking mogen hebben op externe of interne accountants en heeft aanbevolen dit expliciet te verduidelijken.

De Hoge Raad heeft eveneens de afschaffing aanbevolen van de bijzondere categorie van interne accountants, tewerkgesteld door een andere accountant (art. 16).

E. Advies met betrekking tot de normen op de controle op inbreng en quasi-inbreng

De tekst die aan de Hoge Raad werd voorgelegd beoogde de vervanging van de normen betreffende controle op inbreng die niet uit geld bestaat en die werden goedgekeurd door de Raad van het Instituut tijdens de zittingen van 3 februari 1978 en van 2 maart 1984.

Ondanks het feit dat het ontwerp niet grondig verschilde van de tekst die het wilde vervangen, tenzij dan wat betreft het toepassingsgebied, heeft de Hoge Raad er bijzonder veel aandacht aan besteed gezien het belang dat de wetgever hecht aan de controle op de evaluatie van de tegenwaarde van effecten van vennootschappen.

De Hoge Raad heeft wijzigingen aanbevolen om de verstaanbaarheid en de leesbaarheid van het ontwerp te verbeteren en om het concreter te maken.

Hij heeft bovendien aanbevolen dat het ontwerp getrouwer rekening zou houden met de voorschriften van het vennootschapsrecht, met de inhoud van de verslagen en brochures van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en met het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichtenleer van de bedrijfsrevisoren.

2 Varia

Tijdens de periode, behandeld in voorliggend verslag, heeft de Hoge Raad zich bezonnen over twee problemen die hij prioritair acht: de rol van de revisor bij fraude in een onderneming en het preventieve karakter dat de tussenkomst van de revisor kan hebben bij moeilijkheden in de ondernemingen.

*
* *

Wat betreft fraude werd begonnen met een onderzoek naar het begrip «fraude» en naar de houding die de revisor terzake moet aannemen (opsporen, mededelen...)

Teneinde desnoods zijn bevoegdheid aan te wenden, zoals voorzien in artikel

101 § 3 van de wet van 21 februari 1985 op de hervorming van het bedrijfsrevisorat, namelijk onmiddellijk bij de Tuchtcommissie van een van beide Instituten klacht in te dienen, heeft de Hoge Raad aan beide Instituten gevraagd om systematisch op te hoogte te worden gehouden van de evolutie van alle lopende tuchtdossiers ongeacht in welk stadium van de procedure ze zich bevinden.

Tenslotte heeft de Hoge Raad andermaal aangedrongen bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren opdat deze hem zo spoedig mogelijk een ontwerp van norm met betrekking tot fraude zou voorleggen.

Eventueel zou de Hoger Raad kunnen beslissen op eigen initiatief een advies uit te brengen waarbij bijvoorbeeld rekening zou worden gehouden met de ontwikkeling die deze problematiek kent in het buitenland.

*
* *

Wat betreft het andere probleem van de rol van de revisor bij het voortbestaan van ondernemingen hebben contacten met de «Vlaamse Commissie voor preventief bedrijfsbeleid» en onder meer een onderzoek van dit probleem in vergelijkend recht, de Hoge Raad toegelaten vorderingen te maken in zijn beschouwingen.

Tenslotte is de Hoge Raad begonnen met de evaluatie van de concrete toepassing van de normen met betrekking tot de rol van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad.

*
* *

Tijdens de periode, behandeld in dit verslag, had de Hoge Raad veelvuldige contacten met het Instituut der Bedrijfsrevisoren en met het Instituut der Accountants.

Zo heeft de Hoge Raad, naar aanleiding van de algemene vergadering 1994 van het Instituut der Bedrijfsrevisoren verschillende personen ontmoet teneinde zich te informeren over de problemen die aan de basis liggen van de incidenten die er zich voordeden en met de weerslag die deze kunnen hebben op het beroep en zijn omkadering.

Tevens werd een vergadering gehouden met vertegenwoordigers van het Instituut der Accountants, onder meer over het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants.

De Hoge Raad werd bovendien vertegenwoordigd op diverse manifestaties (Algemene vergaderingen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en van het Instituut der Accountants, debat over de stage, georganiseerd door de vereniging van stagiairs van het IBR ...)

Tenslotte heeft de Hoge Raad op 27 september 1994 een persconferentie gehouden waarin de doelstellingen, de werking en de bevoegdheden van de Hoge Raad werden uiteengezet evenals de inhoud van de recente adviezen en de vragen die in de toekomst door de Hoge Raad zouden behandeld worden.

V. WERKINGSKOSTEN EN DEKKING VAN DEZE KOSTEN OP 31 DECEMBER 1994

periode juli-december 1994

WERKINGSKOSTEN

Leden	190.000
Voorzitter en wetenschappelijk personeel	
Emolumenten, lonen en sociale bijdragen	1.752.415
Varia (sociaal secretariaat, verzekeringen, kosten ...)	118.963
Representatiekosten	73.346
Bureelonkosten	4.905
Meubels en bureautica	141.779
Diverse werkingskosten	
Abonnementen op tijdschriften	6.513
Aankoop boeken	40.655
Wetenschappelijke activiteiten	18.870
TOTAAL WERKINGSKOSTEN	2.346.446
DEKKING	
Bijdrage I.B.R.	2.500.000
Bijdrage I.D.A.C.	2.500.000
TOTALE INKOMSTEN VOOR DEKKING	5.000.000
AAN TE WENDEN SALDO	2.653.554

BIJLAGEN

1. ARTIKEL 101 VAN DE WET VAN 21 FEBRUARI 1985 TOT HERVORMING VAN HET BEDRIJFSREVISORAAT.

- § 1. Er wordt een «Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en voor de Accountancy» opgericht, hierna de Hoge Raad te noemen. De Hoge Raad is een zelfstandig organisme met zetel te Brussel.

De Hoge Raad heeft tot taak, via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de Regering, of aan de Instituten der Bedrijfsrevisoren en der Accountants, ertoe bij te dragen dat bij de uitoefening van de opdrachten die de wet aan de bedrijfsrevisoren en de accountants toevertrouwt en bij de verrichting van de accountantswerkzaamheden, het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer in acht worden genomen. Deze adviezen of aanbevelingen zullen onder meer betrekking hebben op de uitoefening van de opdrachten omschreven in artikel 15 bis van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven.

De Hoge Raad moet worden geraadpleegd voor elk koninklijk besluit te treffen ter uitvoering van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en van 21 februari 1985 tot hervorming van het Bedrijfsrevisoraat. De Koning moet een afwijking van een unaniem advies van de Hoge Raad expliciet motiveren.

De Hoge Raad moet eveneens worden geraadpleegd voor elke beslissing met een algemene strekking te treffen door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren in toepassing van de artikelen 9,10 en 18bis van genoemde wet van 22 juli 1953 en van elke beslissing met een algemene strekking te treffen door de Raad van het Instituut der Accountants in toepassing van artikel 88 van genoemde wet van 21 februari 1985. De Raden van beide Instituten kunnen niet afwijken van een advies dat door een meerderheid in de Hoge Raad werd goedgekeurd, indien het advies betrekking heeft op een materie die beide beroepen kan aangaan. Van adviezen inzake een materie die slechts één van beide beroepen betreft, kan het betrokken instituut slechts afwijken mits uitdrukkelijke motivering.

De Hoge Raad moet elk advies dat hem gevraagd wordt, verlenen binnen de zes maanden. Zoniet wordt hij geacht gunstig te adviseren.

- § 2. De Hoge Raad organiseert een permanent overleg met het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants. Daartoe kan hij werkgroepen oprichten samen met beide Instituten.
- § 3. De Hoge Raad kan bij de tucht commissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, respectievelijk van het Instituut der Accountants klacht indienen tegen één of meer bedrijfsrevisoren, respectievelijk accountants. De betrokken commissie stelt de Hoge Raad in kennis van het gevolg dat aan deze klacht gegeven werd.
- § 4. De Hoge Raad is samengesteld uit zeven door de Koning benoemde leden. Vier worden op een dubeltal voorgedragen door de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven, één dubbeltal ervan dient te bestaan uit personen die de kleine en middel-

grote ondernemingen kunnen vertegenwoordigen. Drie leden worden voorgedragen door de Minister van Economische Zaken en door de Minister van Financiën.

Hun vergoeding wordt vastgesteld door de Koning.

- § 5. Op voorstel van de Hoge Raad stelt de Koning het reglement van inwendige orde van de Hoge Raad vast. Het ministerie van Economische Zaken wordt belast met de waarneming van het secretariaat en met de voorziening van ruimtelijke infrastructuur. De andere werkingskosten van de Hoge Raad worden gedragen door het Instituut der Bedrijfsrevisoren en door het Instituut der Accountants op de wijze en binnen de grenzen door de Koning bepaald.

2. KONINKLIJK BESLUIT TOT UITVOERING, WAT DE HOGE RAAD VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT EN DE ACCOUNTANCY BETREFT, VAN ARTIKEL 101 VAN DE WET VAN 21 FEBRUARI 1985 TOT HERVORMING VAN HET BEDRIJFSREVISORAAT.

Verslag aan de Koning

Sire,

Ingevolge artikel 18 van de wet van 29 juni 1993 tot wijziging, wat de fusies en splitsingen van vennootschappen betreft, van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935, werd, vanuit een bekommernis tot eenheid van de deontologische en technische regels die van toepassing zijn op de beroepen van bedrijfsrevisor en accountant, de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat vervangen door de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy. Hierdoor werden de bevoegdheden van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat uitgebreid tot de accountants. Tevens werden zijn statuut en zijn mogelijkheden tot tussenkomst aangepast.

De Hoge Raad heeft tot taak, via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de Regering of aan de Instituten der Bedrijfsrevisoren en der Accountants, ertoe bij te dragen dat bij de uitoefening van de opdrachten die de wet aan de bedrijfsrevisoren en de accountants toevertrouwt en bij de verrichting van de accountantswerkzaamheden, het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer in acht worden genomen.

Het besluit waarvan ik de eer heb het aan U ter ondertekening voor te leggen, wordt genomen in uitvoering van artikel 101 van de Wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat.

Het besluit werd voorgelegd aan de Raad van State en er werd rekening gehouden met zijn opmerkingen; de punten waarop het niet mogelijk was volledig aan deze opmerkingen tegemoet te komen, maken hierna het voorwerp uit van een ruimere toelichting;

In artikel 1 wordt bepaald dat de duur van het hernieuwbaar mandaat van de leden van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy zes jaar bedraagt, en dat in geval van vervanging van een lid, het nieuw aangeduide lid het mandaat beëindigt van degene die hij vervangt.

Daarenboven wordt, vanuit de zorg voor een absolute onafhankelijkheid van de leden, die onmisbaar is voor de uitvoering van de opdrachten van algemeen belang die aan de Hoge Raad zijn toegewezen, in dezelfde bepaling voorgesteld om een onverenigbaarheid op te leggen van, enerzijds, het lidmaatschap van de Hoge Raad met, anderzijds, het lidmaatschap van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, van het Instituut der Accountants of van het Beroepsinstituut der Boekhouders, of de hoedanigheid van lid of vennoot in een vereniging of vennootschap van bedrijfsrevisoren of accountants.

De benoeming van de Voorzitter van de Hoge Raad en de beschrijving van zijn functie maken het voorwerp uit van artikel 2. Het komt de Voorzitter toe om de vergaderingen voor te bereiden en voor te zitten, alsook om de uitvoering van de beslissingen genomen door de Raad te verzekeren. Het ressorteert tevens onder zijn bevoegdheid om te waken over het opstellen van de verslagen van de vergaderingen alsmede over de publicatie en het overmaken van de adviezen, de aanbevelingen en de verslagen. In het algemeen vertegenwoordigt de Voorzitter gezegde Hoge Raad en verzekert hij zijn dagelijkse bestuur. Hij kan dit delegeren aan een lid van het wetenschappelijk personeel van de Hoge Raad.

Hoewel de Hoge Raad normalerwijze samenkomt mits schriftelijke oproeping van de Voorzitter, verstuurd één week vóór de datum van de vergadering, is het nuttig op te merken dat, op grond van het aan U voorgelegde besluit, elk lid schriftelijk van de Voorzitter kan eisen om een vergadering samen te roepen, of om punten aan de dagorde te zetten.

De Hoge Raad zal collegiaal beraadslagen overeenkomstig de regels van de beraadslagende lichamen.

Rekening houdende met de draagwijdte van de adviezen en de aanbevelingen van de Hoge Raad, wordt voorzien dat de goedkeuring van een advies of van een aanbeveling veronderstelt dat ten minste vier van de zeven leden van de Hoge Raad een positieve stem uitbrengen, met dien verstande dat een onthouding niet als een positieve stem wordt gerekend.

Overeenkomstig de wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen, moeten de adviezen en de aanbevelingen van de Hoge Raad worden gemotiveerd (artikel 6).

Krachtens artikel 101, §1, vierde lid van de Wet van 21 februari 1985, moet de Hoge Raad worden geraadpleegd voor elke beslissing met een algemene strekking te treffen door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren in toepassing van de artikelen 9, 10 en 18bis van de genoemde wet van 22 juli 1953 en voor elke beslissing met een algemene strekking te treffen door de Raad van het Instituut der Accountants in toepassing van artikel 88 van genoemde wet van 21 februari 1985.

Dit sluit niet uit dat, teneinde de Hoge Raad adequaat te informeren met het oog op de uitvoering van zijn opdracht, de Instituten kunnen verzocht worden alle beslissingen met algemene draagwijdte, die zij nemen, ter kennis brengen van de Hoge Raad.

Niets belet bovendien dat de Instituten alle beslissingen met algemene draagwijdte aan het voorafgaand advies van de Hoge Raad voorleggen, ook deze die op grond van gezegd artikel 101, §1, vierde lid, niet verplichtend aan het advies van de Hoge Raad moeten onderworpen worden.

Het weze onderstreept dat het in beide gevallen gaat om een facultatieve kennisgeving of raadpleging, die kadert in de regeling welke terzake is uitgewerkt in artikel 101, § 1, tweede lid van de wet: Zoals de Raad van State liet opmerken is er geen bepaling in de wet die de Koning ertoe machtigt het toezicht op de naleving van de in artikel 101, § 1, vierde lid van de wet vervatte verplichting te organiseren. De Koning mist derhalve de bevoegdheid om - met het oog op het uitoefenen van een dergelijk toezicht- de beide Instituten ertoe te verplichten de Hoge Raad te informeren of te raadplegen in verband met «elke» door hen genomen beslissing met algemene strekking, met andere woorden ook van beslissingen die niet werden genomen in toepassing van de artikelen 9, 10 en 18bis van de wet van 22 juli 1953 en van artikel 88 van de wet van 21 februari 1985.

Ook de artikelen 4 en 5 van het aan U voorgelegde besluit komen tegemoet aan diezelfde door de wetgever in artikel 101, §2 uitdrukkelijk geformuleerde wens om de Hoge Raad een permanent overleg te laten organiseren tussen de beide Instituten.

Inderdaad, waar de Hoge Raad enerzijds de Instituten kan belasten met elk probleem dat in hun bevoegdheid valt en de Voorzitters of Ondervoorzitters van de Instituten kan horen telkens wanneer hij dat nuttig oordeelt, zullen anderzijds de Voorzitters en Ondervoorzitters van de Instituten op hun vraag gehoord worden door de Hoge Raad voor elk probleem dat in zijn bevoegdheid ligt.

Luidens artikel 7, kan de Hoge Raad wetenschappelijk personeel aanwerven en ontslaan, en het statuut van dit personeel vaststellen. Op grond van artikel 8, kan het personeel geen feiten bekendmaken waarvan het kennis zouden hebben uit hoofde van zijn functie. Op dit punt werd het advies van de Raad van State luidens hetwelk artikel 7 zou moeten afgevoerd worden en artikel 8 zou moeten aangepast worden omdat deze bepalingen geen enkele steun zouden vinden in de wet, aan een grondig onderzoek onderworpen.

Het nieuwe artikel 101 van de wet van 21 februari 1985, zoals vervangen door artikel 18 van de wet van 29 juni 1993 tot wijziging, wat de fusies en splitsingen van vennootschappen betreft, van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935, bepaalt niet uitdrukkelijk dat de Hoge Raad een organisme met rechtspersoonlijkheid is. Het is evenwel duidelijk dat bij de wetgever de bedoeling aanwezig was om, door toekenning van een eenzijdige beslissingsmacht en/of door de toebedeling van eigen vermogen, aan de Hoge Raad zelfstandigheid te geven:

- 1) Waar het oude artikel 101, §1 sprak over «de oprichting van de Hoge Raad bij het Ministerie van Economische Zaken» wordt thans gesproken over een «zelfstandig organisme met zetel te Brussel»;
- 2) De Hoge Raad is opgericht bij wet daar waar feitelijke zelfstandige besturen ook kunnen worden opgericht door de uitvoerende macht;
- 3) Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat aan het karakter van «autonome instelling» niet is voorbijgegaan en dat men het autonoom karakter van de instelling heeft willen vrijwaren.
- 4) In sommige gevallen hebben de adviezen van de Hoge Raad een bindende kracht zodat aan de Hoge Raad ook een bepaalde verordeningsbevoegdheid is toegekend;

- 5) De Hoge Raad neemt zelf het initiatief voor de vaststelling van het reglement van interne orde;
- 6) De middelen voor de werking van de Hoge Raad, voor zover zij niet in natura worden ter beschikking gesteld, komen niet voor op een begrotingspost van een centraal bestuur, maar vormen een afzonderlijk vermogen, samengesteld uit bijdragen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants;
- 7) De oprichting van de Bankcommissie is geschied in identieke bewoordingen. Van de Commissie voor Bank- en Financieuzen wordt algemeen aanvaard dat het gaat om een publiekrechtelijk rechtspersoon. Ook al vertoont de Commissie voor Bank- en Financieuzen een aantal verschilpunten met de Hoge Raad, toch lijken die niet van aard te zijn om aan de Hoge Raad de rechtspersoonlijkheid te ontzeggen;
- 8) Er is niet goed in te zien hoe de Instituten, buiten de hypothese van specifieke belastingen en heffingen, verplicht kunnen worden om bij te dragen tot de werking van een instelling, die niet van de centrale overheid is verzelfstandigd.

De drie karakteristieken, die de publiekrechtelijke rechtspersoon kenmerken, zijn bovendien in dit geval aanwezig: de Hoge Raad is belast met een zending van algemeen belang. Te dien einde kan hij een bijzonder vermogen aanleggen. Tenslotte is hij onderworpen aan een bijzondere voogdij:

- Vooreerst moet de Hoge Raad er luidens art. 101, §§2 tot 4 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat over waken dat de opdrachten die de wet toevertrouwt aan de bedrijfsrevisor en aan de accountant zouden worden uitgevoerd met inachtneming van het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer.
- Vervolgens, teneinde deze opdracht van algemeen belang te kunnen verwezenlijken, kan de Hoge Raad, op grond van art. 101, §5 van genoemde wet van 21 februari 1985, een bijzonder vermogen aanleggen met behulp van de bijdragen van de twee geadministreerde Instituten.
- Tenslotte, om een tegengewicht te vormen voor de autonomie van de Hoge Raad, wordt deze krachtens artikel 12 van het besluit dat U ter ondertekening wordt voorgelegd, aan de bijzondere voogdij van de Minister van Economische Zaken onderworpen, die de juistheid van de rekeningen die de Hoge Raad hem moet voorleggen kan laten nagaan.

De Hoge Raad is dus een voorbeeld van een gedecentraliseerde openbare dienst, d.w.z. van een publiekrechtelijke rechtspersoon bekleed met organieke en technische, d.i. administratieve en financiële zelfstandigheid, opgericht om -onder voogdij van de overheid- een bijzonder doelvermogen te beheren dat door de overheid uitsluitend bestemd is voor de verwezenlijking van het doeleinde van algemeen belang dat de overheid oplegt.

Eenmaal aangenomen dat de Hoge Raad een publiekrechtelijk rechtspersoon is, volgt daaruit ook dat deze instelling haar werking zelfstandig kan organiseren met het oog op de verwezenlijking van het toegewezen doel van algemeen belang. Binnen die grenzen houdt de erkenning van de hoedanigheid van een publiekrechtelijk rechtspersoon bijgevolg ook de

mogelijkheid in om personeel aan te werven en te ontslaan (cfr. het advies van de Raad van State naar aanleiding van de oprichting van de Nationale Arbeidsraad, Gedr. St. Kamer, 1950-51, nr. 504, 13, waar de mogelijkheid om personeel aan te werven als een attribuut van de rechtspersoonlijkheid wordt beschouwd).

Bijgevolg moet nagegaan worden of de wetgever uitdrukkelijk beperkingen heeft aangebracht aan de zelfstandigheid van de Hoge Raad, inzonderheid aan de mogelijkheid om personeel in dienst te nemen.

Artikel 101, § 5 bepaalt dat het Ministerie van Economische Zaken belast wordt met de waarneming van het secretariaat en met de voorziening van de ruimtelijke infrastructuur. De andere werkingskosten worden gedragen door bijdragen van de beide Instituten. Om te bepalen in welke mate de Hoge Raad (geen) personeel zou kunnen aanwerven is vooral het onderscheid van belang dat in de tekst gemaakt wordt tussen, enerzijds, «de waarneming van het secretariaat» en, anderzijds, de «andere werkingskosten».

De tekst van artikel 101, § 5 wijkt niet wezenlijk af van de tekst die door de Hoge Raad zelf aan het Parlement was voorgesteld. De toelichting, die de Hoge Raad bij haar voorstel heeft gedaan, is dus pertinent met het oog op de bepaling van de draagwijdte van die wettelijke bepaling. Die toelichting luidt als volgt: «Op dit ogenblik zijn de werkingsmiddelen, waarover de Hoge Raad, lastens de begroting van het Ministerie van Economische Zaken beschikt, ruimschoots ontoereikend en zij laten hem slechts moeizaam toe zich te kwijten van zijn opdrachten. De Hoge Raad beschikt over geen enkele wetenschappelijke staf of infrastructuur en kan enkel voor secretariaatshulp beroep doen op de Dienst Bedrijfsorganisatie. Om zijn onafhankelijkheid te waarborgen, is het wenselijk dat de Hoge Raad zelfstandig over zijn werkingsmiddelen zou kunnen beschikken, onder controle van de voogdijminister» (Gedr. St. Kamer, 1991-92, nr. 491, 60-61).

Opmerkelijk in deze toelichting is dat een onderscheid gemaakt wordt tussen volgende elementen:

- 1) de wetenschappelijke staf;
- 2) de infrastructuur ;
- 3) secretariaatshulp.

Vermits artikel 101, § 5 het Ministerie van Economische Zaken enkel belast met het laatste punt en met een onderdeel van het voorlaatste (enkel het ruimtelijke aspekt) kan worden aangenomen dat de «andere werkingskosten» betrekking hebben op de infrastructuur (andere dan de ruimtelijke infrastructuur) en op de noodzakelijk geachte wetenschappelijke staf. Vermits deze wetenschappelijke staf derhalve valt onder de «andere werkingskosten» vloeit daaruit noodzakelijk voort dat de Hoge Raad met haar eigen middelen ook wetenschappelijk personeel in dienst kan nemen.

De stelling van de Raad van State, volgens dewelke de bepaling in het ontwerp van koninklijk besluit, op grond waarvan de Hoge Raad personeel kan aanwerven en ontslaan, «geen rechtsbasis vindt in de wet», lijkt dus enkel betrekking te hebben op het personeel van het administratief secretariaat, nu inderdaad het Ministerie van Economische Zaken daarmee is belast.

Artikelen 5, in fine, en 7 van het aan U voorgelegde besluit bepalen derhalve dat de Hoge Raad kan overgaan tot het horen van of het beroep doen op experts alsmede dat de Hoge Raad wetenschappelijk personeel kan aannemen en ontslaan waarvan hij het statuut be-

paalt. Dit statuut, d.w.z. in essentie de duur van de aanwerving, de functie, de onverenigbaarheden en de vergoeding, zal het voorwerp uitmaken van een arbeidsovereenkomst die beheerst wordt door de wet van 3 juli 1978 betreffende de arbeidsovereenkomsten.

De leden van de Hoge Raad en, in voorkomend geval, het personeel dat hij zou aanwerven mogen geen feiten bekendmaken waarvan ze kennis zouden hebben uit hoofde van hun functie (art. 8).

Naar het voorbeeld van wat ook geschiedt ter zake van andere onafhankelijke organismen, wordt in artikel 101, §5 van de Wet van 21 februari 1985 bepaald dat het toekomt aan de gecontroleerde Instituten, te weten het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants, om voor de bijdragen te zorgen die noodzakelijk zijn voor de werking van het controlelichaam.

De wet eist dat de modaliteiten en de grenzen van deze bijdragen zouden bepaald worden bij koninklijk besluit. Dit is de reden waarom in artikel 10 van het aan U voorgelegde besluit gestipuleerd wordt dat het bedrag van de bijdragen wordt bepaald op basis van de jaarlijkse begroting van de Hoge Raad en dat het wordt vastgesteld volgens een verdeelsleutel die op punt gesteld wordt met de Instituten. De betaling door de Instituten kan gebeuren in vier schijven, op de eerste dag van elk trimester.

Ten einde te voorkomen dat het overleg waarin deze bepaling voorziet zou leiden tot de onmogelijkheid voor de Hoge Raad om te werken, wordt voorgesteld dat, bij gebreke aan akkoord, het bedrag van de bijdragen wordt bepaald door de Hoge Raad, rekening houdende met het aantal leden in elk Instituut en het bedrag aan bijdragen dat door elk Instituut geïnd wordt.

Ten einde de Instituten de nodige waarborgen te verlenen, werd bepaald dat van hen geen hoger bedrag kan worden gevorderd dan 10% van de bijdragen van hun leden. Voor de jaren 1994 en 1995 verbindt de Regering er zich toe dat het bedrag niet hoger ligt dan 6% van de bijdragen. De Hoge Raad zal zorgen voor een redelijke begroting.

Er moet aan herinnerd worden dat artikel 101, §5 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat erin voorziet dat het Ministerie van Economische Zaken belast is met de waarneming van het secretariaat en met de voorziening van de ruimtelijke infrastructuur van de Hoge Raad (bijv. lokalen, vergaderzaal ...).

Zonder te raken aan de kwaliteit en de onafhankelijkheid van hun werkzaamheden, zal de Regering aan de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy, aan de Commissie voor Boekhoudkundige Normen en aan het Ministerie van Economische Zaken vragen de mogelijkheden te onderzoeken van een administratieve toenadering tussen beide organen teneinde de directe en indirecte lasten voor de ondernemingen in overweging te nemen en de doeltreffendheid te verzekeren.

De autonomie waarover de Hoge Raad beschikt vindt zijn tegengewicht in de verplichting jaarlijks een begroting op te stellen (artikel 11) alsook een verslag over de werking (artikel 2) waarin de rekeningen zullen worden opgenomen (artikel 11). Daar moet aan worden toegevoegd dat in het U voorgelegde besluit bepaald wordt dat de rekeningen, na goedkeuring door de Hoge Raad, moeten worden voorgelegd aan de Minister van Economische Zaken die er de juistheid van kan doen nagaan.

Krachtens art. 101, §4, tweede lid van de Wet van 21 februari 1985 wordt het bedrag van de presentiegelden van de leden en van de emolumenten van de Voorzitter bepaald in artikel 9. De terugbetaling van reis- en verblijfkosten gebeurt volgens de terzake op het rijkspersoneel van toepassing zijnde reglementering.

In artikel 12 van de aan U voorgelegde tekst wordt het koninklijk besluit van 30 juli 1985 houdende reglement van inwendige orde van de Hoge Raad voor het Bedrijfrevisoraat opgeheven omdat het zonder voorwerp is, terwijl in artikel 13, om redenen van continuïteit en van rechtszekerheid wordt bepaald dat het besluit dat hierbij aan U ter ondertekening wordt voorgelegd effect resorteert vanaf de dag van de benoeming van de Voorzitter en de leden van de Hoge Raad, nl. vanaf 23 november 1993.

KONINKLIJK BESLUIT VAN 23 JUNI 1994 TOT UITVOERING, WAT DE HOGE RAAD VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT EN DE ACCOUNTANCY BETREFT, VAN ARTIKEL 101 VAN DE WET VAN 21 FEBRUARI 1985 TOT HERVORMING VAN HET BEDRIJFSREVISORAAT.

ALBERT II, Koning der Belgen,

Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen, Onze Groet.

Gelet op de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, inzonderheid op artikel 101, §§ 2, 4 en 5, zoals gewijzigd bij de wet van 29 juni 1993 tot wijziging, wat de fusies en splitsingen van vennootschappen betreft, van de wetten op de handelsvennootschappen gecoördineerd op 30 november 1935;

Gelet op het koninklijk besluit van 24 december 1964 tot vaststelling van de vergoedingen wegens verblijfskosten toegekend aan de leden der ministeries;

Gelet op het koninklijk besluit van 18 januari 1965 houdende algemene regeling inzake reiskosten;

Op het voorstel van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy, tijdens zijn vergadering van 28 april 1994;

Gelet op het advies van de Raad van State;

Op de voordracht van Onze Vice-Eerste Minister en Minister van Justitie en van Economische Zaken, van Onze Minister van Financiën en van Onze Minister van Kleine en Middelgrote Ondernemingen en Landbouw;

Hebben Wij besloten en besluiten Wij:

Artikel 1: De leden van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy worden door Ons benoemd voor een termijn van zes jaar. Hun mandaat is hernieuwbaar. In geval van vervanging van een lid beëindigt het nieuw aangewezen lid het mandaat van degene die hij vervangt.

De leden van de Hoge Raad kunnen geen lid zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, noch van het Instituut der Accountants, noch van het Beroepsinstituut der Boekhouders, noch lid of vennoot in een vereniging of een vennootschap van bedrijfsrevisoren of accountants.

Artikel 2: De Voorzitter van de Hoge Raad wordt door Ons benoemd onder de drie leden van de Hoge Raad die zijn voorgedragen door de Minister van Economische Zaken en door de Minister van Financiën.

Hij wordt in deze hoedanigheid benoemd voor een hernieuwbare termijn van zes jaar. In geval van vervanging van de Voorzitter beëindigt de nieuw benoemde Voorzitter het mandaat van degene die hij vervangt.

De Voorzitter bereidt de vergaderingen van de Hoge Raad voor; hij zit die vergaderingen voor en verzekert de uitvoering van de door de Hoge Raad genomen beslissingen; hij houdt toezicht op het opstellen van de notulen van de vergaderingen alsmede van de adviezen, aanbevelingen en verslagen uitgaande van de Hoge Raad.

Hij vertegenwoordigt de Hoge Raad ten overstaan van de Regering, van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en van het Instituut der Accountants zoals tegenover derden in het algemeen.

Hij doet de Regering de adviezen en aanbevelingen geworden die door de Hoge Raad zijn aangenomen.

Hij neemt de nodige maatregelen om de adviezen en aanbevelingen bekend te maken, wanneer de Hoge Raad tot bekendmaking heeft besloten.

Hij waakt over de publikatie van het jaarverslag van de activiteiten van de Hoge Raad.

Hij staat in voor het dagelijks bestuur van de Hoge Raad en neemt hiervoor de nodige maatregelen.

Hij kan het dagelijks bestuur delegeren aan een lid van het wetenschappelijke personeel van de Hoge Raad zoals bedoeld in artikel 7.

Artikel 3: De Hoge Raad vergadert op schriftelijke uitnodiging van de Voorzitter. De uitnodiging bevat de dagorde. Behalve in geval van hoogdringendheid, moet de uitnodiging tenminste één week vóór de datum van de vergadering verstuurd worden.

Elk lid van de Hoge Raad kan schriftelijk de Voorzitter verplichten de vergadering bijeen te roepen en/of punten op te nemen op de dagorde.

Artikel 4: In toepassing van artikel 101, §2 van de Wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, kan de Hoge Raad het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants belasten met elk probleem dat in hun bevoegdheid valt.

Artikel 5: In toepassing van artikel 101, §2 van de Wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, worden de Voorzitters en Ondervoorzitters van de Instituten gehoord door de Hoge Raad, telkens deze het nuttig acht.

Op hun verzoek worden ze gehoord door de Hoge Raad voor elk probleem dat in zijn bevoegdheid ligt.

De Hoge Raad kan eveneens deskundigen horen, of er een beroep op doen.

Artikel 6: De Hoge Raad beraadslaagt collegiaal en overeenkomstig de regels van de beraadslagende vergaderingen.

De goedkeuring van een advies of aanbeveling vereist nochtans dat ten minste vier leden een positieve stem uitbrengen.

Een lid kan een ander lid een geschreven volmacht geven voor de stemming.

De adviezen en aanbevelingen moeten met redenen omkleed zijn.

De adviezen en aanbevelingen die aan het ene Instituut worden overgemaakt worden ook aan het andere gestuurd.

Artikel 7: De Hoge Raad kan wetenschappelijk personeel aanwerven en ontslaan.

Hun statuut wordt bepaald door de Hoge Raad.

Artikel 8: De leden van de Hoge Raad, het wetenschappelijk personeel dat hij tewerkstelt en de personen die het administratief secretariaat waarnemen mogen geen feiten bekendmaken, waarvan ze kennis zouden hebben uit hoofde van hun functie.

Artikel 9: De emolumenten van de Voorzitter worden bepaald volgens het barema van toepassing op assessoren bij de Raad van State. Het bedrag van de zitpenningen der leden wordt vastgesteld op een bedrag van 5.000 fr. per vergadering. De Voorzitter en de leden hebben recht op de terugbetaling van hun verplaatsings- en verblijfskosten.

Deze verblijfskosten en reiskosten voor verplaatsingen worden vergoed ten belope van het bedrag van de werkelijke kosten mits voorlegging van bewijskrachtige bescheiden. Bij gebreke van dergelijke bescheiden worden deze kosten vergoed volgens het hoogste barema dat terzake geldt voor rijksambtenaren. De werkelijke kosten mogen dit barema evenmin overschrijden.

Artikel 10: De emolumenten en kosten bedoeld in artikel 9 en alle andere werkingskosten van de Hoge Raad, uitgezonderd die van het administratief secretariaat en van de ruimtelijke infrastructuur, worden gedekt door bijdragen, gestort aan de Hoge Raad door het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants.

Het bedrag van deze bijdragen wordt vastgesteld op basis van het jaarlijks budget, opgesteld door de Hoge Raad en bepaald op basis van een verdeelsleutel die is uitgewerkt met de Instituten. Bij gebrek aan een akkoord worden de voorzitters van de Instituten gehoord, wordt gemotiveerd geantwoord op hun bezwaren en wordt het bedrag van de bijdragen bepaald door de Hoge Raad, rekening houdend met het aantal leden van elk Instituut en met het bedrag aan bijdragen geïnd door de Instituten. In elk geval mag het bedrag, bestemd voor de Hoge Raad, niet meer bedragen dan 10% van het totaal bedrag van de bijdragen, geïnd door beide Instituten.

De betaling van de bijdragen door de Instituten kan in vier schijven gebeuren, de eerste dag van elk trimester.

Artikel 11: De Voorzitter stelt jaarlijks de begroting op en legt die ter goedkeuring voor aan de Hoge Raad.

De Voorzitter brengt om de zes maand verslag uit bij de Hoge Raad en bij de Minister van Economische Zaken over de uitvoering van zijn begroting en over de toestand van zijn rekeningen, na controle op de juistheid.

Een maal per jaar stelt de Hoge Raad de jaarrekening vast en beslist over de bestemming van een eventueel batig saldo.

Na goedkeuring door de Hoge Raad worden de rekeningen voorgelegd aan de Minister van Economische Zaken die er de juistheid kan van doen nagaan.

De rekeningen van de Hoge Raad worden gepubliceerd in zijn jaarverslag.

Artikel 12: Het koninklijk besluit van 30 juli 1985 houdende het reglement van inwendige orde van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat wordt opgeheven.

Artikel 13: Dit besluit heeft uitwerking met ingang van 23 november 1993.

Artikel 14: Onze Vice-Eerste Minister en Minister van Justitie en van Economische Zaken, Onze Minister van Financiën en Onze Minister van Kleine en Middelgrote Ondernemingen en Landbouw zijn, ieder wat hem betreft, belast met de uitvoering van dit besluit.

3. ADVIES MET BETREKKING TOT ARTIKEL 13 VAN HET WETSONTWERP TOT WIJZIGING VAN DE GECOÖRDINEERDE WETTEN OP DE HANDELSVENNOOTSCHAPPEN.

(Gedr.St., Kamer, 1992-93, nr. 1005/20, 10 mei 1994)

D. 14/07/94

In een brief d.d. 14 juni 1994 heeft de Minister van Economische Zaken de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy om advies gevraagd nopens artikel 13 van het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen dat reeds werd goedgekeurd door de Kamer van Volksvertegenwoordigers (Gedr.St., Kamer, 1992-93, nr. 1005/20, 10 mei 1994), en dat nu voorligt in de bijzondere Senaatscommissie.

Genoemd artikel 13 strekt ertoe de commissarisplicht in vennootschappen voortaan vast te stellen op basis van de grootte van de onderneming «op zich», zonder nog, zoals nu het geval is, rekening te houden met de met haar verbonden ondernemingen.

De Hoge Raad heeft zich over deze vraag om advies gebogen in haar vergaderingen van 30 juni en 8 juli 1994. De Hoge Raad betreurt dat hem pas advies werd gevraagd na de goedkeuring van artikel 13 in de Kamer van Volksvertegenwoordigers.

*
* *

Dit advies is vierledig gestructureerd.

In een eerste gedeelte wordt ingegaan op de wettelijke context en de verantwoording van artikel 13 van het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen.

In een tweede gedeelte worden de gevolgen beschreven die een goedkeuring van genoemd artikel 13 zou hebben in vergelijking met de huidige toestand.

In de Hoge Raad kon geen unanimitieit bereikt worden over het artikel 13. Het derde en het vierde gedeelte van het advies bevatten derhalve de twee ingenomen stellingen.

In het derde gedeelte wordt de stelling weergegeven van de leden die van oordeel zijn dat artikel 13 van het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen zonder meer moet geschrapt worden.

In het vierde gedeelte wordt de stelling weergegeven van de leden die van oordeel zijn dat artikel 13 van het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen moet gehandhaafd worden, met dien verstande dat van zijn toepassingsgebied zouden uitgesloten worden :

- de vennootschappen die consolidatieplichtig zijn
- de portefeuillemaatschappijen
- en de beursgenoteerde vennootschappen.

Indien de eerste stelling, waarin artikel 13 van het wetsontwerp verworpen wordt, in de Senaat niet zou worden gevolgd, zijn de leden die deze stelling onderschrijven van oordeel dat deze bepaling minstens moet geamendeerd worden in de zin, verdedigd in de tweede stelling.

1. Context en verantwoording van het wetsvoorstel De Clippele.

Overeenkomstig artikel 64, §2 Venn. W. zijn de vennootschappen die voor het laatst afgesloten boekjaar niet voldoen aan de criteria² aangegeven in artikel 12, §2 van de Wet van 17 juli 1975 betreffende de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen, niet verplicht één of meer commissarissen aan te stellen.

Het impact van artikel 64, § 2 moet beoordeeld worden, rekening houdend met het feit dat, krachtens artikel 12, §2 van het Koninklijk Besluit van 12 september 1983 tot uitvoering van gemelde wet van 17 juli 1975, in het geval van een met andere ondernemingen verbonden onderneming, in de zin van het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976 betreffende de jaarrekening van ondernemingen, de criteria die verband houden met het zakencijfer en het balanstotaal, zoals bedoeld in artikel 12, §2 van de wet, moeten vastgesteld worden op geconsolideerde basis, terwijl het jaargemiddelde van het aantal tewerkgestelde werknemers door elk van de verbonden ondernemingen moet opgeteld worden.

Om de draagwijdte van artikel 64, §2 Venn. W. goed te vatten, is het belangrijk op te merken dat worden beschouwd als met een onderneming verbonden ondernemingen in de zin van het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976:

- a) de ondernemingen die zij controleert;
- b) de ondernemingen die haar controleren;
- c) de ondernemingen waarmee zij een consortium vormt;
- d) de andere ondernemingen die, bij weten van haar bestuursorgaan, worden gecontroleerd door de sub a), b) en c) bedoelde ondernemingen.

De dochterondernemingen van Belgische of buitenlandse groepen die ontsnappen aan de verplichting om een commissaris-revisor te benoemen zijn derhalve zeldzaam.

Artikel 13 van het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, luidt als volgt :

² Jaargemiddelde van het personeelsbestand, 50. Omzetcijfer, exclusief BTW, 170 miljoen frank. Balans totaal, 85 miljoen frank.

«Artikel 64, §1 van de dezelfde gecoördineerde wetten gewijzigd bij de wet van 21 februari 1985, wordt aangevuld met een §3, luidend als volgt:

§3. Voor de uitvoering van de §§1 en 2 wordt iedere vennootschap afzonderlijk beschouwd en vindt geen consolidatie plaats tussen de jaarrekening van de vennootschap en de jaarrekening van andere ondernemingen, Belgische of buitenlandse, waarmee zijn verbonden zou kunnen zijn in de zin van de boekhoudwetgeving»

*
* *

In de toelichting bij het oorspronkelijk wetsvoorstel De Clippele dat in de Kamer werd geïntegreerd als artikel 13 in het wetsvoorstel -nu wetsontwerp- 1005 tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, en dat het voorwerp uitmaakt van onderhavig advies, wordt ervan uitgegaan dat de berekening op geconsolideerde basis van de grootte van een onderneming, in zoverre zij de commissarisplicht bepaalt, niet overeen zou stemmen met de bedoeling van de Wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het Bedrijfsrevisoraat (Gedr. St., Kamer, 1992-93, nr. 1005/19, pp. 4-5).

Nochtans gaf de Regering reeds bij de voorbereiding van de Wet van 1 juli 1983 tot wijziging van de Wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van ondernemingen, als haar intentie te kennen dat zij de grootte van een onderneming wilde beschouwen op een geconsolideerde basis met de met haar verbonden ondernemingen (Gedr.St., Kamer, 1980-81, nr. 925/1, p. 6).

Deze intentie werd werkelijkheid in het reeds gemelde art. 12, §2 K.B. 12 september 1983. In het Verslag aan de Koning voorafgaand aan dit K.B. kan men daarover lezen :

«Bij de berekening van de omvang van een onderneming heeft het besluit daardoor eerder oog voor de bedrijfseconomische realiteit - gevormd door een groep onderling verbonden ondernemingen - dan voor de omstandigheid dat een gedeelte van het bedrijf van de groep gelocaliseerd is in een afzonderlijke vennootschap.»

Dit K.B. van 12 september 1983 en zijn Verslag aan de Koning waren aangenomen kort voor de Wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat werd gestemd, die naar het criterium van de grootte van de onderneming verwees om te bepalen of een onderneming al dan niet aan de commissarisplicht is onderworpen (Gedr.St., Kamer, 1982/83, nr. 552/35, p. 34).

*
* *

Een ander argument dat in de toelichting bij voormeld wetsvoorstel De Clippele wordt aangehaald om van de berekening op geconsolideerde basis af te stappen, verwijst naar het gering aantal werknemers van sommige ondernemingen die «op zich» klein zijn, maar die op geconsolideerde basis «groot» zijn (Gedr.St., Kamer, 1992-93, nr. 1005/19, pp. 4-5).

In het boekhoud- en vennootschapsrecht is het personeelsbestand van 50 echter slechts één van de drie drempelcriteria waarvan er twee moeten overschreden zijn om van een

grote onderneming te gewagen die onderworpen is aan de commissarisplicht en die haar jaarrekening niet verkort mag opstellen of openbaar maken.

Enkel wanneer de onderneming meer dan 100 personen als werknemer tewerk stelt volstaat dit «sociaal» gegeven op zich om de onderneming tot een grote onderneming te maken.

Een onderneming met een erg klein personeelsbestand kan dus groot zijn, omwille van een hoog omzetcijfer en een dito balanstotaal (bv. portefeuillemaatschappij). Daarbij is het van totaal ondergeschikt belang of het een geïsoleerde onderneming betreft met weinig personeel, of een groep van ondernemingen die slechts door consolidatie aan een personeelsbestand van 50 komt.

2. De gevolgen van een goedkeuring door de Senaat van artikel 13 van het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen

Een goedkeuring van artikel 13 van het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen zou tot gevolg hebben dat de criteria van artikel 12, §2 van de Wet van 17 juli 1975 nog enkel op geconsolideerde mondiale basis zouden vastgesteld worden om te bepalen welk jaarrekeningenschema -verkort of niet- moet gebruikt worden (art. 12, §1 Wet 17 juli 1975) en voor de toepassing, in voorkomend geval, van artikel 80, lid 3 Venn.W.

De band die ingevolge de huidige wetgeving ontstaan is tussen het volledig jaarrekeningenschema en de commissarisplicht zou aldus komen te vervallen.

*
* *

Voorts zou een goedkeuring van artikel 13 met zich brengen dat, uitgaande van de cijfers voor 1992, 8.624 van de 16.011 vennootschappelijke ondernemingen, die op dit ogenblik een volledig schema neerleggen, niet aan de commissarisplicht onderworpen zijn.

Uit nazicht van de CD-Rom-gegevens die de Nationale Bank ter beschikking stelde voor 1992, blijkt inderdaad dat van de 16.011 ondernemingen die momenteel een volledig jaarrekeningenschema neerleggen, er 8.624 zijn die, op niet geconsolideerde basis, minder dan twee van de drie drempelcriteria overschrijden.

*
* *

Een derde gevolg van de goedkeuring van artikel 13 van het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen zou erin bestaan dat de dochterondernemingen of de leden van een consortium die op zich niet als «groot» kunnen beschouwd worden, terwijl de verticale of horizontale groep waarvan zij deel uitmaken

consolidatieplichtig is, zullen worden geïntegreerd in de geconsolideerde groepsrekeningen zonder dat hun individuele jaarrekening aan een afzonderlijke revisorale controle onderworpen werd.

*
* *

De goedkeuring van artikel 13 zou tot gevolg hebben dat een aantal portefeuillemaatschappijen die op zich niet als «groot» kunnen beschouwd worden, omdat zij een hoger balanstotaal hebben dan hetgeen voorzien is in artikel 12, § 2 van de wet van 17 juli 1975 maar minder personeel tewerkstellen en een lager omzetcijfer hebben dan de grensgetallen, bepaald in datzelfde artikel, niet langer aan de commissarisplicht zouden onderworpen zijn, omdat hun omzetcijfer en personeelstotaal niet meer zouden worden berekend op geconsolideerde basis.

Door de Commissie voor Bank- en Financieuzen werd geraamd dat op die wijze ongeveer 25% van de portefeuillemaatschappijen niet langer door een vennootschapscommissaris zouden gecontroleerd worden. Dezelfde opmerking kan gemaakt worden voor vele dochterondernemingen van deze portefeuillemaatschappijen. Paradoxaal genoeg zouden deze «kleine» portefeuillemaatschappijen wel een bedrijfsrevisor moeten aanstellen om de Commissie voor Bank- en Financieuzen bij te staan in haar controle (art. 3 K.B. nr. 64 van 10 november 1967).

*
* *

Tenslotte zou een goedkeuring van artikel 13 van het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen voor gevolg hebben dat een -door het Instituut der Bedrijfsrevisoren op vijftig geraamd- aantal beursgenoteerde bedrijven die op zich niet als groot kunnen beschouwd worden, omdat zij bij een hoog balanstotaal te weinig personeel tewerkstellen en een te laag omzetcijfer hebben, niet langer aan de commissarisplicht zouden onderworpen zijn, omdat hun omzetcijfer en personeelsbestand niet meer worden geconsolideerd met dat van hun dochterondernemingen.

3. Eerste stelling.

Mevrouw Y. Merchiers, de heren K. Geens, V. Meeuws, P. Michel en J.L. Struyf, leden van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy, hebben, gelet op het voorgaande, het volgende advies uitgebracht :

«De groep van verbonden ondernemingen als zodanig wordt in het Belgisch recht slechts erkend in die gevallen waarin de wetgever of de rechtspraak van oordeel zijn dat de afzonderlijke rechtspersoonlijkheid terzijde moet gesteld worden ten voordele van de bedrijfs-economische realiteit.

Artikel 12, §2 van de Wet van 17 juli 1975 is daar een voorbeeld van. De grootte van een onderneming die bepaalt of zij haar jaarrekening al dan niet in verkorte vorm mag opmaken

en openbaar maken, en die bepaalt of zij al dan niet een commissaris moet aanstellen, wordt beschouwd op geconsolideerde basis met de met haar verbonden ondernemingen.

Voor het maatschappelijk verkeer, voor de parameters van 's lands economie en voor de tewerkstelling is een groep van verbonden vennootschappelijke ondernemingen, even belangrijk als een afzonderlijke rechtspersoon die dezelfde dimensies heeft als die groep.

De juridische notie van de rechtspersoonlijkheid is voor de toepassing van de wetgeving waarvoor de grootte van de onderneming relevant is, derhalve minder belangrijk dan de economische realiteit van de groep.

Andermaal kan verwezen worden naar de reeds geciteerde passage uit het Verslag aan de Koning voorafgaand aan het K.B. van 12 september 1983 :

«Bij de berekening van de omvang van een onderneming heeft het besluit daardoor eerder oog voor de bedrijfseconomische realiteit - gevormd door een groep onderling verbonden ondernemingen - dan voor de omstandigheid dat een gedeelte van het bedrijf van de groep gelocaliseerd is in een afzonderlijke vennootschap.»

*
* *

De gelijkstelling, voor doeleinden van de aflijning van de commissarisplicht, van de grootte van de onderneming met de grootte van de rechtspersoon brengt vooreerst met zich dat een aantal groepen waarvan de verbonden ondernemingen op dit ogenblik, elk op zich, aan de commissarisplicht onderworpen zijn, dat niet meer -of althans niet meer allemaal- zouden zijn.

Het aantal ondernemingen dat op die wijze aan de commissarisplicht zou ontsnappen wordt op basis van de CD-Rom-gegevens van de Nationale Bank voor 1992 op 8.624 geraamd, d.i. meer dan de helft van de op dit ogenblik aan de commissarisplicht onderworpen ondernemingen. Voor het maatschappelijk verkeer mag deze evolutie als hoogst ongewenst worden beschouwd.

Nu de maatschappelijke reflex bestaat om in geval van faling of fraude steeds meer een beschuldigende vinger op te steken aan het adres van de commissaris, als zou hij zijn preventieve functie onvoldoende au sérieux hebben genomen, zou het contradictorisch zijn om terzelfdertijd de commissarisplicht af te schaffen in een aantal kleinere groepen waarin de behoefte aan een ernstige controle onmiskenbaar is.

Een «op zich» kleine onderneming die deel uitmaakt van een groep die haar «groot» maakt, ontleent daaraan voor het maatschappelijk verkeer een grotere betekenis dan een even kleine onderneming die zelfstandig is.

Het spreekt vanzelf dat de tewerkstelling in het algemeen, en de informatie en consultatie van de werknemers in het bijzonder, één van de aspecten is waaronder het maatschappelijk verkeer erg belanghebbend is bij de correcte vennootschapsverslaggeving. Het is trouwens zo dat het aantal werknemers het arbeidsrechtelijk criterium vormt om te bepalen of al dan niet een ondernemingsraad moet samengesteld worden, en zodoende, of al dan niet een bedrijfsrevisor moet benoemd worden om de ondernemingsraad bij te staan.

Daarnaast zou de gelijkstelling van de grootte van de onderneming met de grootte van de rechtspersoon voor gevolg hebben dat de commissarisplicht kan ontweken worden door de splitsing van de éne rechtspersoon in verschillende -weliswaar onderling verbonden- rechtspersonen.

Op die wijze zou de commissarisplicht massaal kunnen ontdoken worden.

Daarbij vermogen de bezwaren van de «kleine» Belgische dochters van verbonden buitenlandse ondernemingen niet te overtuigen. Weliswaar zullen deze Belgische dochters doorgaans, bij berekening op geconsolideerde basis met hun moeder, als «groot» worden beschouwd, waar ze op zich «klein» zijn.

Toch weegt het belang van deze dochterondernemingen bij de kostenbesparing van de commissaris geenszins op tegen het belang van de gemeenschap, de aandeelhouders, de werknemers en de schuldeisers bij een behoorlijke revisorale controle van alle Belgische ondernemingen en ondernemingsgroepen van een zekere grootte.

Daarenboven zal de buitenlandse moeder meestal ook zelf de Belgische dochter aan een ernstige audit onderwerpen. Dat ze verkiest deze audit in volledige vrijheid te kunnen doorvoeren, zonder enige wettelijke verplichting, en zonder onderwerping aan de Belgische normen, kan geen argument vormen.

*
* *

De commissarisplicht is terecht afhankelijk gesteld van de grootte van de onderneming omdat deze haar belang bepaalt voor het maatschappelijk verkeer. De gelijkstelling voor deze doeleinden van de grootte van de onderneming met de grootte van de rechtspersoon -zoals wordt voorgesteld in artikel 13 van het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, zou nefaste gevolgen hebben. Het algemeen belang heeft geen boodschap aan de kunstmatige opsplitsing van eenzelfde economisch geheel in meerdere rechtspersonen.

Daarom moet artikel 13 van het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen worden verworpen.

In subsidiaire orde, voor het geval deze eerste stelling in de Senaat niet zou worden goedgekeurd, sluiten de leden van de Hoge Raad die haar onderschrijven zich aan bij de hierna weergegeven tweede stelling waarin het behoud van artikel 13 van het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten wordt verdedigd mits belangrijke amendementen».

4. Tweede stelling

De heren Guy Keutgen en Kris Peeters, leden van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy, hebben, gelet op het voorgaande, het volgende advies uitgebracht:

«De commissarisplicht is voor de ondernemingen, en vooral voor de kleine en middelgrote ondernemingen, een ernstige bedrijfskost. De commissarisplicht opleggen aan onderne-

mingen die op zich niet, en op geconsolideerde basis wel, voldoen aan de criteria bedoeld in artikel 12, §2 van wet van 17 juli 1975, is niet te verantwoorden.

Ze zijn derhalve van oordeel dat het artikel 13 van het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen op dit punt moet goedgekeurd worden. Ze menen nochtans dat, voor doeleinden van de commissarisplicht, de geconsolideerde berekeningswijze moet behouden worden voor ondernemingsgroepen die uit hoofde van hun omvang, van hun holdingactiviteit of van hun beursnotering een bijzondere betekenis hebben voor het maatschappelijk verkeer.

*
* *

Zo zouden de «op zich» «kleine» dochterondernemingen van een consolidatieplichtige groep, niet langer onderworpen zijn aan een zelfstandige commissarisplicht (zie hoger, sub 2). Voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening zou dit een handicap betekenen. De commissaris van de moeder zou bij de controle van de groepsrekeningen immers niet langer kunnen rekenen op de betrouwbaarheid van de individuele jaarrekeningen van de niet aan de commissarisplicht onderworpen dochters (vgl. art. 74-75 K.B. 6 maart 1990).

Om die reden dient het artikel 13 geamendeerd te worden in die zin dat het niet zou gelden indien de desbetreffende vennootschappelijke onderneming deel uitmaakt van een groep die consolidatieplichtig is op grond van artikel 11 van de Wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen, zoals uitgevoerd door het K.B. van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen.

*
* *

De portefeuillemaatschappijen zijn op grond van het K.B. nr. 64 van 10 november 1967 verplicht om met instemming van de Commissie voor Bank- en Financieuzen een bedrijfsrevisor aan te stellen die de Commissie behulpzaam is in haar controle (artt. 3 en 5 K.B. nr. 64). Indien de portefeuillemaatschappij bovendien een grote onderneming is, dan zal deze revisor tevens de functie van commissaris vervullen (art. 4 K.B. nr. 64).

Het beschouwen van de grootte van de portefeuillemaatschappij op gedeconsolideerde basis zal er, volgens berekeningen van de Commissie voor Bank- en Financieuzen, toe leiden dat ongeveer 25% van de portefeuillemaatschappijen niet langer aan de commissarisplicht onderworpen is. Vele portefeuillemaatschappijen hebben immers een laag omzetcijfer en een dito personeelsbestand (hoger, sub 2). Zij overschrijden slechts één van de in artikel 12, §2 van de Wet van 17 juli 1975 bedoelde drempelcriteria, nl. dat van het balans-totaal, en zij zijn derhalve geen grote onderneming wanneer ze niet op geconsolideerde basis worden beschouwd.

Vermits deze «kleine» portefeuillemaatschappijen niettemin verplicht zouden zijn om toch een geconsolideerde jaarrekening op te stellen op grond van het K.B. van 1 september 1986, en deze geconsolideerde jaarrekening noodzakelijkerwijze moet gecontroleerd worden door een daartoe speciaal aangestelde bedrijfsrevisor (art. 73 K.B. 6 maart 1990), is het niet aangewezen deze te laten werken met individuele jaarrekeningen die niet door een commissaris zouden gecontroleerd zijn.

In het huidige stelsel daarentegen wordt, indien het geconsolideerd cijfer van de met de portefeuillemaatschappij verbonden ondernemingen twee van de drie in art. 12, §2 W. 17 juli 1975 overschrijdt, elk van die ondernemingen, zoals de portefeuillemaatschappij zelf trouwens, aan de commissarisplicht onderworpen wat zijn individuele jaarrekening betreft.

In die omstandigheden moet artikel 13 geamendeerd worden in dier voege dat de portefeuillemaatschappijen en de met hen verbonden ondernemingen er toe gehouden zijn een commissaris te benoemen, en dit, ongeacht hun grootte. Deze stelling stemt overigens overeen met de wetgeving die van toepassing is op de «kleine» kredietinstellingen, die, ofschoon ze op grond van de Handelsvennootschappenwet geen commissaris moeten aanstellen, dat toch dienen te doen op grond van art. 50 van de Wet 22 maart 1993 op de kredietinstellingen.

*
* *

Een vergelijkbare bedenking kan gemaakt worden m.b.t. de beursgenoteerde ondernemingen die op gedeconsolideerde basis als «klein» zouden kunnen beschouwd worden.

Deze ondernemingen zijn momenteel meestal aan de commissarisplicht onderworpen omdat zij op geconsolideerde basis twee van de drie in art. 12, §2 W. 17 juli 1975 bedoelde criteria overschrijden.

Bij een berekening van hun grootte op gedeconsolideerde basis zou dit niet langer het geval zijn. Voor de betrouwbaarheid van de financiële marktinformatie zou dit nadelig zijn.

Daarom moet het artikel 13 van het wetsontwerp tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen geamendeerd worden in dier voege dat de gedeconsolideerde berekeningswijze niet zou gelden voor de beursgenoteerde ondernemingen»

4. ADVIES OVER DE VOORONTWERPEN VAN KONINKLIJK BESLUIT TOT WIJZIGING VAN RESPECTIEVELIJK:

- het K.B. van 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Accountants,
- het K.B. van 20 april 1990 betreffende de stage der kandidaat-accountants,
- het K.B. van 20 april 1990 houdende vaststelling van het programma en de voorwaarden voor het bekwaamheidsexamen van accountant,
- het K.B. van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants.

D. 22/09/94

Geraadpleegde werken:

J. Pertek: «*La reconnaissance mutuelle des diplômes d'enseignement supérieur*», Rev. trim. dr. europ., 25 (4), oct.-déc. 1989, p. 623;

J.M. Laslett: «*The mutual recognition of diplomas, certificates and other evidence of formal qualification in the european community*», L.I.E.I., 1990/1, p.1;

A. Carnelutti: «*L'Europe des professions libérales: la reconnaissance mutuelle des diplômes d'enseignement supérieur*», Revue de Marché Unique européen, 1-1991, p. 23;

W. Feuerich: «*Die Umsetzung der Diplomanerkenntnisrichtlinie durch das Eignungsprüfungsgesetz für die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft*», NJW 1991, Heft 18, p. 1144;

H. Olivier: «*Perspectives du contrôle légal des comptes dans la Communauté européenne*», Revue de droit international et de droit comparé, n° 3/1989, p. 209;

N.J. Skarlatos: «*European lawyer's right to transnational legal practice in the european community*», Legal issues of European integration, 1991/1, p. 49;

H.J. Rabe: «*Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit der rechtsberatenden Berufe in der Europäischen Gemeinschaft*», Rabels Z, 55 (1991), 1, p. 291;

J. Stuyck en K. Geens: «*Vrij verkeer van advocaten in de EEG*», SEW Tijdschrift voor Europees en economisch recht, 2-1993, p. 111 en in het Frans: «*La libre circulation des avocats dans l'Europe du Marché Unique*», Revue du Marché Unique Européen, 1-1993, p. 71.

Inleiding

Deze voorontwerpen, door de Minister van Kleine en Middelgrote Ondernemingen, A. Bourgeois, in zijn brief van 11 maart 1994, voorgelegd aan de Hoge Raad, hebben tot doel de betrokken koninklijke besluiten aan te passen aan de bepalingen van de Europese richtlijn van 21 december 1988.

1) Voorontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Accountants

Het voorontwerp strekt ertoe artikel 3 van bovenvermeld koninklijk besluit aan te vullen teneinde tegemoet te komen aan de hypothese waarbij, in sommige lidstaten van de Europese Gemeenschap, geen documenten afgeleverd worden van goed zedelijk gedrag of waaruit blijkt dat de fysieke persoon, kandidaat voor het uitoefenen van een gereguleerd beroep, nooit failliet is gegaan.

Het vergt geen bepaalde opmerkingen in die zin dat het gaat om de aanpassing aan artikel 6 van de richtlijn.

2) Voorontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants

Het voorontwerp strekt ertoe het artikel 2 van bovenvermeld koninklijk besluit aan te vullen met een 3° tot omzetting van de reeds vermelde richtlijn en meer bepaald van artikel 3 dat voorziet dat, wanneer de toegang tot of het uitoefenen van een gereguleerd beroep afhankelijk is van het bezit van een diploma, de bevoegde overheid geen kandidaat van een andere Lidstaat mag weigeren, om reden van onvoldoende kwalificatie, als deze in het bezit is van een diploma, voorgeschreven door een andere Lidstaat om toegelaten te worden tot het beroep op zijn grondgebied dan wel deze activiteit aldaar uit te oefenen, en dat in een Lidstaat behaald is of wanneer hij dit beroep voltijds heeft uitgeoefend gedurende twee jaar tijdens de tien voorafgaande jaren in een andere Lidstaat waar dit beroep niet gereguleerd is en wanneer hij houder is van één of meer opleidingstitels die in de richtlijn zijn voorzien.

De formulering van de eerste alinea van artikel 2, 3°, b) zou moeten worden herzien teneinde het onderscheid te behouden die de richtlijn maakt, in artikel 3, tussen het uitoefenen van het beroep gedurende tien jaar enerzijds en de opleidingstitel(s) anderzijds.

Het voorontwerp behoeft geen andere opmerkingen.

3) Voorontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 20 april 1990 houdende vaststelling van het programma en de voorwaarden voor het bekwaamheidsexamen van accountant

Door het invoegen van een artikel 12bis in bovenvermeld koninklijk besluit wil dit voorontwerp «de houders van een van de diploma's of opleidingstitels, bedoeld in artikel 2, 3° van

het koninklijk besluit 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants» ambtshalve vrijstellen van een bekwaamheidsexamen of een stage.

Evenwel moeten zij zich onderwerpen aan een bekwaamheidsproef, georganiseerd door het Instituut, over hun kennis van het Belgisch recht, meer bepaald op het gebied van boekhouding, belastingwetgeving en deontologie.

Deze bepaling is een toepassing van artikel 4, 1, laatste alinea van de richtlijn die voorziet dat de Lidstaat, voor bepaalde beroepen, mag afwijken van het principe volgens hetwelk hij, ingeval een stage of een bekwaamheidsexamen is oplegd, de kandidaat de keuze moet laten tussen één van beide.

Dit voorontwerp wordt mede behandeld in de hierna volgende algemene bespreking van het voorontwerp met betrekking tot het koninklijk besluit betreffende de stage der kandidaat-accountants.

4) Voorontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 20 april 1990 betreffende de stage der kandidaat-accountants

Dit voorontwerp wil artikel 24 van bovenvermeld koninklijk besluit aanvullen met een § 3 teneinde de houders van een van de diploma's of opleidingstitels, bedoeld in artikel 2, 3° van het koninklijk besluit 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants, ambtshalve vrij te stellen van de stage (zie boven).

Rekening houdend met het feit dat, op dit ogenblik, de enige mogelijkheid tot inkorting van de stage, voorzien voor de Belgen in het betrokken koninklijk besluit (art. 24, § 1), bestaat in de bevoegdheid van de Raad om, na advies van de Stagecommissie, de duur van de stage in te korten voor de personen die ingeschreven zijn op de lijst van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, heeft de Hoge Raad vastgesteld dat een aanzienlijke discriminatie werd geschapen in het nadeel van de Belgische kandidaat-accountants.

Volgens de Hoge Raad stelt het probleem zich des te scherper, in de mate dat de voorontwerpen op dit punt blijkbaar uitgaan van een bewuste keuze.

Het principe van het erkennen van diploma's van hoger onderwijs, waar de richtlijn zich op steunt, is weliswaar dat van een wederzijds vertrouwen dat berust op het vermoeden dat opleidingen, die het uitoefenen van een bepaald beroep toelaten, gelijkaardig zijn, ongeacht de Lidstaat waar de vrijstelling werd verleend.

Dit principe wordt bevestigd in artikel 3 van de richtlijn en volgt ook uit artikel 5 van de richtlijn dat aangeeft dat de stage in principe een bijkomende vormingsmogelijkheid is die de Lidstaat van ontvangst kan bieden aan een gediplomeerde in de Lidstaat van herkomst.

Niettemin biedt de richtlijn, in artikel 4, onder bepaalde voorwaarden, maatregelen ter compensatie en ter controle, in de vorm van de mogelijkheid om aan de kandidaat-accountants, houders van een van de diploma's of opleidingstitels voorzien in artikel 3 (waarvan artikel 2, 3° van het koninklijk besluit van 22 november 1990 de omzetting is) op te leggen ofwel hun beroepservaring te bewijzen, ofwel een stage te lopen van minimum drie jaar of te slagen voor een bekwaamheidsexamen. De richtlijn voorziet dat een Lidstaat, die van deze laatste mogelijkheid gebruik maakt, in principe de kandidaat de keuze moet laten tussen de stage en het bekwaamheidsexamen.

Naar verluidt vindt het opschrift van het voorontwerp zijn oorsprong in de interpretatie van het begrip «diploma», volgens hetwelk dit woord betrekking zou hebben op elk document dat in een Lidstaat wordt afgeleverd door een bevoegde overheid en dat er dezelfde toegangsrechten tot een gereguleerd beroep verleent, zodat, volgens deze interpretatie, artikel 3 a) van de richtlijn in feite geen betrekking zou hebben op de personen die diploma's bezitten, vereist om toegang te krijgen tot het beroep doch deze hoedanigheid niet effectief bezitten, maar eerder op buitenlandse beroepsbeoefenaars die reeds toegang kregen tot het uitoefenen van het beroep.

Volgens de mening van de Hoge Raad is deze interpretatie in tegenspraak met, enerzijds, de definitie van het begrip «diploma», voorzien in het eerste artikel van de richtlijn, en, anderzijds, met het feit dat de richtlijn, in artikel 3 b), kandidaten, die het beroep uitgeoefend hebben in een Lidstaat waar het beroep niet gereguleerd is, op gelijke voet stelt.

De doctrine terzake steunt deze interpretatie evenmin.

De Hoge Raad is van oordeel, met het oog op het algemeen belang en op niet-discriminatie, dat het de voorkeur zou verdienen gebruik te maken van de mogelijkheid de stage op te leggen, voorzien in artikel 4. 1. b), eerste streepje van de richtlijn. Vermits het Belgisch recht - en vooral het boekhoudrecht, het burgerlijk recht, het vennootschapsrecht, het handelsrecht en het fiscaal recht -, materies zijn waarvan een grondige kennis vereist is voor de accountants bij de uitoefening van hun beroep (waar het geven van raad en/of assistentie betreffende het Belgisch recht een essentieel bestanddeel van uitmaakt) is de Hoge Raad bovendien van mening dat het aangewezen is, in toepassing van de laatste alinea van artikel 4.1 van de richtlijn, af te zien van het principe de kandidaat de keuze te laten tussen een bekwaamheidsexamen en een stage, en voor te schrijven een stage te volgen.

Vervolgens is de Hoge Raad van oordeel dat, anders dan het uitoefenen van het beroep in België onder de verantwoordelijkheid van een gekwalificeerde beroepsbeoefenaar, het slagen alleen voor een bewaamheidsexamen over de kennis van het Belgisch recht, zoals voorgesteld in het voorontwerp van het koninklijk besluit van 20 april 1990 met betrekking tot het bekwaamheidsexamen, geen voldoende waarborg - die men mag vereisen van een accountant die werkzaam is in België - biedt voor de volwaardige beheersing van de verschillende takken van het Belgisch recht die het beroep van accountant aanbelangen en van de bekwaamheid de verschillende wettelijke en reglementaire bepalingen, waaruit ze zijn samengesteld, toe te passen.

De Hoge Raad heeft bovendien gemeend rekening te moeten houden, enerzijds, met de vrijheid om in sommige gevallen zowel een revisor als een accountant te kiezen, wat inhoudt dat de toegang tot beide beroepen onderworpen moet zijn aan voorwaarden die er borg voor staan dat de beoefenaars volledig op de hoogte zijn van het Belgisch recht en, anderzijds, met de wensen, uitgesproken door de accountants inzake de wettelijke controle op de rekeningen en die ertoe verplichten de voorontwerpen in overeenstemming te brengen met de achtste richtlijn van de Raad van 10 april 1984 met betrekking tot het erkennen van personen belast met de controle van boekhoudkundige stukken (84/253/EEG) (art. 8) (J.O. n° L 126 van 12 mei 1984).

5. ADVIES BETREFFENDE HET ONTWERP VAN KONINKLIJK BESLUIT TOT VASTSTELLING VAN HET REGLEMENT VAN PLICHTENLEER DER ACCOUNTANTS.

D. 22/12/94

Prolegomena

Krachtens artikel 88 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, stelt de Koning, op voorstel of na advies van de Raad van het Instituut der Accountants, het stagereglement en het tuchtreglement vast, alsmede de reglementen die noodzakelijk zijn voor de werking van het Instituut en voor de verwezenlijking van zijn bij deze wet omschreven doelstellingen.

In 1987 reeds stelde de Raad van het Instituut een tekst voor met als titel «Ontwerp van koninklijk besluit van plichtenleer». Die tekst werd aan verschillende onderzoeken onderworpen.

De Raad van State bracht tenslotte op 2 juni 1992 een advies uit over het ontwerp van besluit tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants.

De tekst die voor advies aan de Hoge Raad wordt voorgelegd, is de tekst van het nieuwe ontwerp van koninklijk besluit van plichtenleer, zoals het aan de Minister van Kleine en Middelgrote Ondernemingen en Landbouw werd voorgelegd, na aanpassing aan het advies van de Raad van State.

*

*

*

Het advies van de Hoge Raad is als volgt opgebouwd : het behandelt eerst het fundamenteel probleem van de rechtsgrond van het ontwerp en onderzoekt vervolgens, bepaling per bepaling, het bovenvermeld ontwerp hoofdzakelijk rekening houdend met het advies van de Raad van State en de opmerkingen over dit advies geformuleerd door het Instituut der Accountants.

Bovendien werd, overeenkomstig de wens van de wetgever dat de Hoge Raad zou toezien op de eenheid der plichtenleer en technieken van toepassing op de beroepen van bedrijfsrevisor en accountant, systematisch overgegaan tot een vergelijking van de ontwerpbepalingen met de bepalingen van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren (B.S., 18 januari 1994, blz. 940).

*

*

*

1. Rechtsgrond van het ontwerp van koninklijk besluit

De Raad van State heeft in zijn advies van 2 juni 1992, op basis van de algemene principes betreffende de uitvoering der wetten (art. 108 van de Grondwet), een zeer beperkend standpunt ingenomen m.b.t. de inhoud van de deontologische verplichtingen die de plichtenleer van het Instituut der Accountants zou kunnen formuleren.

De argumenten waarop het standpunt van de Raad van State gebaseerd is, bestaan enerzijds rechtstreeks uit de bepalingen van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat die de juridische basis vormen van de plichtenleer en anderzijds onrechtstreeks uit de rolverdeling in de onderneming tussen de accountants en de bedrijfsrevisoren, zoals de wetgever die gewild heeft.

Alvorens die argumenten te bespreken, dient te worden vermeld dat, waar het om verschillende andere gereguleerde beroepen gaat, de juridische basis van de plichtenleer niet zelden beperkter is en dikwijls berust op algemene principes en waarden die heel wat vager zijn dan het ontwerp van koninklijk besluit betreffende de accountancy³.

Het bijzonder kenmerk van het beroep van accountant en trouwens ook van bedrijfsrevisor bestaat er bovendien in dat de Koning zelf de plichtenleer vaststelt, na advies van respectievelijk het Instituut der Accountants of het Instituut der Bedrijfsrevisoren, terwijl hij voor de andere gereguleerde beroepen slechts een voogdijbevoegdheid heeft, die in voorkomend geval negatief is. Zijn rol bestaat er dan in ofwel bij koninklijk besluit het reglement in zijn geheel goed te keuren, waardoor het bindende kracht verkrijgt, ofwel het niet goed te keuren, waardoor het reglement het statuut van «officieuze» code verwerft (b.v. code inzake medische plichtenleer)⁴.

De indirecte argumentatie die de Raad van State ontleent aan de wet van 21 februari 1985 op basis van een vergelijking met het beroep van bedrijfsrevisor, gaat terug op de geschiedenis van de wet, maar is, volgens de Hoge Raad, en om verschillende redenen, niet helemaal relevant.

Het hoeft geen verbazing te wekken dat de wetgever in 1985 meer de nadruk gelegd heeft op de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor dan op die van de accountant.

Het feit dat de revisor benoemd wordt door de vennootschap die hij dient te controleren in het belang van het maatschappelijk verkeer, stelt de noodzaak van zijn onafhankelijkheid in het daglicht.

Er mag evenwel hoogstens sprake zijn van een verschil in intensiteit met de andere beroepen waaronder dit van accountant. Ook voor die laatste is de onafhankelijkheid een onontbeerlijke voorwaarde om hun beroep loyaal en op sociaal gerechtvaardigde

³ Zie namelijk voor de geneesheren, het artikel 15 § 1 van het besluit nr. 79 over de Orde der Geneesheren en voor de advocaten, artikel 456 van het Gerechtelijk Wetboek.

⁴ In dit laatste geval kunnen de tuchtinstanties in hun beslissingen niet verwijzen naar het tuchtreglement daar het geen bindende kracht heeft. Het tuchtreglement kan evenwel een bron van inspiratie zijn omdat het legaliteitsbeginsel niet geldt in tuchtzaken. De tuchtrechter heeft immers geen tekst nodig - namelijk een tekst met bindende kracht - om een laakbaar gedrag te bestraffen.

wijze uit te oefenen. Wat betreft het beroep van accountant heeft de wetgever dit bepaald en trouwens herhaald (cf. art. 81 en 84 van de wet van 21 februari 1985). De Hoge Raad is trouwens van mening dat het niet is, omdat de uitoefening van een beroep hoofdzakelijk bestaat uit het verstrekken van adviezen, dat de bekleeders ervan, zonder voorbehoud, aan de wensen van hun klanten kunnen tegemoetkomen.

Men mag trouwens niet uit het oog verliezen dat talrijke taken van accountant, zoals die vermeld in artikel 78, 1° en 2° van de wet van 21 februari 1985 evenals de bijzondere controle-opdrachten die ze delen met de revisoren sedert de wet van 18 juli 1991, met inbegrip van het verifiëren van de jaarrekeningen in de kleine en middelgrote ondernemingen (art. 80 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen), geen zuiver adviserend karakter hebben en een onafhankelijkheid vergen die even groot dient te zijn als die van de bedrijfsrevisoren.

Volgens de Hoge Raad blijkt uit dit inzicht dat er een grote convergentie dient te bestaan tussen de plichtenleer van de bedrijfsrevisoren en die van de accountants.

Wat betreft **de directe argumentatie** die door de Raad van State ontleend is aan de wet van 21 februari 1985, dient men, volgens de Hoge Raad, vast te stellen dat naast de artikelen 81, 88 en 91 vermeld door de Raad van State, artikel 84 van de wet zeer belangrijk is om de rechtsgrond en de context van de plichtenleer van het Instituut der Accountants te bepalen.

Artikel 84 luidt als volgt :

*«Het Instituut der Accountants heeft tot doel toe te zien op de opleiding en te voorzien in de bestendige organisatie van een korps specialisten die bekwaam zijn **de in artikel 78 bepaalde werkzaamheden** uit te voeren met alle vereiste waarborgen inzake **bekwaamheid, onafhankelijkheid en rechtschapenheid**. Het Instituut oefent tevens toezicht uit op de behoorlijke uitvoering van de aan de leden toevertrouwde opdrachten».*

Middels herformulering van de tekst van artikel 84 in verplichtingen opgelegd aan de accountants zelf (onder andere de rechtschapenheid en de waardigheid), bepaalt artikel 91 dat tuchtstraffen kunnen worden opgelegd aan de accountant die aan zijn beroepsverplichtingen tekort komt. De plichtenleer waarover het Instituut der Accountants advies uitbrengt bij de Koning, omvat die verplichtingen en dient bij te dragen tot de verwezenlijking van zijn onder meer uit hoofde van artikel 84 omschreven doelstellingen (art. 88 van de wet van 21 februari 1985).

Na het lezen van de artikelen 84, 88 en 91 kunnen verschillende besluiten worden getrokken.

Vooreerst volgt uit artikel 84 dat het Instituut der Accountants tot taak heeft toe te zien op de onafhankelijkheid, de bekwaamheid en de rechtschapenheid van **alle** accountants die activiteiten uitoefenen bedoeld in het artikel 78.

Daar sommige van die taken ook worden uitgeoefend door interne accountants, ontsnappen die laatsten ook niet aan het toezicht van disciplinaire aard door het Instituut der Accountants. Ongetwijfeld zullen er bij dit toezicht specifieke moeilijkheden rijzen in verband met de ondergeschikte plaats waarin de interne accountant zich bevindt.

Uit artikel 81, § 1, mag evenwel niet worden afgeleid dat de onafhankelijkheid slechts een verplichting zou zijn voor de externe accountants.

Bovendien blijkt duidelijk uit het artikel 88 dat de wetgever het Instituut der Accountants heeft belast, via zijn instellingen, met het toezicht op de onafhankelijkheid, de bekwaamheid en de aanvankelijke (op het ogenblik dat men toegang krijgt tot het beroep) en de permanente (gedurende de uitoefening van het beroep) rechtschapenheid van zijn leden.

Het Instituut der Accountants dient zich, door de uitwerking van de verschillende reglementen, waaronder de plichtenleer waartoe het gehouden is, in te spannen voor de verwezenlijking van zijn bij de wet omschreven doelstellingen (art. 88 van de wet van 21 februari 1985). Voor alle bepalingen van de plichtenleer die bijdragen tot de bekwaamheid, de onafhankelijkheid en de rechtschapenheid die van de accountants worden geëist bij de uitoefening van de activiteiten bedoeld in artikel 78 is er dus een voldoende rechtsgrond in de wet van 21 februari 1985.

Volgens de Hoge Raad kan de lijst der bepalingen van het ontwerp van reglement, waarvoor volgens de Raad van State de wet van 21 februari 1985 geen basis verschaft, niet worden bevestigd.

In het vervolg van het advies werd er op toegezien dat er systematisch, bepaling per bepaling, werd geantwoord op de bezwaren geformuleerd door de Raad van State.

2. Commentaar bij de bepalingen

Algemene opmerking: de legistiek legt op de volledige nummering van het ontwerp van koninklijk besluit te herzien, want sommige artikelen van die nog niet goedgekeurde tekst worden ingetrokken.

HOOFDSTUK I : ALGEMENE BEPALINGEN (art. 1 tot 7)

Artikel 1 : in deze bepaling waarvoor bij de opstelling rekening gehouden werd met het advies van de Raad van State, worden een aantal begrippen gedefinieerd. Ze vergt geen commentaar, behalve dat het nuttig zou kunnen zijn te bepalen wat wordt bedoeld met «beroepsmatige samenwerking» (cf. art. 12 § 3 en hoofdstuk V) door te verwijzen naar het artikel 52 van het koninklijk besluit van 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Accountants of door de woorden van die bepaling over te nemen. Het is ook wenselijk om er, met het oog op de convergentie, aan toe te voegen dat elk akkoord, dat het recht omvat een gemeenschappelijke naam te gebruiken en ernaar te verwijzen of dat een verbintenis van wederzijdse aanbeveling omvat, wordt vermoed aan die notie te beantwoorden (cf. advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat over de onverenigbaarheden in de plichtenleer van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, verslag 1992-1993, blz. 51).

- Artikel 2 :** hoewel de stagiairs geen leden zijn van het Instituut, zijn ze onderworpen aan het toezicht en de beroepstucht ervan (art. 72, 4° van de wet van 21 februari 1985 en art. 34 van het koninklijk besluit van 20 april 1990 betreffende de stage van de kandidaat-accountants). Is de bepaling zodoende gerechtvaardigd, toch is ze evenwel niet onontbeerlijk. Men zal trouwens opmerken dat de situatie van de stagiairs-bedrijfsrevisoren identiek is (art. 4 van de wet van 22 juli 1953 en artikel 31 van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren) en dat het koninklijk besluit van plichtenleer dat hen betreft, geen enkele gelijkaardige bepaling omvat. Er wordt derhalve aangeraden die bepaling te schrappen.
- Artikel 3 :** de tekst die aan de Raad van State werd voorgelegd, gaf aanleiding tot de volgende opmerking : «Het tweede lid is slechts een parafrasering van het bepaalde in artikel 91 van de wet en dient derhalve als overbodig te worden geschrapt». Het advies van de Raad van State werd gevolgd en de nieuwe voorgestelde tekst is *mutatis mutandis* op dezelfde wijze opgesteld als artikel 2 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Hij kan worden goedgekeurd.
- Artikelen 4 en 5 :** de Raad van State was van mening dat de voorgestelde bepalingen dienden te worden weggelaten omdat het ene enkel een parafrasering was van een wettelijke bepaling en het andere slechts algemene beginselen in herinnering bracht.
- Het ontwerp heeft rekening gehouden met die opmerkingen en heeft enerzijds de tekst van het vroegere artikel 4 vervangen door een tekst die *mutatis mutandis* op dezelfde wijze opgesteld is als het artikel 3 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren en anderzijds het artikel 5 ingetrokken. Er dient dus geen enkele opmerking te worden gemaakt.
- Artikel 6 :** die bepaling die er de accountant toe verplicht in te gaan op elk verzoek om informatie evenals op elk uitdrukkelijk verzoek of elke uitnodiging uitgaande van het Instituut, werd lichtjes aangepast ingevolge het advies van de Raad van State. De termijn waarbinnen het antwoord dient te worden gegeven, dient te worden vastgesteld door de Raad en mag niet minder dan een maand bedragen. De vroegere tekst voorzag niet in de vaststelling van de termijn door de Raad. Er zijn geen opmerkingen.
- Artikel 7 :** de Raad van State heeft in verband met die bepaling betreffende de verplichting zijn medewerking te verlenen aan het tuchtonderzoek geleid door de persoon die ermee belast werd door de Raad, slechts een opmerking gemaakt van taalkundige aard in verband met een Nederlands woord.
- De Hoge Raad heeft geen enkele opmerking, maar is van mening dat hoofdstuk I enerzijds dient te worden aangevuld met een bepaling die erin voorziet dat «de accountant, tegen wie een gerechtelijke

procedure werd ingeleid die betrekking heeft op zijn beroep, moet het Instituut hierover onmiddellijk inlichten» en anderzijds met bepalingen in de zin van de artikelen 33, 34, 35, 2de lid en 36 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, die in voorkomend geval met artikel 7 een afzonderlijk hoofdstuk zouden kunnen vormen betreffende de tuchtprocedure.

HOOFDSTUK II : ONAFHANKELIJKHEID (art. 8 tot 12)

Artikel 8 : die bepaling komt overeen met de artikelen 6 en 8 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Het 3de en het 4de lid van de voorgestelde bepaling breiden de voorschriften inzake onafhankelijkheid, die door artikel 81, § 1, van de wet zijn opgelegd aan de externe accountant, uit tot de interne accountant.

De Raad van State heeft geoordeeld dat in de wet geen rechtsgrond daarvoor voorhanden is en is dan ook van mening dat die bepalingen dienen te worden weggelaten.

Wat betreft dit punt, werd het advies van de Raad van State niet gevolgd.

Op basis van de overwegingen besproken in het eerste gedeelte van onderhavig advies over de rechtsgrond van het ontwerp en rekening houdend met het feit dat, naar de mening van de Hoge Raad, elk beroep van intellectuele aard zelfs uitgeoefend in het kader van de arbeidsovereenkomst onafhankelijkheid veronderstelt, raadt de Hoge Raad aan het 3de lid en het 4de lid van de voorgestelde tekst ongewijzigd te behouden. Het 3de lid en het 4de lid zijn bovendien, volgens de Hoge Raad, van die aard dat ze de interne accountants aanzetten tot meer waakzaamheid wanneer de moeilijkheden die de onderneming ondervindt, aanleiding kunnen geven tot de vrees dat het boekhoudrecht of het vennootschapsrecht niet zullen worden geëerbiedigd.

Artikel 9 : de Raad van State heeft aanbevolen om, naar analogie met het 1ste lid van de bepaling, het in het 3de lid geformuleerde verbod uit te breiden tot de betrokkene zelf en zijn echtgenote/haar echtgenoot.

Op die opmerking werd ingegaan.

Daar de voorschriften vervat in deze bepaling eveneens mutatis mutandis voorkomen in het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren (art. 9), maakt de Hoge Raad geen enkele bijzondere opmerking.

Artikel 10 : het probleem van de toepasselijkheid van de plichtenleer op de andere accountants dan die ingeschreven in het register van de ex-

terne accountants, dat hierboven reeds werd vermeld in het eerste gedeelte van het advies evenals wat betreft het artikel 8, rijst opnieuw in verband met artikel 10 dat de tegenhanger is van het artikel 7 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfs-revisoren.

De Raad van State heeft immers in zijn advies gesteld dat het nuttig zou zijn te verduidelijken «... de externe accountant ...», niet alleen omdat die verduidelijking voortvloeit uit de context van het artikel, maar bovendien omdat de tekst in overeenstemming wordt gebracht met de wet krachtens welke de bewuste verbodsbepaling alleen voor de externe accountant kan gelden.

Wat betreft dit punt, werd het advies niet gevolgd.

Volgens de uitleg verstrekt aan de Hoge Raad strekt het artikel 10 van het ontwerp, net als het artikel 17 dat veel duidelijker is in dit opzicht, ertoe de eerbiediging van bepaalde deontologische voorschriften op te leggen aan een niet-wettelijk erkende categorie van accountants die als «onafhankelijke accountants» worden bestempeld. Het bestaan van die categorie accountants vloeit voort uit het feit dat de artikelen 79 en 80 van de wet van 21 februari 1985 bepalen dat elke natuurlijke persoon of elke vennootschap of vereniging, aan wie de hoedanigheid van accountant werd verleend, op zijn/haar verzoek wordt ingeschreven in het register van de externe accountants, wanneer hij/zij alle of sommige van de in artikel 78 bedoelde werkzaamheden uitoefent of zich voorneemt deze uit te oefenen. Zodoende zou de wet van 21 februari 1985 de accountants die niet ingeschreven zijn in het register van de externe accountants dus niet verbieden onafhankelijk opdrachten te aanvaarden, voor zover het niet gaat om opdrachten voorbehouden voor de externe accountants.

Volgens die interpretatie zou het volstrekt mogelijk zijn accountant te zijn, in dit opzicht lid te zijn van het Instituut (art. 85) en onafhankelijk een reeks opdrachten te vervullen die niet voorbehouden zijn voor de accountants ingeschreven in het register van de externe accountants.

Op het eerste gezicht kan men geneigd zijn te denken dat dergelijke accountants, in het algemeen belang, dienen te worden onderworpen aan dezelfde plichtenleer als hun externe collega's omdat het weinig passend is de toepassing van de plichtenleer op een persoon uitsluitend te laten afhangen van een stap van deze laatste en niet in functie van zijn verrichte activiteit.

Voor de duidelijkheid en de doorzichtigheid is de Hoge Raad evenwel geen voorstander van de erkenning, door een vermelding in een reglementaire tekst of op een andere wijze, van die categorie accountants met een gemengd en dus onvolwaardig statuut. Hoe kan

bij voorbeeld worden gerechtvaardigd dat de onafhankelijke accountant slechts tot een discretieplicht gehouden is, terwijl de externe accountant gebonden is door het beroepsgeheim ?

De Hoge Raad oordeelt bovendien dat men zich vragen dient te stellen over de gegrondheid van die categorie accountants «opgericht» naast de categorie externe accountants erkend door de wet van 1985 (art. 79 en 80) en die van interne accountants waarvan het bestaan a contrario uit de vorige is afgeleid.

Volgens de Hoge Raad is de inschrijving in het register van de externe accountants verplicht voor de professionelen die alle of sommige van de in artikel 78 bedoelde werkzaamheden op exclusieve wijze, in hoofdzaak of in bijkomende orde uitoefenen, buiten het kader van een arbeidsovereenkomst of van een door de overheid bezoldigde betrekking. Zij gebeurt echter op het verzoek van de accountant. Die interpretatie is de enige die verenigbaar is met de geest en de tekst van de artikelen 79 en 80 van de wet van 21 februari 1985. De draagwijdte van het artikel 10 zou dus moeten worden beperkt tot de externe accountants.

Artikel 11 : de Raad van State heeft de raad gegeven te verduidelijken dat de bepaling betrekking heeft op de externe accountant. Het advies van de Raad van State werd terecht gevolgd.
Die bepaling handelt trouwens over attesten of verslagen opgemaakt in uitvoering van een monopolie-opdracht.

Artikel 12 : die bepaling stemt, wat betreft § § 1 et 2, mutatis mutandis overeen met het artikel 12, § § 1 en 2 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Er werd rekening gehouden met de opmerking van de Raad van State die wenst te verduidelijken dat de bepaling van toepassing is op de externe accountants en met de taalkundige verbeteringen.

Na het advies van de Raad van State werd vastgesteld dat de tekst van het artikel 12, § 2 verwarring kan doen ontstaan en het beroep van accountant kan schaden. De tekst bepaalde immers dat de accountant, belast met de controle op de jaarrekening of andere boekhoudkundige bescheiden van de onderneming, geen andere functie, mandaat of opdracht mag aanvaarden die hem ertoe zouden brengen zich in te laten met het beheer, of, in welke hoedanigheid ook, de belangen van deze vennootschap te vertegenwoordigen. Terwijl die tekst de accountant elke vorm van beheer of vertegenwoordiging van de handels- of financiële belangen van een handelsvennootschap trachtte te verbieden, zou hij de accountant eveneens hebben kunnen verbieden om de belangen van zijn klant in belastingzaken te vertegenwoordigen. Wat betreft dit punt werd de tekst dan ook herbewerkt.

De Raad van State is van mening dat die aanpassing gerechtvaardigd is ten opzichte van het artikel 78 van de wet van 21 februari 1985.

Door de wijziging is deze tekst evenwel minder strikt dan die welke van toepassing is op de bedrijfsrevisoren. Bovendien zou men, om verwarring te vermijden, in dezelfde paragraaf (cfr. art.12,par.2) ofwel het woord « onderneming» ofwel het woord «vennootschap» dienen te gebruiken. Het verdient bijgevolg aanbeveling de zinsnede «of de commerciële belangen van deze vennootschap te vertegenwoordigen...» te vervangen door «de belangen van deze vennootschap te vertegenwoordigen in welke hoedanigheid ook, met uitzondering van haar vertegenwoordiging in belastingzaken».

Paragraaf 3 van artikel 12 is bijzonder streng en stelt veel hogere eisen dan artikel 14 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren; dit artikel bepaalt enkel dat een bedrijfsrevisor, die met een zelfde toestand geconfronteerd wordt, moet nagaan «of de aard en de omvang van die diensten zijn eigen onafhankelijkheid niet in het gedrang brengen» en dat hij er, in voorkomend geval, moet voor waken dat artikel 64ter, lid 5, van de gecoördineerde wetten betreffende de handelsvennootschappen wordt nageleefd. De tekst zou misschien ietwat soepeler geformuleerd kunnen worden, opdat de accountant die met dat probleem geconfronteerd wordt bevoegd zou zijn en de verantwoordelijkheden zou dragen om *in concreto* te beoordelen of zijn onafhankelijkheid in het gedrang komt.

Tot slot, vraagt de Hoge Raad zich af of in het hoofdstuk geen bepaling zou moeten voorkomen, waarin voorgeschreven wordt dat de externe accountants hun activiteit niet derwijze mogen beperken dat zij afhankelijk zijn van een beperkt aantal opdrachten of cliënten of van opdrachten die in feite uitgaan van één enkele belangengroep...(cfr. art. 13 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren); ook denkt de Hoge Raad aan een bepaling waarbij het de accountant verboden is - in een onderneming waar hij een opdracht uitvoert of in een daarmee verbonden onderneming - een opdracht, een taak of een mandaat te aanvaarden die de onafhankelijke uitoefening van zijn opdracht in het gedrang zou kunnen brengen(cfr. art 12, par. 3, van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren).

HOOFDSTUK III: UITVOERING VAN DE OPDRACHTEN (art.13 tot 16)

Artikel 13: deze bepaling, waarvan lid 2 de pendant vormt van artikel 17 lid 1 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, heeft vrijwel geen commentaar van de Raad van State uitgelokt; de Raad van State zegt alleen dat lid 2 enkel betrekking moet hebben op de externe accountants en dat de verzekering «burgerlijke beroepsaansprakelijkheid» niet verplicht gesteld mag worden, daar de rechtsgrond ontbreekt.

Ten aanzien van het eerste punt, werd het advies van de Raad van State terecht opgevolgd daar deze bepaling betrekking heeft op de monopolie-opdrachten.

De verplichte verzekering «burgerlijke beroepsaansprakelijkheid» bleef evenwel behouden in de tekst.

Naar het oordeel van de Hoge Raad, neemt de beroepsaansprakelijkheid toe door de toewijzing van steeds nieuwe opdrachten aan externe accountants, komt de aansprakelijkheid van de boekhoudkundige deskundigen overal steeds meer in het geding en is de maatregel gunstig- ja zelfs van algemeen nut- voor de cliënten van een accountant die hun schade heeft toegebracht; zulks verantwoordt het behoud van de bepaling, waarvan de rechtsgrond, naar het oordeel van de Hoge Raad, gevormd wordt door de artikelen 84 en 88 van de wet van 21 februari 1985.

Gelet op de opmerkingen ten aanzien van artikel 10, vindt de Hoge Raad dat, aangezien deze verplichting enkel rust op de externe accountants, de formulering van lid 3 in die zin gewijzigd moet worden.

Tot slot adviseert de Raad dat, zoals in artikel 17 lid 2 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, het besluit zou voorschrijven dat de werkdocumenten m.b.t. een monopolie-opdracht bewaard dienen te worden door de externe accountant die de opdracht heeft uitgevoerd, en wel gedurende een periode van vijf jaar vanaf de datum van het verslag dat op basis van de werkdocumenten werd opgesteld.

Artikel 14:

alle opmerkingen van de Raad van State werden opgevolgd. Zij komen vooral hierop neer dat het eerste lid aangevuld zou worden met de vermelding dat het om een externe accountant gaat en dat correcties aan de vormgeving zouden worden aangebracht (bv. vervanging van de term «medewerkers» door de woorden» personeelsleden»). Ter wille van de convergentie, adviseert de Hoge Raad dat liever de woorden» vaste medewerkers» gebruikt zouden worden, daar die formulering ook reeds voorkomt in het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren (idem in artikel 10, in fine).

Deze bepaling, waarvan de bewoordingen sterke gelijkenis vertonen met die van artikel 16 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, vereist geen andere opmerkingen, behalve dan dat, aan het eind van het eerste lid, naar analogie met dit artikel, voorgeschreven zou kunnen worden dat «behoudens uitzonderlijke omstandigheden, schriftelijk behoorlijk gemotiveerd, kan hij geen essentiële elementen van een monopolie-opdracht overdragen.»

Artikel 15 :

ten aanzien van deze bepaling heeft de Raad van State geen enkele opmerking gemaakt en aan dit artikel werd dan ook niets gewijzigd.

Lid 1 stemt overeen met artikel 18, lid 1, van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren . Lid 2 komt in grote trekken overeen met lid 3 van artikel 18.

De Hoge Raad is van oordeel dat de hypothesen, als bedoeld in lid 2 en aan het eind van lid 3 van artikel 18 van het koninklijk besluit betreffende de bedrijfsrevisoren, in het ontwerp opgenomen zouden moeten worden. Deze hypothesen slaan enerzijds op het geval van de bedrijfsrevisor, lid van een vennootschap van bedrijfsrevisoren, die een persoonlijke opdracht toevertrouwd krijgt en die niet kan tekenen in zijn hoedanigheid van vertegenwoordiger van de vennootschap. Zou dat hier ook niet van toepassing moeten zijn, daar deze opdrachten uitgevoerd worden door externe accountants(die zowel natuurlijke personen als vennootschappen of verenigingen kunnen zijn)?

Anderzijds gaat het om het geval van overmacht, waarbij de bedrijfsrevisor zijn bevoegdheid om te tekenen aan een andere bedrijfsrevisor overdraagt.

Het toepassingsgebied van deze bepaling zou beperkt moeten blijven tot de externe accountants.

Artikel 16 :

deze bepaling is het voorwerp geweest van opmerkingen door de Raad van State.

Er werd geen rekening mee gehouden.

Zoals de Hoge Raad heeft opgemerkt met betrekking tot artikel 10, is het naar zijn oordeel noch passend noch noodzakelijk dat subgroepen ontstaan binnen de twee bij de wet erkende categorieën van interne en externe accountants.

Ter wille van de cohesie met artikel 8 leden 3 en 4, adviseert hij dan ook de formulering van artikel 16 lid 1 als volgt te wijzigen :» De accountant die zijn beroep uitoefent in het kader van een arbeidsovereenkomst of van een door de overheid betaalde functie dient persoonlijk de regels van plichtenleer na te leven.»

Het is juist dat, in het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, een bepaling(art.21) is opgenomen die zeer veel gelijkenis vertoont met artikel 16 van het ontwerp.

Deze bepaling vindt evenwel zijn verklaring in het feit dat de bedrijfsrevisoren hun beroep slechts kunnen uitoefenen in het kader van een arbeidsovereenkomst met een andere bedrijfsrevisor.

Het zou nuttig zijn in alinea 2 te preciseren dat deze verplichting op een externe accountant rust.

HOOFDSTUK IV : ONVERENIGBAARHEDEN (art. 17).

Artikel 17 : het oude artikel 17 bepaalde dat de accountant « zich er rechtstreeks of onrechtstreeks moet van onthouden :

a) deel te nemen aan het bestuur van een onderneming, zelfs een familieonderneming, waarvan het doel als handelsrechtelijk wordt aangemerkt door de wet;

b) daden van koophandel te stellen.»

De Raad van State was van mening dat de bepaling onverenigbaar is met artikel 81, par. 1, lid 2 van de wet en adviseert dan ook dit artikel te schrappen.

De nieuwe tekst slaat nog enkel op de «onafhankelijke accountant en de accountant die zijn beroep uitoefent in het kader van een arbeidsovereenkomst met een andere accountant.»

Vanwege de redenen aangevoerd ten aanzien van de artikelen 10 en 16, is de Hoge Raad van oordeel dat deze bepaling geschrapt moet worden.

Daar het om externe accountants gaat, wordt dat punt geregeld bij artikel 81, par. 1, lid 2 van de wet; voor interne accountants, wordt dat punt meestal geregeld in de arbeidsovereenkomst of in het statuut.

HOOFDSTUK V : SAMENWERKINGSVERBANDEN (art. 18 en 19)

Artikel 18 : volgens de Raad van State, zou deze bepaling enkel op de externe accountants toepasselijk mogen zijn en de verplichting om de samenwerking, in het kader van een vennootschap of een vereniging, te doen erkennen door het Instituut zou, daar elke rechtsgrond in de wet ontbreekt, vervangen moeten worden door een verplichting tot het inlichten van het Instituut.

Gelet op de overwegingen geformuleerd met betrekking tot artikel 10, meent de Hoge Raad akkoord te moeten gaan met het advies van de Raad van State, wat het eerste punt betreft, en adviseert hij dan ook de werkingssfeer van de bepaling te beperken tot de externe accountants.

Ten aanzien van het tweede lid van de bepaling van het ontwerp, is de Hoge Raad van oordeel dat er - met name in artikel 84 van de wet van 21 februari 1985 - argumenten bestaan om de idee van de erkenning te verdedigen; naar zijn oordeel, kan die erkenning dus behouden blijven.

Artikel 19 : deze bepaling, die overeenstemt met de artikelen 30 en 31 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, zou, zoals de Raad van State adviseert, eveneens beperkt moeten worden tot de externe accountants.

Voor het overige, werd rekening gehouden met de opmerkingen van de Raad van State en de bepaling vergt geen commentaar van de Hoge Raad.

HOOFDSTUK VI : BETREKKINGEN MET DE CONFRATERS (art. 20 tot 24)

Artikel 20 : geen enkele opmerking dient gemaakt te worden ten aanzien van deze bepaling, die overeenstemt met de artikelen 3 en 25 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Artikel 21 : naar het oordeel van de Hoge Raad, is er met deze bepaling niets aan de hand en zou die misschien enkel beperkt moeten worden tot de externe accountants(cfr. commentaar m.b.t. artikel 10).

De bepaling stemt overeen met het laatste lid van artikel 24 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Artikel 22 : in deze bepaling zou verduidelijkt moeten worden dat het enkel om de externe accountants gaat.

Artikel 23 : de bepaling zou op zijn minst in die zin herzien moeten worden dat het besluit niet kan gelden voor personen die geen accountant zijn (cfr. advies van de Raad van State).

Een ander argument voor schrapping van de bepaling in het ontwerp, is het feit dat - in artikel 22 lid 2 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren,(artikel) dat betrekking heeft op de hypothese van overlijden of beëindiging van de beroepsbezigheid - niet voorzien wordt in de verplichting om het Instituut vooraf in te lichten.

Artikel 24 : het probleem, dat in deze bepaling behandeld wordt, is al geregeld in artikel 18, par. 1, 3°, van het koninklijk besluit betreffende de stage van de kandidaat-accountants. Er wordt dan ook geadviseerd deze bepaling weg te laten.

Ter wille van de convergentie, vindt de Hoge Raad dat het opportuun zou zijn in dit hoofdstuk een bepaling op te nemen die in de lijn ligt van artikel 24, leden 1 tot 3, van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Bovendien is de Hoge Raad van mening dat, binnen afzienbare tijd, de twee reglementen van plichtenleer zouden moeten voorschrijven dat zo'n bepalingen eveneens van toepassing zijn tussen bedrijfsrevisoren en accountants.

HOOFDSTUK VII : BETREKKINGEN MET DE CLIENTEN (art. 25 en 26)

Artikel 25 : om redenen uiteengezet in het commentaar m.b.t. artikel 10, adviseert de Hoge Raad dit artikel te beperken tot de externe accountants.

Artikel 26 : nihil.

HOOFDSTUK VIII: ERELOON (art. 27 tot 31)

Artikelen 27 tot 29 : naar het oordeel van de Hoge Raad, zijn deze bepalingen welbewust opgenomen in het koninklijk besluit dat het voorwerp is van dit advies. Het lijkt namelijk geen twijfel dat de regelgeving m.b.t. erelonen een deontologisch karakter heeft en bijgevolg een rechtsgrond vindt in artikel 84 van de wet van 21 februari 1985.

In zo'n bepalingen liggen bovendien beginselen verrat die van toepassing zijn op tal van vrije beroepen (bv. artikelen 11, 22 en 23 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren).

Er moet nochtans gepreciseerd worden dat deze bepalingen enkel toepasselijk kunnen zijn op de externe accountants.

Artikel 30 : deze bepaling zou weggelaten moeten worden. Zij heeft namelijk geen deontologisch karakter.

Artikel 31 : de Hoge Raad adviseert deze bepaling weg te laten, daar de reikwijdte ervan bovenmatig en alleszins veel ruimer is dan haar plaats hier zou laten vermoeden; de Raad adviseert eveneens hoofdstuk I aan te vullen met een artikel, waarbij de accountant, die in een rechtszaak betrokken wordt m.b.t. de uitoefening van zijn beroep, verplicht wordt hierover het Instituut onmiddellijk in te lichten. (op. cit., art. 7). Wat de inning van de erelonen betreft, geeft de Raad er de voorkeur aan dat de accountant een rechtsvordering kan instellen zonder het Instituut te moeten verwittigen of diens toestemming te bekomen. Indien deze procedure toch behouden zou blijven, zou zij enkel toepasselijk moeten zijn op de externe accountants.

HOOFDSTUK IX: VERBOD VAN RECLAME (art. 32 tot 36)

Artikel 32 : deze bepaling stemt *grosso modo* overeen met de artikelen 26 en 27 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Het laat zich aanzien dat deze laatste artikelen nochtans soepeler zijn, daar zij het mogelijk maken objectieve informatie

publiekelijk mee te delen. Gelet op de ontwikkeling van de context waarin het beroep evolueert is, wordt geadviseerd het ontwerp in die zin te wijzigen dat het Instituut de vereisten ter zake snel kan aanpassen aan de concrete ontwikkeling van de toestand. In dit verband dient overigens te worden opgemerkt dat artikel 74 van de wet van 21 februari 1985 strijdig is met een algeheel verbod van reclame.

De Raad van State is overigens van oordeel dat niet alle vormen van reclame in strijd zijn met de waardigheid van het beroep en dat de artikelen 32 tot 35 gewijzigd dienen te worden.

Bovendien zou deze bepaling enkel toepasselijk moeten zijn op de externe accountants.

Artikel 33 : de Hoge Raad ziet deze bepaling, en meer bepaald het tweede lid, als een eerste stap naar de vermelding van de specialismen. Hij verzet er zich niet tegen, daar de discretie, die eigen moet zijn aan de vertegenwoordigers van vrije beroepen, niet in het gedrang komt. In dit opzicht vraagt de Hoge Raad zich af of het wel passend is aan de accountant toe te staan dat hij verwijst naar de «wetenschappelijke en academische graden», naast de behaalde diploma's en de titels die hij krachtens de wetsbepalingen mag dragen. Het eerste en laatste lid van deze bepaling stemmen overeen met de artikelen 28 en 27 lid 3 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. De reikwijdte van het vierde lid zou tot de externe accountants beperkt moeten worden.

Artikelen 34 en 35 : in deze artikelen ligt de toepassing vervat van de beginselen vermeld in de artikelen 32 en 33 m.b.t. het briefpapier, de naamkaartjes en de plaat met de naam van het beroep. Zij vergen geen bijzondere opmerkingen van de Hoge Raad, behalve dan dat zij, artikel 34 lid 1 uitgenomen, enkel toepasselijk zouden moeten zijn op de externe accountants. Het woord «lid», als bedoeld in artikel 35 lid 1, zou vervangen moeten worden door de woorden «externe accountants».

Artikel 36 : nihil.

HOOFDSTUK X : DE BEROEPSDISCRETIEPLICHT EN HET BEROEPSGEHEIM (art. 37)

Artikel 37 : deze bepaling roept geen bijzondere commentaar op.

HOOFDSTUK IX : PERMANENTE BEROEPSOPLEIDING (art. 38)

Artikel 38 : de Hoge Raad is van oordeel dat, hoewel men zich vanuit zuiver formeel oogpunt kan afvragen of zo'n bepaling thuishoort in een deontologisch reglement (cfr. het koninklijk besluit betreffende de plichten der bedrijfsrevisoren, waarin geen artikel over de beroepsopleiding is opgenomen), de rechtsgrond voor de vereiste van een beroepsopleiding nochtans zonder enige twijfel vervat ligt in artikel 84 van de wet van 21 februari 1985. De Hoge Raad adviseert bijgevolg het behoud van deze bepaling.

HOOFDSTUK XII : SLOTBEPALING

Artikel 39 : deze bepaling lokt geen enkel bijzonder commentaar uit.

6. ONTWERP VAN NORMEN INZAKE CONTROLE VAN INBRENG EN QUASI-INBRENG.

Gelet op de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, zoals gewijzigd bij de wet van 21 februari 1985, en in het bijzonder de artikelen 2, 3 en 18bis;

Overwegende dat de normen inzake de controle van inbrengen die niet in geld bestaan, die door de Raad van het Instituut op 3 februari 1978 werden goedgekeurd en gewijzigd werden op 2 maart 1984, dienen herzien te worden; overwegende dat de technische gelijkheid met de opdrachten inzake controle van quasi-inbreng ertoe leidt om de normen in één-zelfde tekst onder te brengen;

Gelet op het advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat;

Heeft de Raad goedgekeurd op zijn zitting van ...

De normen inzake de controle van inbrengen die niet in geld bestaan van 2 maart 1984, worden opgeheven.

Onderhavige normen zullen toepasselijk zijn met ingang van ...

1. PRINCIPES

1.1. Onderhavige norm heeft betrekking op de verrichtingen die bepaald zijn in de Vennootschappenwet in de artikelen 29bis, 29quater en 34 wat de naamloze vennootschappen en de commanditaire vennootschappen op aandelen betreft, de artikelen 120bis, 120quater en 122 § 3 wat de B.V.B.A.'s betreft, de artikelen 147quater, 147quinquies en 147 sexies wat de coöperatieve vennootschappen betreft, alsook het artikel 11 van de wet van 17 juli 1989 op de economische samenwerkingsverbanden.

1.1.1. Huidige normen betreffen zowel de oprichting en kapitaalverhoging door een inbreng die niet in geld bestaat, als de door de wet bedoelde verrichting waarbij de vennootschap overweegt een vermogensbestanddeel dat toebehoort aan een persoon bedoeld in artikel 30, 12° Venn. W. (ondertekenaar van de oprichtingsakte), aan een bestuurder of aan een aandeelhouder, binnen twee jaar te rekenen van de oprichting, te verkrijgen tegen een vergoeding van ten minste een tiende gedeelte van het geplaatste kapitaal; deze laatste verrichting wordt hierna «quasi-inbreng» genoemd.

Hoewel de wetgever een onderscheid heeft gemaakt tussen de inbreng en de overdracht onder de vorm van een quasi-inbreng op het vlak van het revisoraal verslag, dienen de voornaamste controlewerkzaamheden als gelijkaardig te worden beschouwd.

1.1.2. Onderhavige normen zijn niet toepasselijk op de fusie- en splitsingsverrichtingen zoals bedoeld in de afdelingen VIIIbis en VIIIter van de Vennootschappenwet, onder voorbehoud van de controle van inbrengen in natura ingeval van splitsing.

1.1.3. In het geval een inbreng in natura van bestanddelen die een geheel vormen, vergoed wordt voor een deel in aandelen van de inbrenggenietende vennootschap en voor een ander deel in geld, dan dient enkel de procedure inzake de inbreng in natura gevolgd te worden; men zal er inderdaad van uit gaan dat al de beschermingsmaatregelen voor de aandeelhouders en derden (informatie via het verslag en de beslissing van de algemene vergadering) voldoende zijn gewaarborgd in een enkel verslag van de bestuurders en een enkel verslag van de bedrijfsrevisor.

Wanneer evenwel zou blijken dat de inbreng- en overdrachtverrichtingen betrekking hebben op onderscheiden bestanddelen, waarbij men de inbreng van het ene goed en de overdracht van het andere goed afzonderlijk kan identificeren en waarderen, zal voor elk van de verrichtingen de eigen wettelijk voorziene procedure moeten gevolgd worden.

1.1.4. Een bedrijfsrevisor mag een controle-opdracht van een inbreng in natura die gerealiseerd werd zonder naleving van al de wettelijke vormvoorschriften aanvaarden, in de mate dat zijn verslag ter regularisatie moet neergelegd worden voor de authentieke vaststelling van de kapitaalverhoging. In het andere geval zou de opdracht die aan de bedrijfsrevisor zou worden toevertrouwd, van louter conventionele aard zijn : in dit verslag zou geen enkele verwijzing naar de wettekst noch naar onderhavige normen mogen voorkomen; er zou daarentegen duidelijk moeten uit blijken dat de beslissing werd genomen vooraleer het verslag was opgesteld en zonder de wettelijke formaliteiten na te leven.

Wanneer de regularisatie betrekking heeft op een quasi-inbreng, zoals bedoeld in onderhavige normen, dan mag de bedrijfsrevisor de opdracht aanvaarden, zelfs indien het gaat om de regularisatie van een verkrijging waartoe werd besloten zonder voorafgaande goedkeuring van de algemene vergadering. Het revisoraal verslag zal echter moeten onderstrepen dat de vennootschap op een vroegere datum in het bezit werd gesteld van het goed.

1.2. **Vooraleer de bedrijfsrevisor een controleopdracht van een inbreng in natura of een quasi-inbreng aanvaardt, dient hij zich ervan te vergewissen of hij beschikt over de nodige bekwaamheid, medewerking en tijd, vereist om die opdracht goed uit te voeren. Hij mag geen opdracht aanvaarden onder voorwaarden die een objectief oordeel in het gedrang zouden kunnen brengen. De commissaris-revisor die van rechtswege wordt belast met de opdracht van de controle over de inbreng en quasi-inbreng, terwijl aan bovenvermelde voorwaarden niet is voldaan, zal een wettige reden voor ontslagneming kunnen invoeren.**

1.2.1. Het verdient aanbeveling om een opdrachtbrief op te stellen, waarin de bedrijfsrevisor herinnert aan de verantwoordelijkheid van elk van de betrokken partijen

voor het opmaken van de in de wet bepaalde verslagen, aan de vereisten inzake de toegang tot de informatie, alsook aan de berekeningswijze van het ereloon.

1.2.2. De bedrijfsrevisor mag geen controleopdracht aanvaarden, wanneer hij niet onafhankelijk is ten opzichte van de bij de verrichting betrokken partijen, met name de inbrengers of overdragers, en wat de vennootschap betreft, de meerderheidsaandeelhouders of de ondernemingsleiding. De principes inzake onafhankelijkheid zijn dezelfde als deze die voor elke controleopdracht gelden, en met name voor de taak van commissaris-revisor.

1.2.3. Indien, zelfs voor zijn aanstelling, blijkt dat de bedrijfsrevisor niet de noodzakelijke informatie zal verkrijgen om zijn werkzaamheden goed uit te voeren (termijnen, gebrek aan boekhoudkundige organisatie, localisatie van het goed, twijfel omtrent de eigendom van het goed, ...), dan zal hij van de opdracht afzien, indien de partijen niet aanvaarden de opdracht uit te stellen.

2. CONTROLEWERKZAAMHEDEN

2.1. De bedrijfsrevisor, die met de controle van een inbreng of een quasi-inbreng wordt belast, gaat na of diezelfde opdracht niet aan een confrater werd toevertrouwd, en onderzoekt of er geen commissaris-revisor van rechtswege met de opdracht is belast. Zo ja, zal hij met deze confrater contact opnemen.

2.1.1. Normaal zal de revisor uit voorzichtigheidsoverwegingen een schriftelijke bevestiging vragen van de hem toevertrouwde opdracht, waarbij hij de cliënt verzoekt te verklaren of een confrater tijdens de laatste zes maanden prestaties voor rekening van de onderneming heeft geleverd.

2.1.2. Indien de partijen in verband met deze opdracht reeds voorafgaandelijk een confrater hebben geraadpleegd, zal de bedrijfsrevisor, overeenkomstig de algemene deontologische principes, met hem contact moeten opnemen, teneinde:

- de informatie te bekomen, uiteraard met inachtnaam van het beroepsgeheim, omtrent de omstandigheden die de cliënt ertoe zouden kunnen aanzetten om een andere bedrijfsrevisor te raadplegen;
- zich te vergewissen van de betaling van het ereloon dat hem verschuldigd zou zijn; behoudens het geval dat de cliënt een brief tot betwisting van het ereloon aan het I.B.R. heeft gezonden, of aan de gewone rechtsinstanties, is het aangewezen dat de bedrijfsrevisor zijn werkzaamheden niet aanvangt zolang vermelde honoraria niet zijn betaald.

2.1.3. De commissaris-revisor is van rechtswege belast met de controle-opdracht over de inbreng in natura of quasi-inbreng, overeenkomstig de vennootschappen-

wet. Wanneer evenwel een wettige reden bestaat, kan de commissaris-revisor van de opdracht afzien; in dit geval zal het bestuursorgaan van de onderneming speciaal een andere bedrijfsrevisor kunnen aanduiden om de opdracht uit te voeren.

2.2. Wanneer de bedrijfsrevisor een controle van een inbreng of quasi-inbreng verricht, zal hij de voorgenomen verrichting identificeren. Bij deze identificatie van de verrichting, zal hij trachten om de werkelijke economische en financiële beweegredenen van de verrichting achter de formele voorstelling te achterhalen.

2.2.1. Betreft het een inbrengverrichting bij de oprichting van de vennootschap, dan zal de bedrijfsrevisor het ontwerp van de statuten verkrijgen.

De bedrijfsrevisor gaat meer in het bijzonder na : het maatschappelijk doel, de structuur van het kapitaal, het bestaan van titels buiten kapitaal, de rechten verbonden aan de verschillende categoriën van aandelen en ondermeer de rechten op winst en de rechten die eventueel bij de verdeling van het maatschappelijk vermogen toegekend worden aan de titels die het kapitaal niet vertegenwoordigen.

2.2.2. Betreft het een kapitaalverhoging, dan zal de bedrijfsrevisor, naast hetgeen in punt 2.2.1. vermeld is, ook de modaliteiten die voorgeschreven zijn voor de statutenwijziging, onderzoeken. Hij gaat na of voor de voorgenomen verrichting de Vennootschappenwet correct wordt toegepast; in het geval van een kapitaalverhoging bij een naamloze vennootschap, waarbij gebruik wordt gemaakt van de techniek van het toegestane kapitaal, zal de bedrijfsrevisor in het bijzonder nagaan in welke mate het artikel 33bis § 2 Venn. W. wordt nageleefd.

2.2.3. Gaat het om een verrichting van quasi-inbreng, dan onderzoekt de bedrijfsrevisor de gecoördineerde statuten van de vennootschap, het maatschappelijk doel, alsook de hoedanigheid van de persoon die het goed aan de vennootschap overdraagt. In dit verband zal de bedrijfsrevisor in het bijzonder de naleving van de voorwaarden zoals voorzien in de artikelen 29quater, 120quater of 147quinquies van de vennootschappenwet nagaan.

2.2.4. In de drie voorgaande gevallen, zal de bedrijfsrevisor speciale aandacht besteden aan het verslag dat de oprichters of het bestuursorgaan van de onderneming moeten opstellen. Rekening houdend met het feit dat, in voorkomend geval, in dit verslag dient uiteengezet te worden waarom eventueel wordt afgeweken van de conclusies van de bedrijfsrevisor, kan men besluiten dat dit bijzonder verslag niet altijd definitief is voor het controleverslag is overgemaakt. Dit belet de bedrijfsrevisor echter niet om de overhandiging van de ontwerpverslagen te vragen, in zoverre hierin noodzakelijkerwijs aanwijzingen over de beschrijving van de inbrengen of quasi-inbrengen, alsook over hun waardering opgenomen zijn.

Indien het schriftelijk ontwerpverslag van de oprichters of het bestuursorgaan niet aan de bedrijfsrevisor ter beschikking wordt gesteld, alvorens hij zijn eigen verslag opmaakt, dan zal hij desalniettemin trachten de nodige informatie te verzamelen, ondermeer het ontwerp van de statuten of van de wijziging van de statuten, of het ontwerp van de overeenkomst tot overdracht, teneinde de hem toevertrouwde opdracht uit te voeren.

2.2.5. Het onderzoek van de modaliteiten van de verrichting loopt door tot aan de beëindiging van de opdracht en omvat alle verrichtingen die de opdracht aanbelangen. Tot de datum van ondertekening van het verslag, moet de bedrijfsrevisor waakzaam zijn voor elke wijziging die de partijen zouden wensen aan te brengen inzake de modaliteiten van de inbreng of quasi-inbreng.

2.2.6. De bedrijfsrevisor moet het algemeen kader van de verrichting nagaan, en zijn onderzoek moet rekening houden met de wijze waarop de belangen van de partijen en van derden werden behandeld.

2.3. Om de beschrijving van de activa- en passivabestanddelen die het voorwerp uitmaken van de inbreng of quasi-inbreng te beoordelen, brengt de bedrijfsrevisor alle bescheiden en economische gegevens samen die hij voor zijn controle onontbeerlijk acht.

2.3.1. De bedrijfsrevisor brengt, rekening houdend met het relatief belang van elk overgedragen bestanddeel, de gegevens samen die hij nodig acht om een oordeel te kunnen uitspreken over, en controleert hun overeenstemming met de beschrijving van de inbreng of quasi-inbreng

- het bestaan van de over te dragen goederen, rechten en verplichtingen;
- het eigendomsrecht van de overdrager (door bijvoorbeeld kadastrale en hypothecaire uittreksels) en de identiteit van de overdrager; de bedrijfsrevisor zal o.m. het huwelijksstelsel van de overdrager natrekken;
- de mogelijke verbintenissen die op de goederen rusten (zekerheid, volmacht of belofte om een hypotheek te nemen) alsook het gebruiksrecht van een bestanddeel in hoofde van de verkrijgende vennootschap; wat het nazicht van de zekerheden betreft, zal de bedrijfsrevisor nagaan of de overdrager de schriftelijke toelating heeft gekregen van de schuldeiser om het goed te vervreemden;
- ingeval van een inbreng of quasi-inbreng van een éénmanszaak, of van een bedrijfsafdeling, het bestaan van verbintenissen inzake arbeidscontracten, overname- of overdrachtovereenkomsten van activa, etc.;
- de voldoende graad van beschrijving van elk over te dragen bestanddeel;

- in zoverre het een verrichting betreft, waarbij de genietende vennootschap aanvaardt schulden of lasten te dragen, de draagwijdte van de verbintenis van de vennootschap;
- elke andere voor de opdracht nuttige informatie.

2.3.2. Het is nuttig om te gepasten tijde contact op te nemen met de instrumenterende notaris, met het oog op de coördinatie van het nazicht van ondermeer de beschrijving van de onroerende rechten, van de verbintenissen die deze goederen bezwaren en van de beperkingen die op hun toekomstig gebruik kunnen wegen (hoofdzakelijk op het vlak van ruimtelijke ordening).

2.4. De bedrijfsrevisor controleert de methoden van waardering en hun motivatie. Hij beoordeelt de gepastheid van de door de partijen gedane keuze.

2.4.1. De controle van de waarderingen is erop gericht vast te stellen in welke mate de methodes, zoals weerhouden door de partijen, leiden tot waarden die niet kennelijk afwijken van de waarden, die zouden volgen uit een overeenkomst tussen niet-verbonden partijen in normale marktomstandigheden. Toch gebeuren, overeenkomstig de bepalingen van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, en bij wijze van uitzondering op dit principe, de opeenvolgende inbrengen bij een splitsing aan de boekwaarde van de vermogensbestanddelen in de gesplitste vennootschap.

2.4.2. Rekening houdend met het relatieve belang van de over te dragen bestanddelen, verzamelt hij alle bewijsmiddelen en verantwoordingsstukken die hij noodzakelijk acht, en verricht hij de nodige controles, ondermeer :

- de inventarissen van de over te dragen bestanddelen, alsook de stukken die voor de controle ervan vereist zijn;
- alle mogelijke inlichtingen in verband met de aanwendingsvoorwaarden van de te verkrijgen goederen, met name in het raam van een gereguleerde activiteit of wanneer een uitbatingsvergunning is vereist;
- de historische gegevens, het naar behoren geformuleerde oordeel van de verantwoordelijken over het bestaan van en de toekomstperspectieven die verbonden zijn aan de immateriële bestanddelen (in verband hiermee weze eraan herinnerd dat de forfaitaire criteria - fiscale of andere - niet noodzakelijk geschikte waarderingcriteria zijn);
- de onderliggende elementen die de waardering van de financiële vaste activa verantwoorden (jaarrekening, toekomstvooruitzichten, enz.);
- de specificatie van alle vorderingen en schulden tegenover derden, evenals de synthetische en analytische documentatie, die de controle mogelijk moe-

ten maken; hij zal ondermeer de elementen verzamelen die noodzakelijk zijn voor de berekening van het disconto, in het geval de vorderingen of schulden geen intrest of een abnormaal lage intrest opbrengen;

- de beschrijving van de elementen die, bij incorporatie van vorderingen in het kapitaal, aan de oorsprong liggen van die vorderingen van de inbrenger op de vennootschap;
- de mogelijke invloed op de waardering van de rechten en verplichtingen, verbonden aan activa- en passivabestanddelen, zoals hierboven vermeld in 2.3.1.

2.4.3. Om de waarderingsmethoden van de inbreng of quasi-inbreng te beoordelen, gaat de bedrijfsrevisor over tot :

- het onderzoek van de toegepaste waarderingsmethoden;
- analyse van de motivatie voor de keuze van deze waarderingsmethoden;
- beoordeling van de geschiktheid van de toegepaste waarderingsmethoden vanuit een bedrijfseconomisch standpunt, d.w.z. in functie van hun nut voor de onderneming die de inbrengen ontvangt en rekening houdend met de marktomstandigheden; de waarderingsmethoden zullen in principe gebeuren in een perspectief van going-concern.

2.4.4. De bedrijfsrevisor vermeldt in zijn werkdocumenten alle elementen die uit zijn controle voortvloeien, en die hem later de mogelijkheid kunnen bieden om de inhoud van zijn verslag te verantwoorden.

2.5. De bedrijfsrevisor controleert de vergoeding die werkelijk als tegenprestatie voor de inbreng of quasi-inbreng wordt toegekend. In het geval van een inbreng, gaat hij na of de waarden waartoe de waarderingsmethoden leiden, tenminste overeenkomen met het aantal en de nominale waarde, of indien er geen nominale waarde is, de fractiewaarde van de tegen de inbreng uit te geven aandelen, in voorkomend geval vermeerderd met de uitgiftepremie. In het geval van een quasi-inbreng, gaat hij na of de waarden waartoe de waarderingsmethoden van de over te dragen bestanddelen leiden, tenminste overeenkomen met de als tegenprestatie verstrekte vergoeding.

2.5.1. In elk geval controleert de bedrijfsrevisor of de overdragers bijzondere voordelen genieten die bijdragen tot de werkelijke vergoeding voor de verkrijging.

Met bijzondere voordelen wordt bedoeld het geheel van elementen die rechtstreeks of zijdelings de inbreng of de overgedragen bestanddelen vergoeden, de toekenning van winstbewijzen, van een voorrecht bij de verdeling van winsten, of van andere voordelen waarvan niet alle vennoten genieten. Zij kunnen ook bestaan in de toekenning van een bepaalde functie binnen de vennootschap of van een voordelige interest. De bedrijfsrevisor kan oordelen dat het wenselijk is de vennootschap of de overdrager om de schriftelijke bevestiging ervan te verzoeken.

2.5.2. Bij de oprichting van een vennootschap, stelt de bedrijfsrevisor vast of het deel van het kapitaal, dat aan iedere inbrenger in natura toegekend wordt, gelijk is aan de nettowaarde van iedere inbreng. Desgevallend neemt hij akte van de verschillen en van hun motivatie. Hij zal duidelijk de rechten verbonden aan eventuele verschillende categorieën van titels of aandelen die het kapitaal niet vertegenwoordigen, in zijn werkdocumenten tot uiting brengen.

Op basis van de verkregen informatie, zal de bedrijfsrevisor oordelen over de opportuniteit om dit al dan niet geheel of gedeeltelijk op te nemen in zijn verslag of, voor zover nodig, in zijn besluit.

2.5.3. Bij kapitaalverhoging, gaat de bedrijfsrevisor over tot de controle van de onderliggende elementen tot staving van de waardering van de inbrenggenietende vennootschap. De controle van het netto-actief gebeurt overeenkomstig de algemene controlenormen.

Meer in het bijzonder gaat de bedrijfsrevisor na in welke mate de toegepaste methoden van waardering voor de inbreng in natura verenigbaar zijn met de methoden van waardering aangenomen voor het bepalen van de waarde der bestaande maatschappelijke aandelen van de vennootschap. Zo is het bijvoorbeeld niet geoorloofd om de inbreng zonder enige verantwoording aan rendementswaarde te waarderen, terwijl de waarde van de als vergoeding voor de inbreng uit te geven aandelen bepaald wordt op basis van de historische waarde. De methoden van waardering van de inbrenggenietende vennootschap, welke door het bestuursorgaan werden weerhouden om de als tegenprestatie toegekende vergoeding vast te stellen, moeten niet noodzakelijk dezelfde zijn als die welke bij de laatste jaarrekening gebruikt werden.

Hij noteert in zijn werkdocumenten in welke mate deze situatie zijn oordeel over de als tegenprestatie voor de inbreng verstrekte vergoeding, zou kunnen beïnvloeden.

De bedrijfsrevisor berekent de waarde van elk aandeel, teneinde de vooropgestelde vergoeding die als tegenprestatie voor de inbreng wordt toegekend, na te gaan.

In het geval een uitgiftepremie is bedongen, moet volgens de vennootschappenwet de waarde van de inbrengen tenminste overeenkomen met de nominale waarde of, bij gebreke van een nominale waarde, met de fractiewaarde van de uit te geven aandelen, vermeerderd met de uitgiftepremie.

Onder fractiewaarde dient te worden begrepen het te plaatsen kapitaal gedeeld door het aantal aandelen die dit kapitaal vertegenwoordigen. Indien er meerdere categorieën van aandelen zijn, moet de fractiewaarde per categorie worden berekend.

De bedrijfsrevisor gaat na in welke mate de uitgifteprijs (nominale waarde of fractiewaarde vermeerderd met de uitgiftepremie) niet op betekenisvolle wijze verschilt van de economische waarde van de vennootschap, gedeeld door het aantal aandelen of deelbewijzen die voor de verdeling van het maatschappelijk vermogen in aanmerking komen.

Met «economische waarde» wordt bedoeld de prijs, zonder bijzondere voorwaarde, die twee onafhankelijke partijen zouden bedingen, rekening houdend met de economische omstandigheden naar aanleiding van de verrichting; zodoende wordt rekening gehouden met alle - al dan niet uitgedrukte - materiële en immateriële waarderingsbestanddelen en -criteria.

Daartoe vergelijkt de bedrijfsrevisor de gegevens die voortvloeien uit zijn controles met het ontwerp van de statutenwijziging, teneinde de rechten die verbonden zijn aan de verschillende categorieën van bestaande titels, duidelijk tot uiting te brengen, met inbegrip van de titels die het kapitaal niet vertegenwoordigen, alsmede de rechten verbonden aan nieuwe titels, die gecreëerd worden naar aanleiding van de kapitaalverhoging.

Wanneer het aantal aandelen dat als tegenprestatie voor de inbrengen wordt toegekend, op betekenisvolle wijze verschilt van de waarde, die wordt toegekend aan de inbrengen, gedeeld door de economische waarde van een oud aandeel van dezelfde categorie, dan moet de bedrijfsrevisor de partijen de vraag stellen naar de motivering voor dit verschil. Wanneer dit verschil niet gerechtvaardigd is door bijzondere voordelen, of niet gebaseerd is op een éénparig en weloverwogen akkoord, zal de bedrijfsrevisor, op basis van de verkregen informatie dit vermelden in zijn verslag en, voor zover nodig, in zijn besluit.

Indien in een N.V. nieuwe aandelen zonder vermelding van nominale waarde worden uitgegeven beneden de fractiewaarde van de oude aandelen van dezelfde soort, dient de bedrijfsrevisor aandacht te besteden aan de naleving van de in artikel 33bis § 6 Venn. W. bepaalde procedure. Op voorwaarde dat de kapitaalverhoging enkel betrekking heeft op de verrichting van inbrengen in natura, kunnen de in de artikelen 34 en 33bis § 6 bedoelde verslagen worden gecombineerd. In dit geval dient de bedrijfsrevisor er evenwel op toe te zien dat de conclusies van zijn verslag duidelijk naar voren brengen dat de financiële en boekhoudkundige informatie in het verslag van de raad van bestuur getrouw is en voldoende om de algemene vergadering die over het voorstel moet stemmen, voor te lichten.

- 2.5.4.** Wanneer een aanzienlijk verschil tussen de waarde van een quasi-inbreng en de vergoeding die wordt toegekend aan de overdrager, wordt vastgesteld, dan zal de bedrijfsrevisor handelen zoals hierboven aangeduid.

3. INHOUD VAN HET VERSLAG

- 3.1.** In het verslag vermeldt de bedrijfsrevisor, in algemene bewoordingen, de hem toevertrouwde opdracht, de verwijzing naar het document van aanstelling, de identificatie van de verrichting in het kader waarvan de inbreng of de verkrijging geschiedt, en de wijze waarop hij zijn controle op de beschrijving, de toegepaste methoden van waardering en de als tegenprestatie voor de inbreng of de verkrijging verstrekte vergoeding, uitgevoerd heeft.

- 3.1.1.** Bij de identificatie van de verrichting vermeldt de bedrijfsrevisor :
- a) de identificatie van de vennootschap (ondermeer maatschappelijke benaming, zetel van de vennootschap, desgevallend handelsregister, enz.);
 - b) de identificatie van de inbrengers of overdragers (naam, voornaam, adres, beroep, huwelijksvermogensstelsel) met vermelding van eventuele relaties met de vennootschap (aandeelhouder, bestuurder of zaakvoerder, of desgevallend - bij een quasi-inbreng - degene die de oprichtingsakte heeft ondertekend);
 - c) het voorwerp van de verrichting.

- 3.1.2.** In het geval de inbreng of quasi-inbreng meerdere onderscheiden elementen omvat, die al dan niet het voorwerp uitmaken van onderscheiden revisorale verslagen, dan zal de bedrijfsrevisor trachten duidelijk en volledig het geheel van de vooropgestelde verrichting voor te stellen, met verwijzing naar de wettelijke bepalingen waarop zijn tussenkomst desgevallend is gesteund.

Indien het schriftelijk ontwerpverslag van de oprichters of het bestuursorgaan niet aan de bedrijfsrevisor ter beschikking wordt gesteld, alvorens hij zijn eigen verslag opmaakt, dan maakt hij daarvan melding in zijn verslag.

- 3.1.3.** Wanneer de verrichting geen betrekking heeft op afzonderlijke bestanddelen, dan zal het verslag van de bedrijfsrevisor uitdrukkelijk vermelden of de interne organisatie, als instrument om inzicht te verkrijgen in het bestaan, de getrouwheid en de volledigheid van de inbreng of quasi-inbreng, hem in staat heeft gesteld om zich een oordeel te vormen, zowel ten aanzien van de beschrijving als van de waardering van de bestanddelen van de verkrijging, met inbegrip van die gegevens die niet in de balans moeten opgenomen worden, maar die in de toelichting bij de jaarrekening van de vennootschap moeten vermeld worden (bijvoorbeeld bepaalde verbintenissen).

Indien de gebruikte organisatieprocedures en -systemen aanzienlijke leemten vertonen, zal de bedrijfsrevisor trachten om voldoende alternatieve controles uit te voeren. Indien dit onmogelijk is, zal hij geen verklaring zonder voorbehoud kunnen afgeven.

- 3.1.4.** De bedrijfsrevisor vermeldt eveneens of de administratieve en boekhoudorganisatie van de inbrenggenietende vennootschap hem in staat heeft gesteld om zich een oordeel te vormen over de vergoeding van de inbreng. Bij een quasi-inbreng is deze vermelding zonder voorwerp.

Indien de gebruikte organisatieprocedures en -systemen aanzienlijke leemten vertonen, dan zal de bedrijfsrevisor geen verklaring zonder voorbehoud kunnen afgeven zonder voldoende alternatieve controles te hebben uitgevoerd. Ingeval tijdens de controlewerkzaamheden een betekenisvolle inbreuk op de boekhoudwet en uitvoeringsbesluiten wordt vastgesteld, dan zal de bedrijfsrevisor dit, overeenkomstig artikel 17 van de Wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen, in zijn verslag moeten melden.

3.2. Ingeval van een inbreng, ontleedt de bedrijfsrevisor de beschrijving van de inbreng, zoals die wordt voorgesteld in het ontwerp-verslag van de oprichters of het bestuursorgaan van de vennootschap.

3.2.1. Overeenkomstig de vennootschappenwet, dient het bijzonder verslag van de oprichters of van het bestuursorgaan de beschrijving van de inbrengen te bevatten.

Meestal zal de bedrijfsrevisor het nuttig achten om de beschrijving van de inbrengen in zijn verslag over te nemen of te vervolledigen. Het wordt voldoende geacht dat bestanddelen met identieke kenmerken per homogene categorie worden voorgesteld (materieel, handelsvorderingen, goederen, voorraden). Daarentegen dienen de bestanddelen met specifieke kenmerken bij voorkeur individueel te worden beschreven (onroerende goederen, deelnemingen, verhoudingen met een aandeelhouder, enz.). De bedrijfsrevisor zal ervoor zorgen de vertrouwelijkheid van de onderneming niet te schaden door het verstrekken van voor derden onnodige details.

In zoverre de beschrijving die voor de juiste informatie van de partijen en van derden nuttig is, noch uit het ontwerp-verslag van de oprichters of van het bestuursorgaan, noch uit de ontwerp-akte blijkt, en het voor de bedrijfsrevisor onmogelijk is om in zijn eigen verslag een beschrijving te geven, om welke reden dan ook, dan dient hij dit in zijn conclusie te vermelden.

3.3. In het verslag over een quasi-inbreng vermeldt de bedrijfsrevisor de beschrijving van de verkrijgingen die de vennootschap voornemens is te doen.

3.3.1. De wet verplicht de bedrijfsrevisor om de bestanddelen, die overgedragen worden, zelf te beschrijven. Wanneer - en dat gebeurt wel meer - de quasi-inbreng niet het voorwerp is van een notariële akte, zal de bedrijfsrevisor een voldoende beschrijving van de over te dragen bestanddelen moeten geven. Hij zal vermijden de vertrouwelijkheid van de onderneming geweld aan te doen door het verstrekken van voor derden onnodige details.

3.4. In het verslag ontleedt de bedrijfsrevisor de waardering van de in te brengen of over te dragen bestanddelen. Uit die ontleding moet blijken dat de toegepaste waarderingmethoden vanuit bedrijfseconomisch standpunt verantwoord zijn.

3.4.1. Indien de bedrijfsrevisor gebruik maakt van de werkzaamheden van een deskundige, wordt diens naam vermeld en ook de datum van zijn verslag. Is de bedrijfsrevisor het niet volledig eens met het deskundigenverslag, dan zal hij ook de andere gegevens vermelden waarop zijn analyse stoelt.

3.4.2. Wanneer de bedrijfsrevisor kennis heeft van het feit dat de ingebrachte goederen onderworpen zijn aan een uitbatingsvergunning of aan andere voorwaar-

den, terwijl deze vergunning niet werd bekomen of terwijl de voorwaarden niet werden vervuld, dan meldt hij dit in zijn verslag voor zover dit gegeven de waardering van het go beïnvloedt.

- 3.4.3.** Betreft het een inbreng bij kapitaalverhoging, dan moet de bedrijfsrevisor zich ervan vergewissen of de waarderingsmethoden van de inbreng en van de als tegenprestatie verstrekte vergoeding vergelijkbaar zijn.

Indien de vergelijkbaarheid van de waarderingsmethoden op een gevoelige wijze aangetast is, zal het verslag van de bedrijfsrevisor de oorzaken van het gebrek aan vergelijkbaarheid en hun verantwoording moeten vermelden.

De bedrijfsrevisor stelt vast of de methoden van waardering die gebruikt worden om de als tegenprestatie verstrekte vergoeding van de inbreng te berekenen, gelijken op die welke door het bestuursorgaan van de inbrenggenietende vennootschap vastgesteld werden ten behoeve van haar jaarrekening.

- 3.5. De bedrijfsrevisor duidt in zijn verslag aan welke vergoeding werkelijk als tegenprestatie voor de inbreng of quasi-inbreng werd toegekend.**

De vermelding van alle bijzondere voordelen is noodzakelijk, zelfs indien ze uitdrukkelijk voorkomen in de overeenkomst of in het ontwerp-verslag van de zaakvoerder of de raad van bestuur.

- 3.5.1.** Worden beschouwd als vergoeding en/of bijzonder voordeel : aandelen, geldsommen, goederen die in ruil worden toegekend, titels buiten kapitaal, het voor zijn rekening nemen van een schuld die op de inbrenger of overdrager weegt, en andere bijzondere voordelen waarvan de andere vennoten niet genieten.

- 3.5.2.** In zijn verslag zal de bedrijfsrevisor de aandacht van de partijen vestigen op elke vergoeding die vanuit bedrijfseconomisch standpunt kennelijk niet gerechtvaardigd zou zijn, met name ten gevolge van een over- of onderwaardering van de inbreng in natura.

- 3.5.3.** Ter gelegenheid van de quasi-inbreng moet de bedrijfsrevisor zich een oordeel vormen over de tegenprestatie, in het bijzonder wanneer die niet in geld bestaat, en in het geval van een uitgestelde betaling. Indien de vordering geen interest oplevert, zal de bedrijfsrevisor dit uitdrukkelijk in het verslag vermelden ; voor zover nodig en indien mogelijk dient hij ermee rekening te houden bij de berekening van de financiële weerslag op de werkelijk als tegenprestatie toegekende vergoeding.

Komt de bedrijfsrevisor tot het besluit dat de vennootschap klaarblijkelijk niet aan haar verplichtingen zal kunnen voldoen, dan maakt hij daarvan gewag in zijn verslag. In dit verband is het aangewezen rekening te houden met het bestaan van een schuldsaldoverzekerings, wanneer de quasi-inbreng bestaat in immateriële activa die een directe relatie vertonen met de persoonlijke activiteit van de overdrager.

3.6. De verslaglegging van de bedrijfsrevisor strekt zich uit over de gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan of waarvan hij kennis heeft gekregen na het afsluiten van de boekhoudkundige staat waaraan hij refereert, of na de dag waarop de waarde van de bestanddelen van de inbreng of de verkrijging werd vastgesteld.

3.6.1. Het verslag zal rekening houden met de gebeurtenissen die :

- rechtstreeks de beschrijving of de waardering beïnvloeden, en van die aard zijn dat zij in de beschrijving hadden moeten opgenomen zijn, indien zij bekend waren geweest op het moment dat de beschrijving en de waardering van de inbreng of verkrijging werd vastgesteld ;
- niet rechtstreeks de beschrijving of de waardering beïnvloeden, maar van die aard zijn dat zij een grote weerslag hebben op de toekomstige ontwikkeling van de financiële situatie of op de toekomstige resultaten van de verkrijgende vennootschap.

3.7. Het verslag van de bedrijfsrevisor zal gedagtekend en ondertekend worden op de dag waarop de voornaamste controlewerkzaamheden beëindigd werden.

3.7.1. Het is nuttig dat de bedrijfsrevisor aan het bestuursorgaan van de vennootschap herinnert dat zijn verslag over een quasi-inbreng binnen vijftien dagen na de beslissing van de algemene vergadering, ter griffie van de rechtbank van koophandel van het gebied waarbinnen de vennootschap haar zetel heeft, moet neergelegd worden.

4. BESLUITEN INZAKE EEN INBRENG DIE NIET IN GELD BESTAAT

4.1. Het besluit van het verslag van de bedrijfsrevisor moet de verklaring bevatten, dit wil zeggen de mening van de bedrijfsrevisor over het geheel van de bestanddelen van de inbreng in het raam van de voorgenomen verrichting.

4.1.1. De bedrijfsrevisor ziet erop toe dat zijn verklaring de verrichting identificeert. Het is aangewezen om in algemene bewoordingen de aard van de ingebrachte goederen, alsook het aantal uitgegeven aandelen, in herinnering te brengen.

4.1.2. Een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud moet minstens vermelden dat :

- a) de verrichting werd nagezien overeenkomstig deze controlenormen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren;
- b) de beschrijving aan de normale vereisten van nauwkeurigheid en duidelijkheid beantwoordt;

c) de door de partijen weerhouden methoden van waardering bedrijfseconomisch verantwoord zijn en leiden tot inbrengwaarden die tenminste overeenkomen met het aantal en de nominale waarde of, indien er geen nominale waarde is, met de fractiewaarde en desgevallend met de uitgiftepremie van de tegen de inbreng uit te geven aandelen;

d) de als tegenprestatie verstrekte vergoeding rechtmatig en billijk is.

4.2. Indien de bedrijfsrevisor in de onmogelijkheid verkeert de voorstellen van de bedrijfsleiding met betrekking tot de beschrijving, de waardering en/of de vergoeding van de inbreng in hun geheel te onderschrijven, zal hij op duidelijke wijze voorbehoud maken.

4.2.1. De goedkeurende verklaring met voorbehoud bevat het oordeel van de bedrijfsrevisor over elk van de beweringen vermeld onder 4.1.2. Van zodra één van deze uitspraken niet meer gerechtvaardigd is, dient de revisor dit in zijn verklaring aan te geven.

De goedkeurende verklaring, zelfs mét voorbehoud, veronderstelt dat de bedrijfsrevisor in zijn besluit kan vermelden dat er geen kennelijke overwaardering van de inbreng in natura is.

4.2.2. Wanneer de revisor de mening is toegedaan dat de overwaardering van de inbreng in natura kennelijk is, dan moet hij een afkeurende verklaring afgeven, d.w.z. dat de verrichting, zoals voorgesteld door de partijen, niet aan de wettelijke bepalingen en/of bedrijfseconomische principes voldoet.

Het besluit moet met redenen omkleed zijn. Toch behoort het niet tot de opdracht van de bedrijfsrevisor om in zijn verslag alternatieven inzake waardering of vergoeding van de inbreng aan te bevelen.

4.2.3. Wanneer het voor de revisor niet mogelijk is geweest om de informatie die noodzakelijk is voor zijn controle, bijeen te brengen, hetzij omdat de door de partijen verstrekte gegevens onvoldoende zijn, hetzij omdat de revisor te kampen heeft met een onzekerheid die doorslaggevend is voor de waardering van de inbreng of van de tegenprestatie, dan heeft hij het recht zich te onthouden een oordeel uit te brengen ofwel over de waardering van de inbreng, ofwel over de als tegenprestatie toegekende vergoeding. Het besluit van het verslag moet de partijen aanraden de verrichting uit te stellen, tot wanneer bijkomende inlichtingen kunnen worden verstrekt die de noodzakelijke preciseringen bevatten, om de beslissing met kennis van zaken te kunnen nemen.

5. BESLUITEN INZAKE EEN QUASI-INBRENG

5.1. Het besluit van het verslag van de bedrijfsrevisor bevat het oordeel van de bedrijfsrevisor over het geheel van de bestanddelen die samen de verkrijging uitmaken.

5.1.1. Een goedkeurende verklaring veronderstelt dat de verkrijging geen enkele betekenisvolle overwaardering ten opzichte van de als verantwoord beschouwde waarderingsmethoden inhoudt.

5.1.2. Een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud moet minstens vermelden :

- a) de naam van de overdrager;
- b) de kost van de verkrijging voor de vennootschap;
- c) de werkelijk als tegenprestatie verstrekte vergoeding;
- d) dat de verrichting werd nagezien overeenkomstig deze controlenormen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren;
- e) dat de weerhouden methoden van waardering bedrijfseconomisch verantwoord zijn;
- f) dat de waarden waartoe deze waarderingsmethoden leiden, tenminste overeenkomen met de werkelijk als tegenprestatie verstrekte vergoeding.

5.2. **Indien de bedrijfsrevisor in de onmogelijkheid verkeert bovenstaande besluiten in hun geheel te onderschrijven, zal hij op duidelijke wijze voorbehoud maken.**

5.2.1. Paragrafen 4.2.1. tot 4.2.3. zijn naar analogie van toepassing.

7. ADVIES MET BETREKKING TOT DE CONTROLENORMEN OP INBRENG EN QUASI-INBRENG.

D.2/02/1995

Geraadpleegde werken:

Gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, art. 29bis en quater, 34, 34bis, § 4 bis, 120 bis en quater, 122, § 3 en 147 quater tot sexies.

Wet van 17 juli 1989 op de economische samenwerkingsverbanden, artikel 11.

Algemene controlenormen van het I.B.R. (2 december 1983).

Normen van het I.B.R. inzake de controle van inbrengen die niet uit geld bestaan (3 februari 1978, gewijzigd op 2 maart 1984).

I.B.R., «Controle op inbreng in natura», C.B.N.C.R., 4/1988.

I.B.R., «Werkzaamheden van de juridische Commissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren», C.B.N.C.R., 3/1988.

I.B.R., «Inbreng in immateriële waarden», C.B.N.C.R., 3/1989 en «Immateriële waarden II», C.B.N.C.R., 4/1990.

I.B.R., Vademecum, t. II, pp. 333 en volg.

I.B.R., Jaarverslagen.

Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren (B.S. 18 januari 1994, p. 940).

*
* *

Het ontwerp van normen dat, gelet op de gelijkheid tussen beide opdrachten, zowel de controle op inbreng in natura als de controle op quasi-inbreng behandelt, wil de normen vervangen met betrekking tot de controle van een inbreng die niet bestaat uit geld, goedgekeurd door de Raad van het Instituut tijdens de zitting van 3 februari en gewijzigd tijdens de zitting van 2 maart 1984.

*
* *

Algemene opmerkingen.

Algemeen genomen verschilt het ontwerp dat aan de Hoge Raad werd voorgelegd, niet fundamenteel van de tekst die het wil vervangen, tenzij wat betreft zijn toepassingsgebied en het feit dat het rekening houdt met enkele vragen waarover de Raad van het Instituut zich diende uit te spreken na het aanvaarden van de normen en hun wijziging. Het zou derhalve nuttig zijn duidelijker uit te leggen waarin deze normen verschillen van de voorgaande en waarom nieuwe normen nodig zijn.

De Hoge Raad heeft niettemin gemeend bijzondere aandacht te moeten besteden aan het bewuste ontwerp, rekening houdend met het belang dat de wetgever toekent aan de waardering van de effecten van een vennootschap en hun tegenwaarde en dus ook aan de controle op deze waardering, inzonderheid met het oog op het evenwicht in de verhouding tussen de vennoten. (bijv. art. 34 bis, § 4 bis). Hierbij vraagt de Hoge Raad zich af waarom andere opdrachten, zoals bijvoorbeeld die bij de beperking of de opheffing van het voorkeursrecht, die er nochtans veel gelijkenis mee vertonen, niet behandeld worden in het ontwerp dat het voorwerp uitmaakt van voorliggend advies.

De Hoge Raad is overigens van oordeel dat het ontwerp weinig pedagogisch is. De tekst is zeer abstract en sommige passages (bijv. de verrichtingen bedoeld in punten 2.2.1, 2.2.2 en 2.2.3) zouden onderstreept moeten worden om er de lectuur en het gebruik van te vergemakkelijken.

Tenslotte zou de aandacht van de revisoren moeten gevestigd worden op de risico's waar ze moeten op letten bij de verrichtingen waarop de normen betrekking hebben.

Opmerkingen over de normen

- 1.1.1. Het woord «gelijkaardig» moet vervangen worden door «vergelijkbaar». Verder moet, in dezelfde zin, «voornaamste» vervangen worden door «belangrijkste».
- 1.1.2. De Hoge Raad betreurt dat het ontwerp van normen inzake fusie en splitsing hem niet gelijktijdig werd voorgelegd, gelet op de gelijkensis die er waarschijnlijk zal bestaan met het ontwerp dat in voorliggend advies wordt behandeld. Er dient ook in de tekst te worden vermeld dat deze normen worden voorbereid.
- 1.1.3. Men moet explicieter zijn en vooral aanduiden welke bepalingen worden bedoeld.
- 1.1.4. Dit punt handelt over de regularisatie die actueel niet behandeld wordt in de normen.

Om deze reden en omdat de regularisatie juridisch een zeer moeilijke aangelegenheid is, is Hoge Raad van mening dat het onderwerp vollediger en concreter moet worden uitgelegd zoals respectievelijk gebeurd is in de verslagen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren van 1990 (p. 77)⁵ en van 1993 (p. 99) over quasi-inbreng en over inbreng in natura.

Bijvoorbeeld, waar het gaat om quasi-inbreng, acht de Hoge Raad het belangrijk enerzijds in de normen de aanbeveling (gedaan in het jaarverslag 1990) te behouden om in het verslag te vermelden dat het een regularisatie betreft en anderzijds de bedenkingen op te nemen die in het zelfde verslag 1990 voorkomen in verband met de toepassing van artikel 65, 6° van de gecordineerde wetten op de handelsvennootschappen.

1.2 (1.2.1 tot 1.2.3) en 2. (2.1 en 2.1.3):

Deze punten stellen verschillende problemen. Eerst de structuur van de tekst. Inderdaad, en voor alles, hebben deze punten geen betrekking op de controlewerkzaamheden die pas in punt 2.2 ter sprake komen, maar betreffen ze problemen van deontologische aard, onder meer in verband met de betrekkingen met confraters en met de klant-onderneming. Verder is de voorstelling ook niet steeds samenhangend. Zo wordt op het einde van punt 1.2 volgend principe uitgedrukt: «De commissaris-revisor die van rechtswege wordt belast met de opdracht van de controle over de inbreng en quasi-inbreng, terwijl aan bovenvermelde voorwaarden niet is voldaan, zal een wettige reden voor ontslagneming kunnen invoeren». Dit wordt later herhaald, maar in een betere formulering, onder punt 2.1.3.

In dit verband wordt voorgesteld de laatste zin van punt 1.2 weg te laten en punt 2.1.3 te verplaatsen om er nummer 2.1., aan toe te kennen, vermits de huidige 2.1 slechts handelt over een gevolg van het principe dat vervat ligt in de

⁵ cfr. het jaarverslag van 1985 p. 61

gecördineerde wetten op de handelsvennootschappen, volgens hetwelk de commissaris-revisor van rechtswege belast is met de controleopdracht van een inbreng in natura en van een quasi-inbreng.

Tenslotte veronderstelt de Hoge Raad dat, in de Franse tekst, het woord «avant», op de voorlaatste lijn van punt 2.1.2 vervangen moet worden door «après».

Het tweede probleem dat door de tekst gesteld wordt gaat over de inhoud. Zoals reeds vermeld zijn deze punten vooral van deontologische aard en zijn ze veelal de uitdrukking van principes die thans vervat zijn in het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren (bijv. punt 1.2.2 en artikel 6, punt 2.1 en artikel 24).

Niettemin heeft de Hoge Raad vastgesteld tijdens zijn onderzoek dat er geen volledige samenhang bestaat tussen deze teksten, noch wat betreft de inhoud, noch wat betreft de vorm (bijv. de gebruikte termen). Hij beveelt derhalve aan om hieraan te verhelpen.

Zo stelt bijvoorbeeld punt 2.1.1: «Normaal zal de revisor uit voorzichtigheids-overwegingen een schriftelijke bevestiging vragen van de hem toevertrouwde opdracht, waarbij hij de cliënt verzoekt te verklaren of een confrater tijdens de laatste zes maanden prestaties voor rekening van de onderneming heeft geleverd « daar waar de eerste paragraaf van artikel 24 van besluit bepaalt dat «Voor hij een mandaat of een opdracht aanvaardt, moet de bedrijfsrevisor bij de onderneming of de betrokken instelling nagaan of een andere bedrijfsrevisor in de loop van de voorafgaande twaalf maanden belast is of werd met een revisorale opdracht bij dezelfde onderneming».

- 1.2.3 Dit punt moet explicieter zijn. Overigens dient de zin «indien de partijen niet aanvaarden de opdracht uit te stellen» worden weggelaten. Volgens de Hoge Raad houden de beschreven omstandigheden immers in dat de revisor de opdracht afwijst.
- 2.2.2 De term «kapitaalverhoging» moet vervangen worden door «kapitaalverhoging door inbreng».
- 2.2.3 De formulering van dit punt dient *mutatis mutandis* overeen stemmen met de punten 2.2.1 en 2.2.2
- 2.2.4 Volgens de Hoge Raad blijkt onvoldoende uit de tekst van dit punt dat het verslag van de commissaris-revisor of van de revisor noodzakelijkerwijze komt na het verslag van de oprichters of van het bestuursorgaan, iets wat door de gecördineerde wetten op de handelsvennootschappen nochtans overduidelijk wordt bepaald (bijv. art. 29 bis, paragraaf 2 en 29 quater, paragraaf 2).

Om deze reden en uit vrees dat de tweede lid van dit punt aanleiding zou geven tot «de facto» uitgevoerde evaluaties door de commissaris-revisor of de revisor, stelt de Hoge Raad voor punt 2.2.4 te herzien en alleszins de tweede paragraaf weg te laten. De Hoge Raad is immers van mening dat, bij ontstentenis van een schriftelijk verslag van de oprichters of van het bestuursorgaan, de revisor zich bevindt in de toestand die beschreven wordt in punt 4.2.3.

- 2.3.1** De Hoge Raad veronderstelt dat er een punt ingevoegd moet worden na het woord «acquiert» op de derde lijn van het derde streepje in de Franse tekst. Daarenboven zou op deze plaats in de tekst het probleem moeten behandeld worden van goederen die het voorwerp kunnen uitmaken van inbreng evenals het bijzondere geval van goederen die zich in het buitenland bevinden. Bij het vierde streepje moeten ook de verbintenissen met betrekking tot het milieu worden vermeld en moet in een voetnoot verwezen worden naar de recente brochure van het Instituut, getiteld «De revisor en het milieu».
- 2.4.2** Wat betreft het derde streepje vraagt de Hoge Raad zich af of het niet nuttig ware in een voetnota te verwijzen naar de twee brochures die het C.B.N.C.R. in 1989 en 1990 uitgegeven heeft met betrekking tot de immateriële waarden en naar de omzendbrief C009 van 11 mei 1990 (Vade-mecum, p. 340).
- 2.5.3** Volgens de Hoge Raad dienen de laatste zin van de tweede paragraaf en de laatste paragraaf van punt 3.4.3 herwerkt te worden om een einde te maken aan de tegenstelling die tussen deze teksten blijkt te bestaan.
- 3.1.3** Met het oog op overeenstemming met punt 3.1.4 zou, op de derde lijn, de term «intern» vervangen moeten worden door «administratief en boekhoudkundig».
- 3.2.1** Dit punt zou moeten worden herzien in die mate dat de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen niet noodzakelijk vereisen dat er een beschrijving van de inbreng voorkomt in het speciale verslag van de oprichters of van het bestuursorgaan, dit in tegenstelling met wat ze voorschrijven voor het verslag van de commissaris-revisor of van de bedrijfsrevisor, aangesteld door het bestuursorgaan.
- 3.6** In verband met de vraag die onder dit punt wordt gesteld zou ook het probleem moeten worden behandeld van de wijziging van de boekhoudkundige en financiële gegevens, op basis waarvan het verslag werd opgesteld (jaarverslag 1985, p. 56).
- 3.7** Volgens de Hoge Raad mag het verslag van de bedrijfsrevisor pas gedateerd en ondertekend worden wanneer alle controlewerkzaamheden zijn beëindigd. Daarenboven zouden onder dit punt de bedenkingen moeten besproken worden die in het verslag van 1990 (p. 75) werden geformuleerd met betrekking tot de geldigheidsduur van het verslag over een inbreng.
- 3.7.1** Waar het gaat over het in herinnering brengen van bepaalde formaliteiten, vraagt de Hoge Raad zich af of het niet wenselijk is op dit punt vollediger te zijn en ook de inhoud van artikel 29 quater, § 1 vierde paragraaf van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen te vermelden evenals artikel 2 van het koninklijk besluit van 27 november 1973 met betrekking tot de economische en financiële informatie te verstrekken aan de ondernemingsraad. Tenslotte dient het ontwerp te verduidelijken welk verslag bedoeld wordt met de term «zijn».

Verantwoordelijke uitgever : K. GEENS
Blandenstraat 68
Haasrode