

# Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy

## **JAARVERSLAG 1994-1995**

Secretariaat : MINISTERIE VAN ECONOMISCHE ZAKEN  
Bestuur Handelsbeleid  
Afdeling Diensten van Financiële Aard  
Bedrijfsorganisatie  
**NORTH GATE III**  
Emile Jacqmainlaan 154  
B-1000 Brussel  
 (02) 206 41 11



# INHOUDSTAFEL

I. SAMENSTELLING VAN DE HOGE RAAD VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT EN DE ACCOUNTANCY .....	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. ADVIES OVER HET AMENDEMENT DAT DOOR SENATOREN CANNAERTS EN VANDENBERGHE IS VOORGELEGD AAN DE BIJZONDERE SENAATSCOMMISSIE (HANDELVENNOOTSCHAPPEN EN DAT ERTOE STREKT WIJZIGINGEN AAN TE BRENGEN IN ARTIKEL 84 VAN DE WET VAN 21 FEBRUARI 1985 TOT HERVORMING VAN HET BEDRIJFSREVISORAAT (PARL. ST., SENAAT, ZITTING 1994-95, NR. 1086-2, 8 MAART 1995, BLZ. 467) .....	21
2. ADVIES BETREFFENDE DE ONTWERPEN VAN CONTROLE-AANBEVELING MET BETREKKING TOT HET EXTERN BEWIJSKRACHTIG MATERIAAL EN HET ANALYTISCH ONDERZOEK .....	25
3. ADVIES BETREFFENDE DE BEROEPEN WAARVAN DE BEOEFENAARS IN AANMERKING KOMEN OM MET DE BEDRIJFSREVISOREN EEN MIDDELVENNOOTSCHAP TE VORMEN .....	29
4. ADVIES OVER HET ONTWERP VAN KONINKLIJK BESLUIT HOUDENDE WIJZIGING VAN HET KONINKLIJK BESLUIT VAN 22 NOVEMBER 1990 BETREFFENDE DE DIPLOMA'S VAN KANDIDAAT-ACCOUNTANTS .....	35
5. ADVIES OVER DE NORMEN INZAKE DE CONTROLE VAN FUSIES EN SPLITSINGSVERRICHTINGEN VAN HANDELVENNOOTSCHAPPEN .....	37
6. ADVIES BETREFFENDE HET ONTWERP VAN AANBEVELINGEN MET BETREKKING TOT DE CONTROLE VAN DE ZIEKENHUIZEN .....	41
7. ADVIES OVER HET ONTWERP VAN AANBEVELING INZAKE DE CONTROLE VAN BOEKHOUDKUNDIGE RAMINGEN EN VAN DE INLICHTINGEN IN DE TOELICHTING .....	43
8. ADVIES OVER DE EVOLUTIE VAN DE BOEKHOUDKUNDIGE BEROEPEN .....	47

---





# I. SAMENSTELLING VAN DE HOGE RAAD VOOR HET BEDRIJFS- REVISORAAT EN DE ACCOUNTANCY (1)

Leden benoemd op 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 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 aanstelling van de leden van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy (B.S., 26 november 1993, blz. 25.436).



## II. VOORWOORD

Dit verslag is het tweede verslag van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en voor de Accountancy, waarin een overzicht wordt gegeven van de activiteiten van de Hoge Raad gedurende het jaar 1995.

In deze periode ging de aandacht van de Hoge Raad vooral naar de ontwikkeling van de boekhoudkundige beroepen en hierover werd verscheidene malen overleg gepleegd met de vertegenwoordigers van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, het Instituut der Accountants, het Beroepsinstituut van de Boekhouders en het Instituut van belastingconsulenten van België.

Uit een document, dat werd voorbereid door de voorzitters van de eerste twee instituten en dat is voorgelegd aan de Hoge Raad, blijkt dat de gemeenschappelijke wil bestaat en dat de nodige stappen werden gedaan om een constructieve dialoog voort te zetten, die gericht is op de toenadering tussen de leden van de twee instituten en op de harmonisering van de deontologische normen.

Datzelfde document preciseert bovendien dat de toenadering tussen de twee Instituten gepaard moet gaan met het nodige overleg met het Beroepsinstituut van de Boekhouders, om de aanzet te kunnen geven tot een globale, coherente en autonome organisatie van de boekhoudkundige beroepen als geheel.

De Hoge Raad kan zich enkel maar verheugen over deze inspanningen, die in het verlengde liggen van de voorstellen door de Raad uitgetekend.

Op het ogenblik dat dit voorwoord werd geschreven, was door het Instituut van Belastingconsulenten van België een verzoek ingediend - op grond van de kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen - dat tot doel had de beroepstitel en de uitoefening van het beroep van belastingconsulent aan een reglementering te doen onderwerpen.

Hoewel de Hoge Raad op dit terrein niet bevoegd is, is hij van oordeel de mogelijke ontwikkelingen te moeten volgen, daar de taken van belastingconsulent thans reeds vervuld worden o.a. door accountants en bedrijfsrevisoren.

Om deze reden oordeelde de Hoge Raad, in zijn advies over de ontwikkeling van de boekhoudkundige beroepen, dat de beroepen van boekhouder, accountant, bedrijfsrevisor en belastingconsulent (als die titel als beroep erkend zou worden) hun plaats zouden moeten krijgen in een zelfde instituut, dat paritair beheerd zou worden onder de voogdij van de Hoge Raad; zo kan immers de ontwikkeling van deze beroepen in een perspectief van complementariteit gecoördineerd worden met inachtneming van hun specifieke karakter.

De Hoge Raad heeft tijdens dit boekjaar eveneens advies uitgebracht over nog andere belangrijke onderwerpen die rechtstreeks verband houden met het bedrijfsleven.

Het gaat meer bepaald om de controlenormen m.b.t. de verrichtingen van fusie en splitsing van handelsvennootschappen; deze normen werden voorbereid door de twee Instituten waarvoor de Hoge Raad bevoegd is, en zij moeten toegepast worden door de bedrijfsrevisoren en de externe accountants die bij deze verrichtingen optreden.

Voor zover het verband houdt met het belangrijke en actuele probleem van het multidisciplinaire karakter, kan bij wijze van voorbeeld eveneens het advies over de beroepen met wier beoefenaars de bedrijfsrevisor een middelvennootschap kan oprichten, vermeld worden.  
Ten slotte, heeft de Hoge Raad zich uitgesproken over diverse deontologische en technische aangelegenheden m.b.t. de uitoefening van de beroepen van bedrijfsrevisor en accountant.



### III. AANTAL VERGADERINGEN

Tijdens het boekjaar 1994-1995 heeft de Hoge Raad dertien keer vergaderd.

### IV. ACTIVITEITEN VAN DE HOGE RAAD

#### 1. Adviezen:

Tijdens de periode waarop dit verslag betrekking heeft, bracht de Hoge Raad negen adviezen uit.

- A. Advies over het amendement dat door de senatoren Cannnaerts en Vandenberghe is voorgelegd aan de bijzondere Senaatscommissie (Handelsvennootschappen) en dat ertoe strekt wijzigingen aan te brengen in artikel 84 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisorat (Parl.St.,Senaat,zitting 1994-1995, nr.1086-2, 8 maart 1995,blz. 467).**

Het amendement streefde vier doelstellingen na: de voor de externe accountants geldende regelgeving inzake onafhankelijkheid uitbreiden tot de interne accountants; aan de Raad van het Instituut der Accountants op meer expliciete wijze de middelen verschaffen om zijn leden de hun toevertrouwde taken naar behoren te doen vervullen; aan de accountant, ten aanzien van wie een gerechtelijke, disciplinaire of administratieve procedure gevoerd wordt m.b.t. de uitoefening van zijn functie, de verplichting opleggen om de Raad van het Instituut hiervan op de hoogte te brengen; aan de Raad van het Instituut der Accountants de mogelijkheid verschaffen om de aan zijn controle onderworpen personen een door hem goedgekeurd verzekeringscontract te doen sluiten tot dekking van het risico van burgerlijke aansprakelijkheid.

Bij de analyse constateerde de Hoge Raad dat in de voorgestelde bepalingen rekening gehouden werd met de bezwaren zoals die door de Raad van State in zijn advies van 2 juni 1992 geformuleerd waren, meer bepaald ten aanzien van de wettelijke grondslag van sommige voorschriften van het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het deontologisch reglement van de accountants.

Op grond van zijn advies dd. 22 december 1994, dat betrekking heeft op het ontwerp van koninklijk besluit en dat in het vorige verslag is opgenomen, was de Hoge Raad het in grote lijnen eens met het amendement, met dien verstande dat, naar zijn oordeel, alle bepalingen van het ontwerp van koninklijk besluit reeds op een afdoende wettelijke grondslag steunden.

Er werden overigens diverse voorstellen geformuleerd om technische wijzigingen aan te brengen in het amendement.

- B. Adviezen over de ontwerpen van aanbeveling tot toezicht over de externe bewijskrachtig materiaal en het analytische onderzoek.**

De ontwerpen van aanbeveling, die aan de Hoge Raad zijn voorgelegd, hadden tot doel commentaar te geven op punt 2.5. van de algemene controlenormen, waarin bepaald wordt dat «de bedrijfsrevisor moet voldoende bewijskrachtig controle materiaal verzamelen, dat



zijn tot uitdrukking gebrachte mening ten aanzien van de jaarrekening kan staven.» Meer bepaald gaat het om punt 2.5.3., waarin eraan herinnerd wordt dat de bevestiging van de gegevens door derden en het analytische onderzoek van de rekeningen deel uitmaken van de methodes waarop de revisor kan terugvallen. Daar er een onderling verband bestond tussen beide ontwerpen heeft de Hoge Raad de twee documenten in éénzelfde advies besproken.

Aangezien de ontwerpen in ruime mate uitgingen van de internationale doctrine ter zake, heeft de Hoge Raad geen fundamentele opmerkingen geformuleerd; wel heeft de Raad geadviseerd er preciseringen en correcties in aan te brengen.

### **C. Advies over de beroepen met de beoefenaars waarvan een bedrijfsrevisor een middenvennootschap kan oprichten.**

Bij de Hoge Raad werd, door het Instituut der Bedrijfsrevisoren, een verzoek om advies ingediend dat ertoe moet strekken om - in het licht van de toepasselijke bepalingen (artikel 8 §4 van de wet van 22 juli 1953 en de artikelen 30 en 32 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de verplichtingen van de bedrijfsrevisoren) en met betrekking tot een aantal gevallen die aan de Raad werden voorgelegd (accountant, boekhouder, juridische beroepen van notaris en advocaat, adviseur voor organisatie en beheer, verzekeringsmakelaar, uitzendbureau, «interim management» en makelaar in handelszaken) - de beroepen te bepalen met de beoefenaars waarvan de bedrijfsrevisor een vennootschap mag aangaan.

Om op de gestelde vraag te antwoorden, heeft de Hoge Raad zich gebogen over artikel 30.1 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994, waarin bepaald wordt dat «*de vennootschap of vereniging maar aangegaan kan worden tussen de beoefenaars van een intellectueel beroep, onderworpen aan een erkende beroepsdeontologie, voor de verlening van diensten die verband houden met de beroepsactiviteit van de bedrijfsrevisor.*»

Wat het begrip «diensten die verband houden met de beroepsactiviteit van de bedrijfsrevisor» betreft, was de Hoge Raad van oordeel dat als aanverwante diensten gedefinieerd moesten worden: de diensten die de bedrijfsrevisor zelf kan verlenen, op grond van zijn beroepsbekwaamheid en met inachtneming van de vigerende voorschriften ter zake (bv. artikel 3 van de wet van 22 juli 1953), en de diensten die een specifieke bekwaamheid vereisen maar die erin bestaan bedrijven van advies te dienen.

Naar het oordeel van de Hoge Raad, is de voorwaarde van de naleving van een erkende beroepsdeontologie vervuld, wanneer de voorschriften en verplichtingen die aan het beroep ten grondslag liggen, de handelwijze van zijn beoefenaars en de verhouding tussen die beoefenaars en hun cliënten/het publiek vastgelegd zijn door een beroepsvereniging, die beschouwd kan worden als een voor het beroep representatieve gesprekspartner en waartoe men kan toetreden onder zo objectief mogelijke voorwaarden, volgens een procedure waarbij de kandidaten hun beroepsbekwaamheid moeten bewijzen aan de hand van hoge kwaliteitsnormen.

Bovendien dient de beroepsvereniging toe te zien op de naleving van de deontologische voorschriften en kan zij eventueel sancties, tot en met uitsluiting, opleggen.

Naar aanleiding van dit advies herinnerde de Hoge Raad er aan dat diverse bepalingen, waaraan bedrijfsrevisoren of hun Instituut onderworpen zijn, bedoeld zijn om - door het



beginsel van transparantie - hun zelfstandigheid te waarborgen, (zelfstandigheid) die in een interprofessionele vennootschap in het gedrang zou kunnen komen.

Gelet op de beginselen ter zake en op de beslissing van de Hoge Raad om slechts geval per geval de aanvragen om advies te behandelen die betrekking hebben op het samengaan, hetzij met beroepen waarvan de representatieve Instituten, Ordes of Verenigingen zich tot het Instituut der Bedrijfsrevisoren gewend hebben om het te ondervragen over de mogelijkheid om één vennootschap voor de twee beroepen op te richten, hetzij met beroepen waarvoor de Hoge Raad bevoegd is, is de Raad - in het licht van de informatie waarover hij beschikt - tot de conclusie gekomen dat een bedrijfsrevisor enkel met een accountant een interprofessionele middelvennootschap kan oprichten, en zulks onder voorbehoud dat het Instituut der Accountants hiermee instemt.

**D. Advies over de aanstelling van één of meer bedrijfsrevisoren in een universitair ziekenhuis.**

De Hoge Raad heeft bevestigend geantwoord op de vraag of een ziekenhuis dat geen eigen, van de universiteit onderscheiden rechtspersoonlijkheid bezit, één of meer bedrijfsrevisoren moet aanstellen.

Hoewel de voorschriften van artikel 15 bis van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven zeker niet toepasselijk zijn op de gesubsidieerde onderwijsinstellingen, geldt het bepaalde toch voor de aparte technische exploitatie-eenheid - een begrip waarop de wet gebaseerd is (artikel 14); hiertoe moet een ziekenhuis zeker gerekend worden, te meer daar er - krachtens deze wet - een ondernemingsraad werd opgericht.

**E. Advies over het ontwerp van koninklijk besluit houdende wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants.**

Overeenkomstig artikel 101 van de wet van 21 februari 1985, heeft de Minister van de Kleine en Middelgrote Ondernemingen een verzoek om advies bij de Raad ingediend; dit verzoek heeft betrekking op een ontwerp van koninklijk besluit houdende wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants.

Uit het onderzoek van de Hoge Raad is gebleken dat, hoewel het ontwerp enkel tot doel had, enerzijds, het koninklijk besluit aan te passen door een einde te maken aan de beperking in de tijd van de erkenning der onderwijsinstellingen die in de bijlagen zijn opgenomen en, anderzijds, de lijst van de erkende instellingen aan te vullen, één en ander niettemin gezien moest worden in het licht van het probleem van de opleiding van de accountants dat één van de fundamentele punten uitmaakt in de discussie over het samenbrengen, in één enkel instituut, van de bedrijfsrevisoren en de accountants.

Om deze reden stelde de Hoge Raad voor dat, zolang dit probleem niet is opgelost, het besluit ongewijzigd zou blijven en de erkenningen verlengd zouden worden.

\*

\*

\*



In verband met het voormelde advies, maakte het Instituut der Accountants er de Hoge Raad opmerkzaam op dat de houders van een graduaatsdiploma boekhouding na 10 maart 1996 niet meer toegelaten zouden kunnen worden tot de stage van kandidaat-revisor, krachtens artikel 13,§2 van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-revisoren, en dat het daarom aangewezen was dat ook deze uitzondering op de toelating tot de stage van bedrijfsrevisor verlengd zou worden tot in 1998.

Ook volgens de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren zou zo'n verlenging de serene discussie over de opleiding mogelijk maken die later vereist zou zijn voor accountants en bedrijfsrevisoren; de Raad deelde dan ook aan de Hoge Raad zijn akkoord mee met de verlenging, tot in 1998, van de overgangperiode als bedoeld in artikel 13,§2 .

**F. Advies over de ontwerp van controlenormen bij fusies en splitsingen van handelsvennootschappen.**

De normen, die door de Instituten der Bedrijfsrevisoren en der Accountants in ontwerp zijn voorgelegd aan de Hoge Raad, hadden betrekking op de controle bij fusies en splitsingen van handelsvennootschappen als bedoeld in de afdelingen VIIIbis en VIIIter van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen zoals die zijn gewijzigd bij de wet van 29 juni 1993.

Zij waren uitgewerkt door een commissie, die uit leden van de twee Instituten bestond, en zij moesten zonder onderscheid toegepast worden op de leden van beide instituten die met deze controles te maken hadden.

In zijn advies heeft de Hoge Raad de Instituten voorgesteld om nader in te gaan op het controversiële karakter van bepaalde materies, om zich af te vragen of het- bij een splitsing met unanimiteit - noodzakelijk is dat een bedrijfsrevisor een verslag opmaakt over de inbreng in natura, om de tekst in volstrekte overeenstemming te brengen met de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen en om de diverse punten over de verhouding tussen de revisor en de notaris samen te voegen.

Hoewel door de wet niet verboden wordt dat één en dezelfde commissaris-revisor of, wanneer er geen commissaris-revisor is, één en dezelfde bedrijfsrevisor of externe accountant optreden voor de diverse bij de operatie betrokken ondernemingen en hoewel het ontwerp van norm de verdienste heeft dat het de aandacht vestigt op het probleem en dat het probeert hiervoor een oplossing uit werken, was de Hoge Raad van oordeel dat het opportuun is om de aandacht van de beroepsbeoefenaar te vestigen op het feit dat hij in moeilijkheden kan komen door de tegengestelde belangen te behartigen, hetzij van de aandeelhouders van de diverse vennootschappen, hetzij van de meerderheidsaandeelhouders ten opzichte van de minderheidsaandeelhouders in het geval van een groep.

De Hoge Raad was overigens van oordeel dat een beroepsbeoefenaar geen verklaring zou mogen geven en stelde dan ook voor dat hij de controle zou uitstellen wanneer hij niet ten minste beschikt over het ontwerp-verslag van het bestuursorgaan, waarin de methodes zijn opgenomen m.b.t. de bepaling van de ruilverhouding en het relatieve belang van deze methodes.

Tot slot adviseert de Hoge Raad om in de normen de verplichting op te nemen, dat een



voorbehoud wordt gemaakt bij *belangrijke* overtredingen van de wet op de boekhouding en van de *uitvoeringsbesluiten die gevolgen hebben voor de verrichting* en om te bepalen hoe de beroepsbeoefenaar moet reageren, wanneer hij overtredingen van nog andere wetten constateert.

Na een systematische analyse van het uitgebrachte advies, werd - bij de uitwerking, door de Instituten, van de definitieve versie van de normen - over het algemeen rekening gehouden met de opmerkingen, zoals die geformuleerd waren door de Hoge Raad.

#### **G. Advies over het ontwerp van aanbeveling m.b.t. de controle op de ziekenhuizen.**

Bij de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, die is opgevolgd door de huidige Hoge Raad, werd nog in 1993 een verzoek om advies ingediend door het Instituut der Bedrijfsrevisoren, in verband met een ontwerp van aanbeveling m.b.t. het toezicht op de ziekenhuizen.

Daar de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat geconstateerd had dat het document grotendeels stoelde op de controlelegids van de ziekenhuizen, die hem nooit was toegezonden en die bovendien gewijzigd zou worden, werd beslist de nieuwe ontwerp-aanbeveling (2) pas opnieuw te onderzoeken wanneer men kon beschikken over de nieuwe controlelegids.

Tijdens de periode waarop het huidige verslag betrekking heeft, werd een nieuwe ontwerp-aanbeveling aan de Hoge Raad voorgelegd; uit dit ontwerp is elke verwijzing naar de controlelegids weggelaten en bovendien gaat het dieper in op het probleem van de centrale inning.

In zijn advies daarover wees de Hoge Raad op het feit dat de ontwerp-aanbeveling te algemeen is en dat de commentaar over het specifieke karakter en de problemen van deze ziekenhuiscontrole diepgang mist.

Bij wijze van voorbeeld vermeldde de Hoge Raad de tegenstelling tussen de opdracht van de bedrijfsrevisor en de taken die zo'n opdracht impliceert op het stuk van het medisch beroepsgeheim; de Hoge Raad verwees eveneens naar het bijzonder delicate probleem van wat doorgaans «inhaalbedrag» genoemd wordt.

#### **H. Advies over de ontwerp-aanbeveling m.b.t. de controle op de boekhoudkundige ramingen en op de informatie in de toelichting**

Het ontwerp van aanbeveling, dat is voorgelegd aan de Hoge Raad, moest enerzijds de algemene controlenormen toelichten, die toepasselijk zijn op de informatie in de toelichting over de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening, en anderzijds aanwijzingen geven over de controle op de boekhoudkundige ramingen.

Na opgemerkt te hebben dat het beter zou zijn de twee materies in twee afzonderlijke aanbevelingen te behandelen, constateerde de Hoge Raad dat, wat de controles van de boekhoudkundige ramingen betreft, het ontwerp in het verlengde lag van de internationale aanbevelingen ter zake en geen enkele bijzondere opmerking vereiste.

---

(2) Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, jaarverslag 1992-1993, blz.12

Het gedeelte van het ontwerp m.b.t. de controle op de informatie zoals die vervat is in de toelichting bij de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening, lokte heel wat opmerkingen uit; er werd o.a. voorgesteld terminologische wijzigingen aan te brengen en er werden beschouwingen naar voren gebracht over de voorwaarde van gelijkwaardigheid die gesteld wordt aan de jaarrekening en het geconsolideerde jaarverslag van de moederverenootschap die niet onder het recht van een lidstaat van de Europese Unie valt, opdat de dochteronderneming, die zelf moederverenootschap is, vrijgesteld zou zijn van de verplichting een geconsolideerde jaarrekening en een geconsolideerd jaarverslag op te maken (art. 8 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen).

## **I. Advies over de ontwikkeling van de boekhoudkundige beroepen.**

De Hoge Raad heeft op eigen initiatief een advies uitgebracht over de ontwikkeling van de boekhoudkundige beroepen, daar uit talrijke contacten met de Instituten, de bedrijven, de vertegenwoordigers van de werknemers en de beroepsbeoefenaars zelf gebleken is dat er problemen zijn ( concurrentie binnen elk beroep en tussen de beroepen onderling), die voortvloeien uit de opeenvolgende wijzigingen in het evenwicht dat in 1985 was ontstaan tussen de beroepen van bedrijfsrevisor en accountant en die een belemmering kunnen opleveren voor de uitvoering van de hun toevertrouwde opdrachten.

Na een beschrijving van de context waarin het advies gezien moet worden en na een uiteenzetting over de geconstateerde problemen en hun gevolgen (geen overstapmogelijkheid tussen de Instituten, moeilijkheden voor de revisoren die tot kleinere kantoren behoren om hun controletaken te blijven uitvoeren, *cross-subsidization* in de multidisciplinaire kantoren) formuleerde de Hoge Raad drie voorstellen.

Om snel een eind te maken aan de concurrentie tussen het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants, stelde de Hoge Raad voor om de in mei 1995 getekende intentieverklaring bij voorrang uit te voeren; hierin verbinden de instituten zich ertoe naar middelen te zoeken om de twee beroepen nader tot elkaar te brengen (3).

Vervolgens stelde de Raad voor dat de accountants, de bedrijfsrevisoren, de boekhouders en, mocht hun titel erkend zijn, de belastingconsulenten samen overleg plegen over vier belangrijke concepten m.b.t. een hervorming van de organisatie van de boekhoudkundige beroepen.

Het gaat om de volgende vier concepten:

- de vereiste van een vorming van hoog niveau, die aangepast is aan elk beroep
- de specialisatie van de professionele activiteit die gevegd wordt door de toenemende complexiteit van de te beheersen materies en door de behoefte van de consument om de uitgedragen beroepstitel in verband te brengen met de gepresteerde dienst
- dienvolgens het verbod van dubbele (of zelfs drievoudige) aanhorigheid
- de toepassing van het wettelijk en reglementair kader zowel op de zelfstandige beroepsbeoefenaars als op hun bedienden die mede het beroep uitoefenen

---

(3) Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy, jaarverslag 1993-1994, inl. blz.8



De Hoge Raad was bovendien van oordeel dat men diende te streven naar de vereniging van de vier beroepen in één instituut, dat paritair en onder zijn voogdij zou worden bestuurd.

Tot slot werd, als tussenfase, voorgesteld dat er over zou worden gedacht de bevoegdheid van de Hoge Raad uit te breiden tot de beroepen waarvoor hij thans nog niet bevoegd is, zodat hij onder meer een coördinerende taak zou kunnen vervullen.

## 2. Varia

Tijdens het jaar waarop het huidige verslag betrekking heeft, was de Hoge Raad intensief bezig met de taak die bedrijfsrevisoren en accountants kunnen vervullen ten aanzien van bedrijven in moeilijkheden.

Na de werkzaamheden, die tijdens het vorige boekjaar zijn aangevat, gaf de Hoge Raad aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren het advies, normen te formuleren met betrekking tot de continuïteit en de taak van de commissaris-revisor in bedrijven die in moeilijkheden verkeren.

Bovendien polste hij het Instituut der Accountants over de preventieve taak, die de beoefenaars van dit beroep zouden kunnen vervullen.

Daar het Instituut der Bedrijfsrevisoren van mening was dat zo'n aanbeveling er pas kon komen na hun herfstcolloquium, waar dit thema aan de orde zou zijn, besloot de Hoge Raad zelf voorstellen in die zin te formuleren.

Nadien richtte het Instituut een nieuwe circulaire aan de bedrijfsrevisoren, waarin onder meer te lezen stond dat weldra een meer gedetailleerde aanbeveling zou uitgewerkt worden en dat men hiermee tegemoet wilde komen aan het verzoek van diverse gesprekspartners, zoals de Rechtbanken van Koophandel en de Hoge Raad.

De voorstellen van de Hoge Raad kregen de vorm van een aanbeveling, die onlangs werd uitgevaardigd.

\*

\*

\*

De fraudeproblematiek en de rol van de bedrijfsrevisoren in de bestrijding daarvan alsook de diverse aspecten van het probleem (opsporing, mededeling, verantwoordelijkheid en het vereiste gedragspatroon) hebben de Hoge Raad steeds beziggehouden.

De Hoge Raad heeft met belangstelling geconstateerd dat dit thema eveneens besproken werd tijdens het herfstcolloquium van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en dat hierover een document opgesteld zou worden.

De werkzaamheden van de Hoge Raad zouden, in de loop van het jaar 1996, omgezet kunnen worden in een aanbeveling.

Opdat de Hoge Raad zou kunnen beoordelen op welke wijze de Instituten toezicht houden op hun leden bij de uitoefening van hun beroep, doen de Instituten systematisch aan de Hoge Raad inlichtingen toekomen over de geopende dossiers en over de uitspraken van disciplinaire instanties.

De Hoge Raad is overgegaan tot een diepgaande analyse van de ontvangen informatie.

\*

\*

\*

Tijdens de periode waarop dit verslag betrekking heeft, is de Hoge Raad voortdurend in contact geweest met het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants.

Meerdere vergaderingen werden belegd met het Beroepsinstituut van de Boekhouders.

De Voorzitter vertegenwoordigde de Hoge Raad bij diverse gelegenheden en meer bepaald op vergaderingen met de vertegenwoordigers van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en van het Instituut der Accountants die werden belegd om het probleem van de overstapmogelijkheden tussen de Instituten te bespreken.

Deze kwestie past voortaan in het veel ruimere perspectief van de evolutie der boekhoudkundige beroepen.

\*

\*

\*

Bovendien werd de voorzitter van de Hoge Raad, op zijn eigen verzoek, in de gelegenheid gesteld om, tijdens de algemene vergaderingen van de twee instituten, het standpunt van de Hoge Raad mee te delen ten aanzien van de spanningen die thans tussen beide instituten bestaan.

Nadat de voorzitter eraan herinnerd had hoe de beroepen zich sinds 1985 hadden ontwikkeld, bleef hij even stilstaan bij de noodzaak om tot een nieuw evenwicht tussen de beroepen te komen, evenwicht dat zou moeten steunen op het beginsel van de specialisatie van de beroepsbeoefenaars zoals dat geformuleerd is in artikel 3 van de wet van 22 juli 1953 tot oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, en om de eenmaking van de boekhoudkundige beroepen in overweging te nemen.

Bovendien beklemtoonde hij het belang van een doeltreffende communicatiestrategie, wat de rol van de beoefenaars van het beroep inzake fraude betreft; hij legde ook de nadruk op de dringende noodzaak voor de instituten om nauwkeurige richtlijnen te formuleren over de wijze waarop men te werk dient te gaan, wanneer een geval van fraude aan het licht komt.

De Hoge Raad was eveneens vertegenwoordigd, enerzijds, bij het ronde-tafelgesprek, dat op 7 februari 1995 te Brussel georganiseerd werd door de Federatie van de Europese Accountants (FEE) en dat gewijd was aan de liberalisering van het boekhoudkundige beroep in Europa en, anderzijds, op de internationale conferentie van de voormelde federatie en van de International Federation of Accountants(IFAC), die - naar aanleiding van de 100ste verjaardag van de Royal NIVRA - in Amsterdam gehouden werd rond het thema «People for People».



## V. WERKINGSKOSTEN EN DEKKING VAN DEZE KOSTEN

periode van 1 januari 1995 tot 5 januari 1996

### WERKINGSKOSTEN

Leden .....	390.000
<b>Voorzitter en wetenschappelijk personeel</b>	
-Emolumenten, lonen en sociale bijdragen .....	5.099.316
-Varia (sociaal secretariaat, verzekeringen, kosten...) .....	67.819
Representatiekosten .....	73.028
Publicatiekosten .....	143.951
Bureelonkosten .....	17.103
Meubels en bureautica .....	683.692
<b>Diverse werkingkosten</b>	
-Abonnementen op tijdschriften .....	247.793
-Aankoop boeken .....	117.629
-Wetenschappelijke activiteiten .....	97.424
-Bancaire werkingkosten .....	2.250
<b>TOTAAL WERKINGKOSTEN .....</b>	<b>6.940.005</b>

### DEKKING

Bijdrage IBR .....	3.153.066
Bijdrage IDAC .....	3.153.066
Saldo 1994 .....	2.653.554
Interesten .....	162.855
<b>TOTALE INKOMSTEN VOOR DEKKING .....</b>	<b>9.122.541</b>
<b>AAN TE WENDEN SALDO .....</b>	<b>2.182.536</b>

**BESLISSING TOT AANWENDING : dekking van de werkingskosten van het jaar 1996**



## **BIJLAGEN**





# **1. ADVIES OVER HET AMENDEMENT DAT DOOR SENATOREN CANNAERTS EN VANDENBERGHE IS VOORGELEGD AAN DE BIJZONDERE SENAATSCOMMISSIE (HANDELSVEN NOOTSCHAPPEN) EN DAT ERTOE STREKT WIJZIGINGEN AAN TE BRENGEN IN ARTIKEL 84 VAN DE WET VAN 21 FEBRUARI 1985 TOT HERVORMING VAN HET BEDRIJFSREVISORAAT (PARL.ST., SENAAT, ZITTING 1994-1995, N° 1086-2, 8 MAART 1995, BLZ. 467).**

Geachte Heer Voorzitter,

Hierbij heb ik de eer ontvangst te melden van uw brief van 10 februari 1995 waarin u het advies vraagt van de Hoge Raad in verband met het amendement van de Heren Senatoren Cannaerts en Vandenberghe tot wijziging van artikel 84 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat (ontwerp 1086-1, commissiedocument nr. 89, zitting 1994/95).

De Hoge Raad heeft erover beraadslaagd tijdens zijn vergadering van 16 februari jongstleden.

In zijn advies van 22 december 1994 over een aangepaste versie van het ontwerp van deontologisch reglement van de accountants dat u in bijlage vindt, heeft de Hoge Raad, in tegenstelling tot de Raad van State, gemeend dat het ontwerp een voldoende wettelijke basis vindt in de huidige tekst van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat.

Het amendement wil eerst en vooral, middels de nodige aanpassingen, een verwijzing invoeren naar artikel 8 van de wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren door het inlassen van een tweede lid in artikel 84 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat.

Artikel 8 van de wet van 22 juli 1953 bepaalt dat de bedrijfsrevisoren de controleopdrachten, waarmee ze werden belast, op onafhankelijke wijze moeten vervullen (§ 1) en regelt verder de wijze waarop een bedrijfsrevisor zich kan verenigen met een andere Belgische (§ 2) of buitenlandse revisor (§§ 2 en 3) of met iemand die deze hoedanigheid niet heeft (§ 4).

Naar de mening van de Hoge Raad heeft de verwijzing naar artikel 8, § 1, zoals trouwens ook de voorgestelde vierde paragraaf, tot doel de regels van onafhankelijkheid, die aan de externe accountants worden opgelegd door artikel 81, § 1 van de wet, te kunnen uitbreiden tot de interne accountants en derhalve tegemoet te komen aan de opmerkingen van de Raad van State in zijn advies van 2 juni 1992 over het ontwerp van koninklijk besluit tot bepaling van het deontologisch reglement van de accountants.

In zijn hogervermeld advies heeft de Hoge Raad gesteld dat een dergelijke uitbreiding volledig gerechtvaardigd is en dat de bepaling van het ontwerp van besluit dat deze uitbreiding voorziet (art. 8) een voldoende wettelijke basis heeft.



Deze bepalingen behoeven geen verdere opmerkingen.

Wat betreft de verwijzing die zou gemaakt worden naar paragrafen 2 tot 4 van artikel 8 van de wet van 22 juli 1953 vult het amendement passend het wettelijke en reglementaire kader aan waarin het uitoefenen van het beroep van accountant zich bevindt. De Hoge Raad kan er zich derhalve bij aansluiten.

Hij wijst er nochtans op dat, krachtens de verwijzing naar artikel 8, § 2, een vereniging met een Belgische of buitenlandse accountant in principe geen voorafgaandelijke toelating behoeft daar waar het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het deontologisch reglement van de accountants, dat het voorwerp heeft uitgemaakt van hoger vermeld advies, in artikel 18 wel degelijk voorziet dat de vennootschap of de vereniging erkend moet worden door het Instituut der Accountants.

Hij wil bovendien de aandacht vestigen op het feit dat het wellicht nuttig zou zijn, ingeval het amendement aanvaard wordt, de gebruikte terminologie van artikel 81, §§ 2 en 3 van de wet van 21 februari 1985 («externe accountant») aan te passen aan die van het amendement («accountant of personen aan wie de in artikel 74 bedoelde toelating werd gegeven»)(4).

Het amendement wil vervolgens een verwijzing invoegen naar artikel 18 ter van de wet van 22 juli 1953.

Naar het oordeel van de Hoge Raad verzet zich niets tegen dit voorstel dat evenzeer tegemoet lijkt te willen komen aan het advies van de Raad van State in verband met de wettelijke grondslag van sommige bepalingen van hogervermeld ontwerp van koninklijk besluit (bijvoorbeeld verplichte permanente beroepsopleiding). De Hoge Raad vraagt zich nochtans af of deze bepaling geen dubbel gebruik zal uitmaken met artikel 84 van de wet van 21 februari 1985 dat dezelfde principes uitdrukt, zij het minder expliciet.

Met betrekking tot deze beschikking vraagt de Hoge Raad zich bovendien af of het niet gewenst is in de tweede paragraaf een verwijzing op te nemen naar artikel 18 quater van de wet van 22 juli 1953 dat precies de niet naleving van artikel 18 ter wil bestraffen.

Wat betreft het voorstel in de wet van 1985 een verwijzing op te nemen naar artikel 18 quinquies, eerste en tweede lid van de wet van 22 juli 1953, laat de Hoge Raad eerst opmerken dat deze bepaling slechts twee leden bevat zodat het volstaat zonder meer te verwijzen naar artikel 18 quinquies.

Daarenboven ziet de Hoge Raad niet onmiddellijk welke de disciplinaire of administratieve procedures kunnen zijn die betrekking hebben op het uitoefenen van de functie, waar een accountant het Instituut moet over inlichten. Om deze redenen heeft hij in zijn advies van 22 december 1994 voorgesteld in het ontwerp van koninklijk besluit met betrekking tot het reglement van deontologie een bepaling in te voegen die voorziet dat «een accountant tegen wie een gerechtelijke procedure loopt in verband met de uitoefening van het beroep, het Instituut hier onmiddellijk moet van op de hoogte brengen».

Wat tenslotte het voorstel betreft om een derde lid in te voegen in artikel 84 van de wet van 21 februari 1985, stelt de Hoge Raad vast dat de voorgestelde bepaling op dezelfde wijze geformuleerd is als artikel 9 bis van de wet van 22 juli 1952 met dit verschil dat, in tegenstelling tot de revisoren die gerechtigd zijn hun burgerlijke aansprakelijkheid te laten dekken door een verzekeringscontract dat

---

(4) Opgemerkt dient te worden dat in artikel 80 van de Wet van 21 februari 1985 gewag gemaakt wordt van "accountants of personen aan wie de in artikel 74 bedoelde toestemming werd gegeven"

werd goedgekeurd door de Raad van het Instituut, de Raad van het Instituut der Accountants aan personen die onderworpen zijn aan zijn toezicht de verplichting kan opleggen hun burgerlijke aansprakelijkheid te laten dekken door een verzekeringscontract dat hij heeft goedgekeurd.

In zijn reeds vermeld advies heeft de Hoge Raad zich uitgesproken ten gunste van een verplichte verzekering van de burgerlijke aansprakelijkheid en heeft hij gesteld dat artikelen 84 en 88 van de wet van 21 februari 1985 een voldoende wettelijke basis vormen voor de bepaling van het ontwerp van koninklijk besluit die erin voorziet dat «de accountant die alleen werkt, in een vereniging of in een vennootschap, zijn beroepsaansprakelijkheid moet laten verzekeren overeenkomstig de richtlijnen van de Raad» art. 13, par. 3).

U van dit advies een goede ontvangst toewensend, verblijf ik,  
met de meeste hoogachting,







## **Aan te brengen verbeteringen en verduidelijkingen :**

### **A. Het controle-aanbevelingsontwerp met betrekking tot extern bewijskrachtig materiaal**

**titel** : de twee aangekondigde voetnoten komen niet voor in de Franstalige versie van het ontwerp.

**1.1.**, lid 2 : om alle onduidelijkheid te vermijden, zou die zin (de eerste zin van het betrokken lid in de Nederlandstalige versie) moeten worden weggelaten evenals het gebruik van het woord «aanwijzing» elders in het ontwerp.

**1.5.** : de verwijzing naar de algemene controlenormen zou moeten worden aangevuld met de vermelding van het punt 2.3.3. ervan dat specifiek is voor het gebruik van de steekproeven.

**2.5.**, lid 2 : het zou nuttig zijn dit deel gemakkelijker begrijpelijk te maken.

**2.6.** : in de Franse versie van het ontwerp zouden de woorden «portant sur une information» moeten worden ingelast tussen de woorden «confirmation» en «qui» in de eerste zin. De woorden «en-tête» zouden kunnen in de plaats komen van «firme» in de tweede zin (idem in punt 4.2.).

**2.7.** : de Hoge Raad vraagt zich af hoe men in de Franstalige versie de woorden «présomption de collusion entre le répondant et des membres du personnel de l'entreprise» dient te begrijpen en of het niet beter is te voorzien in de toepassing van een andere controlemethode, wanneer de revisor vreest dat er een heimelijke overeenkomst bestaat tussen de personeelsleden en derden.

Dit punt dat van een eerder technische dan deontologische aard is, verduidelijkt naar de mening van van de Hoge Raad hoe dringend een norm fraude moet uitgevaardigd worden.

**2.8.** : de woorden «tenzij zij een aanvaardbare reden hebben om dit te weigeren» zouden moeten worden weggelaten daar ze niet zijn overgenomen in de bedoelde bepaling van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen.

**3.2.2.** in fine : het zou passen in de Franstalige versie van het ontwerp, de woorden «non adressés» te vervangen door «qui ne sont pas parvenues à leur destinataire». Indien het trouwens vanzelfsprekend is dat de bevestiging rechtstreeks aan de revisor dient te worden toegestuurd, dient in de aanbeveling te worden vermeld dat aan de derde zal worden gevraagd, in de brief tot aanvraag van de bevestiging, om een afschrift van de bevestiging naar de directie van de betrokken onderneming te sturen.

**3.3.3.** : dit deel zou kunnen worden verduidelijkt aan de hand van een voorbeeld.

**3.4.** : de vertaling van de laatste zin in het Frans zou moeten worden verbeterd. Hij zou kunnen worden vervangen door de volgende zin : «Il veillera à ce que la demande de confirmation soit correctement formulée...».

**3.4.1.** : enkele kleine aanpassingen zouden de tekst nauwkeuriger kunnen maken. De volgende tekst wordt voorgesteld : «De aanvraag van de bevestiging, gericht aan de klanten van de onderneming, kan worden opgesteld met vermelding van het bedrag dat voorkomt in de boeken van de onderneming op de dag van de aanvraag van de bevestiging, bij voorkeur samen met een overzicht van de bedragen die het saldo vormen».



**4.3.** : het zou beter passen en duidelijker zijn de woordenschat te eerbiedigen, die gebruikt wordt in de overeenkomst gesloten met de Belgische Vereniging van Banken. In het eerste lid zouden aldus de woorden «een standaard formulier» moeten worden vervangen door de woorden «gestandaardiseerde vragenlijst en formulier», terwijl de laatste zin van dit punt als volgt zou kunnen luiden: «De vragenlijst zal worden opgestuurd tijdens de maand welke aan die datum voorafgaat».

## **B. Het controle-aanbevelingsontwerp met betrekking tot het analytisch onderzoek**

**titel** : de Franse tekst van voetnoot (1) verwijst naar het punt 1.1.3. van de algemene controle-normen, terwijl zoals dit op de juiste wijze gebeurt in de Nederlandse tekst, het punt 1.1.2.c zou moeten worden vermeld.

**1.2.** : de verwijzing naar het punt 2.5.4. dient waarschijnlijk te worden vervangen door een verwijzing naar het punt 2.5.3. lid 2.

**3.3.** : de Hoge Raad veronderstelt dat de aanbeveling bedoeld in het tweede lid in feite die is in verband met het controlerisico.





### 3. ADVIES BETREFFENDE DE BEROEPEN WAARVAN DE BEOEFENAARS IN AANMERKING KOMEN OM MET DE BEDRIJFSREVISOR EEN MIDDELVENNOOTSCHAP TE VORMEN

D. 11 mei 1995

#### A. Geraadpleegde werken :

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

Wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat.

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

I.R.E., Deuxième forum du revisorat, Liège 1993, Réflexions et opinions, 3/1994.

P. Van Ommeslaghe, «Les sociétés coopératives, les sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles et les sociétés de moyens», Les sociétés commerciales, éd. du Jeune Barreau de Bruxelles, 1985, p. 315 et sp. pp. 384 et seq.

K. Geens, «Het vrij beroep», doctoraatsthesis, Leuven, 1986, nr. 645 en volgende.

J.-P. Maes en K. Van Hulle, De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep, Kluwer rechtswetenschappen, Antwerpen, 1985, blz. 28 en volgende.

#### B. Inleiding

Artikel 8, § 4 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, ingevoerd door artikel 41 van de wet tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, bepaalt het volgende: «Geen enkele vereniging of vennootschap mag beroepshalve worden gevormd tussen een of meer bedrijfsrevisoren en andere personen die niet deze hoedanigheid bezitten of die geen in het buitenland door de Koning als gelijkwaardig erkende hoedanigheid bezitten, behoudens voorafgaande en steeds herroepbare toestemming van de Raad van het Instituut.».

Recent werden in de artikelen 30 en 32 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren de voorwaarden gepreciseerd voor de oprichting van een vennootschap of een vereniging die tot doel heeft het in gemeenschap brengen van alle of van een gedeelte van de kosten die verband houden met de uitoefening van de beroepen.

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft de Hoge Raad om advies gevraagd in verband met deze aangelegenheid. Deze vraag om advies had tot voorwerp om, rekening houdend met de van toepassing zijnde bepalingen en met een aantal gevallen die hem zijn voorgelegd (accountant, boekhouder, juridische beroepen van notaris en advocaat, adviseur inzake organisatie en beheer, verzekeringsagent, uitzendbureau, «interim management» en makelaar in handelseigendommen), de bepaling toe te laten van de beroepen waarvan de beoefenaars in aanmerking komen om met de bedrijfsrevisor een vennootschap aan te gaan.

## C. Algemene beschouwingen

De Hoge Raad is van mening dat, om een antwoord te geven op gestelde vraag, artikel 30.1 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 nauwkeurig moet worden ontleed. Dat artikel luidt als volgt: «De vennootschap of vereniging kan maar worden aangegaan tussen de beoefenaars van een intellectueel beroep, onderworpen aan een erkende beroepsdeontologie, voor de verlening van diensten die verband houden met de beroepsactiviteit van de bedrijfsrevisor.».

Er zijn drie voorwaarden bepaald: de kandidaat-vennoot moet een intellectueel beroep beoefenen voor de verlening van diensten, die verband houden met de beroepsactiviteit van de bedrijfsrevisor en hij moet onderworpen zijn aan een erkende beroepsdeontologie.

De Hoge Raad is van mening dat de eerste voorwaarde, namelijk of het gaat over een intellectueel beroep voor de verlening van diensten, weinig problemen doet rijzen. Hij heeft er dan ook voor gekozen om, in het kader van onderhavig advies, enkel de overige twee vereiste voorwaarden te onderzoeken (hierna 1 en 2).

Overigens is de Hoge Raad bijzonder bezorgd over de weerslag die de oprichting van dergelijke vennootschappen zou kunnen hebben op de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor die er deel van uitmaakt (hierna 3).

### 1. De diensten die verband houden met de activiteit van de revisor

Het is niet gemakkelijk te bepalen welke diensten nauw verband houden met de activiteit van de revisor.

De verruiming van het activiteitengebied van de bedrijfsrevisoren en vooral het groeiende technisch karakter van hun professionele omgeving verlangen immers van hen meer en meer dat zij - om hun opdrachten tot een goed einde te brengen - samenwerken met gespecialiseerde personen, zodat het aantal verband houdende diensten onvermijdelijk zal toenemen.

Hoe kan men zich bijvoorbeeld certificering van de jaarrekeningen van een verzekeringsmaatschappij indenken zonder een aan ervaring getoetste kennis inzake actuariaat ?

De Hoge Raad is dan ook van mening dat onder verband houdende diensten moet worden verstaan zowel de diensten die de bedrijfsrevisor zelf kan verlenen op basis van de bekwaamheid waarover hij beschikt voor de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor en met inachtneming van de van toepassing zijnde wettelijke bepalingen (ex. artikel 3 van de wet van 22 juli 1953) als die welke een specifieke bekwaamheid vergen, maar die erin bestaan de ondernemingen te adviseren.

Ten slotte, in plaats van zich te verzetten tegen elke vorm van interprofessionele vennootschap, dient er naar de mening van de Hoge Raad, te worden opgelet dat demogelijkheden voor de oprichting van vennootschappen of verenigingen niet worden beperkt tot de beroepsmensen die diensten verlenen welke verenigbaar zijn met het beroep van bedrijfsrevisor.

### 2. De erkende beroepsdeontologie

De Hoge Raad meent dat die voorwaarde in de praktijk het meest problemen zal opleveren. Het is inderdaad zo dat het woord «deontologie» en vooral het woord «erkend» niet zijn vastgelegd in het koninklijk besluit en dat het verslag aan de Koning, dat aan het koninklijk besluit voorafgaat, hierover geen enkele toelichting bevat, zodat verschillende vragen moeten worden gesteld.



Op de eerste plaats, wat verstaat men onder deontologie?

Volgens het Instituut der Bedrijfsrevisoren (op.cit., blz. 29) wordt de deontologie bepaald als het geheel van regels en verplichtingen die een beroep regelen, het gedrag van diegenen die dat beroep uitoefenen, de verhoudingen tussen de beroepsbeoefenaars en hun cliënteel of het publiek.

Die definitie is in overeenstemming met de recente gewoonte die het gebruik van de term beperkt tot de plichten die moeten worden nageleefd bij de uitoefening van een beroep.

De Hoge Raad kan zich dan ook hierbij aansluiten. Hij wenst evenwel te preciseren dat, naar zijn mening, de regels die een beroep zichzelf wil opleggen - door ze te vermelden in een code - enkel de uitdrukking zijn van algemene principes die op dat beroep van toepassing zijn en waarvan de sanctie bijgevolg niet zou moeten worden beperkt tot de bepalingen van de bovenvermelde code.

Wanneer is een beroepsdeontologie erkend of - met andere woorden - welk is het feitelijke of het juridische element dat een beroepsdeontologie onderscheidt van een erkende beroepsdeontologie?

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren schrijft in zijn document over het tweede forum van het revisoraat het volgende: «Er kan slechts van een erkende plichtenleer sprake wanneer er een bepaalde vorm van beroepsvereniging bestaat. Die organisatie hoeft niet door de wette zijn erkend, maar zij moet wel bestaan en representatief zijn voor het betrokken beroep».

Het Instituut gaat verder en preciseert het volgende: «De bedoeling hier is niet aan te tonen dat de vennoten een beroepsethiek hebben die verenigbaar, maar niet noodzakelijk dezelfde is teneinde conflicten binnen de vennootschappen en met de tuchtrechtelijke instanties van de verschillende beroepsbeoefenaars te vermijden.

De vereiste van een deontologie beoogt ook te kunnen reageren wanneer een van de vennoten een houding aanneemt die de tuchtrechtelijke instanties van de andere vennoten als strijdig met het algemeen belang beschouwen; dit veronderstelt dat er een disciplinair systeem is, of ten minste een mogelijkheid tot uitsluiting.».

De parlementaire documenten ter voorbereiding de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat bevatten geen beslissende argumenten in dat verband, maar ze bieden toch interessante aanwijzingen.

De memorie van toelichting vermeldt immers dat uit de bepalingen van het ontwerp over de interprofessionele vennootschappen en verenigingen blijkt dat de Regering in de voorgenomen hervorming de uitoefening van het beroep via vennootschappen, de verenigingen van revisoren over de grenzen heen, alsmede de oprichting van multidisciplinaire vennootschappen wil toelaten en in de hand werken, mits uiteraard de wettelijke en professionele regels van het bedrijfsrevisoraat worden nageleefd (Parlementaire Stukken, Kamer, nr. 552/1, zitting 1982-1983, 21 februari 1983, blz. 28 en - in dezelfde zin - het verslag aan de Koning dat aan het koninklijk besluit van 10 januari 1994 voorafgaat, B.S. 18 januari 1994, blz. 944).

Anderzijds gaat de Regering akkoord met het principe dat aan de basis ligt van een amendement ingediend door de heer Delahaye. Dat amendement wou - in alle gevallen - de vereniging toestaan tussen revisoren, accountants, fiscale adviseurs en consultants inzake organisatie, om de volgende reden: «Het Instituut mag inderdaad geen toestemming weigeren voor een interprofessionele samenwerking om de enige reden dat het gaat om de samenwerking met bv. een accountant». Toch heeft de Regering zich gekant tegen het amendement, om de volgende twee redenen: «Enerzijds



wordt verwezen naar een aantal niet-gereguleerde beroepen (fiscale raadgever, organisatieconsultant), anderzijds zou uit een opsomming a contrario kunnen worden afgeleid dat een samenwerking met anderen dan de voornoemde wel uitgesloten is» (Verslag uitgebracht in naam van de bijzondere commissie, door de heer Verhaegen, Parlementaire Stukken, Kamer, nr. 552/35, zitting 1983-1984, 25 juni 1984, blz. 69-70).

Ingevolge de toelichtingen van de Regering werd het amendement ingetrokken.

De divergentie die aldus tot uiting komt, vormt, volgens de Hoge Raad, de kern van de kwestie: impliceert een erkende beroepsdeontologie dat het beroep gereguleerd is, dat wil zeggen dat het door de wet georganiseerd is en dat de eisen inzake deontologie de vorm aannemen van een koninklijk besluit of - zoals het Instituut der Bedrijfsrevisoren vindt - is het voldoende dat er een bepaalde vorm van organisatie bestaat die representatief is voor het beroep in kwestie?

De kwestie heeft een meer dan louter theoretisch belang.

Inderdaad, naargelang men de ene of de andere interpretatie aanneemt, zullen meer of minder beroepsmensen middelvennootschappen kunnen oprichten met bedrijfsrevisoren.

Thans is het zo dat - onder de beroepen waarop het verzoek om advies slaat - en zonder vooruit te lopen op de verwantschap tussen de gepresteerde diensten enerzijds en het beroep van bedrijfsrevisor anderzijds, enkel de beroepen van accountant, boekhouder, de juridische beroepen van advocaat en notaris, alsmede het beroep van verzekeringsagent door de wet zijn georganiseerd, overigens niet op een gelijksoortige wijze.

Men dient zich dan ook af te vragen of een dergelijke beperkende interpretatie van de woorden «erkende deontologie» - alhoewel ze het bijzonder belangrijk voordeel van de rechtszekerheid biedt - niet het risico doet ontstaan dat de mogelijkheden tot interprofessionele vennootschappen met personen die aanverwante diensten verlenen flink worden afgeremd.

Bovendien stelt men vast, op basis van een studie verricht door de Federatie van Europese Accountants, dat het in bepaalde Europese landen mogelijk is - mits bepaalde voorwaarden worden nageleefd (meerderheid der bestuurders en der stemrechten..) - multidisciplinaire vennootschappen op te richten voor de **uitoefening** van de wettelijke controle op de rekeningen, de controle op de fusies of de controle op de inbreng in vennootschap.

In de meeste landen is het evenwel verboden interprofessionele vennootschappen te gebruiken voor de uitoefening van die activiteiten.

De andere interpretatie die erin bestaat dat «een bepaalde vorm van organisatie, die representatief is voor het desbetreffende beroep» voldoende zou zijn, lijkt de Hoge Raad geschikter, maar toch roept ze een aantal vragen op.

Een eerste vraag houdt verband met het feit dat - in een dergelijke benadering - enkel de leden van de organisatie zich kunnen verenigen met bedrijfsrevisoren, zodat het voor de beroepsvereniging eventueel aantrekkelijk zou kunnen zijn het aantal van haar leden te beperken of zelfs te verminderen, om de mededinging te verminderen.

De toetreding tot dergelijke organisaties zou dan ook moeten mogelijk zijn met naleving van zo objectief mogelijke voorwaarden.

Het is overigens duidelijk dat de nieuwe leden het bewijs moeten hebben geleverd van de professionele hoedanigheden die vereist zijn voor de beoefening van het bovenvermelde beroep, volgens hoge kwaliteitsnormen.

Ten slotte is het belangrijk dat, in termen van leden of van markt, de organisatie kan worden beschouwd als de gesprekspartner die het beroep in kwestie vertegenwoordigt.

Een tweede vraag houdt natuurlijk verband met het bestaan van deontologische regels, de wijze waarop de beroepsvereniging erop toeziet dat die voorschriften worden nageleefd en met de sancties, tot en met de uitsluiting, die toegepast kunnen worden.

### 3. Onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor

De Hoge Raad is van mening dat een interprofessionele vennootschap- is het slechts een middelvennootschap- de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor in gevaar kan brengen.

De Hoge Raad wenst om die reden - zoals hij dat reeds heeft gedaan naar aanleiding van de onverenigbaarheden in het deontologisch reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (zie verslag 1992-1993, blz. 53) - in herinnering te brengen dat verscheidene bepalingen moeten worden nageleefd. Die bepalingen hebben tot doel - door toepassing van het principe van de transparantie - die onafhankelijkheid te waarborgen en ze moeten, naar gelang van het geval, worden nageleefd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren of door de bedrijfsrevisoren.

Tot de eerste categorie behoren de artikelen 18 ter, lid 1, 3° tot 5°, en 18 quater van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

De revisoren moeten op dat vlak de artikelen 18 ter, leden 3 en 4 van de bovenvermelde wet naleven, de artikelen 64 bis en 64 ter van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, alsmede artikel 14 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

### **D. Procedure-overwegingen**

Vanuit de bezorgdheid om het naleven van de bevoegdheden toegekend aan de verschillende Instellingen, Ordes en betrokken representatieve verenigingen heeft de Hoge Raad de beslissing genomen om, geval per geval, enkel de aanvragen om advies te onderzoeken die betrekking hebben op verenigingen, hetzij met beroepen waarvan de Instellingen, Ordes of representatieve verenigingen het Instituut der Bedrijfsrevisoren hebben ondervraagd over de mogelijkheid verenigingen op te richten waarbij de twee beroepen worden gegroepeerd, hetzij met beroepen waarvoor de Hoge Raad bevoegd is.

### **E. Bijzondere overwegingen inzake de vereniging van bedrijfsrevisoren met leden van de Belgische Vereniging van Adviseurs in Organisatie en Beheer (ASCOBEL)**

De inlichtingen verstrekt door, alsmede de statuten (artikel 5.c en f, 8 en 9) en de plichtenleer van de Belgische Vereniging van Adviseurs in Organisatie en Beheer (ASCOBEL) lijken prima facie aan te tonen dat die vereniging voldoende waarborgen biedt op het vlak van de hierboven onder punt C.2 vermelde kwesties.



Toch moet de aandacht erop worden gevestigd dat verscheidene bepalingen van de statuten (artikelen 2, 5, 7, 8, 9 en 11) verwijzen naar een intern reglement dat inzonderheid de details moet regelen met betrekking tot de onthaalstructuren (bv. middelvennootschap) die bestemd zijn om in te spelen op de behoeften van de intellectuele beroepen die verwant zijn met die van adviseurs in management.

Bovenvermeld reglement zou ook betrekking hebben op het erkennen en het bijeenbrengen van de individuele adviseurs, de periodiciteit van de verificaties van de kwalificaties, de oogmerken, de samenstelling en de procedures van het erkenningscomité, de procedure die door het erkenningscomité is gevolgd om een vooronderzoek in te stellen naar de feiten die kunnen leiden tot het weglaten of het schrappen van een lid in de lijsten van de vereniging en ten slotte op de voorwaarden om - voor de reeds vermelde onthaalstructuren - een lid op te nemen in of te schrappen uit de lijsten van de vereniging.

Uit de vragen gericht aan ASCOBEL blijkt dat een dergelijk intern reglement niet bestaat.

De Hoge Raad is dan ook van mening dat hij zich niet kan uitspreken over de aanvraag om advies inzake ASCOBEL, bij gebrek aan de noodzakelijke informatie.

Overigens wenst de Hoge Raad nu reeds te onderstrepen dat zodra in het intern reglement volledige en geschikte antwoorden zullen zijn gegeven op de bovenvermelde vragen, het tot de taak van het Instituut der Bedrijfsrevisoren zal behoren om informatie in te winnen over de concrete werking van de toelatingsprocedures, alsmede over het doeltreffend karakter van de controle op de naleving van de deontologische voorschriften en de procedures die tot sancties kunnen leiden.

## **F. Conclusies**

Gelet op wat voorafgaat en rekening houdend met de informatie waarover de Hoge Raad beschikt, is die Raad van mening:

- a) dat een bedrijfsrevisor thans geen interprofessionele middelvennootschap mag vormen met een boekhouder, een notaris, een advocaat, een lid van ASCOBEL, een verzekeringsagent of met personen die activiteiten ontplooiën op het gebied van een uitzendbureau, een bureau inzake «interim management» of als makelaar in handelseigendommen,
- b) dat een bedrijfsrevisor, op voorwaarde dat het Instituut der Accountants daarmee akkoord gaat, een interprofessionele middelvennootschap mag vormen met een accountant.

#### **4. ADVIES OVER HET ONTWERP VAN KONINKLIJK BESLUIT HOUDENDE WIJZIGING VAN HET KONINKLIJK BESLUIT VAN 22 NOVEMBER 1990 BETREFFENDE DE DIPLOMA'S VAN DE KANDIDAAT-ACCOUNTANTS.**

Mijnheer de Minister,

Ik verwijs naar mijn brief van 20 juli 1995 waarin ik U meedeelde dat de Hoge Raad over het in rand vermeld ontwerp van Koninklijk Besluit zou beraadslagen in zijn vergadering van 17 augustus 1995.

Bij het onderzoek dat de Hoge Raad aan in de rand vermeld ontwerp heeft gewijd, is gebleken dat zijn uitsluitende bedoeling erin bestaat enerzijds om een einde te stellen aan de beperking in de tijd van de erkenning van onderwijsinstellingen die zijn opgenomen als bijlage bij het besluit, anderzijds om de lijst van de erkende instellingen aan te vullen. Nochtans meent de Hoge Raad dat dit ontwerp moet beoordeeld worden tegen de achtergrond van het ruimere probleem van de opleiding van accountants dat één van de essentiële elementen vormt in het debat over de toenadering tussen de beroepen van bedrijfsrevisor en accountant in één Instituut.

Op dit ogenblik is de toegang tot de stage van bedrijfsrevisor inderdaad voorbehouden aan de houders van een universitair diploma of van een diploma van hoger onderwijs van universitair niveau dat overeenstemt met een studieprogramma van minstens vier jaar, terwijl de toegang tot de stage van accountant ook open staat voor houders van een diploma van economisch hoger onderwijs (graduaat).

De Hoge Raad is derhalve van oordeel dat het wellicht opportuun is om, in afwachting van de oplossing die aan dit probleem moet gegeven worden, het Koninklijk Besluit van 22 november 1990 niet te wijzigen.

Rekening houdende met het feit dat de in de bijlage opgenomen instellingen slechts zijn erkend tot 30 juni 1995, zou het dienvolgens wenselijk zijn de erkenning met bijvoorbeeld één of twee jaar te verlengen.

De Hoge Raad acht het niettemin nuttig Uw aandacht te vestigen op het feit dat zodoende de erkenning van de nieuwe instellingen die niet waren opgenomen in de bijlage bij het Koninklijk Besluit van 22 november 1990 en die wel zijn vermeld in de bijlage bij het ontwerp, wordt uitgesteld naar een latere datum.

Uiteraard houdt ik mij aanbevolen voor vragen die dit schrijven bij U zou kunnen doen rijzen.





## 5. ADVIES OVER DE NORMEN INZAKE DE CONTROLE VAN FUSIE EN SPLITSINGSVERRICHTINGEN VAN HANDELSVENNOOTSCHAPPEN

D.8/09/95

### Voorwoord

De normen die in ontwerp aan de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en voor de Accountancy worden voorgelegd, hebben betrekking op de controle van de fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen bedoeld in de afdelingen VIII bis en VIII ter van de vennootschappenwet. Ze zijn het resultaat van werkzaamheden die werden uitgevoerd door een commissie samengesteld uit leden van het Instituut der Accountants en het Instituut der Bedrijfsrevisoren en zijn toepasselijk op de leden van zowel het ene Instituut als het andere die beide met dat soort verrichtingen worden geconfronteerd.

### Commentaar :

**Titel.** In de Franse titel wordt het woord «norm» in het enkelvoud gebruikt (in de Nederlandse versie in het meervoud), terwijl in de tekst soms het meervoud (bv. 1.1., 1.1.5. en 3.1.2.) en soms het enkelvoud (bv. 1.1.2.) wordt gebruikt. Overigens zou een bondig plan van de normen de raadpleging ervan vergemakkelijken.

**1.1.2.** De Hoge Raad is de mening toegedaan dat in dit punt de vraag moet worden gesteld of er bij een splitsing waartoe beslist wordt met eenparigheid een verslag vereist is van een bedrijfsrevisor over de inbreng in natura. Immers, al betreft het in de eerste plaats de normen inzake controle van inbreng en quasi-inbreng, dan moet worden vastgesteld dat daarin geen gewag gemaakt van dit nog steeds controversiële vraagstuk waarover het Instituut der Bedrijfsrevisoren nochtans een zeer duidelijk standpunt heeft ingenomen in het Informatiebulletin van december 1993. Het tweede lid zou moeten vermelden dat het gaat om de accountant die opgenomen is in de lijst van de externe accountants van het Instituut der Accountants.

**1.1.3. en 1.1.4.** De Hoge Raad is van oordeel dat het voorzichtig zou zijn er de aandacht op te vestigen dat controverse bestaat over de twee ter sprake gebrachte punten.

**1.1.6.** Dit punt zou moeten worden weggelaten. Artikel 174/6, § 1 van de vennootschappenwet voorziet er inderdaad voortaan in dat artikel 33 bis, § 6 niet toepasselijk is in geval van een splitsing.

**1.2.** Het woord «inzonderheid» zou moeten worden ingelast tussen de woorden «verklaren» en «in welke mate», overeenkomstig de artikelen 174/3 en 174/29.

**1.2.2.** Hoewel de tweede zin van het eerste lid een gedragslijn lijkt aan te bevelen die verder gaat dan wat door wet wordt voorgeschreven, is de Hoge Raad de mening toegedaan dat de bedoelde wetsbepalingen de formulering van dergelijke aanbevelingen mogelijk maken.

Aangaande het tweede lid betreft, is het inderdaad zo dat de wet niet verbiedt aan een commissaris-revisor of, bij afwezigheid van een commissaris-revisor, aan een externe accountant om alleen op te



treden voor al de betrokken ondernemingen. Het ontwerp van normen heeft de verdienste de aandacht te vestigen op het probleem en zijn mogelijke oplossing. Toch oordeelt de Hoge Raad dat het opportuun zou zijn om de beroepsbeoefenaar erop te wijzen dat een dergelijk standpunt hem in een moeilijke toestand zou kunnen brengen wegens de tegenstrijdige belangen hetzij van de aandeelhouders van de diverse maatschappijen, hetzij van de meerderheidsaandeelhouders t.o.v. de minderheidsaandeelhouders in geval van een groep.

**1.3.2.** Het zou nuttig zijn om onder dit punt aan te herinneren dat, krachtens de artikelen 174/3, § 2, 5de lid en 174/29, § 2, 5de lid, de beroepsbeoefenaar ter plaatse inzage kan nemen van alle documenten die dienstig zijn voor de vervulling van zijn taak alsook dat hij van de vennootschappen die bij de fusie en de splitsing betrokken zijn, kan verlangen dat hem alle ophelderingen en inlichtingen worden verstrekt, terwijl hij tevens gerechtigd is om alle controles te verrichten die hij nodig acht. Overigens zou de inlassing van een dergelijke bepaling het laatste lid van punt 1.3.5. duidelijker maken.

**1.3.6.** De Hoge Raad is de mening toegedaan dat de woorden «tenzij hij om een wettige reden verhinderd zou zijn» zouden moeten worden weggelaten, aangezien de bepalingen waarnaar wordt verwezen niet in zo'n vrijstelling voorzien.

**2.1.4.** Dit punt bepaalt «de commissaris-revisor moet zich ervan vergewissen dat de informatie in verband met de verrichting binnen de wettelijke termijnen aan de ondernemingsraad, zo er een is, werd medegedeeld». Geen enkele regelgeving bepaalt echter «wettelijke termijnen».

De Hoge Raad is daarom van oordeel dat de huidige tekst moet vervangen worden door de volgende : «de commissaris-revisor moet zich ervan vergewissen dat alle documenten die aan de vennoten worden medegedeeld (fusievoorstel, verslag van het bestuursorgaan, ...) aan de leden van de ondernemingsraad werden overhandigd binnen de termijnen opgelegd door de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen (art. 2 van het koninklijk besluit van 27 november 1973)».

**2.3.1.** Na het tweede streepje zou moeten worden gepreciseerd dat het hier gaat om punt 5° van § 2 van artikel 174/4 van de vennootschappenwet.

**2.4.1.** De Hoge Raad vraagt zich af of het woord «benaming» niet zou moeten worden vervangen door het woord «begrijpelijkheid».

**2.4.6.** Wellicht zou een voorbeeld het laatste lid van dit punt begrijpelijker maken.

**3.1.2.** Aangezien de essentiële gegevens waarover de beroepsbeoefenaar zich dient uit te spreken, nl. de methoden volgens welke de ruilverhouding is vastgesteld en het betrekkelijk gewicht dat aan deze methoden wordt gehecht, krachtens artikel 174/3, § 1 slechts moeten worden opgenomen in het verslag van het bestuursorgaan, oordeelt de Hoge Raad dat, indien de beroepsbeoefenaar niet over dat verslag beschikt, of alleszins niet over een ontwerp daarvan, hij zich ervan moet onthouden een mening kenbaar te maken en bijgevolg moet voorstellen de verrichting uit te stellen (zie in die zin de commentaar van de Hoge Raad over punt 2.2.4. van het ontwerp van normen m.b.t. de controle van de quasi-inbreng). De huidige formulering van dit punt schijnt trouwens in strijd te zijn met de punten 2.1.2., 3.6 en 3.6.1.

**3.1.3.** De Hoge Raad is de mening toegedaan dat het tweede lid van dat punt moet worden herschreven. Immers, wat moet men verstaan onder «betekenisvolle inbreuk op de boekhoudwet en de

uitvoeringsbesluiten, die de verrichting beïnvloeden» ? Anderzijds lijkt de gebruikte formulering in te houden dat de voorwaarden cumulatief zijn, d.w.z. dat de beroepsbeoefenaar enkel geen verslag zonder voorbehoud kan uitbrengen indien de betekenisvolle inbreuken de verrichting beïnvloeden. Wat moet er gebeuren indien de beroepsbeoefenaar inbreuken op andere wetgevingen dan de boekhoudwet vaststelt ?

Overigens, indien de inbreuken op de boekhoudwet betekenisvol zijn en de verrichting beïnvloeden, zouden de normen moeten bevestigen dat de beroepsbeoefenaar in dat geval een voorbehoud moet maken.

**3.3.2.** Het laatste lid zou duidelijker kunnen worden gemaakt aan de hand van een voorbeeld.

**3.5.1.** Aan het einde van de eerste zin zou moeten worden verwezen naar artikel 174/7, tweede lid.

**3.6.1.** Volgens de Hoge Raad mag het verslag van de beroepsbeoefenaar pas worden gedateerd en ondertekend op het ogenblik dat alle controleverrichtingen voltooid zijn (zie in dat verband de commentaar van de Hoge Raad over punt 3.7 van het ontwerp van normen over de controle van de inbreng en de quasi-inbreng).

**Varia.** Het ontwerp van normen heeft het herhaaldelijk over de contacten tussen de beroepsbeoefenaar en de notaris (punten 1.2.3., 2.1.3, 2.6.2.). Duidelijkheidshalve zouden die punten moeten worden gegroepeerd.







het openbare orde-karakter van het beroepsgeheim kan in onderhavig geval niet worden toegepast als de dokters en de revisor niet dezelfde klant hebben.

Wat de toepassing van de stelling der belangenconflicten op de materie van het beroepsgeheim betreft, lijkt het bovendien niet zo te zijn dat de certificering van de ziekenhuisrekeningen beschouwd kan worden als een bijzondere en uitzonderlijke omstandigheid, die een wijziging van het medische beroepsgeheim zou vereisen.

Een ander punt dat te beknopt ter sprake komt, heeft betrekking op hetgeen "inhaalbedrag" wordt genoemd, zonder nadere definitie of verklaring (p. 3,c) en d)). Aangezien dit aspect van de opdracht van de revisor bijzonder delicaat is, zou het uitvoeriger moeten worden behandeld.

### **Vormbeschouwingen**

In de Nederlandse versie van het ontwerp zou het laatste lid van bladzijde drie moeten worden voorafgegaan door de letter d), ter wille van de overeenstemming met de Franse tekst.

De eerste zin onder punt D zou als volgt moeten worden geformuleerd : "Het werkprogramma betreffende de verrichtingen van centrale inning met het oog op het vervullen van de controleopdracht bedoeld in artikel 84 van de ziekenhuiswet, moet betrekking hebben op: ...".



## 7. ADVIES OVER DE ONTWERP VAN AANBEVELING INZAKE CONTROLE VAN DE BOEKHOUDKUNDIGE RAMINGEN EN VAN DE INLICHTINGEN IN DE TOELICHTING.

D.23/10/1995

### Inleiding

Het ontwerp van aanbeveling dat werd voorgelegd aan de Hoge Raad, wil enerzijds de algemene controlenormen toelichten die toepasselijk zijn op de informatie in de toelichting over de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening, en anderzijds aanwijzingen geven over de controle op de boekhoudkundige ramingen.

### Kommentaar:

**Inleidende opmerking:** De Hoge Raad is van oordeel dat het beter zou zijn de twee onderwerpen in twee afzonderlijke aanbevelingen te behandelen. Dat de twee onderwerpen van elkaar verschillen blijkt namelijk uit hun belang, de indeling in twee hoofdstukken, de gangbare praktijken elders en het feit dat de controle op de boekhoudkundige ramingen eveneens betrekking heeft op de balans en de resultatenrekening.

**Voetnoot(2):** de verwijzing naar punt 1.1.3. van de algemene controlenormen moet in de Franse tekst vervangen worden door een verwijzing naar punt 1.1.2.c.. Deze laatste verwijzing zou in de Nederlandse tekst vermeld moeten worden.

**Inleiding:** de tekst zou herschreven moeten worden, zodat hij beter overeenstemt met de inhoud van het ontwerp. Wanneer men het ontwerp leest, ziet men bij voorbeeld niet meteen waar uiteengezet wordt welke « werkzaamheden normaal door de commissaris-revisor of de revisor belast met de controle van de geconsolideerde jaarrekening, ten aanzien van de toelichting, verricht worden.» Bovendien zou de tekst zich meer moeten houden aan de volgorde waarin de onderwerpen behandeld worden. In deze zin zou de inleiding de inhoudstafel kunnen vervangen.

De woorden «informatie van dezelfde aard» zouden ondubbelzinniger behoren te zijn.

### **Hoofdstuk 1: controle van de boekhoudkundige ramingen:**

Naar het oordeel van de Hoge Raad, zou men in dit gedeelte van het project dienen te vermelden dat de boekhoudkundige ramingen onder meer nagekeken worden bij de controle op de inlichtingen over de toekomstperspectieven van het bedrijf (cfr. informatie van de ondernemingsraad).

Andere opmerkingen hoeven wel niet geformuleerd te worden. Het ontwerp ligt namelijk volledig in de lijn van de internationale aanbevelingen ter zake.

## **Hoofdstuk twee: controle van de inlichtingen opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening:**

- 2.1.3.** De laatste zin zou rekening moeten houden met het formulier dat bestaat voor het neerleggen van de geconsolideerde rekeningen; het gebruik van zo'n formulier is evenwel niet verplicht.
- 2.1.4.** Hier zou men moeten verduidelijken dat de inhoud van deze passage eveneens van toepassing is op de geconsolideerde jaarrekening.
- 2.3.** De derde zin kan geschrapt worden, omdat de inhoud ervan herhaald en verduidelijkt wordt in punt 2.3.1.. Hetzelfde geldt voor de laatste zin, waarvan de inhoud eveneens in punt 2.3.2. voorkomt. Het zou bovendien zinvol zijn uitdrukkelijk te verwijzen naar de bepalingen van het koninklijk besluit dd. 8 oktober 1976 (art.15 tot 17).
- 2.3.2.** In de Franse versie van het ontwerp, moet het werkwoord «mentionnera» waarschijnlijk ingelast worden tussen de woorden «et» en «dans», aan het eind van dat punt.
- 2.4 tot 2.6.** Daar het hier gaat om de controle van de inlichtingen opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening, zou men kunnen uitleggen waarom de aanbeveling meer in het bijzonder slaat op de hangende geschillen, de zekerheden en andere rechten en verplichtingen en de relaties met de bestuurders en de verbonden partijen en waarom niet meer verwezen wordt naar de bepalingen van het besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening.
- 2.6.** Om elke verwarring te vermijden, zou men, in de punten 2.6.1. tot 2.6.5. van de Franse versie, de woorden «entreprises liées» systematisch moeten verkiezen boven de woorden «parties liées». Hetzelfde geldt voor de Nederlandse versie waar de woorden «verbonden ondernemingen», die een precieze juridische betekenis hebben, te verkiezen zijn boven de uitdrukkingen «verbonden partijen» en «verbonden vennootschappen», die door elkaar gebruikt worden. In de Franse versie, zou het woord «relatif» in het meervoud moeten staan.
- 2.6.1.** De tweede en de derde zin zou herschreven moeten worden, zodat de inhoud beter overeenstemt met de definitie, die in hoofdstuk III van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 gegeven wordt aan het begrip «verbonden onderneming», en zodat het begrip «consortium» er bij voorbeeld in opgenomen wordt.
- 2.6.4.** De term «moederverenootschap» zou vervangen moeten worden door de woorden «moederonderneming».
- 2.6.9.** Voor de duidelijkheid zou het woord «gecontroleerd», dat in de eerste zin voorkomt, ofwel geschrapt ofwel aangevuld kunnen worden met de woorden «door de commissaris-revisor of de revisor hiervoor aangewezen». Bovendien zou deze zinsnede vermeld moeten worden in toelichting XVIII van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening. Naar het oordeel van de Hoge Raad, zou overigens uitdrukkelijk verwezen moeten worden naar de voorwaarde van gelijkwaardigheid die, ten aanzien van de jaarrekening en het geconsolideerde jaarverslag van de moederonderneming die niet onder het recht van een lidstaat van de Europese Unie valt, vereist is opdat de dochteronderneming, die zelf moederonderneming is, zou vrijgesteld zijn van de verplichting om een geconsolideerde



jaarrekening en een geconsolideerd jaarverslag op te maken.

Wat de verantwoordelijkheid van de revisoren betreft, gaat het hier namelijk om een zeer delicaat probleem, dat door de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat werd aangevoerd in zijn advies van 23 oktober 1992 m.b.t. de aanbeveling inzake het certificeren van de geconsolideerde jaarrekening en waarover tot dusver geen enkele toelichting werd gegeven door de bevoegde instanties van de Europese Unie. Bovendien vindt de Hoge Raad dat de formule, volgens welke « de revisor de gelijkwaardigheid zal kunnen aanvaarden voor zover *algemeen* wordt aangenomen dat de boekhoudbeginselen, die worden gevolgd in het land waar de moedervenootschap haar geconsolideerde jaarrekening opstelt, *in hun (5)1 voornaamste aspecten verenigbaar zijn* met de regels van de Europese richtlijn», te vaag is en een te grote speelruimte laat ten opzichte van het bepaalde in artikel 8 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990.

Deze vereiste houdt namelijk in dat de revisor met een attest moet kunnen bekrachtigen dat voldaan is aan de voorwaarde volgens welke de geconsolideerde jaarrekeningen en het *jaarverslag* gelijkwaardig zijn aan die welke zijn opgemaakt conform de 7de richtlijn van de Europese Unie.

Zonder te willen vooruitlopen op de interpretatie die de Europese instanties zouden kunnen geven aan de notie "gelijkwaardigheid", adviseert de Hoge Raad om de voormelde zin te vervangen door de volgende: "In het tweede geval kan de revisor slechts aanvaarden dat aan deze voorwaarde voldaan is, voor zover *algemeen* wordt aangenomen dat de boekhoudbeginselen, die worden gevolgd bij het opmaken van de geconsolideerde jaarrekening van de moederonderneming, *verenigbaar zijn* met de regels van de Europese 7de richtlijn".

Het zou passend zijn de werkingssfeer van het laatste lid te beperken tot de vrijstelling, zoals die bedoeld is in artikel 8 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 en zoals die hierboven in het project werd besproken. De vrijstelling, die is bedoeld in artikel 9 van het bewuste besluit en die betrekking heeft op de kleine groepen, kan namelijk ingeroepen worden tegen de ondernemingsraad.

## **Varia**

Naar het oordeel van de Hoge Raad, zou men de revisoren moeten attenderen op het feit dat de bedrijven die, op grond van artikel 15 van de wet van 17 juli 1975, een afwijking hebben verkregen van het Ministerie van Economische Zaken of van Middenstand, zulks in beginsel in de toelichting moeten vermelden; de revisor moet namelijk kunnen nagaan of terdege is voldaan aan de voorwaarden die voor de toekenning van een afwijking vereist zijn.

---

(5) En niet «zijn»





## 8. ADVIES OVER DE EVOLUTIE VAN DE BOEKHOUDKUNDIGE BEROEPEN

D. 23/10/95

### 1. Inleiding

De essentiële rol die de revisoren en de accountants spelen in de ondernemingen ten gunste van de ganse samenleving, maakt hen tot belangrijke actoren in het economisch en sociaal weefsel van ons land. Dit is de reden waarom aan de Hoge Raad de opdracht werd toevertrouwd om erover te waken dat deze beroepen hun werkzaamheid zouden uitoefenen met oog voor het algemeen belang en voor de eisen van het maatschappelijk verkeer.

De huidige organisatie van deze beroepen is in voege sedert de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat.

In de geest van die wetgeving, was de bedrijfsrevisor de controleur van de onderneming (art. 3 van de wet van 22 juli 1953), terwijl de accountant er de raadgever van was (art. 78 van de wet van 21 februari 1985).

Het evenwicht dat tussen beide beroepen werd geschapen door de wet van 21 februari 1985 werd geleidelijk gewijzigd. Dit gebeurde in hoofdzaak door twee tendensen: enerzijds door een aangroei van het aantal revisoren die niet gepaard ging met een even betekenisvolle toename van het aantal mandaten en door de concentratie van deze mandaten; anderzijds door de toekenning aan de accountants van de mogelijkheid om zekere bijzondere opdrachten die voorheen exclusief waren voorbehouden aan de bedrijfsrevisoren uit te voeren in de ondernemingen waarin geen bedrijfsrevisor moet worden aangesteld (wetten van 18 en 20 juli 1991 en wet van 29 juni 1993).

Vele revisoren hebben als een gevolg van deze evolutie nieuwe activiteiten aangeboord die met de controle als zodanig geen uitstaans hebben, en sommigen hebben zelfs hun inschrijving op de ledenlijst van het Instituut der Accountants gevraagd teneinde deze werkzaamheden te kunnen uitoefenen.

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren zelf heeft een informatiecampagne gelanceerd naar de kleine en middelgrote ondernemingen toe om deze ondernemingen, die niet verplicht zijn een commissaris te benoemen, in te lichten over wat een revisor als raadgever van de onderneming kan bieden.

Bij inwerkingtreding van de wijziging die door de wet van 13 april 1995 werd aangebracht aan artikel 64 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen(6) zal het aantal vennootschappen die een commissaris moeten aanstellen nog verminderen. Dit zal voor gevolg hebben dat nog meer revisoren de noodzaak zullen aanvoelen om andere werkzaamheden te verrichten dan de controle van de rekeningen.

Als nieuw element van de context waarin de beroepsbeoefenaars in de boekhoudige sector zich bewegen moet nog de oprichting worden vermeld van het Beroepsinstituut der Boekhouders naast het Instituut der Bedrijfsrevisoren en naast het Instituut der Accountants.

---

(6) Zie hierboven het advies uitgebracht door de Hoge Raad zoals weergegeven in het Jaarverslag 1993-94, p.33.



## **2. Moeilijkheden**

Voormelde wijzigingen hebben een levendige concurrentie tussen de beroepen en hun Instituten teweeggebracht en deze concurrentie heeft in verscheidene opzichten de harmonieuze ontwikkeling van de sector geschaad.

Bij wijze van voorbeeld kan vermeld worden dat de gespannen verhoudingen tussen het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants nog steeds niet hebben toegelaten om een aangepast overstapmechanisme tussen beide beroepen in werking te stellen dat de mogelijkheid moet geven aan de beroepsbeoefenaars om hun carrière bij te sturen. Nochtans werd in de Memorie van Toelichting van de Wet van 21 februari 1985 de wens uitgedrukt dat de twee beroepen niet hermetisch zouden gescheiden worden en dat eenvoudige overstapfaciliteiten zouden geschapen worden.

De recent opnieuw aan de orde gestelde vraag naar de erkenning van de titel van belastingconsulent en naar de eventuele oprichting van een Instituut dat de fiscale specialisten groepeerd, dreigt in dit perspectief voor bijkomende moeilijkheden te zorgen omdat deze werkzaamheid reeds wordt uitgeoefend door de boekhouders, de accountants en de bedrijfsrevisoren.

Een andere vorm van mededinging is tot stand gekomen in de eigen sfeer van de verschillende beroepen, onder andere tussen de kleine en grote revisorenkantoren.

Indien een dergelijke wedijver op het eerste gezicht en principieel wenselijk mag lijken omdat hij idealiter zou moeten leiden tot een toename van de kwaliteit van de gepresteerde diensten, dan moet nochtans opgemerkt worden dat de mededinging zich toespitst op het niveau van de honoraria. Dit levert verscheidene problemen op, zowel voor de niet-geassocieerde beroepsbeoefenaar als voor de beroepsbeoefenaar die in samenwerkingsverband werkzaam is.

Voor de kantoren van kleinere omvang impliceert deze concurrentie dat bepaalde revisoren niet meer in staat zijn om behoorlijk de diensten te presteren die hun functie vereist en om aldus te beantwoorden aan de verwachtingen die het algemeen belang aan het beroep stelt.

Het is trouwens moeilijk voor hen om hun titel van bedrijfsrevisor als controleur van de onderneming te blijven waar maken omdat zij gedwongen zijn nieuwe werkzaamheden aan te boren.

Het probleem stelt zich in andere termen voor revisoren die in een multidisciplinair kantoor werkzaam zijn dat aan de ondernemingen, en dikwijls aan één en dezelfde onderneming, een uitgebreid gamma van diensten aanbiedt, waaronder bijvoorbeeld de accountancy, de audit, het belastingadvies, het organisatieadvies, het interim-management of het advies inzake informatica.

Indien de multidisciplinariteit inderdaad niet als zodanig moet betwist worden omdat zij beantwoordt aan een vraag van de ondernemingen, moet nochtans worden vastgesteld dat zij dikwijls gepaard gaat met een mechanisme van cross-subsidiëring. Zo kunnen de inkomsten gedeeld door bescheiden audithonoraria worden gecompenseerd door duurder belastingadvies te verlenen aan dezelfde onderneming met een andere afdeling van het kantoor. Deze werkwijze is niet toelaatbaar omdat men zich nauwelijks kan indenken dat de revisor in een dergelijke situatie werkelijk over alle onafhankelijkheid zou beschikken die vereist is om zich te kunnen kwijten van zijn opdracht.

Nochtans is onafhankelijkheid de centrale pijler van het beroep van bedrijfsrevisor en een essentiële waarborg voor zijn geloofwaardigheid.



Benevens het feit dat dubbele aanhorigheid kan leiden tot verwarring bij de consumenten van de diensten nopens de rol van de verschillende beroepsbeoefenaars, is zij van aard om delicate problemen te stellen van deontologische aard en in voorkomend geval van disciplinaire aard.

### **3. Voorstellen van de Hoge Raad**

**A.** Het is wenselijk en prioritair dat de Instituten van Accountants en Bedrijfsrevisoren hun gezamenlijke intentieverklaring van mei 1995 waar te maken. Daarin verbonden zij zich ertoe om te onderzoeken hoe een toenadering tussen beide beroepen kan verwezenlijkt worden.

Naar de mening van de Hoge Raad is het inderdaad van belang om een einde te stellen aan de concurrentie tussen het I.B.R. en het I.D.A.C. Dit zou hen toelaten samen te werken op de meest efficiënte manier op het stuk van de (o.a. permanente) vorming en van de studiediensten. Zij zouden tevens hun krachten kunnen bundelen in de zoektocht naar de wijze waarop de beroepsbeoefenaars van de audit en de accountancy de belangrijke preventieve taak kunnen vervullen die op hen rust inzake de onderneming in moeilijkheden en inzake de fraude.

**B.** Terzelfdertijd stelt de Hoge Raad voor om in overleg met alle betrokken partijen een globale reflectie op getouw te zetten die strekt tot een hervorming in de diepte van de organisatie van deze beroepen.

Deze reflectie zou moeten geschieden rond vier belangrijke concepten:

- de vereiste van een vorming van hoog niveau die aangepast is aan elk beroep;
- de specialisatie van de professionele activiteit die gevergd wordt door de toenemende complexiteit van de te beheersen materies en door de behoefte van de consument om de uitgedragen beroepstitel in verband te brengen met de gepresteerde dienst;
- dienvolgens, het verbod van dubbele (of zelfs drievoudige) aanhorigheid;
- de toepassing van het wettelijk en reglementair kader zowel op de zelfstandige beroepsbeoefenaars als op hun bedienden die mede het beroep uitoefenen.

Deze reflectie kan naar de mening van de Hoge Raad enkel coherent gebeuren indien de boekhouders en, in de veronderstelling dat hun titel zou erkend worden, de belastingconsulenten aan het gesprek kunnen deelnemen.

De vier betrokken beroepen zouden inderdaad best hun plaats vinden in één Instituut dat paritair georganiseerd wordt, zodat de ontwikkeling van deze beroepen kan worden gecoördineerd onder de bevoegdheid van de Hoge Raad in een perspectief van complementariteit dat rekening houdt met hun respectieve eigenheden.

**C.** In het licht daarvan zou in een intermediaire fase de bevoegdheid van de Hoge Raad in elk geval moeten worden uitgebreid tot die beroepen waarvoor hij nog niet bevoegd is. Dit zou hem toelaten, onder meer door zijn vermogen een permanent overleg te organiseren, om een coördinerende rol te spelen en zodoende de scherpe concurrentie te verzachten die tussen de beroepen en hun respectieve Instituten bestaat.

Verantwoordelijke uitgever: K. GEENS  
Blandenstraat 68  
Haasrode

Wettelijk depot : D/1996/2295/25