

Hoge Raad voor
het Bedrijfsrevisoraat
en de Accountancy

J A A R V E R S L A G

1998 - 1999



SECRETARIAAT: MINISTERIE VAN ECONOMISCHE ZAKEN

Bestuur Handelsbeleid

Afdeling Diensten van financiële aard

Bedrijfsorganisatie

North Gate III Emile Jacqmainlaan 154 B-1000 Brussel Tel: 02/ 206 48 71

INHOUD

I. SAMENSTELLING VAN DE HOGE RAAD VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT EN DE ACCOUNTANCY	p. 5
II. VOORWOORD	p. 7
III. AANTAL VERGADERINGEN	p. 9
IV. ACTIVITEITEN VAN DE HOGE RAAD	p. 9
V. WERKINGKOSTEN EN DEKKING VAN DEZE KOSTEN	p. 16

BIJLAGEN

1. ADVIES OVER EEN VOÓRSTEL TOT WIJZIGING VAN HET KONINKLIJK BESLUIT VAN 22 NOVEMBER 1990 BETREFFENDE DE DIPLOMA'S VAN DE K ANDIDAAT-ACCOUNTANTS	p. 19
2. ADVIES OVER HET ONTWERP VAN NORM INZAKE DE CONFRATERNELE CONTROLE	p. 21
3. ADVIES OVER HET ONTWERP VAN NORMEN INZAKE DE CONTROLE VAN DE TOESTAND VAN EEN VENNOOTSCHAP MET HANDELSVORM BIJ HET OMZETTEN VAN EEN ANDERE RECHTSVORM	p. 23
4. ADVIES OVER DRIE ONTWERPEN VAN KONINKLIJKE BESLUITEN TOT UITVOERING VAN DE WET VAN 22 APRIL 1999 BETREFFENDE DE BOEKHOUDKUNDIGE EN FISCALE BEROEPEN.	p. 26
5. AANBEVELING BETREFFENDE DE ONAFHANKELIJKHEID VAN DE BEDRIJFSREVISOREN EN DE EXTERNE ACCOUNTANTS	p. 34

**I. SAMENSTELLING VAN DE HOGE RAAD
VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT EN
VOOR DE ACCOUNTANCY¹**

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
Kris PEETERS
Jean-Luc STRUYF
Bergie VAN DEN BOSSCHE

¹ Koninklijk besluit van 23 november 1993 houdende aanwijzing van de leden van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en voor de Accountancy (B.S. 26 november 1993, p. 25.436) en koninklijk besluit van 29 augustus 1997 (B.S. 4 oktober 1997, p. 26.227).

II. VOORWOORD

Dit verslag is het vijfde en laatste verslag van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy.

Door de inwerkingtreding van de wet betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen op 29 juni 1999 is de genoemde Raad immers omgevormd tot Hoge Raad voor de Economische beroepen, nieuwe benaming die de uitbreiding van de bevoegdheden van de Hoge Raad tot de belastingconsulenten, de erkende boekhouders en boekhouders-fiscalisten vertaalt.

Het is om die reden dat het verslag een periode dekt die loopt van 1 januari 1998 tot 28 juni 1999.

De aanneming op 22 april 1999 van de genoemde wet en van de wet betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten vertegenwoordigt een zeer belangrijk evenement in die periode.

Na meerdere proeven en aanzienlijke inspanningen, is de activiteit van de belastingconsulent gereguleerd met het oog op een betere bescherming van de belastingplichtige zonder dat een monopolie wordt gecreëerd en binnen de Instituten die al beroepsbeoefenaren met een belangrijke fiscale activiteit verenigen.

De toegang tot de titel van belastingconsulent enerzijds en tot de titel van erkend boekhouder-fiscalist anderzijds wordt onderworpen aan een aantal voorwaarden (diploma, stage, examen...).

Gedurende een overgangsperiode, zal het evenwel mogelijk zijn dat accountants, de personen die de activiteit van belastingconsulent uitoefenen en de erkende-boekhouders deze beroepstitel verweven voor zover ze aan bepaalde criteria inzake beroepservaring en diploma beantwoorden.

De Hoge Raad heeft er in een advies over de toekenning van de titel van belastingconsulent tijdens de overgangsperiode op gewezen hoe belangrijk het is dat het onderzoek naar de naleving van de voorziene criteria's op ernstige en strikte wijze gebeurt.

Bovendien zijn deze wetten, ook al voorzien ze niet direct de groepering van de verschillende boekhoudkundige en fiscale beroepen binnen één enkel Instituut zoals de Hoge Raad aanbeveelt, toch een belangrijke stap in die richting.

Het is in dit perspectief dat men de uitbreiding moet zien van de bevoegdheden van de Hoge Raad en de institutionalisering van het interinstitutioneel comité, samengesteld uit de voorzitters en ondervoorzitters van het Instituut der bedrijfsrevisoren, het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten.

De Hoge Raad spoort de Instituten bijgevolg aan om samen te werken en de specifieke bekwaamheden en middelen waarover ze beschikken zo goed mogelijke en zo veel mogelijk te delen, zoals al het geval is voor de opstelling van sommige normen en aanbevelingen.

Het eerste onderwerp waarover de Raad zich in deze verslagperiode heeft gebogen, was de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor en de externe accountant, hoeksteen waarop deze beroepen rusten.

Voor de opstelling van zijn aanbeveling heeft de Hoge Raad kunnen rekenen op de medewerking van de Instituten en hij dankt ze daarvoor.

De Hoge Raad heeft ook verschillende andere onderwerpen bestudeerd zoals een voorstel tot wijziging van het koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants, een ontwerp van norm inzake de confraternele controle van de accountants en de controle van de toestand van een vennootschap bij de omzetting van haar rechtsvorm.



III. AANTAL VERGADERINGEN

De Hoge Raad is in de door dit verslag gedekte periode elf maal bijeengekomen.

IV. ACTIVITEITEN VAN DE HOGE RAAD

1. ADVIEZEN EN AANBEVELINGEN:

Tijdens de verslagperiode werden vier adviezen en één aanbeveling uitgebracht.

A. Advies over een voorstel tot wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants.

In 1998 heeft de Minister van Middenstand en Landbouw aan de Hoge Raad een voorstel voorgelegd tot wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants opdat de erkenning van de in bijlage bij het besluit opgesomde instellingen niet langer beperkt zou zijn in de tijd.

De Hoge Raad formuleerde geen enkel principieel bezwaar tegen het voorstel maar uit vrees dat de niet-beperking van de erkenning in de tijd zou kunnen leiden tot een geleidelijke verslechtering van het algemene opleidingsniveau van de kandidaat-accountants, pleitte hij voor de handhaving van het toelatingsexamen voor de kandidaten afkomstig van erkende instellingen zodat het Instituut bij vaststelling van een te groot aantal mislukkingen de bevoegde ministers van het probleem op de hoogte zou kunnen brengen, teneinde de passende maatregelen te nemen.

Voor de kandidaten die houder zijn van een Belgisch universitair diploma, een Belgisch diploma van hoger onderwijs van universitair niveau of een diploma van het hoger economisch onderwijs gevolgd door een opleiding van ten minste een jaar, heeft de Hoge Raad, om te komen tot harmonisatie met de regeling die geldt bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren, een systeem van vrijstellingen aanbevolen.

B. Advies over het ontwerp van norm inzake de confraternele controle

Het ontwerp van norm dat door het Instituut der Accountants ter advies werd voorgelegd aan de Hoge Raad had tot doel op grond van artikel 84 van de wet van 21 februari 1985, thans artikel 28 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, een systeem van toezicht te organiseren dat steunt op confraterniteit eerder dan op een administratief onderzoek.

Bij zijn studie van het ontwerp heeft de Hoge Raad vastgesteld dat het zeer sterk geïnspireerd was op de norm betreffende de confraternele controle die van toepassing is bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren, ook al ontbraken sommige punten (frequentie van de controle, tijdstip van de eerste controle, tussentijdse controles) die de Hoge Raad nochtans belangrijk achtte.

Daarom heeft de Hoge Raad, naast eerder vermelijke opmerkingen en de aanbeveling dat een minimale beroepservaring als extern accountant zou worden geëist van de kandidaten voor de functie van accountant belast met de confraternele controle ("aangeduide accountant"), gesugereerd om deze punten in het ontwerp te regelen.

C. Advies over het ontwerp van normen inzake de controle van de toestand van een vennootschap met handelsvorm bij het omzetten in een andere rechtsvorm.

De artikelen 164 §2, 166 en 167 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen voorzien elk voor de vennootschapsvormen waarop ze betrekking hebben dat maar tot omzetting kan worden besloten nadat een staat van activa en passiva is opgemaakt, die niet meer dan drie maanden voordien is vastgesteld en nadat een bedrijfsrevisor of, sedert de wet van 20 juli 1991, een externe accountant over die staat verslag heeft uitgebracht met vermelding of daarin de toestand van de vennootschap op volledige, getrouwe en juiste wijze is weergegeven.

Het ontwerp van normen dat werd opgesteld door een gemengde commissie van IBR en IDAC en dat ter advies werd voorgelegd aan de Hoge Raad was bedoeld ter vervanging van de normen betreffende de controle van de toestand van een onderneming bij een verandering van haar rechtsvorm goedgekeurd door de Raad van het IBR op zijn zitting van 11 januari 1980 en gewijzigd op 2 maart 1984, alsook van de norm betreffende de omzetting van vennootschappen toepasselijk op de externe accountants (VADE-MECUM IDAC, p.123).

Het grootste verschil van dit ontwerp in vergelijking met de vroegere teksten bestond in het feit dat deze opdracht, die aanleiding geeft tot een verklaring over het volledige, getrouwe en juiste karakter van de staat van activa en passiva van de vennootschap, niet meer mag steunen op een beperkt nazicht maar het voorwerp moet uitmaken van een volkomen controle, met name een controle die bestaat uit een coherent geheel van opeenvolgende en onderling verbonden controles waardoor de beroepsbeoefenaar zich kan vergewissen van het juiste en volledige karakter

van de geregistreerde verrichtingen. Een dergelijke controle vereist echter niet dat alle transacties worden nagetrokken. Het gaat dus niet om een volledige controle.

Zo was het ontwerp van norm in overeenstemming met de voorschriften van de International Federation of Accountants (ISA 910)³ en stelde het een einde aan een incoherentie waarop de Hoge Raad van het Bedrijfsrevisoraat al had gewezen in zijn advies over het ontwerp van controleaanbeveling van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren betreffende de uitvoering van een beperkt nazicht (verslag 1992-1993, p. 41).

De Hoge Raad formuleerde twee algemene opmerkingen aangaande het ontwerp.

Om te beginnen heeft hij de nadruk gevestigd op het feit dat, in tegenstelling tot wat men bij een oppervlakkige lectuur van de betrokken bepalingen zou kunnen denken, de opdracht van de beroepsbeoefenaar zich niet beperkt tot een controle van het netto-actief maar ook tot doel heeft de vennoten te informeren over de maatschappelijke toestand, zodat de in de bepalingen gebruikte bewoordingen (*"het getrouwe karakter van de staat van activa en passiva van de vennootschap"*) wel degelijk overeenstemmen met de wil van de wetgever en niet nader moeten worden bepaald om deze opdracht te onderscheiden van die van de commissaris-revisor.

Vervolgens heeft hij, op basis van het systematische onderzoek van de tuchtrechtelijke procedures en beslissingen die hij al meerdere jaren verricht, geadviseerd dat de aandacht van de beroepsbeoefenaren zou worden gevestigd op de onmisbare - in het bijzonder de schijnbare - onafhankelijkheid die deze taak moet kenmerken.

³ De internationale controlenorm 910 "Engagements to Review Financial Statements" (opdracht van beperkt nazicht van financiële staten) voorziet immers dat een beperkt nazicht een matig zekerheidsniveau biedt dat de onderzochte gegevens geen wezenlijke onregelmatigheden vertonen, en zich vertaalt in een negatieve verklaring).

Naast verschillende voorstellen van correcties om de vormelijke kwaliteit van het ontwerp te verbeteren, heeft de Hoge Raad aanbevolen dat de Instituten zich in het ontwerp duidelijker zouden uitspreken over de vraag of indien het vereiste quorum niet wordt gehaald bij een algemene vergadering binnen de wettelijke termijn van drie maanden, er een tweede vergadering kan worden bijeengeroepen na de termijn van drie maanden dan wel of er een nieuwe staat en een nieuw verslag nodig zijn.

D. Advies over drie ontwerpen van koninklijke besluiten tot uitvoering van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen

Op 28 april 1999 werden drie ontwerpen van koninklijk besluit in uitvoering van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen voor dringend advies voorgelegd aan de Hoge Raad.

Deze ontwerpen hadden hoofdzakelijk en respectievelijk tot doel het ogenblik te bepalen van inwerkingtreding van de wetten van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten, de toekenningsvoorwaarden van de titel van belastingconsulent gedurende een overgangperiode vast te stellen en te bepalen welke diploma's toegang kunnen geven tot de stage van accountant en/of belastingconsulent.

De Hoge Raad formuleerde geen enkel principeel bezwaar tegen die ontwerpen. Hij adviseerde wel, om redenen van rechtszekerheid, dat de twee wetten, het koninklijk besluit betreffende de overgangperiode en het koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten gelijktijdig in werking zouden treden.

Bij deze laatste twee besluiten had de Hoge Raad ook enkele opmerkingen.

In verband met het ontwerp van besluit betreffende de overgangperiode, adviseerde de Raad dat de toekenning van de hoedanigheid van belastingconsulent gedurende de overgangperiode ook zou openstaan voor al wie het bewijs levert gedurende ten minste vijftien jaar professionele werkzaamheden te hebben uitgeoefend, waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent uit te oefenen.

Hij drong ook aan op het feit dat de door de wetgever nagestreefde doelstelling van verbetering van de kwaliteit van de functie van belastingconsulent en de zorg om geen afbreuk te doen aan de geloofwaardigheid van de pas gecreëerde wettelijke titel van belastingconsulent, van diegenen die die titel rechtsgeldig kunnen voeren en bijgevolg van het Instituut zelf, een strikte naleving van de overgangsbepalingen vereisen, in het bijzonder wat betreft de beoordeling van de voorwaarde inzake de professionele ervaring.

In verband met het ontwerp van koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten, stelde de Hoge Raad vast dat z'n opstelling sterk geïnspireerd was op het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants maar dat het in vergelijking met die tekst, ook betrekking had op de diploma's van gegradueerde, uitgereikt door een hogeschool binnen het studiegebied handelswetenschappen en bedrijfskunde van één cyclus alsook op sommige diploma's tot afsluiting van sterker op fiscaliteit gerichte opleidingen vermeld in een lijst in bijlage. Bovendien voorzag het ontwerp een gedeeltelijke omzetting van de richtlijn 89/48/EEG van 21 december 1998 betreffende een algemeen stelsel van erkenning van de hoger-onderwijsdiploma's waarmee beroepsopleidingen van ten minste

drie jaar worden afgesloten.

Naast een aantal opmerkingen ter verbetering van de vormelijke kwaliteit van het ontwerp, suggereerde de Hoge Raad om als opleiding die toegang kan verlenen tot de uitoefening van de functie van belastingconsulent ook het diploma van gegradueerde in de rechtswetenschappen in aanmerking te nemen.

Evenzo vroeg de Hoge Raad zich af om welke redenen de bevoegdheid om diploma's uit te reiken die toegang verlenen tot de functies van accountant en van belastingconsulent beperkt is tot de instellingen van economisch hoger onderwijs van universitair niveau, terwijl die beperking niet bestaat voor de universitaire diploma's.

Tot slot vond de Hoge Raad dat het ontwerp moest worden aangepast zodat de omzetting van de bovengenoemde richtlijn ook van toepassing zou zijn op de belastingconsulenten.

E. Aanbeveling betreffende de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren en de externe accountants

In 1998, na herhaaldelijk zijn bezorgdheid op dit gebied te kennen te hebben gegeven en tegelijk rekening houdend met de resultaten van het onderzoek van de tuchtprocedures dat hij verricht, met de groeperingen binnen de boekhoudberoepen, hun evolutie en het werk op verschillende nationale, Europese en internationale niveaus, heeft de Raad besloten om op eigen initiatief een aanbeveling uit te vaardigen met betrekking tot de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren en de externe accountants.

Voor de uitwerking van deze aanbeveling heeft de Hoge Raad zich met name gebaseerd op de antwoorden van de Instituten op een door hem opgemaakte vragenlijst, op verschillende Europese en internationale documenten alsook

op de werkzaamheden verricht door de Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes op een technische dag gewijd aan beroepsethiek en -gedrag.

In een eerste deel van de aanbeveling definieert de Hoge Raad de begrippen onafhankelijkheid in schijn en onafhankelijkheid in de geest, gevolgd door een inventaris van enerzijds de bepalingen die van de Instituten en van de externe accountants en de bedrijfsrevisoren vereisen dat ze de nodige maatregelen nemen opdat de uitoefening van hun beroep door die onafhankelijkheid zou worden gekenmerkt en anderzijds de bepalingen die tot doel hebben de - over het algemeen schijnbare - onafhankelijkheid van deze beroepsbeoefenaren te vrijwaren.

Het tweede deel van de aanbeveling handelt over de bedreiging van de onafhankelijkheid die kan worden gevormd door concurrentie, offerteaanvragen in sommige gevallen, het aanbod van verschillende diensten aan de vennootschap ten behoeve waarvan de controleopdracht wordt uitgeoefend, interprofessionele verenigingen, opdrachten die afhankelijk zijn van één enkele belangengroep en de rol van de raad van bestuur bij de benoeming, de vaststelling van de bezoldiging en de betrekkingen met de commissaris-revisor.

De maatregelen die, naar mening van de Hoge Raad, de onafhankelijkheid kunnen vrijwaren of bevorderen worden uiteengezet in het derde en laatste deel van de aanbeveling.

Ten eerste wat betreft de maatregelen die geen tussenkomst van de wetgever vereisen, heeft de Hoge Raad de Instituten en de beroepsbeoefenaren aanbevolen om toe te zien op de inachtneming van de bestaande wettelijke bepalingen. Ook heeft hij aan de Instituten gevraagd om hem van tijd tot tijd een synthese van de resultaten van de verrichte confraternele controles te verstrekken.

De Hoge Raad heeft de ondernemingen geadviseerd om alles in het werk te stellen opdat de bedrijfsrevisor of de externe accountant zijn opdracht zou kunnen vervullen in volledige onafhankelijkheid.

Verschillende leden hebben gesuggereerd dat de grote maatschappijen en in het bijzonder de beursgenoteerde maatschappijen zich in dit verband zouden laten leiden door de in België ontwikkelde principes van corporate governance.

Volgens andere leden mogen de audit- of de benoemingscomités, als ze niet bij wet zijn ingesteld of geregeld, geen rol spelen in de benoemingsprocedure van de commissaris-revisor.

Vervolgens heeft de Hoge Raad vijf maatregelen voorgesteld die de tussenkomst van de wetgever vereisen.

Het gaat om te beginnen over de beperking van het aantal vernieuwingen van het mandaat van commissaris-revisor.

Twee leden zijn van mening dat het aantal mogelijke vernieuwingen wettelijk zou moeten worden beperkt tot drie. De andere leden van hun kant, adviseren dat het Instituut der Bedrijfsrevisoren de mogelijkheid zou bestuderen om binnen elk kantoor voor elke gecontroleerde onderneming een roulatie van de vennoten belast met de wettelijke controle te organiseren, ervoor wakend dat de reële onafhankelijkheid wordt versterkt en niet alleen de schijnbare onafhankelijkheid.

De tweede maatregel die wordt bekeken is de precisering van de onverenigbaarheden en de beperking op het aanbod van verschillende diensten door de commissarissen-revisoren en de organisaties waartoe ze behoren.

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad zijn van mening dat het door de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen ingevoerde stelsel inzake onverenigbaarheden gehandhaafd kan blijven, op voorwaarde dat de

bedrijfsrevisoren op eerlijke wijze aan de gestelde voorwaarden voldoen

Twee leden vinden echter dat het stelsel van onverenigbaarheden strikter zou moeten zijn.

Ten slotte zal de Hoge Raad de voor- en nadelen van nog drie andere maatregelen grondig evalueren alvorens eventueel aanbevelingen te formuleren aan de wetgever. Het gaat om de verplichting voor sommige grote vennootschappen om een college van uit verschillende kantoren afkomstige revisoren te benoemen, om de oprichting van een onafhankelijk fonds belast met de bezoldiging van de commissarissen-revisoren en om de mogelijkheid van voordracht van een kandidaat-revisor als commissaris door de ondernemingsraad.

2. VARIA :

In de afgelopen periode heeft de Hoge Raad verder de documenten onderzocht die de Instituten hem verstrekken met betrekking tot het toezicht op de uitoefening van de beroepsactiviteiten en de deontologie.

De Hoge Raad vernam dat de klacht die hij in 1996 had ingediend tegen een bedrijfsrevisor op grond van artikel 101, §3 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat - thans artikel 54, §3 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen - aanleiding had gegeven tot een maatregel van schrapping, in beroep teruggebracht tot een schorsing gedurende een jaar.

De Hoge Raad heeft een grondig onderzoek gewijd aan de technische nota's die hem werden toegestuurd door de Instituten en die betrekking hadden enerzijds op de opdrachten in verband met het gerechtelijk akkoord en anderzijds op de implicaties van het jaar 2000 voor de revisie.

Hij heeft ook met belangstelling kennis geno-

men van de wijziging die het Instituut der Accountants heeft aangebracht aan de norm betreffende de beroepsvorming, die thans voorziet dat veertig effectieve uren per jaar moeten worden besteed aan de verbetering van de beroepskennis alsook van het akkoord van 30 maart 1998 tussen het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants inzake overstapmogelijkheden.

Het is ook in deze verslagperiode dat de Europese Commissie, aansluitend op haar Groenboek betreffende de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie, een comité heeft opgericht dat bevoegd is voor de vraagstukken op het gebied van de accountantscontrole ("*Committee on auditing*").

Met het oog op een algemene opvoering van de kwaliteit van de wettelijke controle van de rekeningen in de Europese Unie en op een verbetering van de toestand wat betreft de vrije verlening van controlediensten, heeft dit comité, volgens de Mededeling van de Commissie betreffende de wettelijke controle in de Europese Unie (PB C.143 van 8 mei 1998), de volgende opdracht:

-onderzoek verrichten naar de bestaande internationale standaarden voor accountantscontrole en hun toepassing in EU-verband teneinde te bepalen of de toepassing van deze standaarden volledig voorziet in de behoefte aan standaarden op dit gebied in de EU, dan wel of er leemten dienen te worden opgevuld;

-bijdragen tot de werkzaamheden van het Internationale Comité voor Accountantspraktijken van de Internationale Federatie van Accountants (IFAC), met inbegrip van het coördineren van de standpunten over ontwerp teksten ("*exposure drafts*");

-bestuderen van de in de lidstaten bestaande kwaliteitscontrolestelsels op het gebied van de accountantscontrole en van eventuele voorstel-

len voor verbetering;

-bestuderen van een samenstel van door het Europese accountantsberoep ontwikkelde basisbeginselen voor onafhankelijkheid.

Op het ogenblik dat het onderhavige verslag wordt opgesteld, is het Comité al vier maal bijeengekomen en heeft het onderwerpen behandeld zoals het onderzoek van de kwaliteitscontrolesystemen (bv. confraternele controle), de verenigbaarheid van de controlenormen in de verschillende lidstaten met de internationale normen van de IFAC, de rol van de accountant bij fraude en de onafhankelijkheid.

De werkzaamheden van het Comité hebben als uitgangspunt meestal een studie van de Federatie van Europese accountants.

De Hoge Raad is vertegenwoordigd door zijn wetenschappelijk adviseur in de Belgische delegatie die ook een vertegenwoordiger van het Ministerie van Economische Zaken bevat alsook de Voorzitter en de Directeur-generaal van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Als gevolg van de wijzigingen die in 1998 en 1999 zijn aangebracht aan de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld, zijn de externe accountants en de bedrijfsrevisoren, de erkende boekhouders, de belastingconsulenten en de erkende boekhouders-fiscalisten gehouden om bepaalde informatie over te maken aan de Cel voor financiële informatieverwerking (CFI).

De Hoge Raad heeft geacht dat het nuttig zou zijn dat een werkgroep, samengesteld uit vertegenwoordigers van de verschillende Instituten, een technische nota opstelt betreffende het witwassen van geld. De Instituten hebben dit voorstel aanvaard. De werkgroep waaraan de wetenschappelijk adviseur van de Hoge Raad zal deelnemen, zou zijn werkzaamheden moeten aanvatten in september 1999.

V. WERKINGSKOSTEN EN DEKKING VAN DEZE KOSTEN

periode van 3 januari 1998 tot 28 juni 1999

FRAIS DE FONCTIONNEMENT

Leden	240.000
Voorzitter en wetenschappelijk personeel	
-Emolumenten, lonen en sociale bijdragen	6.579.864
-Varia (sociaal secretariaat, verzekeringen, kosten,...)	69.912
Representatiekosten	171.018
Publicatiekosten	625.589
Bureelonkosten	196.159
Meubels en bureautica	51.380
Diverse werkingskosten	
Abonnementen op tijdschriften en boekbinderij	546.489
Aankoop boeken	129.963
Wetenschappelijke activiteiten	364.472
Bancaire werkingskosten	3.271

TOTAAL WERKINGSKOSTEN 8.978.117

DEKKING

Bijdrage IBR	4.263.024
Bijdrage IDAC	4.263.025
Saldo 1997	2.243.094
Intresten	59.447

TOTALE INKOMSTEN VOOR DEKKING 10.828.590

SALDO 1.850.473

BIJLAGEN

ADVIES OVER EEN VOORSTEL TOT WIJZIGING VAN HET KONINKLIJK BESLUIT VAN 22 NOVEMBER 1990 BETREFFENDE DE DIPLOMA'S VAN DE KANDIDAAT-ACCOUNTANTS

De voorzitter

Brussel 26 juni 1998

Mijnheer de Minister,

Betreft : *koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants*
Ik verwijs naar mijn brief van 18 mei 1998.

Zoals u wenste, heb ik uw voorstel om een einde te maken aan de beperking in de tijd van de erkenning van bepaalde onderwijsinstellingen (het betreft instellingen die zijn opgenomen als bijlage bij het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en die een diploma van economisch hoger onderwijs kunnen uitreiken dat toegang verleent tot de hoedanigheid van accountant) voor advies aan de Hoge Raad voorgelegd.

Als inleiding op zijn advies wenst de Hoge Raad in het kort te herinneren aan de situatie terzake.

Op basis van artikel 72 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisorat luidt één van de voorwaarden om de titel "accountant" te krijgen als volgt:

"In het bezit zijn van een Belgisch universitair diploma of van een Belgisch diploma van hoger onderwijs van universitair niveau, uitgereikt na minstens vier studie jaren, in een door de Koning te bepalen discipline, of van een diploma van hoger economisch onderwijs uitgereikt door een door de Koning hiertoe erkende instelling..." (artikel 72, 3°).

Op basis van deze bepaling heeft de Koning, door het bovenvermelde besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants, tot 30 juni 1995 een aantal instellingen erkend die zijn opgenomen als bijlage bij het besluit.

In 1995 heeft u aan de Hoge Raad een ontwerp van koninklijk besluit voorgelegd om het koninklijk besluit van 22 november 1990 te wijzigen, door een einde te maken aan de beperking in de tijd van de erkenning van de onderwijsinstellingen die zijn opgenomen als bijlage bij het besluit en om de lijst van de erkende instellingen aan te vullen.

In zijn advies van 24 augustus 1995 merkte de Hoge Raad evenwel op dat het ontwerp van besluit moest worden ingepast in 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.

De toegang tot de stage van bedrijfsrevisor is, tenzij er een afwijking wordt gegeven, voorbehouden aan de houders van een diploma dat overeenstemt met een studieprogramma van minstens vier jaar en dat uitgereikt wordt door een universiteit, een door de Staat opgerichte of erkende instelling voor hoger econo-

misch onderwijs van universitair niveau of door een examencommissie van de Staat (artikel 4, 4° van de wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut voor Bedrijfsrevisoren), terwijl de toegang tot de stage van accountant ook open staat voor de gediplomeerden van het hoger economisch onderwijs (graad).)

De Hoge Raad was derhalve van oordeel dat het wellicht opportuun was om, in afwachting van de oplossing die aan dit probleem moest worden gegeven, het besluit van 22 november 1990 niet te wijzigen en voorstelde de erkenningen met bijvoorbeeld één of twee jaar te verlengen, rekening houdend met het feit dat de als bijlage bij dat besluit opgenomen instellingen slechts erkend waren tot 30 juni 1995.

Het koninklijk besluit van 8 augustus 1997 verlengde de geldigheidsduur van het besluit tot 30 juni 1998 en verving de lijst van de instellingen door een nieuwe lijst.

De Hoge Raad heeft er geen bezwaar tegen dat de erkenning van instellingen die een diploma kunnen uitreiken van hoger economisch onderwijs, dat toegang verleent tot de hoedanigheid van accountant, in de tijd niet meer zou worden beperkt.

Hij vreest echter dat de erkenning van te veel instellingen, voor een onbeperkte periode, van die aard kan zijn dat het algemeen opleidingsniveau van de kandidaat-accountants geleidelijk vermindert, wat op termijn een hinderpaal zou kunnen zijn voor de erg wenselijke toenadering tussen de beroepen van bedrijfsrevisor en accountant.

Daarom vindt de Hoge Raad dat het schrappen van de beperking in de tijd van de erkenning van de onderwijsinstellingen gepaard zou moeten gaan met het handhaven van het toelatingsexamen, dat thans voor alle kandidaat-accountants wordt georganiseerd. Het toelatingsexamen is bedoeld om na te gaan of de kandidaten die een opleiding aan erkende instellingen achter de rug hebben, over de vereiste theoretische kennis beschikken om de stage te beginnen. Het Instituut der Accountants heeft een te groot aantal mislukkingen vastgesteld en daarom zag het zich genoodzaakt de bevoegde ministers van het probleem op de hoogte te brengen, opdat passende maatregelen getroffen kunnen worden om dit te verhelpen.

Wanneer het echter gaat over kandidaten die houder zijn van een Belgisch universitair diploma of van een Belgisch diploma van hoger onderwijs van universitair niveau, beveelt de Hoge Raad aan, met het oog op een harmonisatie met de situatie bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren, het toelatingsexamen dat betrekking heeft op de theoretische kennis te vervangen door een mechanisme van vrijstellingen, wat toegestaan is volgens artikel 4 van het koninklijk besluit van 20 april 1990 houdende vaststelling van het programma en de voorwaarden voor het bekwaamheidsexamen van accountant.

Een dergelijk mechanisme zou ook kunnen worden uitgebreid tot de gediplomeerden van het hoger economisch onderwijs die, onmiddellijk na het behalen van hun diploma, hun opleiding zouden hebben voortgezet gedurende tenminste een volledig jaar, vooraleer toegang tot het Instituut der Accountants te vragen.

Voor verdere vragen in verband met dit advies kan u mij altijd contacteren.

Met bijzondere hoogachting

K. GEENS

De heer K. PINXTEN
Minister van Landbouw en KMO's
Ter attentie van mevrouw K. GUNS
WTC - Toren III - 27e verdieping • Simon Bolivarlaan 30 • 1000 BRUSSEL

D. 10/12/98

Inleiding

Het door het Instituut der Accountants voor advies aan de Hoge Raad voorgelegde ontwerp van norm heeft tot doel, op grond van artikel 84 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, een systeem van toezicht te organiseren dat steunt op confraterniteit eerder dan op een administratief onderzoek.

Algemene opmerking

Bij zijn studie van het ontwerp heeft de Hoge Raad vastgesteld dat het zeer sterk geïnspireerd is op de norm betreffende de confraternele controle die van toepassing is bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Maar in tegenstelling tot de voor de bedrijfsrevisoren toepasselijke tekst (punt 2), voorziet het ontwerp van norm niet de frequentie waarmee iedere externe accountant moet worden gecontroleerd, noch het tijdstip waarop de eerste controle moet plaatshebben noch dat de voorzitter van de betrokken kamer van de Commissie van toezicht een externe accountant kan onderwerpen aan een of meerdere tussentijdse confraternele controles, allemaal aspecten waarvan de Hoge Raad het nuttig acht dat ze zouden worden geregeld in het ontwerp.

Bijzondere opmerkingen

Voorwoord, al.4: in de Franse versie zouden de woorden "l'application de" moeten worden gevoegd tussen de woorden "étend" en "l'article 18ter" op de derde regel.



Punt 3.1.: de Hoge Raad is van mening dat van de kandidaten voor de functie van "aangeduide externe accountant" zou moeten worden geëist dat ze een zekere beroepservaring hebben als externe accountant.



Punt 3.2.: om ieder risico uit te sluiten van betwisting die een door de Raad van het Instituut op basis van een rapport van de Commissie van Toezicht ingestelde tuchtprocedure weer op losse schroeven zou kunnen zetten, zou het waarschijnlijk beter zijn te voorzien dat de leden van de Raad van het Instituut geen "aangeduide accountant" mogen zijn.



Punt 4.1.: het zou goed zijn de woorden "op grond van artikel 828 van het Gerechtelijk wetboek" te vervangen door de woorden "om de redenen voorzien door artikel 828 van het Gerechtelijk wetboek betreffende de wraking van rechters".



Punten 6.5. en 8: punt 6.5 maakt, in tegenstelling tot de overeenkomstige bepaling in de normen inzake de confraternele controle voor de bedrijfsrevisoren, geen melding van het feit dat de financiële gegevens kunnen worden gebruikt om na te gaan of de vergoedingen en bezoldigingen overeenstemmen met de gepresteerde werkzaamheden terwijl punt 8.1.f), net als de overeenkomstige bepaling in de normen inzake de confraternele controle voor de bedrijfsrevis-

oren, stelt dat het verslag een beoordeling moet bevatten over het feit of de vergoedingen en bezoldigingen overeenstemmen met de gepresteerde werkzaamheden.

Het zou dus wenselijk zijn deze bepalingen in overeenstemming te brengen.



Punt 9.6.: dit punt zou onmiddellijk na punt 9.4. en voor het huidige punt 9.5. moeten komen.



ADVIES OVER HET ONTWERP VAN NORMEN INZAKE DE CONTROLE VAN DE TOESTAND VAN EEN VENNOOTSCHAP MET HANDELSVORM BIJ HET OMZETTEN VAN EEN ANDERE RECHTSVORM

D. 04/01/99

Inleiding

De artikelen 164 §2, 166 en 167 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen voorzien elk voor de vennootschapsvormen waarop ze betrekking hebben dat maar tot omzetting kan worden besloten nadat een staat van activa en passiva is opgemaakt, die niet meer dan drie maanden voordien is vastgesteld en nadat een bedrijfsrevisor of, sedert de wet van 20 juli 1991, een externe accountant over die staat verslag heeft uitgebracht met vermelding of daarin de toestand van de vennootschap op volledige, getrouwe en juiste wijze is weergegeven.

Het ontwerp van normen dat is opgesteld door een gemengde commissie van IBR en IDAC en dat ter advies is voorgelegd aan de Hoge Raad is bedoeld ter vervanging van de normen betreffende de controle van de toestand van een onderneming bij een verandering van haar rechtsvorm goedgekeurd door de Raad van het IBR op zijn zitting van 11 januari 1980 en gewijzigd op 2 maart 1984, alsook van de norm betreffende de omzetting van vennootschappen toepasselijk op de externe accountants (VADEMECUM IDAC, p.123).

Het grootste verschil van dit ontwerp in vergelijking met de vroegere teksten bestaat in het feit dat deze opdracht, die aanleiding geeft tot een verklaring over het volledige, getrouwe en juiste karakter van de staat van activa en passiva van de vennootschap, niet meer mag steunen op een beperkt nazicht maar het voorwerp moet uitmaken van een volkomen controle, met name een controle die bestaat uit een coherent geheel van opeenvolgende en onderling verbonden controles waardoor de beroepsbeoefenaar zich kan vergewissen van het juiste en volledige karakter van de geregistreerde verrichtingen. Een dergelijke controle vereist echter niet dat alle transacties worden nagetrokken. Het gaat dus niet om een volledige controle.

Zo is de norm voortaan in overeenstemming met de voorschriften van de International Federation of Accountants (ISA 910) ¹ en stelt ze een einde aan een incoherentie waarop de Hoge Raad van het Bedrijfsrevisoraat al had gewezen in zijn advies over het ontwerp van controleaanbeveling van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren betreffende de uitvoering van een beperkt nazicht (verslag 1992-1993, p.41).

¹ De internationale controlenorm 910 "Engagements to Review Financial Statements" (opdracht van beperkt nazicht van financiële staten) voorziet immers dat een beperkt nazicht een matig zekerheidsniveau biedt dat de onderzochte gegevens geen wezenlijke onregelmatigheden vertonen, en zich vertaalt in een negatieve verklaring.

Algemene opmerkingen

De bovengenoemde bepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, opgesteld vóór de codificatie van het Belgische boekhoudrecht bij de wet van 17 juli 1975, leggen met name aan de betrokken revisor of externe accountant de verplichting op om zich uit te spreken over het getrouwe karakter van de staat van activa en passiva van de vennootschap zodat zijn opdracht veel weg lijkt te hebben van die toevertrouwd aan de commissaris-revisor krachtens artikel 65, 3° van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, terwijl het doel van de twee opdrachten nochtans sterk lijkt te verschillen.

Terwijl de commissaris-revisor krachtens artikel 65, 3° immers tot taak heeft te oordelen of de jaarrekening, met name de balans, de resultatenrekening en de toelichting, een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap, lijkt de beroepsbeoefenaar die wordt aangesteld naar aanleiding van een omzetting van vennootschap als - beperktere - opdracht te hebben te oordelen over de omvang van het netto-actief zoals dit blijkt uit de staat van activa en passiva in verhouding tot het maatschappelijk kapitaal van de vennootschap na de omzetting.

Op basis van hetgeen voorafgaat, zou men het nuttig kunnen achten om de bovenbedoelde bepalingen preciezer te formuleren zodat de opdracht van de beroepsbeoefenaren bij een omzetting duidelijker omlind is.

Maar blijkt, met name uit het onderzoek van de parlementaire voorbereiding van de wet van 23 februari 1967 betreffende de omzetting van de vennootschappen, dat het doel dat de wetgever eigenlijk voor ogen had door een staat van activa en passiva van de vennootschap te eisen, tweevoudig is.

Deze staat is bestemd, enerzijds om het kapitaal

vast te stellen en een overwaardering van het netto-actief te voorkomen en anderzijds om de vennoten te informeren over de maatschappelijke toestand, wat uiteraard een essentieel element is om de gevolgen van de verrichting in te schatten (P. Van Ommeslaghe, "La transformation des sociétés commerciales", Rev. Banque, 1968, p.571 en sp.p. 582; J.J. Stryckmans, "La loi du 23 février 1967 relative à la transformation des sociétés", J.T., 1967, p.493).

Naar mening van de Hoge Raad stemmen de in de bovenbedoelde bepalingen gebruikte bewoordingen, in zoverre ze de opdracht van de beroepsbeoefenaar niet beperken tot een controle van het netto-actief, wel degelijk overeen met de wil van de wetgever.

Overigens heeft de Raad, naar aanleiding van het onderzoek van de tuchtrechtelijke procedures en beslissingen dat hij sedert 1994 verricht, vastgesteld dat talrijke tuchtrechtelijke beslissingen werden uitgesproken in dossiers met betrekking tot omzettingsverrichtingen van een vennootschap waarin de bedrijfsrevisor of de externe accountant een gebrek aan onafhankelijkheid werd verweten.

De Hoge Raad beveelt dan ook aan om de aandacht van de beroepsbeoefenaren te vestigen op dit punt in het begin van het ontwerp.



Commentaar

punt 1.1.: op de tweede regel van de Franse versie zou moeten worden geschreven: "Experts-Comptables".



Punt 1.2.2.: nauwkeurigheidshalve zou de titel van de wet van 27 juni 1921, wet waarbij aan de verenigingen zonder winstgevend doel en aan de instellingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid wordt verleend, beter volledig worden vermeld.



Punt 1.2.3.: ter wille van de rechtsprecisie (art. 164bis, §3 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen) zouden de woorden "la perte" in de Franse versie moeten worden vervangen door de woorden "l'abandon".

Punt 1.3.: dezelfde zin wordt herhaald op het einde van het eerste lid van dit punt en in het begin van punt 1.3.1. In punt 1.3. zou ze moeten worden geschrapt.

Punt 1.3.2.: in de Franse versie moeten de woorden "actifs nets" in het enkelvoud worden geschreven.

Punt 1.3.3.: het standpunt van de Instituten volgens dewelke de termijn van drie maanden moet worden gerekend vanaf de datum van de staat van activa en passiva tot op de datum van de algemene vergadering die zich uitspreekt over de omzetting is niet precies genoeg om te kunnen bepalen of er, indien het vereiste quorum niet wordt gehaald tijdens een algemene vergadering binnen de wettelijke termijn van drie maanden, naar het oordeel van de Instituten een twee vergadering kan worden belegd na de termijn van drie maanden of er een nieuwe staat en een nieuw verslag nodig zijn.

De vroegere normen die stelden dat na het verstrijken van de termijn van drie maanden een nieuwe staat van activa en passiva moet worden opgemaakt en de bedrijfsrevisor of de accountant een nieuw verslag moet maken, waren in dit opzicht duidelijker.

Het zou nuttig zijn dat de Instituten zich uitspreken over dit essentiële punt van de opdracht van de beroepsbeoefenaren.

punten 1.5.2. en 1.5.3.: het zou nuttig kunnen zijn in een voetnoot te verwijzen naar de deontologische aanbeveling inzake de relaties tussen de leden van het IBR en het IDAC in het kader

van de beroepsuitoefening (IBR, verslag 1997, p.24, IDAC, verslag 1997, p.45).

punt 1.5.4.: de woorden "tenzij hij om een wettige reden verhinderd zou zijn" zouden moeten worden weggelaten in zoverre dit geval niet voorzien is door de genoemde wettelijke bepalingen.

punt 2.2.3.: in de Franse versie zou moeten worden gepreciseerd dat het gaat om artikel 103 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen (Venn.W.).

punten 2.5.2. en 2.8.1.: de beroepsbeoefenaar moet - en niet kan - de voorgenomen kapitaalwijziging (punt 2.5.2., lid 3) of het risico van de wijziging van het veranderlijk gedeelte van het kapitaal (punt 2.8.1.) in zijn verslag vermelden.

punt 3.3.: de woorden "en longue forme" in de Franse versie zouden moeten worden vervangen door het woord "circonstancié". Eveneens in de Franse versie zou de laatste zin als volgt moeten luiden: "Vu le caractère public du rapport, le professionnel prêtera attention à ne pas porter atteinte à des aspects confidentiels de l'entreprise par des détails non utiles à l'information des tiers".

punt 3.4.: op de tweede regel van de Franse versie moeten de woorden "tous renseignements" worden geschreven "tout renseignement".

punt 3.5.: het zou beter zijn dit punt op te nemen in hoofdstuk 4, bijvoorbeeld als punt 4.3. vóór het huidige punt 4.2.2.. De punten 3.5.1. tot 3.5.3 worden dan nummers 3.4.2. tot 3.4.4.. De nummering zou dienovereenkomstig moeten worden aangepast, evenals de verwijzingen.

punt 3.6.1.: in lid 2 zou het woord "toutefois" in de Franse versie moeten worden geschrapt.

ADVIES OVER DRIE ONTWERPEN VAN KONINKLIJKE BESLUITEN TOT UITVOERING VAN DE WET VAN 22 APRIL 1999 BETREFFEN- DE DE BOEKHOUDKUNDIGE EN FISCALE BEROEPEN.

De Voorzitter

Brussel, 4 mei 1999

Mijnheer de Vice-Eerste Minister,
Mijnheer de Minister,

Betreft: ontwerpen van koninklijke besluiten tot uitvoering van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

Ik ontving in goede orde en dank u voor uw brief van 28 april 1999 waarin u aan de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy, die de Hoge Raad voor de Economische Beroepen zal worden, drie ontwerpen van koninklijk besluiten in uitvoering van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen voorlegt voor dringend advies.

Deze ontwerpen hebben hoofdzakelijk en respectievelijk tot doel het ogenblik te bepalen van inwerkingtreding van de wetten van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten, de toekenningsvoorwaarden van de titel van belastingconsulent gedurende een overgangperiode vast te stellen en te bepalen welke diploma's toegang kunnen geven tot de stage van accountant en/of belastingconsulent.

Ik heb de eer u hierbij in kennis te stellen van het unaniem door de Hoge Raad uitgebrachte advies.

Zoals u zult vaststellen, formuleert de Hoge Raad geen enkel principieel bezwaar in verband met die ontwerpen. Volgens de Hoge Raad zou het wel goed zijn, met name omwille van de rechtszekerheid, dat de twee wetten, het koninklijk besluit betreffende de overgangperiode en het koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten gelijktijdig in werking treden.

1. Ontwerp van koninklijk besluit betreffende de inwerkingtreding van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten

Krachtens dit besluit zouden de twee wetten in werking treden op de dag van publicatie van het besluit in het Belgisch Staatsblad.

De Hoge Raad heeft hierbij geen enkele bemerking.

2. Ontwerp van koninklijk besluit betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten

Het aan de Hoge Raad voorgelegde ontwerp, in navolging van het koninklijk besluit van 14 juni 1985 betreffende het Instituut der Accountants dat het opheft en waar het op redactioneel vlak op steunt, strekt ertoe enerzijds de voorwaarden te bepalen waaronder de natuurlijke personen toegang krijgen tot de titel van belastingconsulent gedurende de overgangperiode (art. 60 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen) en anderzijds de voorwaarden waaraan moet worden voldaan opdat burgerlijke professionele vennootschappen opgericht naar Belgisch recht (art. 20, 1° en 42 van de wet), vennootschappen opgericht binnen een vennootschappengroep of een beroepsgroepering of door een of meer ondernemingen (art. 21 en 42 van de wet) alsook vennootschappen opgericht naar buitenlands recht (art. 20, 3°, 21 en 42 van de wet) de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent kunnen verkrijgen.

Wat betreft de toekenningsvoorwaarden van de hoedanigheid van belastingconsulent aan natuurlijke personen gedurende de overgangperiode, voorziet het besluit in studie (art. 2) dat de persoon die zijn kandidatuur stelt binnen een termijn van drie jaar te rekenen vanaf de inwerkingtreding van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, niet moet voldoen aan de bij artikel 19, 3°, 4° en 5° van de wet vastgestelde voorwaarden om de titel van belastingconsulent te verkrijgen indien hij:

- hetzij het bewijs levert gedurende ten minste drie jaar professionele werkzaamheden te hebben uitgeoefend, waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent uit te oefenen en ingeschreven is op de lijst van de accountants
- hetzij het bewijs levert houder te zijn van een diploma bedoeld in artikel 2 van het koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten (zie verder) en gedurende ten minste drie jaar professionele werkzaamheden te hebben uitgeoefend, waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent uit te oefenen.

De onderzoeksprocedure van de toetredingsaanvraag die met name de indiening van een dossier voorziet en het advies van een erkenningscommissie waarvan de Raad van het Instituut,

overeenkomstig artikel 60, §3 van de wet, de samenstelling¹ en de werking bepaalt, wordt uitgegezet in de artikelen 3 tot 5 van het ontwerp.

Ofschoon in 1985 ten minste zes jaar beroepservaring werd vereist voor de toegang tot de titel van accountant tijdens de overgangperiode van 10 maanden (art. 99 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat), is de Hoge Raad van mening dat de in artikel 2 bepaalde voorwaarden redelijk zijn want aan de accountants dezelfde voorwaarden inzake beroepservaring en dezelfde basiseisen wat betreft de vereiste diploma's worden opgelegd als aan de andere natuurlijke personen die de titel van belastingconsulent willen voeren.

De Raad meent evenwel dat er aan artikel 2 van het ontwerp best een derde streepje zou worden toegevoegd, dat luidt als volgt: *"hetzij het bewijs levert gedurende ten minste vijftien jaar professionele werkzaamheden te hebben uitgeoefend, waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent, zoals omschreven in artikel 38 van de wet, uit te oefenen"*.

Hij wil er bovendien aan herinneren dat één van de doelen van de reglementering van het fiscaal beroep zoals georganiseerd door de wet erin bestaat zowel op kwalitatief als op deontologisch vlak te komen tot een betere bescherming van de belastingplichtige en in het bijzonder, tot een beter verloop van zijn betrekkingen met de belastingadministraties².

Deze doelstelling om de kwaliteit van de functie van belastingconsulent te verbeteren en de zorg om geen afbreuk te doen aan de geloofwaardigheid van de pas gecreëerde wettelijke titel van belastingconsulent, van diegenen die die titel rechtsgeldig kunnen voeren en bijgevolg van het Instituut zelf, vereisen dat de bovenbedoelde bepalingen strikt worden nageleefd, in het bijzonder wat betreft de beoordeling van de voorwaarde betreffende de professionele ervaring.

Deze voorwaarde is inderdaad te onderscheiden van de voorwaarde betreffende het diploma of de inschrijving op de lijst van accountants; in dit laatste geval zal de beroepsbeoefenaar indien hij bijvoorbeeld pas op de lijst van accountants is ingeschreven, moeten kunnen aantonen dat hij gedurende zijn jaren stage professionele werkzaamheden heeft uitgeoefend waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent uit te oefenen.

De werkzaamheden van belastingconsulent worden bovendien gedefinieerd door verwijzing naar artikel 38 van de wet. Ze bestaan in het verlenen van advies met betrekking tot alle fiscale zaken, het bijstaan van de belastingplichtigen bij de vervulling van hun fiscale verplichtingen en het vertegenwoordigen van de belastingplichtigen. De kandidaat voor de titel zal dus moeten kunnen aantonen dat hij door de uitoefening van zijn professionele werkzaamheden gedurende ten minste drie jaar voldoende vorming heeft verworven om die functie uit te oefenen.

¹ De Minister van Landbouw en de Kleine en Middelgrote Ondernemingen heeft bij de studie van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen in de Senaat verklaard dat de erkenningscommissie paritair zal samengesteld zijn uit belastingconsulenten en accountants en voorgezeten worden door een van de magistraten die momenteel de tuchtkamer bij het Instituut der Accountants voorzitten (Parl.St., Senaat, zitting 1998-1999, nr.1-1302/2, 30 maart 1999, p.6).

² Uiteenzetting van de motieven van de wetsontwerpen, Parl.St., Kamer, zitting 1998-1999, nr.1923/1 en 1924/1, 13 januari 1999, p.2.

Er zou van bij het begin van de overgangperiode moeten worden gestreefd naar de bestendi-ge organisatie van een korps specialisten die bekwaam zijn de functie van accountant en van belastingconsulent te vervullen met al de vereiste waarborgen inzake bevoegdheid, onafhanke-lijkheid en beroepseerlijkheid, overeenkomstig artikel 3 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

Het dossier dat krachtens artikel 3 van het ontwerp bij de toetredingsaanvraag moet worden gevoegd is dus heel belangrijk en de Hoge Raad dringt erop aan dat het uitvoerig genoeg zou zijn zodat de Commissie en in voorkomend geval de Raad (art.5 van het ontwerp) kan oordelen of aan de opgelegde voorwaarden en in het bijzonder die inzake de beroepservaring is voldaan.

Uit eerder vormelijk oogpunt zou de formulering van artikel 3, lid 2 en 3, moeten worden aan-gepast want het gebruik van de term "bovendien" in die twee alinea's scheidt verwarring. Uit lezing van de tekst blijkt immers dat het ontwerp van besluit in die alinea's twee verschillende situaties beoogt.

Voorts is de Hoge Raad van mening, met het oog op de bescherming van de verzoeker, dat er in artikel 5 van het besluit een minimumtermijn zou moeten worden vastgesteld om hem in staat te stellen zijn dossier te vervolledigen. De termijn zou niet aan het exclusieve oordeel van de Raad of de Erkeningscommissie mogen worden overgelaten.

Wat betreft de voorwaarden voor de toekenning van de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent aan verschillende types vennootschappen (art. 6 tot 11 van het ontwerp), heeft de Hoge Raad bij zijn studie vastgesteld dat de inhoud van het ontwerp over het algemeen niet verschilt van de artikelen 6 tot 11 van het al genoemde koninklijk besluit van 14 juni 1985.

De enige aan te stippen wijzigingen zijn:

Wat betreft de vennootschappen naar Belgisch recht wordt nu voorzien dat een "*minderheid (der aandelen en der stemrechten) in het bezit mag zijn van personen die in het buitenland een hoedanigheid bezitten die als gelijkwaardig met die van accountant of belastingconsulent in België wordt erkend*".

De termijn die de Raad van het Instituut op grond van artikel 60, §2 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen³ kan toestaan aan de burgerlijke pro-fessionele vennootschap naar Belgisch recht om sommige van de voorziene voorwaarden na te leven, bedraagt maximum één jaar terwijl dit in 1985 drie jaar was.

Wat betreft de vennootschappen opgericht binnen een vennootschappengroep of een beroepsgroepering of door een of meer ondernemingen, worden twee voorwaarden toegevoegd: enerzijds: "*de aandelen, alsook de meerderheid der stemrechten waarover de vennoten beschik-ken, moeten in het bezit zijn van accountants en/of belastingconsulenten, leden van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten of van vennootschappen van de groep of van de*

³ De Koning bepaalt de voorwaarden waaronder vennootschappen, die de diensten bedoeld in artikel 38 lever-den vóór 1 januari 1999, de titel van belastingconsulent mogen dragen na de inwerkingtreding van deze wet gedurende een periode van maximum drie jaar.

beroepsgroepering" (art.7, 4°) en anderzijds: "de bestuurders en zaakvoerders moeten natuurlijke personen zijn; de meerderheid onder hen moet lid zijn van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten" (art.7, 5°);

Wat betreft de vennootschappen naar buitenlands recht, is de voorwaarde van oprichting in België weggelaten overeenkomstig artikel 20, 3° van de wet, mag een minderheid (der aandelen alsook der stemrechten) in het bezit zijn van personen die in het buitenland een hoedanigheid bezitten die als gelijkwaardig met die van accountant of belastingconsulent in België wordt erkend (art.8, 3°) en ten slotte, moeten de bestuurders en zaakvoerders natuurlijke personen zijn; de meerderheid onder hen moet lid zijn van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (art.8, 4°).

De Hoge Raad is van oordeel dat er ook gebruik zou moeten worden gemaakt van de habilitatie verleend bij artikel 60, §2 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen om de andere dan de professionele vennootschappen naar Belgisch recht die vóór 1 januari 1999 fiscale diensten verrichtten, toe te laten de titel van belastingconsulent te voeren, na de inwerkingtreding van de wet, gedurende een periode van maximum drie jaar.

Tenslotte zullen, overeenkomstig artikel 42 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, later bij koninklijk besluit de voorwaarden moeten worden bepaald waaronder interprofessionele middelenvennootschappen kunnen worden opgericht tussen een of meer accountants of belastingconsulenten en andere personen, al dan niet leden van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, die niet dezelfde hoedanigheid bezitten.

De Hoge Raad verwijst in dit verband met name naar het advies dat hij heeft uitgebracht aangaande de beroepen met de titularissen waarvan een bedrijfsrevisor een vereniging van middelen kan oprichten ⁴.

3. Ontwerp van koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten

Het aan de Hoge Raad voorgelegde ontwerp heeft tot doel de diploma's te bepalen die toegang geven tot de stage van accountant en/of belastingconsulent.

De opstelling is sterk geïnspireerd op het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants, zoals laatst gewijzigd bij koninklijk besluit van 8 augustus 1997, dat, in uitvoering van artikel 72, 3° van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, enkel betrekking heeft op de Belgische universitaire diploma's en diploma's van universitair niveau enerzijds en de diploma's van het economisch hoger onderwijs uitgereikt door de instellingen vermeld in de bijlage bij dat besluit en erkend tot 30 juni 1998

⁴ Advies D.1115/95, Jaarverslag 1994-1995, p.29

anderzijds. Onder bepaalde voorwaarden wordt de Raad van het Instituut der Accountants, krachtens het genoemde besluit, gemachtigd om in individuele gevallen in het buitenland uitgereikte diploma's in aanmerking te nemen voor het verlenen van de hoedanigheid van accountant.

Het ontwerp van besluit verschilt van het besluit van 22 november 1990 door het feit dat het onder de diploma's die zonder onderscheid toegang verlenen tot de stage van accountant en/of van belastingconsulent ook vermeldt:

1° de diploma's van gegradueerde, uitgereikt door een hogeschool binnen het studiegebied handelswetenschappen en bedrijfskunde van één cyclus, zoals vereist door artikel 19, 3° van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (art.2, 3°) ⁵,

2° de diploma's voorgeschreven door een andere Lid-staat van de Europese Gemeenschap of een andere staat die partij is bij de overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, om tot het beroep van accountant op zijn grondgebied te worden toegelaten dan wel deze activiteit aldaar uit te oefenen, en dat in een Staat behaald is; het gaat hier om de omzetting in Belgisch recht van de richtlijn 89/48/EEG van 21 december 1998 betreffende een algemeen stelsel van erkenning van de hoger-onderwijsdiploma's waarmee beroepsopleidingen van ten minste drie jaar worden afgesloten (art.2, 5°),

3° sommige diploma's tot afsluiting van sterker op fiscaliteit gerichte opleidingen en waarvan de lijst is opgenomen in de bijlage bij het besluit in studie (art.2, 4°).

Overigens is de erkenning van de instellingen en van de diploma's van het economisch hoger onderwijs en van de hierboven in punt 1° en 3° vermelde instellingen en diploma's geldig tot 30 juni 2010; in het verleden werd die erkenning gegeven voor een kortere termijn (vijf jaar, daarna drie jaar).

In dit verband wil de Hoge Raad eraan herinneren dat hij, verzocht om advies met betrekking tot de mogelijkheid om een einde te maken aan de beperking in de tijd van de erkenning van de onderwijsinstellingen die een diploma van economisch hoger onderwijs kunnen uitreiken dat toegang verleent tot de hoedanigheid van accountant, zijn vrees te kennen heeft gegeven dat "de erkenning van te veel instellingen, voor een onbeperkte periode, van die aard kan zijn dat het algemeen opleidingsniveau van de kandidaat-accountants geleidelijk vermindert, wat op termijn een hinderpaal zou kunnen zijn voor de erg wenselijke toenadering tussen de beroepen van bedrijfsrevisor en accountant.

Daarom vindt de Hoge Raad dat het schrappen van de beperking in de tijd van de erkenning van de onderwijsinstellingen gepaard zou moeten gaan met het handhaven van het toelatingsexamen, dat thans voor alle kandidaat-accountants wordt georganiseerd. Het toelatingsexamen

⁵ De Hoge Raad neemt aan dat hieronder enkel de gegradueerden in beheer, optie accountancy-fiscaliteit moeten worden begrepen, zoals gepreciseerd in de rechtvaardiging van de amendementen aan de basis van de wijziging van artikel 19, 3° van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen in plenaire zitting van de Kamer (Parl.St., Kamer, zitting 1998-1999, 1923/6, 2 maart 1989). Deze precisering die niet is opgenomen in art.19, 3° van de wet betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten, komt wel voor in artikel 50, § 2 en 3, e) betreffende de diploma's van de erkende boekhouders en boekhouders-fiscalisten. Het zou nuttig zijn artikel 2, 3° van het ontwerp in die zin aan te passen.

is bedoeld om na te gaan of de kandidaten die een opleiding aan erkende instellingen achter de rug hebben, over de vereiste theoretische kennis beschikken om de stage te beginnen. Het Instituut der Accountants heeft een te groot aantal mislukkingen vastgesteld en daarom zag het zich genoodzaakt de bevoegde ministers van het probleem op de hoogte te brengen, opdat passende maatregelen getroffen kunnen worden om dit te verhelpen. Wanneer het echter gaat over kandidaten die houder zijn van een Belgisch universitair diploma of van een Belgisch diploma van hoger onderwijs van universitair niveau, beveelt de Hoge Raad aan, met het oog op een harmonisatie met de situatie bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren, het toelatingsexamen dat betrekking heeft op de theoretische kennis te vervangen door een mechanisme van vrijstellingen, wat toegepast is volgens artikel 4 van het koninklijk besluit van 20 april 1990 houdende vaststelling van het programma en de voorwaarden voor het bekwaamheidsexamen van accountant.

Een dergelijk mechanisme zou ook kunnen worden uitgebreid tot de gediplomeerden van het hoger economisch onderwijs die, onmiddellijk na het behalen van hun diploma, hun opleiding zouden hebben voortgezet gedurende ten minste een volledig jaar, vooraleer toegang tot het Instituut der Accountants te vragen" (advies van 26 juni 1998 betreffende een voorstel tot wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants).

Overigens vraagt de Hoge Raad zich af om welke redenen de Koning de bevoegdheid om diploma's uit te reiken die toegang verlenen tot de functies van accountant en van belastingconsulent beperkt tot de instellingen van economisch hoger onderwijs van universitair niveau, terwijl die beperking niet bestaat voor de universitaire diploma's.

Het zou ook wenselijk zijn, meer bepaald wat betreft de functie van belastingconsulent, om te voorzien dat het diploma van gegradueerde in de rechtswetenschappen een vorming kan uitmaken die toegang verleent tot de uitoefening van die functie.

De Hoge Raad meent ten slotte dat artikel 2,5° van het ontwerp zou moeten worden vervolledigd en rekening zou moeten houden met het geval van diploma's, voorgeschreven door een andere Lid-staat van de Europese Gemeenschap of een andere staat die partij is bij de overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, om tot het beroep van belastingconsulent op zijn grondgebied te worden toegelaten dan wel deze activiteit aldaar uit te oefenen.

Uit eerder vormelijk oogpunt, zou deze bepaling bovendien moeten worden verbeterd als volgt:

- in de Franse versie, lid 2, derde streepje, moet het woordje "au" tussen "Etat" en "l'exercer" worden vervangen door "ou".
- verder in dezelfde alinea moeten de woorden "of de Europese Economische Ruimte" worden toegevoegd na de woorden "Europese Gemeenschap" en moet het woord "Lid" worden geschrapt.
- in de volgende alinea moet eveneens "of de Europese Economische Ruimte" worden toegevoegd na de woorden "Europese Gemeenschap".

Ten slotte vraagt de Hoge Raad zich af, in verband met artikel 2, 2° van het ontwerp, of het niet beter zou zijn om, bijvoorbeeld als bijlage 1 bij het ontwerp (de enige bijlage bij het ontwerp zou dan bijlage 2 worden) de lijst van instellingen vermeld in de bijlage van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants sedert zijn wijziging bij koninklijk besluit van 8 augustus 1997 over te nemen. Zo zou het genoemde besluit van 22 november 1990 kunnen worden opgeheven bij de inwerkingtreding van het besluit in studie en zou het samenbestaan van het besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten en het besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants worden vermeden.

Als dit niet mogelijk is, zou de tekst van artikel 2, 2° kunnen worden vervangen door de volgende formulering: *"een diploma van economisch hoger onderwijs, afgegeven door een instelling vermeld in de bijlage bij het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants zoals met name gewijzigd bij koninklijk besluit van 8 augustus 1997"*.

Ik houd mij te uwer beschikking voor alle vragen die u zou kunnen hebben in verband met dit schrijven en verblijf,

met de meeste hoogachting,

K. GEENS

De Heer Elio DI RUPO
Vice-Eerste Minister en Minister van Economie en Telecommunicatie
de Meeûssquare 23
1000 Brussel

De Heer Karel PINXTEN
Minister van Landbouw en de Kleine en Middelgrote Ondernemingen
Maria-Theresiastraat 1
1000 Brussel

AANBEVELING BETREFFENDE DE ONAFHANKELIJKHEID VAN DE BEDRIJFSREVISOREN EN EXTERNE ACCOUNTANTS

D. 15/06/1999

I. INLEIDING

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

De uitoefening van een vrij beroep, te weten *"iedere zelfstandige beroepsactiviteit, die dienstverlening of levering van goederen omvat welke geen daad van koophandel of ambachtsbedrijvigheid is, zoals bedoeld in de wet van 18 maart 1965 op het ambachtsregister, en die niet wordt bedoeld in de wet van 14 juli 1991 betreffende de handelspraktijken en de voorlichting en bescherming van de consument, met uitsluiting van de landbouwbedrijvigheid en de veeteelt"*¹, impliceert van de zijde van zijn titularis, gezien de professionele betrekking die hij aanknoopt met zijn cliënt, een bijzondere loyaliteit ten aanzien van deze laatste waaruit met name de verplichting van geheimhouding voortvloeit².

Maar de uitoefening van een dergelijk beroep brengt ook een bijzondere maatschappelijke verantwoordelijkheid mee die, meer bepaald in het geval van de bedrijfsrevisor en de externe accountant, haar grondslag vindt in het vertrouwen dat niet alleen de ondernemingen die vrijwillig of verplicht een beroep doen op zijn diensten maar ook de verschillende actoren van het economische en maatschappelijke leven moeten kunnen stellen in de boekhoudkundige documenten en de verslagen die hij opstelt of controleert.

¹ Art.2, 1° van de Wet van 3 april 1997 betreffende oneerlijke bedingen in overeenkomsten gesloten tussen titularissen van vrije beroepen en hun cliënten; Het vrije beroep wordt op bijna identieke wijze gedefinieerd als in artikel 1, 1° van de wet van 21 oktober 1992 betreffende de misleidende reclame inzake de vrije beroepen. Een positievere definitie ervan werd voorgesteld in maart 1997 door het Europese Secretariaat voor de Vrije Beroepen (SEPLIS) waarbij de Federatie voor Vrije en Intellectuele Beroepen (FVIB) die de beroepsverenigingen op dit gebied groepeerde aangesloten is: *"De personen die een vrij beroep uitoefenen worden erdoor gekenmerkt dat ze - uit hoofde van een bijzondere beroepskwalificatie - op persoonlijke titel, op eigen verantwoordelijkheid en in alle onafhankelijkheid in het kader van hun activiteit, prestaties van intellectuele aard leveren in het belang van hun opdrachtgevers, cliënten en patiënten en van de gemeenschap. De uitoefening van hun beroep is onderworpen aan specifieke deontologische verplichtingen, in overeenstemming met de nationale wetgeving of overeenkomstig het statuut dat geheel autonoom door de betrokken beroepsorganisaties wordt gedefinieerd en dat tot doel heeft het professionalisme, de kwaliteit en de vertrouwensrelatie ten aanzien van opdrachtgever, cliënt en patiënt te garanderen en te ontwikkelen."*

² Zie hierover met name: O. Gélinier, *"Ethique des affaires et éthique de la profession libérale"*, R.F.C., 1995, p.76; Bijzonder verhelderend in dit verband zijn de conclusies van de Procureur-generaal Janssens die voorafgaan aan het belangrijke arrest van 20 februari 1905 van het Hof van Cassatie: *"Het beroepsgeheim is geen voorrecht dat wordt toegekend aan sommige personen: het is het noodzakelijke gevolg van de betrekkingen die kunnen ontstaan tussen een burger en de persoon wiens diensten hij nodig heeft... Het is dus in het maatschappelijk belang, steunend op het vertrouwen dat sommige beroepen moeten inboezemen bij het publiek, dat de wet de bekendmaking van aan die personen toevertrouwde geheimen straft"*.

De titularis van een vrij beroep dient zich dus onafhankelijk op te stellen en mag zich niet dusdanig vereenzelvigen met de belangen van zijn cliënt dat hij zijn verantwoordelijkheid ten aanzien van de collectiviteit, die in de eerste plaats de naleving van de wet vereist, in het gedrang brengt.

Deze maatschappelijke verantwoordelijkheid is nog groter wanneer, zoals het geval is voor de bedrijfsrevisor en de externe accountant, sommige van hun opdrachten worden vervuld ter uitvoering van een wettelijke bepaling.

De loyaliteit van de bedrijfsrevisor of van de externe accountant ten aanzien van zijn cliënt moet dus in alle omstandigheden gepaard gaan met een totale objectiviteit.

De onafhankelijkheid, in zoverre ze erop gericht is de onpartijdigheid en de objectiviteit van de bedrijfsrevisoren en van de accountants te verzekeren, is een garantie voor hun geloofwaardigheid en vormt dus de fundamentele rechtvaardiging van het bestaan van die beroepen.

Hoewel ook van hem een zekere onafhankelijkheid kan worden geëist, gaan we in deze aanbeveling niet nader in op het bijzondere geval van de interne accountant die in een ondergeschikt verband staat ten aanzien van zijn werkgever.



De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en later de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy heeft al herhaaldelijk zijn bezorgdheid op dit gebied te kennen gegeven ³.

De gevallen van fraude, het onderzoek van de tuchtprocedures dat de Hoge Raad al meerdere jaren systematisch verricht, de groeperingen binnen de beroepen, hun evolutie en het werk op verschillende nationale, Europese en internationale niveaus ⁴ hebben er de Raad toe bewogen het probleem op globale en systematische manier te beschouwen en zo te komen tot een synthese in de vorm van een aanbeveling.

Voor de uitwerking van deze aanbeveling kon met name worden gerekend op de medewerking van de Instituten, die welwillend hebben geantwoord op de gedetailleerde vragenlijst die hen door de Hoge Raad werd toegestuurd ⁵.

³ Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat: verslag 1986-1987 (aanbeveling over het verbod van dubbel lidmaatschap van het IBR en het IDAC), verslag 1989-1991 (advies 90/05.D inzake het tuchtreglement en de code van plichtenleer der bedrijfsrevisoren), verslag 1992-1993 (advies 92/01.03D betreffende de fusie en de splitsing van vennootschappen en advies 93/06.03D betreffende het ontwerp van koninklijk besluit houdende het deontologisch reglement van de bedrijfsrevisoren); Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy: verslag 1993-1994 (advies betreffende het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants), verslag 1994-1995 (advies betreffende de beroepen waarvan de beoefenaars in aanmerking komen om met bedrijfsrevisoren een middelvennootschap te vormen; advies betreffende de evolutie van de boekhoudkundige beroepen), verslag 1996 (aanbeveling in verband met de preventieve rol van bedrijfsrevisoren en accountants bij ondernemingen in moeilijkheden), verslag 1997 (aanbeveling met betrekking tot de rol van bedrijfsrevisoren en externe accountants inzake vergissingen, fraude en onregelmatigheden).

⁴ Zie met name het Groenboek van de Europese Commissie betreffende de rol, het statuut en de aansprakelijkheid van de wettelijke rekeningcontroleur in de Europese Unie (PB. nr. C.321 van 28 oktober 1996); FEE, "Indépendance et Objectivité du Contrôleur légal des Comptes", Juli 1998; AICPA, "Serving the Public Interest: A New Conceptual Framework for Auditor Independence", AICPA White Paper for the Independence Standards Board (1997); Zie ook de oprichting in mei 1997, in de Verenigde Staten, van de Independence Standards Board (J.G. Jenkins, "A Declaration of Independence", Journal of Accountancy, May 1999, p.31) alsook de oprichting op 2 februari 1999, in Frankrijk door de COB en de CNCC, van een deontologisch comité dat toeziet op de onafhankelijkheid van de commissarissen-revisoren van de vennootschappen die een beroep doen op het openbare spaargeld (Bulletin Comptable et Financier, 4/99, p.9)

⁵ De door het IBR gegeven antwoorden zijn opgenomen in zijn verslag 1998.

Zoals gewoonlijk in zijn aanbevelingen, gaat de Hoge Raad in dit document eerst na op welke manier de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren en de accountants wordt gegarandeerd door het positieve recht alvorens maatregelen voor te stellen om de situaties die deze onafhankelijkheid in gevaar zouden kunnen brengen, tegen te gaan.

Bij de opstelling van dit document heeft de Hoge Raad rekening gehouden met de relativiteit van het begrip onafhankelijkheid en met de diversiteit van de interpretaties die ervan worden gegeven en van de oplossingen die worden voorgesteld om ze te verzekeren en te vrijwaren.

Bovendien heeft hij ervoor gewaakt geen oplossingen voor te stellen waarvan het bijzonder karakter onverenigbaar is met de Europese en de internationale context waarin de beroepen van bedrijfsrevisor en accountant zich ontwikkelen.

II. DEFINITIES

Ook al was de wetgever zich zeer goed bewust van het fundamentele belang van het concept van onafhankelijkheid in de organisatie van de beroepen van bedrijfsrevisor en accountant⁶, is deze notie niet gedefinieerd in de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, noch in de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, noch in het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren noch in het koninklijk besluit van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer van de accountants.

Ook de achtste richtlijn van de Raad van de EEG van 10 april 1984 inzake de toelating van personen belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden stelt alleen maar dat deze personen onafhankelijk moeten zijn (art. 24).

In het verslag aan de Koning ter inleiding van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 wordt dit uitgedrukt als volgt:

"De vraag naar de mogelijkheid of zelfs de wenselijkheid om een juridische definitie te formule-

ren voor een bij uitstek persoonlijk begrip als onafhankelijkheid, kan gesteld worden.

*Ongeacht de toestand waar het probleem ter sprake komt, houdt de onafhankelijkheid verband met de persoonlijkheid van de beroepsbeoefenaar, zijn bekwaamheid, zijn karakter en zijn opvatting over zijn maatschappelijke rol"*⁷.

De onafhankelijkheid in schijn wordt vaak onderscheiden van de onafhankelijkheid in de geest.⁸

De schijnbare onafhankelijkheid moet de geloofwaardigheid van de beroepsbeoefenaar verzekeren ten aanzien van derden. Ze gebiedt hem de situaties en de materiële feiten op grond waarvan een derde die er kennis van krijgt zijn objectiviteit of onpartijdigheid in vraag zou kunnen stellen, uit de weg te gaan.

De onafhankelijkheid in de geest is de toestand waarin de beroepsbeoefenaar moet verkeren tijdens de uitvoering van zijn opdracht en die garandeert dat alle overwegingen die verband

⁷ B.S., 18 januari 1994; uittreksel overgenomen in het Vademecum van het IBR betreffende de plichtenleer en de controlenormen, Ced. Samson, 1997, p.188.

⁸ Vgl. IFAC, Code of Ethics for Professional Accountants, nr. 8.1; IBR, jaarverslag, 1987, p.59 en Groenboek van de Europese Commissie betreffende de rol, het statuut en de aansprakelijkheid van de wettelijke rekeningcontroleur in de Europese Unie, nr. 4.8. Zie ook J. Dunn, Auditing, Theory and Practice, Prentice Hall, p.19 e.v.

⁶ Zie bijvoorbeeld, aangaande de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren, de parlementaire werkzaamheden betreffende het Instituut der Bedrijfsrevisoren, CBNCR 1-1985.

houden met de toevertrouwde taak en alleen maar die overwegingen in aanmerking worden genomen zodat hij zijn professionele taak vervult in volledige onafhankelijkheid ten aanzien van de onderneming.

III. VERMELDING VAN HET BEGRIP EN BESCHERMINGSMAATREGELEN

De onafhankelijkheid, ook al wordt ze niet gedefinieerd, wordt vermeld in verschillende bepalingen (A hieronder) die van de Instituten (A.1) en van de bedrijfsrevisoren en de accountants zelf (A.2) vereisen dat ze de nodige maatregelen nemen opdat de uitoefening van hun beroep erdoor zou worden gekenmerkt.

Andere bepalingen (B hieronder) hebben tot doel de onafhankelijkheid van deze beroepsbeoefenaars te vrijwaren.

De meeste van die bepalingen strekken ertoe de onafhankelijkheid in schijn te garanderen aangezien de onafhankelijkheid in de geest of de reële onafhankelijkheid hoofdzakelijk afhangt van de vorming en van de karaktersterkte van elk individu. Deze kan niet in wetteksten worden gegoten⁹.

A. Vermelding van het begrip

1. Wat de Instituten betreft

a) *Instituut der Bedrijfsrevisoren*

Krachtens artikel 2 van de wet van 22 juli 1953 moet het Instituut der Bedrijfsrevisoren voorzien in de bestendige organisatie van een korps specialisten die bekwaam zijn de functie van bedrijfsrevisor te vervullen met al de vereiste waarborgen inzake bevoegdheid, *onafhankelijkheid* en beroepseerlijkheid.

Volgens het belangrijke artikel 18ter, § 1, 3° en 5° van deze wet, moet het Instituut erop toezien dat de revisoren zich met de nodige zorg en in volledige *onafhankelijkheid* kwijten van de hen toevertrouwde controleopdrachten en dat ze geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de *onafhankelijkheid* van hun taak. Krachtens artikel 18quater kan het maatregelen nemen ten aanzien van de revisoren die zich zouden gedragen in strijd met het bepaalde in artikel 18ter.

Het is uit dien hoofde dat het aan het Instituut toekomt, overeenkomstig artikel 9 van de wet van 22 juli 1953, om de modaliteiten en voorwaarden inzake de bezoldiging van de revisor te bepalen en te controleren.

b) *Instituut der Accountants*

Artikel 84 van de wet van 21 februari 1985 vertrouwt aan het IDAC de opdracht toe te voorzien in de bestendige organisatie van een korps specialisten die bekwaam zijn de in artikel 78 van de wet bepaalde werkzaamheden uit te voeren met alle vereiste waarborgen inzake bekwaamheid, *onafhankelijkheid* en rechtschapenheid en ervoor te waken dat geen enkel aan zijn toezicht en beroepsdiscipline onderworpen persoon zich gedraagt op een manier die onverenigbaar is met de waardigheid en de *onafhankelijkheid* van het beroep.

Overigens is het bovengenoemde artikel 18ter van de wet van 22 juli 1953 ook van toepassing op het Instituut der Accountants, waarbij de term "bedrijfsrevisor" wordt vervangen door "accountant" (art. 84 van de wet van 21 februari 1985 zoals gewijzigd bij de wet van 13 april 1995).

2. Wat de beroepsbeoefenaars betreft

a) *Bedrijfsrevisoren*

Artikel 8, § 1 van de wet van 22 juli 1953 eist van de bedrijfsrevisoren dat ze bij het vervullen van

⁹ IBR, jaarverslag, 1987, p.59.

de hen toevertrouwde controletaken handelen in volledige *onafhankelijkheid* van de betrokken personen, vennootschappen of instellingen (in dezelfde zin art. 8 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994).

Volgens artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 moet de revisor iedere handeling of houding vermijden die in strijd zou zijn met (...) de *onafhankelijkheid* die de vrije beroepen kenmerkt. De artikelen 6 en 7 van het besluit verbieden de revisor om zich in posities te bevinden die van aard zijn zijn *onafhankelijkheid* in het gedrang te brengen.

Kan niet tot commissaris worden benoemd diegene die zich in een positie bevindt die van aard is om een *onafhankelijkheid* taakuitoefening, overeenkomstig de regels geldend voor het beroep van bedrijfsrevisor, in het gedrang te brengen (art. 64bis van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen).

b) Accountants

Een eerste bepaling, die van toepassing is op alle accountants, is artikel 3 van het reglement van plichtenleer, dat overeenstemt met artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.

Het is de externe accountant verboden om werkzaamheden uit te oefenen die onverenigbaar zijn met de waardigheid of de *onafhankelijkheid* van het beroep (art. 81, § 1, 1ste lid van de wet van 21 februari 1985).

Bovendien is het de externe accountant verboden om, rechtstreeks of onrechtstreeks, een opdracht, een functie of een mandaat te aanvaarden of voort te zetten wanneer de uitoefening daarvan hem in een positie van belangenconflict dreigt te plaatsen die van aard is het *onafhankelijkheid* oordeel dat hij moet uitbrengen in het gedrang te brengen. Hij moet zijn cliënt onmiddellijk daarvan op de hoogte brengen en erop toezien dat elke maatregel genomen wordt, opdat de belangen van de cliënt

ge vrijwaard zouden worden (art. 11 van het reglement van plichtenleer).

Dit beginsel is van toepassing op de accountant, op de vennootschap of de vereniging waarvan hij deel uitmaakt, op zijn vennoten en zijn vaste medewerkers.

Volgens artikel 9 van het reglement van plichtenleer ten slotte, moet de externe accountant een opdracht weigeren, of ervan afzien de uitvoering van dergelijke opdracht voort te zetten, zodra hij het bestaan vaststelt van invloeden, feiten of banden die zijn *onafhankelijkheid*, zijn wils- of beoordelingsvrijheid, of zijn onpartijdigheid kunnen aantasten.

De externe accountant dient eveneens te waken over de *onafhankelijkheid*, de onpartijdigheid en de wils- en beoordelingsvrijheid van zijn medewerkers en van de personen op wie hij een beroep doet.

B. Beschermingsmechanismen

1. Wat de bedrijfsrevisor betreft ¹⁰

a) Onverenigbaarheden voor de bedrijfsrevisor

Artikel 7bis van de wet van 22 juli 1953 stelt dat het een bedrijfsrevisor niet toegelaten is:

1° zich behoudens bij een andere bedrijfsrevisor als werknemer te verbinden door een arbeids-overeenkomst,

2° een commercieel bedrijf of een taak van bestuurder of zaakvoerder uit te oefenen in een handelsvennootschap of in een vennootschap die de rechtsvorm van een handelsvennootschap heeft aangenomen met uitsluiting van professionele en interprofessionele vennootschappen,

¹⁰ Voor concrete gevallen, zie *Vademecum IBR*, op.cit., p.188 en volgende. Zie voorts de bijdrage van V. Van de Walle over de deontologie van de bedrijfsrevisor in *La revision des comptes annuels et des comptes consolidés*, AEDBF, 1995 als ook de beslissingen van 13 januari en 17 mei 1995 van de Voorzitter van de rechtbank van Koophandel van Brussel, *Informatiebull. IBR*, 95/05.

tenzij de taak hem werd opgedragen door een rechtbank,

3° in ondergeschikt verband een betrekking uit te oefenen bezoldigd door de Staat, de gewesten, de gemeenschappen, de provincies, de gemeenten, de agglomeraties en de federaties van gemeenten of door een openbare dienst die afhangt van deze publiekrechtelijke rechtspersonen,

4° een werkzaamheid uit te oefenen die onvereenigbaar is met de waardigheid of de onafhankelijkheid van zijn taak.

1° en 3° zijn niet van toepassing op een taak in het onderwijs.

Wanneer de revisor een commissaris is, verbiedt artikel 64bis van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen hem zich in een positie te bevinden die van aard is zijn onafhankelijkheid in het gedrang te brengen.

Aldus mag hij noch in de vennootschap die aan zijn controle is onderworpen, noch in een daarmee verbonden onderneming, een andere taak, mandaat of opdracht aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van zijn mandaat of erna, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn taak als commissaris in het gedrang te brengen.

Hetzelfde geldt voor de personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat.

b) Verbod om zich bloot te stellen aan de volgende risico's die de onafhankelijkheid kunnen aantasten:

- een revisorale opdracht in een onderneming waar hijzelf, zijn echtgenoot, een bloed- of aanverwant tot in de tweede graad eigenaar of bestuurder is of op een betekenisvolle wijze heeft bijgedragen tot het houden van de boeken of tot het opstellen van de jaarrekening of andere boekhoudkundige staten die het voor-

werp zijn van een verklaring (art. 9 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994)

- een financiële band met een gecontroleerde onderneming (financieel belang, bezit van effecten behoudens bij discretionair beheer, leningen, voorschotten of waarborgen door de onderneming toegestaan of gesteld ten behoeve van de revisor) (art. 10 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994).

- rechtstreekse of onrechtstreekse deelname aan beheersbeslissingen in een gecontroleerde onderneming (art. 4 en 12, § 1 en 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994)

- diensten voor de gecontroleerde vennootschap verricht door personen met wie de revisor in samenwerkingsverband staat en waarvan de aard en de omvang zijn onafhankelijkheid in het gedrang kunnen brengen (art. 14 van het K.B.). Als hij commissaris-revisor is, moet hij erop toezien dat de informatievoorschriften, bepaald in artikel 64ter, 5de lid van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, worden nageleefd.

- het aanvaarden in de onderneming waar hij een revisorale opdracht uitvoert of in een daarmee verbonden onderneming, van een andere taak, mandaat of opdracht dan de revisorale opdracht, die zal worden vervuld tijdens de duur van zijn mandaat of erna, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitvoering van zijn opdracht in het gedrang te brengen (art. 12, § 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994).

c) Bezoldiging van de bedrijfsrevisor

De bedrijfsrevisoren mogen hun activiteiten niet derwijze beperken dat hun beroepsinkomsten uitsluitend afhankelijk zijn, of van een zeer beperkt aantal onderscheiden opdrachten of functies, of van opdrachten en functies die concreet alle afhankelijk zijn van één enkele belangengroep of van éénzelfde gezag (art. 13 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994).

Behoudens de vergoeding die werd vastgesteld overeenkomstig de wet, mag de bedrijfsrevisor geen andere vergoeding, noch voordeel ontvangen, die een rechtstreekse of onrechtstreekse vergoeding voor de revisorale opdracht zou inhouden, of die ertoe zou strekken hem een welwillende houding te doen aannemen (art. 11 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994). De geringe voordelen waarvan wordt aanvaard dat zij tot de geplogenheden behoren tussen personen die elkaar vaak ontmoeten en die men hoffelijkheidshalve niet kan weigeren zijn uitgesloten uit dit verbod.

d) Bezoldiging van de commissaris-revisor (art. 64, § 1, 3de lid en 64ter Venn.W.)¹¹

Overeenkomstig de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, bestaat de bezoldiging van de commissaris-revisor uit een vast bedrag, dat bij de aanvang van zijn opdracht door de algemene vergadering wordt vastgesteld en dat hoog genoeg moet zijn om de naleving van de controlenormen te waarborgen.

Het IBR preciseert bovendien, in zijn verslag over 1994, dat de bezoldiging van de commissaris-revisor redelijk moet zijn, hem in staat moet stellen kwaliteitswerk af te leveren en zijn onafhankelijkheid en integriteit moet waarborgen (p. 51)

Het Instituut vindt dat dit punt in de toekomst aandachtig in 't oog moet worden gehouden door de Commissie van toezicht.

De vervulling door de commissaris-revisor van uitzonderlijke prestaties of van bijzondere opdrachten kan slechts op bijzondere wijze worden bezoldigd voor zover het jaarverslag verantwoording verstrekt over hun voorwerp en de eraan verbonden bezoldiging.

Buiten deze bezoldigingen mogen de commissarissen geen enkel voordeel, in welk vorm ook, van de vennootschap ontvangen. De vennootschap mag hen geen leningen of voorschotten toestaan, noch te hunnen behoeve waarborgen geven of stellen.

De vervulling door een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, van een taak, mandaat of opdracht, kan slechts door de vennootschap worden bezoldigd voor zover het jaarverslag verantwoording verstrekt over hun voorwerp en de eraan verbonden bezoldiging.

Overtredingen op artikel 64ter van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen worden gestraft (art. 204, 5° Venn.W.).

Het bedrag van de bezoldiging van de commissaris-revisor wordt ter informatie medegedeeld aan de ondernemingsraad. Deze bezoldiging vergoedt de commissaris voor zijn opdracht als commissaris-revisor en voor de taken die hij vervult met toepassing van artikel 15bis van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven. Op verzoek van de door de werknemers benoemde leden van de ondernemingsraad, die daartoe hebben beslist bij meerderheid van de door hen uitgebrachte stemmen, legt de revisor aan de ondernemingsraad een raming voor van de omvang van de prestaties vereist voor de vervulling van zijn taken en opdrachten (art. 15ter, § 2 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven)¹².

¹¹ Zie B. Tilleman, *Le statut du commissaire-reviseur*, IBR, 3/97 en P. Nicaise, *La société anonyme*, in TPDC, T.IV, Kluwer, 1998, p.363.

¹² Voorz. Kh. Brussel, 16 juni 1995; R.P.S., 1995, p.453 en opmerkingen G. Keutgen; Brussel, 6 juni 1996, T.B.H., 1998, p.597 en nota B. Tilleman, "De bezoldiging van de commissaris-revisor in een vennootschap met ondernemingsraad".

e) *Duur van het mandaat van commissaris-revisor - verbod om hem af te zetten en ontslag (art. 64quater en quinquies Venn.W.)*¹³

De commissarissen-revisoren worden benoemd door de algemene vergadering voor een hernieuwbare termijn van drie jaar.

Indien in de vennootschap een ondernemingsraad is opgericht, dan worden de commissarissen-revisoren benoemd door de algemene vergadering der vennoten op voordracht van de ondernemingsraad, beraadslagend op initiatief en op voorstel van de raad van bestuur of van de zaakvoerders en beslissend bij meerderheid van de stemmen uitgebracht door zijn leden en bij meerderheid van de stemmen uitgebracht door de leden benoemd door de werknemers (art. 15ter, § 2 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven).

Onder "drie jaar" moet worden begrepen dat de commissaris-revisor ertoe gebracht moet worden verslag uit te brengen in de loop van drie boekjaren.

Op straffe van schadevergoeding kan hij tijdens zijn opdracht alleen om wettige redenen door de algemene vergadering worden ontslagen. Indien er in de vennootschap een ondernemingsraad is, dan kan de commissaris in de loop van zijn mandaat slechts worden ontslagen op voorstel of op eensluidend advies van de ondernemingsraad die beslist bij meerderheid van de stemmen uitgebracht door zijn leden en bij meerderheid van de stemmen uitgebracht door de leden benoemd door de werknemers (art. 15ter, § 4 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven).

De commissaris-revisor kan ook ontslag nemen ter algemene vergadering en nadat hij deze schriftelijk heeft ingelicht over de beweegredenen van zijn ontslag. In geval van gewichtige

persoonlijke redenen kan de revisor ontslag nemen buiten de algemene vergadering.

Wordt beschouwd als een gewichtige persoonlijke reden, het feit dat de regels van onafhankelijkheid niet meer gewaarborgd zijn¹⁴.

De commissaris moet de ondernemingsraad schriftelijk kennis geven van de redenen voor zijn ontslag (art. 15ter, § 4 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven).

f) *Inzage van de documenten en geschriften van de vennootschap (art.64sexies Venn.W.)*

De commissaris-revisor kan inzage nemen van alle documenten en geschriften van de vennootschap. Hij kan van de bestuurders, van de gemachtigden en van de aangestelden van de vennootschap alle ophelderingen en inlichtingen vorderen en alle verificaties verrichten die hij nodig acht.

Overtredingen op deze bepaling worden gestraft (art. 204, 6° Venn.W.)

2. Wat de externe accountant betreft

a) *Onverenigbaarheden voor de externe accountant*

Artikel 81, § 1 van de wet van 21 februari 1985 verbiedt de accountant om werkzaamheden uit te oefenen die onverenigbaar zijn met de waardigheid of de onafhankelijkheid van het beroep.

Hij mag slechts met de voorafgaande en steeds herroepbare toestemming van het Instituut¹⁵ een commercieel bedrijf of een taak van bestuurder of zaakvoerder uitoefenen in een

¹⁴ *Vademecum van het IBR betreffende de plichtenleer en de controlenormen, Ced. Samson, 1997, p.543.*

¹⁵ *Zie verder de deontologische nota nr. 1 betreffende de vereiste garanties uit het oogpunt van de onafhankelijkheid en de beroepseer (Raad IDAC van 12 april 1986) in IDAC, jaarverslag 1996.*

¹³ *P. Nicaise, op.cit., p.364.*

handelsvennootschap of in een vennootschap die de rechtsvorm van een handelsvennootschap heeft aangenomen, tenzij de betrokken taken worden uitgeoefend in professionele of interprofessionele vennootschappen, of wanneer ze aan de accountant werden opgedragen door een rechtbank.

Zoals hierboven vermeld, bevat het koninklijk besluit met betrekking tot de plichtenleer een artikel 9 krachtens hetwelk de externe accountant een opdracht moet weigeren, of ervan moet afzien de uitvoering van dergelijke opdracht voort te zetten, zodra hij het bestaan vaststelt van invloeden, feiten of banden die zijn onafhankelijkheid, zijn wils- of beoordelingsvrijheid, of zijn onpartijdigheid kunnen aantasten.

b) Verbod om zich bloot te stellen aan de volgende risico's die de onafhankelijkheid kunnen aantasten

- een monopolieopdracht ¹⁶ in een vennootschap waarin hijzelf of zijn echtgenoot, of beide, of een bloed- of aanverwant tot in de tweede graad voornaamste aandeelhouder, eigenaar of bestuurder is, of zaakvoerder of afgevaardigde voor het dagelijks bestuur van de vennootschap of van een vennootschap waar zij als verbonden onderneming van afhangt, of bediende of zelfstandige beroepsbeoefenaar die een betekenisvolle invloed uitoefent op het opstellen van de jaarrekening van de vennootschap of van een vennootschap waar zij als verbonden onderneming van afhangt (art. 10 van het reglement van plichtenleer)

Deze regel is van toepassing op alle vennoten in een vennootschap van accountants.

De personeelsleden, stagiairs en andere medewerkers van de accountant, die belast zijn met

de uitvoering van een monopolieopdracht, mogen niet ingeschakeld worden wanneer deze opdracht verricht wordt ten behoeve van vennootschappen waarin zij zelf, hun echtgenoot of hun bloed- of aanverwanten tot de tweede graad een van de hierboven bedoelde functies uitoefenen.

- een controleopdracht over de jaarrekening of andere boekhoudkundige bescheiden van een onderneming wanneer hij, hetzij de functie van bestuurder of zaakvoerder, hetzij een verantwoordelijkheid in de leiding met een belangrijke invloed op de boekhouddienst in de onderneming of in een verbonden onderneming uitoefent of minder dan twee jaar geleden heeft uitgeoefend (art. 13, § 1 van het reglement van plichtenleer).

De verbodsbepaling geldt eveneens voor de vennootschap van accountants waarvan hij deel uitmaakt en voor de vennoten van dergelijke vennootschap. Een medewerker van de externe accountant of van de vennootschap van accountants, die zich in dergelijke positie zou bevinden, mag niet bij de controlewerkzaamheden betrokken worden.

- deelname aan het beheer van een onderneming of de vertegenwoordiging van haar belangen in welke hoedanigheid dan ook, met uitzondering van de vertegenwoordiging van deze in fiscale zaken, wanneer hij belast is met de controle op de jaarrekening of andere boekhoudkundige bescheiden van de onderneming (art. 13, § 2 van het reglement van plichtenleer).

Deze regel is van toepassing op zijn vaste medewerkers en op zijn stagiairs.

- diensten waarvan het voorwerp gebeurlijk door de externe accountant moet worden gecontroleerd voor de gecontroleerde vennootschap verricht door personen met wie de externe accountant een overeenkomst van vereniging of van beroepsmatige samenwerking heeft afgesloten en waarvan de aard en de omvang de onaf-

¹⁶ Namelijk de taken van controle en verbetering van alle boekhoudkundige documenten alsook de privé- en gerechtelijke expertise zoals bedoeld in artikel 78, 1° en 2° van de wet van 21 februari 1985 en de opdrachten bedoeld in artikel 64, §2 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen (art.82 van de wet van 21 februari 1985).

hankelijkheid van de externe accountant in het gedrang kunnen brengen (art. 13, § 3 van het reglement van plichtenleer). De bepaling doelt ook op iedere activiteit van het voeren van een boekhouding, dit wil zeggen de boekhoudkundige verrichtingen die gaan tot het opstellen van de rekeningenbalans na inventaris

- het aanvaarden in de onderneming waar hij een opdracht vervult, of in een daarmee verbonden onderneming, van een andere taak, mandaat of opdracht, die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn opdracht in het gedrang te brengen (art. 15 van het reglement van plichtenleer).

In elk attest of verslag, opgesteld door een externe accountant in uitvoering van een monopolieopdracht, moet vermeld worden of de accountant al dan niet andere prestaties levert of heeft geleverd voor rekening van de betrokken onderneming, de vereniging, de vennootschap of de onderneming verbonden met de betrokken vereniging of vennootschap, voor de periode waarop zijn verslag of zijn attest betrekking heeft (art. 12 van het reglement van plichtenleer).

c) Bezoldiging van de externe accountant

De externe accountants mogen hun activiteit niet derwijze beperken dat hun beroepsinkomsten uitsluitend afhankelijk zijn, of van een zeer beperkt aantal onderscheiden opdrachten of functies, of van opdrachten en functies die concreet alle afhankelijk zijn van één enkele belangengroep of van éénzelfde gezag (art. 14 van het reglement van plichtenleer).

3. Gemeenschappelijke bepalingen voor de bedrijfsrevisoren en de externe accountants

In september 1997 hebben de twee Instituten een deontologische aanbeveling aangenomen houdende de betrekkingen tussen de leden van het IBR en van het IDAC in het kader van de uitoefening van het beroep.

Het eerste beginsel dat in de aanbeveling wordt geformuleerd houdt in dat een bij wet verplicht gestelde controleopdracht niet mag worden uitgeoefend door de gebruikelijke adviseur van de onderneming. Behoudens andere controleopdrachten, mag hij in de loop van de voorafgaande twee jaar geen enkele andere terugkerende taak in de vennootschap hebben verricht.

Na een bij wet verplicht gestelde controleopdracht te hebben uitgevoerd in een onderneming waar een bedrijfsrevisor of een externe accountant een terugkerende bijstands- of adviseerende taak vervult, mag diegene die de controle heeft verricht alsook ieder persoon met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat geen nieuwe beroepsopdracht met terugkerend karakter in die onderneming aanvaarden. Dit verbod geldt twee jaar vanaf de ondertekening van het verslag. Het geldt echter niet voor de aanvaarding van een nieuwe revisorale opdracht in de zin van artikel 1, 4° van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren wat betreft de door het IBR aangenomen tekst - het monopolie van de externe accountant voorzien bij de wet van 21 februari 1985 of bij de wetten op de handelsvennootschappen wat betreft de door het IDAC aangenomen tekst.

IV. BEDREIGING VAN DE ONAFHANKELIJKHEID

1. Concurrentie -offerte-aanvragen - aanbod van verschillende diensten aan de vennootschap ten behoeve waarvan de controleopdracht wordt uitgeoefend

De laatste jaren wordt de boekhoudactiviteit in de ruime zin gekenmerkt door een verscherpte concurrentie tussen beroepsbeoefenaars in België en in het buitenland, die de onafhankelijkheid van de externe accountant en van de bedrijfsrevisor in het gedrang kan brengen.

Ongeacht de omvang van de kantoren en hun activiteiten, kan de vrees om cliënten te verliezen leiden tot een minder veeleisende, soepeler houding, op gevaar af medeplichtig te worden aan mogelijke overtredingen.

Ook de techniek van de offerte-aanvraag¹⁷ die de vennootschappen soms toepassen alvorens hun commissaris-revisor te kiezen en waarvan de wettigheid niet als dusdanig kan worden betwist, kan een negatieve invloed hebben op de onafhankelijkheid van de commissaris-revisor wanneer ze wordt toegepast met de bedoeling druk uit te oefenen op de dienstdoende beroepsbeoefenaar, hetzij om een conflictsituatie te regelen, hetzij om hem te dwingen zijn erelonen te verlagen en dus onvermijdelijk de omvang van zijn opdracht, in voorkomend geval onder de standaarden van het beroep. Dit kan er de beroepsbeoefenaar toe brengen zware risico's te nemen op het stuk van zijn verantwoordelijkheid.

Het Groenboek van de Europese Commissie betreffende de rol, het statuut en de aansprakelijkheid van de wettelijke rekeningcontroleur in de Europese Unie merkt in dit verband op dat het vaststaat dat de opdrachten die in die omstandigheden in de wacht worden gesleept soms verbonden zijn aan een lage bezoldiging die soms zelfs de gemaakte kosten niet dekt (4.11).

Ook al kan de inschrijving aan een zeer lage prijs in sommige gevallen worden verklaard door de wil om een opdracht in de wacht te slepen bij een grote prestigieuze onderneming, is het niet uit te sluiten dat dit soms samengaat met de hoop om rechtstreeks of via een andere verbonden natuurlijk of rechtspersoon aan de genoemde onderneming andere diensten te kunnen ver-

lenen die heel wat lonender zijn (fiscaal advies, consultancy,...).

De Hoge Raad heeft in zijn advies betreffende de evolutie van de boekhoudberoepen¹⁸ al opgemerkt dat een dergelijke techniek van "cross subsidization" niet toelaatbaar is omdat het moeilijk denkbaar is dat de met een wettelijke opdracht belaste beroepsbeoefenaar in een dergelijke situatie werkelijk over de volledige onafhankelijkheid beschikt die nodig is om zich van zijn opdracht te kwijten.

In verband met dit probleem rijst ook de meer algemene vraag of een beroepsbeoefenaar belast met een wettelijke opdracht of een natuurlijk of rechtspersoon die tot dezelfde organisatie behoort, al dan niet mag worden toegelaten om andere opdrachten te vervullen bij dezelfde onderneming.

Hierover bestaat geen eensgezindheid.

Sommigen zien er het voordeel in dat de met een wettelijke opdracht belaste beroepsbeoefenaar een betere kennis kan verwerven van de onderneming en haar activiteiten, wat de uitvoering van zijn opdracht alleen maar ten goede kan komen¹⁹.

Anderen zijn echter van oordeel dat het belang van de andere erelonen in vergelijking met die verbonden aan de wettelijke opdracht een bedreiging vormt voor de objectiviteit van de beroepsbeoefenaar of dat bepaalde opdrachten de beroepsbeoefenaar onvermijdelijk betrekken in het beslissingsproces van de onderneming.

Bovendien lijkt men over een sterk karakter te moeten beschikken om in voorkomend geval het werk verricht door een beroepsbeoefenaar die bijvoorbeeld tot dezelfde organisatie behoort, te

¹⁷ Niet te verwarren met de procedure inzake overheidsopdrachten die juist tot doel heeft de objectiviteit in de keuze van de beroepsbeoefenaar te garanderen en die, indien ze correct wordt georganiseerd en rekening houdt met talrijke criteria en niet alleen met de prijs, kan bijdragen tot een grotere onafhankelijkheid van de beroepsbeoefenaar.

¹⁸ Verslag 1994-1995, p.47.

¹⁹ C. Hébert en P. Standish, "Auditing and related services: nocés heureuses or liaisons dangereuses", bijdrage voorgesteld op het congres 1994 van de EAA.

kunnen controleren in alle onpartijdigheid, objectiviteit en onafhankelijkheid.

2. Interprofessionele verenigingen

Wanneer de bedrijfsrevisor of de externe accountant deel uitmaakt van een interprofessionele vereniging is het risico niet uit te sluiten dat hij rekening houdt met de omvang van de diensten die zijn medevennoten presteren ten gunste van de onderneming waar hij een opdracht vervult.

Dit risico is natuurlijk nog groter wanneer de vereniging zo is georganiseerd dat alle vennoten deel hebben in de door elkeen verwezenlijkte resultaten.

De andere moeilijkheden die kunnen optreden bij het aanbod van verschillende diensten kunnen zich ook voordoen in de interprofessionele verenigingen.

3. Opdrachten die afhankelijk zijn van één enkele belangengroep

In theorie is de uitoefening van een groot aantal mandaten van commissaris, door het gediversifieerd karakter van de bronnen van inkomsten, bevorderlijk voor de onafhankelijkheid van de commissaris-revisor ten aanzien van de gecontroleerde ondernemingen.

Er dient evenwel opgemerkt dat deze bewering maar geldt wanneer de verschillende mandaten niet worden uitgeoefend binnen dezelfde groep van ondernemingen.

In een dergelijke situatie, die artikel 13 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 probeert te voorkomen, kunnen het werkvolume en de omvang van de erelonen er de revisor inderdaad toe brengen zijn diensten exclusief aan die groep te bieden zodat hij er dus afhankelijk van wordt.

Hetzelfde probleem stelt zich voor de externe accountants, die overeenkomstig artikel 14 van hun reglement van plichtenleer, hun activiteit niet mogen beperken tot opdrachten die concreet afhankelijk zijn van één enkele belangengroep.

4. De rol van de raad van bestuur bij de benoeming, de vaststelling van de bezoldiging en de betrekkingen met de commissaris-revisor

De aandeelhouders en de werknemers zijn de personen die het nauwst betrokken zijn bij het resultaat van de door de commissaris-revisor verrichte controles.

Krachtens de bepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen is hij dan ook verplicht om de algemene vergadering te informeren over de naleving van de statuten, van de gecoördineerde wetten en van de wettelijke en reglementaire bepalingen inzake de boekhouding en de jaarrekening en moet hij het getrouwe en complete karakter van de door de directie van de onderneming aan de ondernemingsraad verstrekte informatie bevestigen.

Dat verklaart waarom de algemene vergadering de commissaris-revisor benoemt en afzet en de ondernemingsraad tussenkomt in de benoemingsprocedure zoals hierboven uiteengezet.

Volgens de procedure beschreven in het koninklijk besluit van 17 maart 1986 betreffende de voordracht door de ondernemingsraden van kandidaten voor de opdracht van commissaris-revisor of van bedrijfsrevisor kunnen enkel het statutair orgaan dat bevoegd is voor het bestuur van de onderneming of het ondernemingshoofd het initiatief nemen tot voordracht van een of meerdere kandidaat-revisor(en) op de ondernemingsraad.

Er wordt algemeen aangenomen dat de raad van bestuur niet wettelijk verplicht is om meer-

dere kandidaten voor te dragen ²⁰.

Uit het recht van initiatief van de raad van bestuur wordt afgeleid dat de ondernemingsraad, uit juridisch oogpunt althans, niet bevoegd is om kandidaten voor te dragen ²¹ maar dat hij de voorgestelde kandidaten kan verwerpen. In de praktijk kan hij ook kandidaturen voorstellen bij de onderhandelingen met de directie.

Het is de algemene vergadering die als laatste beslist over de benoeming.

Het is ook de algemene vergadering die, in principe, exclusief bevoegd is om de bezoldiging van de commissaris-revisor voor de uitvoering van zijn wettelijke opdracht vast te stellen.

Nochtans stelt men vast dat er in de meeste gevallen over de erelonen van de commissaris-revisor wordt "onderhandeld" met de raad van bestuur, in voorkomend geval aansluitend op een offerte-aanvraagprocedure en dat de algemene vergadering niet beraadslaagt over dit punt ²² maar gewoon de door de raad van bestuur genomen beslissing bekrachtigt.

Ook de benoeming en het ontslag van de commissaris-revisor maken, behalve in geval van een geschil tussen aandeelhouders, maar zelden het voorwerp uit van debatten op de algemene vergadering.

²⁰ Voorz. Kh. Nijvel, 10 april 1986, T.B.H., 1986, p.605 en nota J.-P. Buyle (commentaar betreffende de benoemingsprocedure van de commissaris-revisor) die de oplossing goedkeurt; H. Braeckmans, "De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak", R.W., 1986-1987, col.1797; M. Vander Linden, "Rôle et mission du réviseur d'entreprises à l'égard du conseil d'entreprise", La revision des comptes annuels et des comptes consolidés, AEDBF-Yearbook, Gent, Mys & Breesch, 1995, p.130; B. Tilleman, Le statut du commissaire-reviseur: nomination, cessation du mandat et rémunération, IBR, Recht, 3/1997, p.21, met name verwijzend naar B. Nyssen, "L'intervention du juge dans la désignation du réviseur d'entreprises", Or., 1995, p.54.

²¹ B. Tilleman, *ibidem* en de in noot (45) vermelde referenties.

²² C. Van Der Elst, "De oproeping van de aandeelhouders tot de algemene vergadering: een praktijkstudie", V. & F., 1998, 1, p.19 en sp., p.28, nr.37.

Dat er op de algemene vergadering niet wordt beraadslaagd over de benoeming, de bezoldiging of het ontslag van de commissaris-revisor kan in veel gevallen waarschijnlijk worden verklaard door de vertegenwoordiging van de meerderheidsaandeelhouder in de raad van bestuur.

Overigens is de steeds frequentere aanwezigheid in de raden van bestuur van onafhankelijke bestuurders die enkel het belang van de vennootschap voor ogen hebben, bevorderlijk voor de objectiviteit van de debatten met betrekking tot de commissaris-revisor.

Het is echter niet ondenkbaar dat de commissaris-revisor rekening begint te houden met het feit dat de vernieuwing van zijn mandaat in zeer sterke mate afhangt van de raad van bestuur.

De concurrentie, de beperking en de vermindering van het aantal mandaten naar aanleiding van de inwerkingtreding van artikel 64, § 3 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen dreigen dit risico te vergroten.

Het is echter niet uitgesloten dat de belangen van de raad van bestuur in bepaalde omstandigheden afwijken van die van de algemene vergadering.

Bovendien zullen de commissaris-revisor en zijn medewerkers bij de uitvoering van hun opdracht onvermijdelijk, naar gelang de omvang van de onderneming, leden van de directie of van de raad van bestuur ontmoeten.

Deze contacten bieden het voordeel dat er een vertrouwensrelatie kan worden opgebouwd, die onmisbaar is voor de goede uitvoering van de opdracht.

De vertrouwensrelatie mag voor de commissaris-revisor echter geen aanleiding zijn om zich minder waakzaam op te stellen.

V. MOGELIJKE MAATREGELEN

1. Maatregelen die geen tussenkomst van de wetgever vereisen

- a) *Aanbeveling ten aanzien van de Instituten met het oog op een betere toepassing van de bestaande bepalingen*

Zoals vermeld in deel III, bevat het wettelijke en reglementaire kader met betrekking tot de werkzaamheden van de bedrijfsrevisoren en de accountants verschillende bepalingen die erop gericht zijn de onafhankelijkheid van deze beroepsbeoefenaars te waarborgen en te vrijwaren.

Nu blijkt echter dat sommige van die bepalingen onvoldoende of slecht worden toegepast.

De Hoge Raad denkt in het bijzonder aan artikel 18ter § 1, 3° en 5° van de wet van 22 juli 1953 dat geldt voor de twee Instituten en dat stelt dat zij erop moeten toezien dat hun leden de hen toevertrouwde opdrachten naar behoren uitvoeren en in het bijzonder dat zij zich met de nodige zorg en in volledige onafhankelijkheid kwijten van de hen toevertrouwde controleopdrachten en geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van hun taak.

In dat opzicht moeten de Instituten zich vergewissen dat de beroepsbeoefenaars zich houden aan de regels die hen worden opgelegd om hun onafhankelijkheid te waarborgen en die hierboven zijn beschreven.

Te dien einde licht de beroepsbeoefenaar het Instituut in, binnen de termijnen en op de wijze bepaald door het huishoudelijk reglement, over de door hem aanvaarde opdrachten waarvan de uitvoering aan de leden van het Instituut uitsluitend is toevertrouwd, over de eraan verbonden bezoldiging, alsmede over het beëindigen van deze opdrachten.

Hetzelfde geldt voor de opdrachten waarvan de vervulling niet uitsluitend aan de leden van het Instituut is opgedragen, die worden vervuld het-

zij door de bedrijfsrevisor, hetzij door een persoon met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten, of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, wanneer zij worden bezoldigd door een onderneming waarin de bedrijfsrevisor een opdracht vervult die uitsluitend aan de leden van het Instituut is toevertrouwd (art. 18ter, § 2).

De Hoge Raad merkt bovendien op dat artikel 80, lid 2, 1° van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen de Instituten in principe in staat stelt de controle op de inachtneming van de onverenigbaarheden nog te verscherpen.

Dit artikel stelt immers dat: *"...Indien de jaarrekening is geverifieerd en/of gecorrigeerd door een accountant ingeschreven op het tableau van de externe accountants van het Instituut der Accountants of een bedrijfsrevisor met toepassing van artikel 82 van de wet van 21 februari 1985, moeten ook de naam, de voornamen, het beroep, de woonplaats van de externe accountant of van de revisor, evenals hun lidmaatschapsnummer bij het Instituut der Accountants of bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren vermeld worden ..."*

De Instituten zouden er bij hun leden moeten op hameren dat zij erop moeten toezien dat de onderneming de bepaling in kwestie respecteert.

Bovendien is de Hoge Raad, wat het niveau van de bezoldigingen betreft, van mening dat de Instituten er met de nodige autoriteit moeten op toezien dat deze hoog genoeg zijn om de betrokkenen in staat te stellen hun opdracht te vervullen overeenkomstig de voorziene standaarden en om "dumping" of "cross subsidization"-praktijken te voorkomen²³.

²³ En dit zelfs al lijkt het duidelijk, rekening houdend met de beslissing van de Raad voor de Mededinging van 31 oktober 1995 betreffende het door de Orde van Architecten vastgestelde minimumtarief, dat de gezamenlijke vaststelling van erelonen de concurrentie kan vervalsen en dat derhalve de vaststelling van een schaal van minimale erelonen die bijvoorbeeld zouden gelden voor de wettelijke opdrachten van de bedrijfsrevisoren en de accountants, door de Raad voor de Mededinging zou worden beschouwd als strijdig met de wet van 5 augustus 1991 tot bescherming van de economische mededinging (IBR, verslag, 1998).

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren kan zich in dit verband beroepen op artikel 9 van de wet van 22 juli 1953 terwijl het reglement van plichtenleer van de accountant, artikel 28 lid 2, voorziet dat de praktijk die erin bestaat niet verantwoord lage of hoge erelonen aan te rekenen strijdig is met het beginsel van de waardigheid van het beroep en bijgevolg kan leiden tot tuchtmaatregelen.

Een van de belangrijkste controlemiddelen van de inachtneming met name van de deontologische plichten waarover het Instituut der Bedrijfsrevisoren beschikt (norm van 5 juli 1991²⁴) en dat binnenkort ook door het Instituut der Accountants zal worden ingevoerd, is de confraternele controle ("*peer review*").

Het gaat om een onderzoeksprocedure van de activiteit van een bedrijfsrevisor of van een accountant door een ambtgenoot. Ze heeft tot doel zich op het kantoor van de gecontroleerde beroepsbeoefenaar te vergewissen dat de wettelijke en reglementaire bepalingen en de normen van het Instituut worden nageleefd en dat de organisatie van het kantoor afgestemd is op de behoeften van de uitoefening van het beroep.

Voorlopig zijn de resultaten van de confraternele controle exclusief voorbehouden voor de gecontroleerde beroepsbeoefenaar en het Instituut.

De Hoge Raad beveelt de Instituten aan om er door toepassing van de bestaande wettelijke bepalingen op toe te zien dat hun leden zich houden aan de wettelijke verplichtingen tot garantie van hun onafhankelijkheid en om hem van tijd tot tijd een synthese van de resultaten van de verrichte confraternele controles te verspreken. Dit zou een basis voor discussie kunnen vormen.

²⁴ Zie het advies van 24 januari 1991 van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat in verband met de confraternele controle (verslag 1989-1991).

De Hoge Raad vraagt bovendien aan het IBR dat het hem jaarlijks de lijst zou overmaken van de mandaten van commissaris waargenomen door elk van de bedrijfsrevisoren met vermelding van de vennootschappen waarin die mandaten worden uitgeoefend.

b) *Aanbeveling met het oog op een betere naleving van sommige bepalingen door de bedrijfsrevisoren en de externe accountants*

Bij de uitoefening van hun beroepsactiviteit moeten de bedrijfsrevisoren en de accountants zich houden aan een reeks bepalingen die tot doel hebben te garanderen dat ze onafhankelijk zijn en blijven.

Sommige van deze bepalingen zijn onvoldoende gekend.

De Hoge Raad meent dat dit het geval is, wat de bedrijfsrevisoren betreft, voor de artikelen 64bis en 64ter van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen en meer bepaald het laatste lid van artikel 64ter volgens hetwelke "*De vervulling door een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, van een taak, mandaat of opdracht, kan slechts door de vennootschap worden bezoldigd voor zover het jaarverslag verantwoording verstrekt over het voorwerp van deze taak, mandaat of opdracht en de eraan verbonden bezoldiging.*"

Het is van het grootste belang dat de commissaris-revisor, conform art.65, 4° van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, zich vergewist van de naleving door de onderneming van deze bepaling waaraan een straf is verbonden (art. 204, 5° van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen). Ze heeft tot doel, door toepassing van het principe van doorzichtigheid, aan de lezers van het controleverslag de onafhankelijkheid van de wette-

lijke controleur ten aanzien van de onderneming te verzekeren.

Wat de externe accountants betreft, stellen artikel 81, § 1 van de wet van 21 februari 1985 en de artikelen 9 en 10 van het koninklijk besluit betreffende de plichtenleer een gedetailleerd stelsel van onverenigbaarheden vast.

Uit de tuchtrechtelijke beslissingen uitgesproken inzake de onafhankelijkheid blijkt echter dat vele betrekking hebben op de opstelling van het controleverslag dat vereist wordt bij de omzetting van een vennootschap waarvan de accountant zelf, zijn echtgenote of bloedverwanten vennoot, beheerder of bestuurder zijn of waarvan de boekhouding wordt gevoerd door zijn accountancybureau.

De externe accountant moet beseffen dat als hij zich niet houdt aan de regels die zijn schijnbare onafhankelijkheid garanderen, hij afbreuk doet aan zijn geloofwaardigheid en aan die van het hele beroep.

Vergelijkbare gevallen vindt men in de rechtspraak van de tuchtinstanties van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

De Hoge Raad beveelt de bedrijfsrevisoren en de externe accountants aan om in het bijzonder te letten op de striktste naleving van de bepalingen die tot doel hebben hun onafhankelijkheid te vrijwaren en in hun kantoor de nodige mechanismen en procedures hiertoe op te zetten.

c) Aanbevelingen ten aanzien van de ondernemingen

Het is essentieel dat de ondernemingen de noodzaak inzien om aan de bedrijfsrevisoren en aan de externe accountants op wie ze vrijwillig of krachtens een wettelijke verplichting een beroep doen, alle onafhankelijkheid te bieden die nodig is voor de uitvoering van hun opdracht.

Het is immers alleen onder die voorwaarde dat de opdracht niet alleen kan worden vervuld overeenkomstig de wet en de hoge standaarden van het beroep maar ook voordelig kan blijken te zijn voor de onderneming.

De Hoge Raad adviseert de ondernemingen om alles in het werk te stellen opdat de bedrijfsrevisor of de externe accountant zijn opdracht zou kunnen vervullen in volledige onafhankelijkheid.

Mevrouw Merchiers en de Heren Geens, Keutgen, Michel en Peeters menen bovendien dat het bestaan in grote maatschappijen en in het bijzonder in beursgenoteerde maatschappijen van een auditcomité dat wordt bijgestaan door een behoorlijk ontwikkelde interne controlefunctie, in dit opzicht de onafhankelijke uitoefening van de opdracht van commissaris-revisor kan bevorderen.

Op dezelfde wijze kan het inroepen door de raad van bestuur van het in haar schoot opgerichte auditcomité of benoemingscomité bijzonder nuttig blijken bij de benoemingsprocedure van de commissaris-revisor.

Volgens hen moet aan de grote maatschappijen en in het bijzonder aan de beursgenoteerde maatschappijen worden gesuggereerd om zich bijvoorbeeld te laten leiden door de principes van het corporate governance, in België uitgewerkt door de Belgische Commissie voor Corporate Governance, door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen en door het Verbond van Belgische Ondernemingen ²⁵.

Mevrouw Van Den Bossche en Mijnheer Struyf van hun kant, vinden dat de audit of de benoemingscomités, die immers niet bij wet zijn ingesteld of geregeld, geen rol moeten spelen in de benoemingsprocedure van de commissaris-revisor.

²⁵ Voor commentaar op deze drie documenten, zie G. Keutgen en Chr. Darville-Finet, "Le "Corporate Governance", une perspective nouvelle pour les sociétés?", J.T., 1998, p.625.

2. Maatregelen die de tussenkomst van de wetgever vereisen

a) Beperking van het aantal vernieuwingen van het mandaat van commissaris-revisor

Om te vermijden dat er te sterke persoonlijke banden ontstaan tussen de commissaris-revisor natuurlijk persoon of het vertegenwoordigde kantoor (art. 33, § 2 van de wet van 22 juli 1953) en de directie van de onderneming, zou men kunnen overwegen het aantal vernieuwingen van het mandaat van commissaris te beperken, zodat het mandaat van eenzelfde revisor of eenzelfde kantoor bij een onderneming in elk geval ten einde zou lopen na een bepaald aantal jaar ²⁶.

Deze beëindiging van het mandaat van rechtswege, die niet zou afhangen van de wil van de onderneming noch van die van de revisor, zou zijn onafhankelijkheid ten goede kunnen komen, toch ten minste in de loop van zijn laatste mandaat.

Mevrouw Van Den Bossche en Mijnheer Struyf zijn van mening dat het aantal mogelijke vernieuwingen wettelijk zou moeten worden beperkt tot drie.

Volgens Mevrouw Merchiers en de Heren Geens, Keutgen, Michel en Peeters is het echter niet uitgesloten dat een dergelijk systeem de motivatie van de commissaris-revisor aantast.

Ook tegen de idee van verplichte roulatie van de revisor in, wordt in het groenboek van de Europese Commissie betreffende de rol, het statuut en de aansprakelijkheid van de wettelijke rekeningcontroleur in de Europese Unie gesteld dat de argumenten voor een dergelijk systeem niet overtuigend zijn. Het groenboek voert aan dat een van de twee lidstaten die over een der-

gelijk systeem beschikten (Italië en Griekenland) het onlangs heeft laten varen en geeft te verstaan dat de periodieke verandering van kantoor nadelen heeft in termen van kwaliteit en efficiëntie.

De studie van de Federatie van Europese Accountants betreffende de rol, het statuut en de aansprakelijkheid van de wettelijke rekeningcontroleur in de Europese Unie vermeldt in dit verband dat het is aangetoond dat de kwaliteit van de wettelijke controles verbetert naarmate de accountant een beter inzicht verwerft in de activiteiten en de interne controlesystemen van zijn cliënten... Bij iedere verandering van accountant moet de cliënt-maatschappij een dure selectieprocedure voeren om een nieuwe accountant te vinden, die dan weer tijd nodig heeft om zijn cliënt te leren kennen.

De in het groenboek voorgestelde oplossing zou erin bestaan binnen het kantoor voor elke cliënt een roulatie van de vennoten belast met de wettelijke controle te voorzien ²⁷.

Mevrouw Merchiers en de Heren Geens, Keutgen, Michel en Peeters adviseren dan ook dat het Instituut der Bedrijfsrevisoren de mogelijkheid zou bestuderen om binnen elk kantoor voor elke gecontroleerde onderneming een roulatie van de vennoten belast met de wettelijke controle te organiseren, ervoor wakend dat de reële onafhankelijkheid wordt versterkt en niet alleen de schijnbare onafhankelijkheid.

De Hoge Raad wil terloops ook opmerken dat naar zijn mening - gezien het belang dat doorgaans wordt verleend, enerzijds aan de persoon zelf van de vaste vertegenwoordiger ten aanzien van de aangestelde revisormaatshappij door de raad van bestuur, de algemene vergadering en de ondernemingsraad, en anderzijds aan de persoonlijke relatie tussen de ondernemingsraad en de bedrijfsrevisor - het mandaat

²⁶ In verband met deze problematiek, zie met name C. Richard en A. Vanstraelen, "Renewable long-term audit mandates and audit quality: a qualitative and quantitative analysis", bijdrage voorgesteld op het congres 1999 van de European Accounting Association.

²⁷ In dezelfde zin, *The Financial Aspects of Corporate Governance (Cadbury Report)*, 5.12.

van commissaris-revisor in principe intuïtu pers-
onae is ten aanzien van de vaste vertegenwoor-
diger - natuurlijk persoon, zodat de vervanging
van de vaste vertegenwoordiger in de loop van
zijn mandaat in de meeste gevallen niet moge-
lijk zal zijn alleen maar omdat de revisormaat-
schappij het wenst maar ter beslissing zal moe-
ten worden voorgelegd aan de algemene verga-
dering, zoals gebeurt in sommige ondernemin-
gen. Bovendien zouden de bepalingen inzake de
voordracht aan de ondernemingsraad van de
vaste vertegenwoordiger van de als commissaris
aangestelde revisormaatschappij ook van toe-
passing moeten zijn bij de vervanging van de
vaste vertegenwoordiger in de loop van het
mandaat²⁸. In voorkomend geval zal de Hoge
Raad een voorstel doen van wijziging van de
toepasselijke bepalingen.

b) Verplicht college van commissarissen- revisoren

In 1997 werd een voorstel geformuleerd dat
ertoe strekte bepaalde grote vennootschappen
te verplichten een college van uit verschillende
kantoren afkomstige revisoren te benoemen.

In de praktijk komt het vaak voor dat er, gezien
de omvang van de onderneming of de aanwe-
zigheid van technische exploitatie-eenheden met
afzonderlijke ondernemingsraden in verschillen-
de taalgebieden, verschillende commissarissen
worden benoemd.

Zij vormen dan een college en kunnen de con-
trole op de vennootschap onder elkaar verdelen
(art. 64, § 1 Venn.W.).

Een college kan nog andere voordelen bieden
(de indruk van onafhankelijkheid van de com-

²⁸ Art.33, §2 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprich-
ting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, koninklijk besluit
van 17 maart 1986 betreffende de voordracht door de
ondernemingsraden van kandidaten voor de opdracht van
commissaris-revisor of van bedrijfsrevisor en aanbeveling van
de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat van 25 november
1988, verslag 1987-1988, p. 110.

missarissen ten aanzien van de vennootschap
vergroten in de ogen van het publiek, mogelijk-
heid van uitwisseling van bevoegdheden tussen
kantoren van verschillende omvang,...) maar
heeft ook nadelen (extra kosten, risico van
gebrek aan eenheid van de controle, moeilijk
vast te leggen verantwoordelijkheden,...).

De Hoge Raad heeft bijgevolg beslist om de
voor- en nadelen van een college van commissa-
rissen-revisoren grondig te bestuderen alvorens
eventuele aanbevelingen te richten aan de wet-
gever.

c) Precisering van de onverenigbaarheden en beperking op het aanbod van verschillende diensten door de commissarissen-revisoren en de organisaties waartoe ze behoren

Zoals hierboven uiteengezet, heeft de wetgever
wat de commissaris-revisor betreft, geopteerd
voor een systeem waarbij deze beroepsbeoefe-
naar of de personen met wie hij een arbeids-
overeenkomst heeft afgesloten of met wie hij
beroepshalve in samenwerkingsverband staat,
andere taken, mandaten of opdrachten kan aan-
vaarden in de vennootschap die aan zijn contro-
le is onderworpen of in een daarmee verbonden
onderneming, op voorwaarde dat deze niet van
aard zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn
taak als commissaris in het gedrang te brengen
en voor zover het jaarverslag verantwoording
verstrekt over hun voorwerp en de eraan ver-
bonden bezoldiging (art. 64bis en ter van de
gecoördineerde wetten op de handelsvennoot-
schappen)²⁹.

Het door de wetgever voorziene stelsel combi-
neert dus het oordeel van de beroepsbeoefenaar
zelf over het behoud van zijn onafhankelijkheid

²⁹ Vgl. advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat
betreffende de fusie en splitsing van vennootschappen en
het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het
reglement van plichtenleer der bedrijfsrevisoren (verslag
1992-1993).

- kenmerkend voor het vrije beroep - en de doorzichtigheid aangaande het voorwerp van de bijkomende activiteit en de bezoldiging ervan.

Nu is gebleken dat deze bepalingen en in het bijzonder artikel 64ter, 2de en 5de lid, niet altijd worden nageleefd ³⁰.

In theorie zijn er verschillende oplossingen voor dit probleem. Ze gaan van de precieze vaststelling van de activiteiten die door hun aard en omvang hetzij onverenigbaar, hetzij verenigbaar zijn met de wettelijke controle op de rekeningen en de hiervoor vereiste onafhankelijkheid tot het loutere verbod van iedere prestatie die niet onlosmakelijk verbonden is met de wettelijke controle op de rekeningen.

De situatie in de verschillende lidstaten vertoont in dit opzicht fundamentele verschillen ³¹.

Mevrouw Van Den Bossche en Mijnheer Struyf zijn van mening dat de omvorming van de revisorkantoren in geïntegreerde multidisciplinaire ondernemingen of hun opname in formele internationale netwerken van dienstverlening aan bedrijven, wat te rechtvaardigen is uit louter commerciële overwegingen, leidt tot een vermenging van diensten die ontoelaatbaar is uit deontologisch oogpunt.

³⁰ Ter informatie en zonder dat daar natuurlijk beslissende conclusies uit kunnen worden getrokken wat betreft de inachtneming van artikel 64ter van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, werd bij de studie van de documenten voor het boekjaar 1997 neergelegd bij de Balanscentrale door de beursgenoteerde vennootschappen naar Belgisch recht, maar in 11 gevallen een vermelding zoals voorzien door artikel 64ter gevonden, terwijl in geen enkel verslag van de commissaris-revisor melding werd gemaakt van enige tekortkoming in dit opzicht. Bij die studie werd bovendien vastgesteld dat verschillende beursgenoteerde vennootschappen noch een beheersverslag noch een verslag van de commissaris-revisor hadden neergelegd.

³¹ C. Trolliet, *L'exercice de la profession comptable dans la CEE*, Ed. comptables Malesherbes, p.81.

Te meer daar deze commerciële verruiming van het aanbod afbreuk doet aan de vereisten van onafhankelijkheid opgelegd aan de in het algemeen belang uitgeoefende openbare opdrachten.

Volgens hen is het ook ontoelaatbaar dat hetzelfde kantoor of net tegelijk belast is met het bijhouden van de rekeningen en met het verlenen van fiscaal advies aan de onderneming die het in alle onafhankelijkheid moet controleren.

De combinatie van bij wet vastgestelde opdrachten en juridische of zelfs wervingsdiensten (financieel directeur, interim management) van louter commerciële aard die het voorwerp kan uitmaken van een gemengd aanbod aan de ondernemingen op grond van economische imperatieven is ook onaanvaardbaar. En dit ongeacht de manier waarop de dienstverlener dit vormelijk omkleedt (verschillende rechtspersoonlijkheden, gedragscode,...).

Bijgevolg vinden Mevrouw Van Den Bossche en Mijnheer Struyf dat het stelsel van overeenigbaarheden strikter zou moeten zijn.

Mevrouw Merchiers en de Heren Geens, Keutgen, Michel en Peeters van hun kant, zijn van mening dat de vaststelling, in de vorm van een lijst, van de met de controle verenigbare of niet verenigbare activiteiten een delicate oefening is die noodzakelijk een evolutief karakter moet hebben.

Net als het onvoorwaardelijke verbod om bijkomende prestaties te leveren, zou een stelsel van onverenigbaarheden waarschijnlijk gemakkelijk kunnen worden omzeild gezien de zeer talrijke vormen van formele of minder formele samenwerking die bestaan op de markt.

Bovendien wordt aangevoerd dat een eventueel verbod aan de commissarissen-revisoren om aan de gecontroleerde ondernemingen prestaties te bieden die niet nauw verbonden zijn met de controle op de rekeningen, op termijn zou kun-

nen leiden tot ongeïnteresseerdheid voor de activiteit van de revisor die aan waarde zou inboeten ³².

Overigens beantwoordt de huidige soepelheid van het vennootschapsrecht aan de diversiteit van de praktische situaties en dus aan de verwachtingen van de ondernemingen.

Wat de onverenigbaarheden betreft, zijn Mevrouw Merchiers en de Heren Geens, Keutgen, Michel en Peeters bijgevolg van mening dat het bij de bovengenoemde bepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen ingevoerde stelsel gehandhaafd kan blijven, op voorwaarde dat de bedrijfsrevisoren op eerlijke wijze aan de gestelde voorwaarden voldoen.

d) Oprichting van een onafhankelijk fonds belast met de bezoldiging van de commissarissen-revisoren

Tijdens zijn werken heeft de Hoge Raad van gedachten gewisseld over de vervanging van de huidige vergoedingswijze van de commissarissen-revisoren door de oprichting van een fonds dat gevoed zou worden door de ondernemingen die gehouden zijn een commissaris-revisor aan te stellen, dat op onafhankelijke wijze beheerd zou worden en de commissarissen zou vergoeden op basis van vast te stellen criteria.

Het aandeel van de ondernemingen zou worden bepaald op basis van criteria zoals de omzet, het balanstotaal en het gemiddelde aantal werknemers.

Ter ondersteuning van die idee is de stelling aangevoerd dat bezoldiging van de wettelijke controleur door de gecontroleerde onderneming onvermijdelijk vragen doet rijzen over de schijnbare onafhankelijkheid van de controleur.

Tegenargumenten waren de beheerskosten van het fonds, het weinig verspreide karakter van een dergelijk systeem en de afwezigheid van garanties dat het mechanisme inderdaad een positieve impact zou hebben op de onafhankelijkheid van de commissaris-revisor.

De Hoge Raad heeft bijgevolg beslist om de voor- en nadelen van een dergelijk fonds grondig te bestuderen alvorens eventuele aanbevelingen te richten aan de wetgever.

e) Voordracht van een kandidaat-revisor door de ondernemingsraad

Ook de mogelijkheid dat de ondernemingsraad een kandidaat-revisor zou voordragen voor de post van commissaris werd besproken in de Hoge Raad.

De Hoge Raad heeft beslist om de verschillende aspecten van deze formule te bestuderen alvorens eventuele aanbevelingen te richten aan de wetgever.

³² Ph. Pletinckx, "L'indépendance du reviseur et les missions de conseil", *La vie au bureau*, juin-juillet 1992, p.3 en in het Nederlands "De onafhankelijkheid van de revisor en zijn bedrijfsopdrachten", A & B, 1992/6, p.9.

[C1]in de Franse tekst staat: "rémunéré par des émoluments spéciaux"; dit is echter niet de tekst van het laatste maar wel van het tweede lid van artikel 64ter: "De vervulling door de commissaris van uitzonderlijke werkzaamheden of van bijzondere opdrachten kan slechts op bijzondere wijze worden bezoldigd voor zover het jaarverslag verantwoording versprekt over hun voorwerp en de eraan verbonden bezoldiging".

VI. BIBLIOGRAFIE

A. SELECTIE VAN VERWIJZINGEN MET BETREK- KING TOT DE ONAFHANKELIJKHEID

INSTELLINGEN

- **INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS,**
Code of Ethics for Professional Accountants,
revised January 1998.
- **EUROPESE COMMISSIE,**
Groenboek betreffende de rol, het statuut en
de aansprakelijkheid van de wettelijke reke-
ningcontroleur in de Europese Unie, PB. C321
van 28 oktober 1996, 4.7. tot 4.17.
- **EUROPESE COMMISSIE,**
Mededeling betreffende de wettelijke controle
op de rekeningen in de Europese Unie: de te
volgen methode, PB. C143 van 8 mei 1998,
p.12.
- **F.E.E.,**
Rôle, statut et responsabilité du contrôleur
légal des comptes dans l'Union européenne,
janvier 1996, sp. pp.24 à 27 et annexes.
- **F.E.E.,**
indépendance et objectivité du contrôleur des
comptes, corps de principes essentiels pour l'o-
rientation de la profession européenne, pre-
mières recommandations, juillet 1998.
- **RAPPORT DU GROUPE DE TRAVAIL CNCC-COB**
sur la déontologie des commissaires aux comp-
tes dans les sociétés qui font appel public à
l'épargne (Juillet 1993).
- **RECOMMANDATIONS DU GROUPE DE TRAVAIL
CNCC-COB**
sur l'indépendance et l'objectivité des commis-
saires aux comptes des sociétés faisant appel
public à l'épargne (décembre 1997).

AUTEURS

- **A. SCHILDER,**
Auditor Independence, Wolters-Noordhoff,
1994.
- **J. MAURICE,**
Accounting Ethics, Pitman Publishing, 1996.
- **J.E. KIGER EN J.H. SCHEINER,**
Auditing, Houghton Mifflin Company, 1997.
- **K. PANY EN O.R. WHITTINGTON,**
Auditing, Irwin, 1994.
- **E. WOOLF,**
Auditing Today, Prentice Hall, 1997.
- **J. DUNN,**
Auditing, Prentice Hall, 1996.
- **T. LEE,**
Corporate Audit Theory, Chapman & Hall,
1996.
- **C. HÉBERT ET P. STANDISH,**
Auditing and related services: nocés heureuses
or liaisons dangereuses?, bijdrage voorgesteld
op het Congres 1994 van de European
Accounting Association.
- **F. BARRY GORMAN,**
Perceptions of independence - Do they change
over time?, bijdrage voorgesteld op het
Congres 1994 van de European Accounting
Association.
- **J. COHEN-SCALI,**
L'indépendance du commissaire aux comptes:
une approche systémique, Economie et
Comptabilité, nr.204, september 1998, p.29.
- **H. FALK, V. FRUCOT EN T. VAN ZIJL,**
Auditor Independence: an International
Perspective, Chicago, October 1998.
- **L. EVANS EN C. NOBES,**
Harmonization relating to auditor independen-
ce: the Eight Directive, the UK and Germany,
E.A.R., 1998, 493-516.

- **K. KLARSKOV JEPPESEN,**
Reinventing auditing, redefining consulting and independence, E.A.R., 1998, 517-539.
- **A. MIKOL EN P. STANDISH,**
Audit independence and nonaudit services: a comparative study in differing British and French perspectives, E.A.R., 1998, 541-569.

*B. SELECTIE VAN VERWIJZINGEN MET
BETREKKING TOT CORPORATE GOVERNANCE*

INSTELLINGEN
.....

- **CADBURY REPORT,**
Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, The Code of Best Practice (1 december 1992).
- **INTERNATIONAL CAPITAL MARKETS GROUP,**
International Corporate Governance, Who Holds the Reins (Juni 1995)
- **COMMISSIE VOOR HET BANK- EN FINANCIËWEZEN,**
aanbevelingen inzake de door de Belgische beursgenoteerde maatschappijen te verspreiden informatie over de organisatie van hun administratie en beheer (december 1998).
- **VERBOND VAN BELGISCHE ONDERNEMINGEN,**
Corporate Governance, Aanbevelingen van het VBO (januari 1998).
- **BELGISCHE COMMISSIE VOOR CORPORATE GOVERNANCE,**
Verslag (december 1998).
- **INSTITUUT,**
Informatiebulletin 6/1998.
- **OESO,**
Werkgroep ad hoc inzake corporate governance, ontwerp van normen en richtlijnen met betrekking tot corporate governance (SG/CG(98)6) en Corporate Governance en bedrijfsprestaties (SG/CG(98)7), oktober 1998.

AUTEURS
.....

- **M.J. DE SAMBLANX,**
Comités d'Audit et Corporate Governance, Etudes IRE, contrôle 3/1995.
- **H. OLIVIER, R. EECKHOUT ET N. MC DONALD,**
Le gouvernement d'entreprise et le commissaire-reviseur, IRE, Réflexions et Opinions, 5/1996.
- **H. OLIVIER,**
L'importance des comités spécifiques, en particulier le comité d'audit, Revue de la Banque, 1997, p.445.
- **CORPORATE GOVERNANCE,**
Reflets et Perspectives de la vie économique, bijzonder nummer 3/1998.
- **CORPORATE GOVERNANCE,**
Vennootschapsrecht & Fiscaliteit, nr.2/1998.
- **G. KEUTGEN ET CHR. DARVILLE-FINET,**
Le "Corporate Governance", une perspective nouvelle pour les sociétés, J.T., 1998, p.625.
- **D.A. BAVLY,**
Corporate Governance and Accountability, Quorum Books, 1999.
- **COLLECTIEF WERK,**
The International Handbook of Corporate Governance, Nexia International, ITP, 1996.
- **COLLECTIEF WERK,**
Corporate Governance, Het Belgische perspectief, Instituut voor Bestuurders, Intersentia Rechtswetenschappen, 1998.

Rechtspraak en
jurisprudentie
in België
en Nederland
in de
Rechtspraak
in België

Verantwoordelijk
uitgever
K. GEENS
Blandenstraat 68
Haasrode