

JAARVERSLAG 2001-2002

2001-2002

Jaarverslag

HOGE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN

HOGE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN

Administratief secretariaat :
FOD Economie, KMO, Middenstand en Energie

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

HOGE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

S

amenstelling van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen¹ (2000 – 2006)

Voorzitter :



De Heer Jean-Paul Servais

Members :



De Heer Guy Keutgen



De Heer Pierre-Armand Michel



De Heer Kris Peeters



Mevrouw Lieve Pieters



De Heer Jean-Luc Struyf



Mevrouw Bergie Van Den Bossche

Wetenschappelijke adviseurs van de Hoge Raad



Mevrouw Catherine Dendauw



De Heer Christoph Van der Elst

1. Koninklijk besluit van 12 augustus 2000 tot aanstelling van de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (*Belgisch Staatsblad* van 9 september 2000, 1^{ste} Editie).

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Activiteitenverslag van de Hoge Raad voor de
Economische Beroepen

HOGE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

D

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen werd opgericht door artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en kwam in de plaats van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en voor de Accountancy, opgericht in 1985.

De Hoge Raad heeft de wettelijke opdracht mee te werken aan de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen, door het verstrekken van adviezen of aanbevelingen aan de Regering of aan de beroepsorganisaties die de economische beroepen vertegen-

woordigen, op eigen initiatief of op verzoek.

Onder economische beroepen dienen de bedrijfsrevisoren, de accountants, de belastingconsulenten, de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten te worden verstaan.

Die gereguleerde beroepen zijn ondergebracht in drie Instituten: het Instituut der Bedrijfsrevisoren (IBR), opgericht in 1953, het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB), opgericht in 1985, en het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten, opgericht in 1991.

Wettelijk kader van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen

Wet van 22 april 1999 betreffende de economische beroepen (in het bijzonder artikel 54) (*Belgisch Staatsblad* van 11 mei 1999, 2^e editie)

Koninklijk besluit van 23 juni 1994 houdende uitvoering, voor wat de Hoge Raad voor de Economische Beroepen betreft, van artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (*Belgisch Staatsblad* van 28 juni 1994 en van 12 september 2002, 2^e editie)

Koninklijk besluit van 12 augustus 2000 tot aanstelling van de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (*Belgisch Staatsblad* van 9 september 2000, 1^e editie)

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen bestaat uit 7 leden, benoemd door de Minister van Economie en de Minister die bevoegd is voor Middenstand. Zijn huidige samenstelling werd in 2000 voor zes jaar vastgelegd:

- Mevr. Bergie VAN DEN BOSSCHE en de Heren Guy KEUTGEN, Kris PEETERS en Jean-Luc STRUYF werden benoemd op voordracht van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven;
- Mevr. Lieve PIETERS en de Heren Pierre-Armand MICHEL en Jean-Paul SERVAIS werden benoemd op gemeenschappelijke voordracht van de Minister van Economie, de Minister van Landbouw

en Middenstand en de Minister van Financiën.

De Heer Jean-Paul SERVAIS werd voor een termijn van zes jaar benoemd tot voorzitter van de Hoge Raad.

Dit jaarverslag van de Hoge Raad beslaat de periode van één jaar eindigend op 31 augustus 2002.

Het wetenschappelijk secretariaat bestaat uit Mevr. Catherine DENDAUW en de Heer Christoph VAN DER ELST (deeltijds aangeworven).

1. Doelstellingen van de Hoge Raad in 2001-2002

Sinds 1985 moet de Hoge Raad, in het kader van zijn activiteiten, de ontwerpen van wetteksten, van reglementen en normen van toepassing op de verschillende economische beroepen onderzoeken.

Sinds hun benoeming aan het begin van de betrokken periode wensen de leden van de Hoge Raad in het bijzonder de grondslagen van de voorgestelde bepalingen, alsook, voor de betrokken beroepen, de samenhang met de andere wettelijke, reglementaire en normatieve bepalingen waar de voorgestelde bepalingen deel zullen van uitmaken, te onderzoeken.

De Hoge Raad ziet er overigens op toe dat zijn werkzaamheden stelselmatig geschieden met inachtneming van de belangen van derden in het algemeen.

Daarenboven moet de Hoge Raad, in het kader van de door de Instituten gevraagde en door de wetgever in de parlementaire handelingen van 1999 gesteunde toenadering tussen de beroepen, de samenhang onderzoeken van de voor advies voorgelegde teksten met de wettelijke, reglementaire en normatieve bepalingen van de andere economische beroepen.

De Hoge Raad heeft zich, in het kader van de motivering van de uitgebrachte adviezen, tot doel gesteld mee te werken om een effectieve toegevoegde waarde aan het debat te bieden teneinde de bevoegde Ministers of de Instellingen toe te laten met kennis van zaken standpunten in te nemen.

Daarom wordt bij het advies van de Hoge Raad een vergelijking gevoegd met de op internationaal niveau vigerende bepalingen, met name deze die door andere Lidstaten van de Europese Unie aangenomen werden of andere referentienormen van buiten de Europese Unie, wanneer dit bijdraagt tot hetzij het onderbouwen van een standpunt, hetzij tot het nuanceren van standpunten in functie van sommige op internationaal niveau waargenomen tendensen die de bevoegde Ministers of de Instituten zouden kunnen innemen.

Zo ook achten de leden van de Hoge Raad sinds hun aanstelling het wenselijk de doelstellingen van de Hoge Raad op twee pijlers te steunen:

- De ontplooiing van een ontwikkelingsas van activiteiten van de Hoge Raad in het kader van de ondersteuning van de visibiliteit van de economische beroepen;

- De ontplooiing van een as die tot doel heeft te bepalen hoe de Hoge Raad een toegevoegde waarde kan bieden op het stuk van de integriteit, de deontologie,... van de leden van de verschillende economische beroepen.

Activiteiten van de Hoge Raad in het kader van de ondersteuning van de visibiliteit van de economische beroepen

Artikel 54 van de wet van 22 april 1999 geeft de Hoge Raad de opdracht ertoe bij te dragen dat bij de uitoefening van de opdrachten die de wet aan de bedrijfsrevisoren, de accountants, de belastingconsulenten, de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten toevertrouwt, het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer in acht worden genomen. Dit houdt in dat de Hoge Raad de visibiliteit van de activiteiten van de economische beroepen aanmoedigt.

De Hoge Raad, als wettelijk orgaan belast met het toezicht op de samenhang van het te ontwikkelen wettelijk en reglementair kader van toepassing op de economische beroepen, speelt eveneens een begeleidende rol in het leven van de Instituten door bij te dragen tot een verhoogde visibiliteit.

De Hoge Raad wenst ook de actieve rol te benadrukken die hij in academische en wetenschappelijke middens moet spelen, in de mate dat men momenteel vaststelt dat het boekhoud- en auditrecht nog onvoldoende beschouwd worden als volwaardige disciplines. Er moet ook vastgesteld worden dat er in België weinig wetenschappelijk onderzoek op dit stuk gebeurt, terwijl het toevoegen van een wetenschappelijke dimensie veel zou kunnen bijdragen tot een beter begrip van de rol die de economische beroepen moeten vervullen.

De Hoge Raad wenst dan ook mee te werken aan de wetenschappelijke benadering om duidelijk de eigenheden van elk beroep naar voor te kunnen brengen. Hoewel boven vermelde wetten van 22 juli 1953 en van 22 april 1999 het algemeen kader van de verschillende economische beroepen vastleggen, moet elk beroep zich kunnen ontwikkelen, echter zonder in te gaan tegen de eigen kenmerken van de andere door de wetgever erkende economische beroepen.

De Hoge Raad moet dan ook meewerken aan het toezicht op de naleving van de

verschillen en de eigenheden van elk beroep, rekening houdend met de bijzondere opdrachten die de wetgever aan sommige beroepen toegekend heeft. Twee voorbeelden kunnen dit aantonen: de verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor die men als "maatschappelijk" zou kunnen bestempelen jegens de vennootschap, maar ook tegenover de aandeelhouders of de «stakeholders» of nog het in aanmerking nemen van de specificiteiten van de opdrachten die toevertrouwd worden aan de belastingconsulenten bij de toegang tot het beroep.

Wat de ondersteuning van de visibiliteit van de economische beroepen betreft, heeft de Hoge Raad tijdens de betrokken periode twee belangrijke adviezen uitgebracht:

- De Hoge Raad heeft in de loop van het boekjaar 2001-2002 een advies uitgebracht inzake een nota van het Interinstututencomité, opgericht in uitvoering van artikel 53 van de wet van 22 april 1999 betreffende de fiscale en boekhoudkundige beroepen, waarin «gedrageregels inzake de verspreiding van publicitaire informatie door de economische beroepsbeoefenaars» opgenomen zijn.

De Hoge Raad heeft een studie gemaakt van het Belgisch, maar ook Europees wettelijk kader om de drie Instituten in staat te stellen gemeenschappelijke standpunten in te nemen die kaderen in de momenteel op dit stuk vast te stellen evolutie.

- De Hoge Raad werd er ook toe gebracht de problematiek van het dubbel lidmaatschap van de leden van de economische beroepen te onderzoeken.

Op basis van de studie van de Hoge Raad hebben de voorzitters van de twee betrokken Instituten over de door de Eerste Minister opgeworpen problematiek een akkoord gevonden die toelaat aan de erkende boekhouders(-fiscalisten) die van de Raad van het Instituut van Accountants en Belastingconsulenten de titel van belastingconsulent in het kader van de overgangsmaatregelen die voortvloeien uit het koninklijk besluit van 4 mei 1999 (onder de opschortende voorwaarde van ontslagname bij het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten) hebben ver-

worven, hun activiteiten inzake boekhouding voort te zetten en hen toelaat de titel van accountant te verwerven.

Dit akkoord werd in juli 2002 aan de Hoge Raad, de Eerste Minister, de Minister van Economie en de Minister belast met Middenstand overgemaakt.

Deze problematiek wordt ook behandeld in punt 3.3.

Activiteiten en initiatieven die tot doel hebben de toegevoegde waarde van de Hoge Raad op het stuk van de integriteit, de deontologie, ... van de leden van de verschillende economische beroepen te bepalen

In de loop van het afgelopen jaar heeft het onderzoek van de Hoge Raad omtrent de vereisten inzake de deontologie of de verandering van de professionele omgeving, binnen de door de wetgever vastgestelde grenzen, hem er toe gebracht te benadrukken dat er meer dan één wijze van optreden bestaat: zelfregulering alleen kan niet alle problemen oplossen. Omgekeerd, uitsluitend een beroep doen op wettelijke en reglementaire bepalingen is in bepaalde omstandigheden evenmin aangewezen. Deze vaststelling komt in het bijzonder tot uiting in het kader van het onderzoek van de gevoelige problematiek omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris.

Er moet worden opgemerkt dat de oprichting van een orgaan als de Hoge Raad (die de opdracht heeft het overleg tussen de leden van de economische beroepen te bevorderen) in België heeft bijgedragen tot de ontwikkeling van zogenaamde "soft law" normen, aangepast aan de Belgische context. Het past te benadrukken dat de oprichting van een dergelijke "Public Oversight Board" een toenemend succes kent: het *Committee on Auditing* heeft in juni 2002 besloten om een studie terzake uit te voeren teneinde de stand van zaken in de Europese Unie te kunnen vergelijken. Zo ook werd in de Verenigde Staten de Sarbanes-Oxley Wet die een dergelijke "Public Oversight Board" opricht, in juli 2002 gestemd.

De Hoge Raad heeft ook beslist werkgroepen op te richten omtrent deze materies waarvoor hij een toegevoegde waarde zou kunnen bieden.

Die werkgroepen moeten zich niet buigen over de interne organisatie van de Instituten.

De op dit stuk door de Hoge Raad vooropgestelde doelstelling is volledig anders: hij wil onderzoeken in welke domeinen alle betrokken partijen een gezamenlijk standpunt kunnen innemen teneinde de voltooiing van de dossiers te bespoedigen, in het bijzonder door de leden van de Instituten of de stafmedewerkers van de Instituten uit te nodigen op voorbereidende vergaderingen, om toelichtingen te geven die kunnen bijdragen tot de uitwerking van de adviezen van de Hoge Raad.

Vanuit dit perspectief en naargelang de behandelde materie, zijn de geleidelijk op te richten werkgroepen zogenaamde «bilaterale» (in de zin dat ze bestaan uit vertegenwoordigers van het betrokken instituut en van de Hoge Raad) of «multilaterale» groepen als het gaat om groepen met vertegenwoordigers van de verschillende Instituten die geïnteresseerd zijn in het door de groep, omtrent de technische materie, te behandelen thema.

Het spreekt evenwel vanzelf dat enkel de Hoge Raad, in plenaire zitting, bevoegd is om in voorkomend geval voorstellen van advies, of aanbevelingen die van de Hoge Raad uitgaan, goed te keuren.

De oprichting van die werkgroepen heeft bijgedragen tot de versterking van de visibiliteit van de Hoge Raad en dit in overeenstemming met de doelstellingen die de leden van de Hoge Raad zich bij hun benoeming gesteld hadden. Die vernieuwing is van groot belang want de deelname van vertegenwoordigers van de Instituten en van de beroepsbeoefenaars aan die beschouwingen kan leiden tot het aanbrengen van een werkelijke "toegevoegde waarde".

Behalve de oprichting van werkgroepen met vertegenwoordigers van de Hoge Raad en van één of meerdere Instituten, heeft de Hoge Raad het ook wenselijk geacht werkgroepen op te richten binnen de Hoge Raad zelf.

De oprichting van dergelijke werkgroepen heeft het mogelijk gemaakt de werking van de plenaire vergaderingen aanzienlijk te verbeteren in geval de materies op de agenda complexe of sterk technische problemen behandelen. Een dergelijke werkgroep werd in de loop van het jaar 2001 opgericht om de problematiek omtrent het voeren van publiciteit door de leden van de economische beroepen te behandelen.

2. Adviezen verstrekt door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen

De Hoge Raad werd gevraagd zich uit te spreken over voorontwerpen van wet en van koninklijk besluit inzake de verschillende economische beroepen, alsook over onderstaande voorstellen tot normering:

De as «ondersteuning van de zichtbaarheid van de economische beroepen»

- Advies van 21 februari 2002 over het dubbel lidmaatschap bij de economische beroepen
- Advies van 13 juni 2002 omtrent publiciteit gevoerd door de leden van de economische beroepen
- Advies van 7 augustus 2002 betreffende het raadgevend document met betrekking tot de 40 FAG-aanbevelingen omtrent de strijd tegen het witwassen van kapitalen

De as «evolutie van de deontologie van de economische beroepen» - wetteksten.

- Advies van 21 november 2001 omtrent het ontwerpbesluit van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen inzake de regeling voor de erkenning van bedrijfsrevisoren bij kredietinstellingen, financiële holdings, beleggingsondernemingen en instellingen voor collectieve belegging
- Advies van 25 januari 2002 omtrent het voorontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van (het ontwerp van) artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen
- Advies van 27 mei 2002 betreffende het huishoudelijk reglement van het beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten
- Advies van 18 juni 2002, met dringendheid verstrekt, inzake de problematiek van het co-commissariaat, besproken binnen de Commissie Financiën en Economische Zaken van de Senaat

De as «Evolutie van de deontologie van de economische beroepen» – normen

- Advies van 5 november 2001 inzake de overgangsmaatregelen betreffende het eerste gedeelte van het bekwaamheidsexamen voor accountant en/of belastingconsulent

- Advies van 14 november 2001 over de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng
- Advies van 17 januari 2002 omtrent de regels inzake het opstellen van een financieel plan in overeenstemming met artikel 51, tweede lid van de wet van 22 april 1999, zoals opgesteld door de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten
- Advies van 17 januari 2002 omtrent de regels inzake het gratis eerstelijns advies in overeenstemming met artikel 51, derde lid van de wet van 22 april 1999, zoals opgesteld door de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten
- Advies van 17 mei 2002 omtrent de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake kwaliteitscontrole

De adviezen van de Hoge Raad over de as «ondersteuning van de zichtbaarheid van de economische beroepen» die onder punt 1 reeds aan bod kwamen, laat toe, onder, de proactieve rol van de Hoge Raad naar aanleiding van het verstrekken van zijn adviezen in de periode 2001-2002 over de as «Evolutie van de deontologie van de economische beroepen», te evalueren. Deze adviezen werden in vier thema's gegroepeerd:

- de adviezen van de Hoge Raad inzake de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren
- het advies van de Hoge Raad inzake de erkenning van de revisoren door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen
- de adviezen van de Hoge Raad inzake de beroepsnormen en –aanbevelingen voor de bedrijfsrevisoren
- de adviezen van de Hoge Raad inzake de beroepsnormen en aanbevelingen voor erkende boekhouders(-fiscalisten)

2.1 Adviezen van de Hoge Raad inzake de onafhankelijkheid van bedrijfsrevisoren.

Op 19 februari 2001 werd de Hoge Raad er al toe gebracht een eerste advies te verstrekken over de onafhankelijkheid van bedrijfsrevisoren in het kader van het voorontwerp van wet dat de versterking van de regels voor de onafhankelijkheid van bedrijfsrevisoren beoogde.

Dit voorontwerp van wet werd in aanzienlijke mate gewijzigd om rekening te

houden met de aanbevelingen die door de meerderheid van de leden van de Hoge Raad werden verstrekt. We benadrukken in het bijzonder dat de regering in het voorontwerp van wet de door bovenvermelde leden van de Hoge Raad voorgestane benadering heeft weerhouden:

- de opname in het Wetboek van vennootschappen van de algemene principes inzake de onafhankelijkheid en het risico van een gebrek aan onafhankelijkheid in het geval van de vervulling van bijkomende opdrachten naast de wettelijke controle van de jaarrekeningen door bedrijfsrevisoren of personen binnen zijn “invloedssfeer”;
- de opname in een koninklijk besluit ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen van de lijst van opdrachten die onverenigbaar zijn met de opdracht van wettelijke controle van de jaarrekeningen.

In de loop van de periode 2001-2002 heeft de Hoge Raad het voorontwerp van koninklijk besluit ter uitvoering van (het ontwerp van) wet, in het bijzonder ter uitvoering van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, voor advies ontvangen.

Voor zover de wet destijds nog het voorwerp uitmaakte van talrijke discussies binnen de Kamercommissie en nog moest worden aangenomen in de plenaire zitting van de Kamer maar alsook in de Senaat, hebben de leden van de Hoge Raad in het kader van het op 25 januari 2002 verstrekte advies met betrekking tot het voorontwerp van Koninklijk Besluit, de respectieve standpunten die in het kader van het eerste advies van de Hoge Raad waren verdedigd, in hoofdzaak behouden:

- de meerderheid van de leden van de Hoge Raad (vijf leden) heeft zijn steun aan de gemengde benadering bevestigd, met name de opname van de algemene principes inzake de onafhankelijkheid van bedrijfsrevisoren in het Wetboek van vennootschappen en de aanvulling van deze algemene principes met een lijst van activiteiten die beschouwd kunnen worden als onverenigbaar met de opdracht van wettelijke controle van de jaarrekeningen, op te nemen in een Koninklijk Besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.
- de twee andere leden van de Hoge Raad hebben hun steun bevestigd aan

een meer radicale benadering voor zover zij van mening waren dat het verkieslijk zou zijn een volledig verbod tot het verstrekken van bijkomende diensten te beogen in het geval een bedrijfsrevisor in een vennootschap de wettelijke controle van de jaarrekeningen uitvoert. Rekening houdend met de parlementaire discussies die op dit moment nog lopen met betrekking tot het wetsontwerp, gemeenzaam “Corporate Governance” genoemd, hebben deze leden besloten de idee van een voorontwerp van Koninklijk Besluit en dus ook zijn inhoud als dussdanig te verwerpen.

In hun advies van 25 januari 2002 heeft de meerderheid van de leden van de Hoge Raad (vijf leden) over het algemeen zijn steun toegezegd aan de door de Minister van Economische Zaken weerhouden benadering in diens voorontwerp van koninklijk besluit. Toch betreuren zij dat een bepaald aantal in dit voorontwerp van koninklijk besluit opgenomen beschikkingen minder verreichend waren dan de op het Europese niveau door het *Committee on Auditing* van de Europese Commissie in haar ontwerp van aanbeveling verdedigde standpunten.

De Hoge Raad werd in juni 2002 overigens uitgenodigd een dringend advies te verstrekken inzake een amendement op het wetsontwerp, gemeenzaam “Corporate Governance” genoemd, dat in de Senaat ter discussie stond. Dit amendement had tot doel het co-commissariaat onder bepaalde voorwaarden op te leggen.

Nadat de wet¹ op 2 augustus 2002 definitief aangenomen en gepubliceerd werd in het Belgisch Staatsblad van 22 augustus 2002 (2^{de} editie), zijn de leden van de Hoge Raad, die in hun advies een gelijktijdige inwerkingtreding van de in de wet en in het Koninklijk Besluit bevatte bepalingen bepleit hadden, van oordeel dat enerzijds de lijst van onverenigbaarheden en anderzijds de werkwijze van het “Comité voor advies en controle” inzake de onafhankelijkheid van commissarissen dringend vastgelegd moeten worden, dit om elke vertraging van de inwerkingtreding van de artikelen 4 en 5 van de wet van 2 augustus 2002 met betrekking tot de problematiek van de onafhankelijkheid van commissarissen te vermijden.

Bij aanvang van het periode 2002-2003 hebben de leden van de Hoge Raad een nieuw advies inzake het ontwerp van Koninklijk Besluit uitgebracht. Dit advies houdt rekening met het feit dat:

1 Wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen alsook van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen, *Belgisch Staatsblad* 22 augustus 2002, 2de editie, pp. 36.555-36.565.

- de wet van 2 augustus 2002 de algemene principes inzake de onafhankelijkheid definitief vastlegt;
- de Europese Commissie op 16 mei 2002 een Europese aanbeveling heeft aangenomen getiteld «Onafhankelijkheid van de met wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie: basisbeginselen»²;
- nieuwe bepalingen³ inzake de onafhankelijkheid van externe auditors werden aangenomen in de Verenigde Staten op 30 juli 2002.

Er moet bovendien aan herinnerd worden dat de Hoge Raad bij aanvang van de periode 2002-2003 ook een advies heeft verstrekt inzake het Koninklijk Besluit tot oprichting van een “Comité voor advies en controle” in uitvoering van artikel 133, lid 10 W. Venn., zoals ingevoegd door artikel 4, 4° van de wet van 2 augustus 2002. In dit op eigen initiatief verstrekte unaniem advies beklemtoont de Hoge Raad, vanuit de zorg voor een efficiënte werking van de door de wet opgerichte onafhankelijke organen, het belang om een sterke band tussen dit comité en de Hoge Raad vast te stellen.

2.2 Advies van de Hoge Raad inzake de erkenning van revisoren door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen

Als prudentieel controleorgaan erkent de Commissie voor het Bank- en Financiewezen de bedrijfsrevisoren die zijn belast met de controle van de kredietinstellingen en beleggingsondernemingen. Heden zijn de erkenningsmodaliteiten opgenomen in het besluit van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen van 6 april 1993 inzake de regeling tot erkenning van bedrijfsrevisoren en revisoren-vennootschappen bij kredietinstellingen en beleggingsondernemingen.⁴

De Minister van Financiën heeft in november 2001 het advies van de Hoge Raad gevraagd inzake het voorstel tot besluit van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen dat de vervanging van de huidige bepalingen beoogt.

In het kader van hun advies achten de leden van de Hoge Raad het wenselijk een aantal elementen te benadrukken:

- het aantal door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen erkende revisoren situeert zich ieder jaar rond 50. Aangezien ongeveer 150 nieuwe vennootschappen een beroep zullen doen op door de Commissie voor het

Bank- en Financiewezen erkende revisoren (uitbreiding van het nieuwe reglementaire kader naar de financiële holdings en instellingen voor collectieve belegging), zou dit een verhoging van het aantal erkende revisoren tot gevolg moeten hebben, waarvan het aantal wordt bepaald door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen;

- wat de versterking van de kwaliteiten betreft waaraan de erkende revisoren en vennootschappen waarbinnen zij operationeel zijn (in onderhavig geval de noodzaak van een goede organisatie van het auditkantoor waartoe de bedrijfsrevisor in voorkomend geval behoort maar evengoed van een efficiënte kwaliteitscontrole binnen het kabinet), past het te waarborgen dat alle leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren nog over de mogelijkheid beschikken in aanmerking te komen om erkenning te verkrijgen en dat een gelijke behandeling van de leden van het Instituut derhalve verzekerd is;
- het past de vraag op te werpen, gezien de huidige stand van zaken van de normatieve bepalingen op Europees niveau, vele van deze vennootschappen geacht worden over te schakelen op de internationale normen tegen het boekjaar 2005, of het opportuun is om, wat de persoonlijke deskundigheid van de door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen erkende bedrijfsrevisoren betreft, een degelijke kennis van de internationale boekhoudkundige (IAS/IFRS-normen) en auditnormen (ISA-normen), te vereisen;
- de juridische zekerheid die aan de organisatie van het erkenningsexamen is verbonden zou verbeterd kunnen worden door de samenstelling van de examencommissie te vervolledigen met een externe persoon, bijvoorbeeld iemand uit het academische milieu, dit naar het voorbeeld van de samenstelling van de jury bij het bekwaamheidsexamen dat kandidaat-bedrijfsrevisoren in staat stelt de titel bedrijfsrevisor te verwerven.

2.3 Advies van de Hoge Raad omtrent beroepsnormen en aanbevelingen voor bedrijfsrevisoren

De Hoge Raad werd gevraagd advies te verstrekken omtrent twee voorstellen tot normering die door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren werden

2 Europese aanbeveling van 16 mei 2002, getiteld «Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen.» *Pb. L.* nr. 191, 19 juli 2002, pp.22-57.

3. Public Law 107-204, *An act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes*, in short the «Sarbanes-Oxley Act of 2002», 30 July 2002, 107th Congress, 116 Stat. pp. 745-810.

4. Dit besluit werd bij ministerieel besluit van 4 juni 1993 goedgekeurd. *B.S.* 12 juni 1993, err. *B.S.* 3 juli 1993. Dit besluit werd overigens in 1994 (besluit van 1 februari 1994 – *B.S.* van 29 juli 1994) en in 1996 (besluit van 21 mei 1996 – *B.S.* van 22 oktober 1996) gewijzigd.

uitgewerkt: het ene voorstel handelt over de normen met betrekking tot de controle van de inbreng in natura en quasi-inbreng, het andere voorstel gaat over de normen inzake de kwaliteitscontrole, vroeger confraternele controle genoemd.

- Wat **de normen met betrekking tot de inbreng in natura en quasi-inbreng** betreft, past het te benadrukken dat de commissaris er op geen enkele wijze toe kan worden gebracht zelf tot de evaluatie van de inbreng over te gaan, wegens het risico niet meer onafhankelijk te zijn in het kader van de opdracht tot wettelijke controle van de jaarrekeningen

De leden van de Hoge Raad menen ook dat het verkieslijk is om in de herziening van de normen inzake de controle van een inbreng in natura en van quasi-inbreng te verduidelijken of de bedrijfsrevisor in het kader van zijn opdracht een mening moet geven die gebaseerd is op een evaluatie van de bijdrage door het beheersorgaan *op basis van de intrinsieke waarde van het goed* (evaluatie op basis van objectieve criteria) *dan wel van de waarde van het goed rekening houdend met het gebruik dat de onderneming ervan zal kunnen maken.*

Ten slotte zijn de leden van de Hoge Raad van mening dat de opdracht van de commissaris, in het geval van een controle van een inbreng in natura of quasi-inbreng, niet beperkt mag worden tot de vaststelling van al dan niet «manifeste» overwaardering aangezien het Wetboek van vennootschappen terzake geen enkel doorslaggevend aanknopingspunt inzake belang bevat.

- Wat **de normen met betrekking tot de kwaliteitscontrole** betreft, menen de leden van de Hoge Raad:
 - dat het moeilijk is een advies uit te brengen inzake normen die te maken hebben met kwaliteitscontrole, daar de «*mission statement*» van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren omtrent de vermelde Commissie nog niet beschikbaar is. Sinds 2001 heeft de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren twee commissies opgericht, de commissie van toezicht en de commissie kwaliteitscontrole. Deze ressorteren beide rechtstreeks onder de genoemde Raad. De leden van de Hoge Raad hebben dan ook hun wens te kennen gegeven dat de

norm opnieuw onderzocht wordt zodra de respectieve opdrachten van beide commissies duidelijk zijn vastgelegd.

- dat, om een eventuele *expectation gap* te vermijden, het van belang is het verplichtend karakter van de kwaliteitscontrole te behouden voor alle bedrijfsrevisoren (fysieke personen, vennootschappen of verenigingen), en dit binnen de termijn die door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren is vastgelegd. Hij kan geenszins akkoord gaan met een uitzonderingsregime, op een ogenblik dat de verschillende categorieën “stakeholders” een zeker wantrouwen aan de dag leggen jegens de door vennootschappen gepubliceerde boekhoudkundige en financiële informatie, en de geloofwaardigheid van het beroep van wettelijk controleur van de jaarrekeningen op de helling komt te staan.
- dat het ontegensprekelijk relevant is te opteren voor een verschillende aanpak wat de kwaliteitscontroles betreft van revisoren die belast zijn met controleopdrachten in «instellingen van algemeen belang», maar dat de gevaren inherent aan de organisatie van een verschillende aanpak vermeden moeten worden.

2.4 Advies van de Hoge Raad inzake beroepsnormen en aanbevelingen voor erkende boekhouders (-fiscalisten).

De leden van de Hoge Raad werden tijdens de betrokken periode gevraagd te adviseren over twee voorstellen van beroepsnormen die voor advies door de Nationale Raad van het Beroepsinstituut voor erkende Boekhouders en Fiscalisten werden overgemaakt:

- Advies van 17 januari 2002 omtrent de regels inzake het opstellen van een *financieel plan* zoals bepaald in artikel 51, tweede lid, van de wet van 22 april 1999;
- Advies van 17 januari 2002 omtrent de regels inzake het gratis eerstelijns advies zoals bepaald in artikel 51, derde lid, van de wet van 22 april 1999.

De leden van de Hoge Raad verheugen zich over de initiatieven die de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten in deze materie heeft genomen. De leden hebben niettemin de aandacht willen vestigen op een aantal algemene elementen:

- Het belang van gemeenschappelijk overleg tussen de Raad van het Insti-

tuut voor Accountants en Belastingconsulenten en de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten, aangezien de bepalingen vastgelegd in artikel 51 van de wet van 22 april 1999 wegens artikel 26 en 28 van deze wet ook op de leden van het Instituut voor Accountants van toepassing zijn;

- Het belang om duidelijk af te lijnen welke de rol kan zijn van de stage-meester en in voorkomend geval van de rol van een door het Beroepsinsti-

tuut voor erkende Boekhouders en Fiscalisten op te richten Commissie, in het bijzonder met het oog op de naleving van de regels inzake het beroepsgeheim waaraan de leden en stagiairs van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten zich dienen te houden.

Andere specifieke opmerkingen bij elk van beide opdrachten kunnen onder, in de bijgevoegde adviezen worden teruggevonden.

3. «Accountability» van de werkzaamheden van de Hoge Raad

3.1 Onafhankelijkheid van de commissarissen.

De leden van de Hoge Raad hebben, sinds ze hun functie hebben opgenomen, een essentiële rol gespeeld in de behandeling van de problematiek van de onafhankelijkheid van bedrijfsrevisoren in het kader van hun opdracht tot wettelijke controle van de jaarrekeningen zoals deze naar aanleiding van het wetsvoorstel inzake «Corporate Governance» ter discussie stond.

Op initiatief van de Hoge Raad werden verschillende bepalingen in de wet van 2 augustus 2002 inzake «Corporate Governance» geïntegreerd.

1° introductie van een «cooling off»-periode van twee jaar

Dit unanieme voorstel van de leden van de Hoge Raad werd ten slotte een jaar later ook door het *Committee on auditing* van de Europese Commissie gevolgd. In de Verenigde Staten werd eveneens een «cooling off»-periode van een jaar ingesteld (Section 206 van de Sarbanes-Oxley Act van 2002). Deze «cooling off»-periode kent echter een andere invulling aangezien een externe auditor in de VS een vennootschap waarvoor hij opdrachten heeft vervuld, kan vervoegen, maar de auditvennootschap moet wijzigen als de uittredende auditor een “gevoelige” functie in de vennootschap bekleedt⁵ terwijl hij in de laatste twaalf maanden daaraan voorafgaand aan opdrachten heeft meegewerkt binnen de vennootschap die hem heeft aangeworven.

2° integratie van de hervormingsbepalingen, deels in de wet, deels in het koninklijk besluit

Dit voorstel van de meerderheid van de leden van de Hoge Raad is weer-

houden door de Minister van Economische Zaken, en werd gesteund door zowel de Kamer als de Senaat. Deze splitsing heeft het mogelijk gemaakt de beginselen in het Wetboek van vennootschappen op te nemen en maakt het ook mogelijk de lijst van opdrachten die niet verenigbaar zijn met de wettelijke controle van jaarrekeningen in een koninklijk besluit op te nemen. Een besluit kan makkelijker worden aangepast in functie van de evolutie van de praktijk binnen de sector. Er moet worden opgemerkt dat deze benadering gelijklopend is met deze die op het Europese niveau wordt gevolgd, met name de Lamfalussy-benadering. Er dient tevens te worden benadrukt dat de recente regulering, zowel op Europees niveau als in de Verenigde Staten eveneens een lijst bevat van opdrachten die als onverenigbaar worden beschouwd met de wettelijke controle der jaarrekeningen.

3° oprichting van een extern controleorgaan

België heeft een pioniersrol vervuld door de oprichting, in 1985, van een *Public Oversight Board*, met name door de oprichting van een Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, heden de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. De zogenaamde «Corporate Governance»-wet heeft de rol die de *Public Oversight Board* speelt aangevuld door een autonoom orgaan met een opdracht te belasten inzake advies betreffende en controle van de onafhankelijkheid van commissarissen. Tot de oprichting van een dergelijke *Public Oversight Board* werd in de VS besloten (onder de naam «*Public Company Accounting Oversight Board*») en dit wordt onderzocht op het Europese niveau.

Volgens de leden van de Hoge Raad moeten de ter uitvoering van de wet

5. Uit section 206 van de Sarbanes-Oxley Act blijkt dat deze “gevoelige” functies de volgende zijn: «*executive officer, controller, chief financial officer, chief accounting officer or any person serving in an equivalent position for the issuer*».

van 2 augustus 2002 te nemen koninklijke besluiten zo spoedig mogelijk worden goedgekeurd, zodat de bepalingen inzake de onafhankelijkheid van commissarissen van kracht kunnen worden.

3.2 Toegang tot het beroep van accountant en/of belastingconsulent

De Hoge Raad heeft op 17 mei 2001 een advies verstrekt met betrekking tot het toelatingsexamen, tot de stage en tot het bekwaamheidsexamen voor accountants en/of belastingconsulenten.

De leden van de Hoge Raad zijn verheugd vast te stellen dat de Minister van Economische Zaken tot een fundamentele herwerking van het door het Instituut voor Accountants en Belastingconsulenten uitgewerkte voorontwerp van koninklijk besluit is overgegaan, en dat Hij hierbij rekening heeft gehouden met alle in het advies van 17 mei 2001 geformuleerde opmerkingen en suggesties. Bovendien moet benadrukt worden dat de Raad van State, in zijn recentelijk aan de Minister van Economische Zaken overgemaakte advies, wat de meest wezenlijke punten betreft, zijn instemming betuigt met de diverse voorstellen van de Hoge Raad, zoals ze in het voorontwerp van Koninklijk Besluit werden geïntegreerd.

Volgens de leden van de Hoge Raad moet dit koninklijk besluit het Instituut voor Accountants en Belastingconsulenten toelaten over een aan zijn nieuwe structuur aangepast reglementair kader te beschikken. Het zou accountants en belastingconsulenten in staat moeten stellen gezamenlijk te evolueren binnen dit Instituut.

De leden van de Hoge Raad vestigen niettemin de aandacht op het feit dat dit koninklijk besluit dringend moet worden goedgekeurd, in het Belgisch Staatsblad moet worden gepubliceerd en van kracht moet worden, zoniet komen de Raad van het Instituut voor Accountants en Belastingconsulenten zowel als de kandidaten-stagiair belastingconsulenten in een betreuwenswaardige juridische leemte terecht.

3.3 Erkenning van de titel van belastingconsulent tijdens de overgangperiode

In het kader van de erkenning van de titel belastingconsulent verstrekt de wet van 22 april 1999 gedurende een overgangperiode van drie jaar de mogelijkheid om

maatregelen te treffen om de titel belastingconsulent te verlenen aan personen die terzake reeds over beroepservaring beschikken.

- Een eerste Koninklijk Besluit van 4 mei 1999 heeft personen die over het diploma beschikken zoals bepaald in artikel 19 van de wet van 22 april 1999 alsook over een beroepservaring van 5 jaar, in staat gesteld een dossier in te dienen dat het mogelijk maakt van een bijzondere procedure te genieten om de titel belastingconsulent te verkrijgen.

De leden van de Hoge Raad stellen vast dat van de 5.136 dossiers die werden ingediend in het kader van deze overgangsregeling, 90% van de betrokkenen al een antwoord ontvangen hebben van de Raad van het Instituut voor Accountants en Belastingconsulenten. Deze aanvragen tot het bekomen van de titel belastingconsulent werd in bijna 90 procent van de gevallen door de Raad van het Instituut van Accountants en Belastingconsulenten positief beantwoord en de betrokkenen hebben derhalve de titel van belastingconsulent bekomen.

De leden van de Hoge Raad werden ingelicht over een probleem dat werd opgeworpen door sommige erkende boekhouders die de titel belastingconsulent hadden verkregen onder de opschortende voorwaarde dat zij ontslag zouden nemen uit het Beroepsinstituut voor erkende Boekhouders en Fiscalisten. Het probleem waar deze zowat 200 beroepsbeoefenaars mee werden geconfronteerd is dat zij geen boekhoudkundige opdrachten meer kunnen uitvoeren als zij ontslag nemen als erkend boekhouder.

In antwoord op een advies van de Hoge Raad dat op 21 februari 2002 werd verstrekt, hebben de voorzitters van beide betrokken instituten (het Beroepsinstituut voor erkende Boekhouders en Fiscalisten en het Instituut voor Accountants en Belastingconsulenten) een akkoord gezocht dat het mogelijk maakt een oplossing te vinden voor het probleem van deze erkende boekhouders.

Dit "overbruggingsakkoord" werd in juli 2002 aan de voorzitter van de Hoge Raad, aan de Eerste Minister, aan de Minister van Economische Zaken en aan de Minister belast met Middenstand overgemaakt.

- Een tweede koninklijk besluit van 18 maart 2002 heeft de personen die niet over een diploma beschikken zoals voorzien in artikel 19 van de wet van 22 april 1999 maar vijftien jaar beroepservaring hebben, de mogelijkheid geboden een dossier in te dienen aan de hand waarvan zij van een bijzondere procedure kunnen genieten om de titel van belastingconsulent te verkrijgen.

4. Bijdrage aan het normatieve proces op Europees niveau

De voorzitter van de Hoge Raad heeft samen met een afgevaardigde van de Federale Overheidsdienst Economie en een vertegenwoordiger van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren deelgenomen aan de diverse vergaderingen van het *Committee on Auditing*, dat door de Europese Commissie in het leven is geroepen en belast is met de uitwisseling op Europees niveau van standpunten inzake de verwachte evolutie van het beroep.

Tijdens de betrokken periode heeft het *Committee on Auditing* in het bijzonder de problematiek van de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de jaarrekeningen onderzocht. Op dit stuk heeft de Hoge Raad gebruik kunnen maken van de inlichtingen die hij in het kader van de op vraag van het Ministerie van Justitie verstrekte adviezen naar aanleiding van het voorontwerp van wet tot wijziging van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, ingewonnen heeft.

In opvolging van de informele Ecofin-top die in april 2002 in Oviedo heeft plaatsgevonden heeft het *Committee on Auditing* tevens onderzocht of het opportuun is de achtste Europese richtlijn aan te passen. Deze richtlijn bevat de criteria voor het verwerven van de titel wettelijke controleur van de jaarrekeningen binnen de Europese Unie, alsook enkele andere bepalingen met betrekking tot de wettelijke controleur van de jaarrekeningen. De Hoge Raad heeft zijn steun betuigd aan een mogelijk initiatief tot modernise-

Ongeveer 400 dossiers werden ingediend en deze worden door de erkenningscommissie opnieuw onderzocht zodra alle aanvragen tot het verkrijgen van de titel belastingconsulent zoals bepaald in het Koninklijk Besluit van 4 mei 1999 werden behandeld.

ring van de betrokken richtlijn. Deze heeft immers geen wijzigingen ondergaan sinds haar goedkeuring in 1984. Tot dusver is in de schoot van het *Committee on Auditing* echter geen enkel concreet initiatief in deze zin genomen.

Het *Committee on Auditing* heeft ten slotte ook het effect op de door de wettelijke controleur van jaarrekeningen te verrichten werkzaamheden onderzocht van de Europese beslissing om tegen 2005 voor de opstelling van de geconsolideerde jaarrekeningen van beursgenoteerde vennootschappen, de IAS-normen op te leggen. Daaruit is gebleken dat de wettelijke controleurs van de jaarrekeningen in de toekomst de internationaal erkende auditnormen (de ISA-normen) zullen hanteren, al dan niet aangevuld met nationale bijzonderheden. Deze normatieve teksten, de ISA+, moeten op nationaal niveau worden uitgewerkt. Deze normaliseringswerkzaamheden moeten ten laatste tegen eind 2004 worden beëindigd.

In dit kader is het belangrijk op te merken dat de Europese Commissie, op initiatief van het *Committee on Auditing*, al een aanpassing heeft voorgesteld van de bepalingen inzake het audit- en beheersverslag zoals deze in de vierde en zevende Europese richtlijn inzake jaarrekeningen vervat liggen om deze in overeenstemming te brengen met de bepalingen die op het internationale niveau van toepassing zijn⁶.

6. Voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en van de Raad tot wijziging van de richtlijnen 78/660/EEG, 83/349/EEG en 91/674/EEG van de Raad betreffende de jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen van bepaalde vennootschapsvormen en verzekeringsondernemingen, COM (2002) 259/2 def. (Pb. C nr. 227 E, 24 september 2002, pp. 336-341).

5. Lopende werkzaamheden

Gedurende de laatste maanden van de betrokken periode heeft de Hoge Raad verschillende documenten ter advies ontvangen. Deze dienden te worden onderzocht op de vergaderingen van de Hoge Raad die in het eerste trimester van het boekjaar 2002-2003 plaatsvonden, met name:

- de economische beroepen geplaatst voor de IAS-normen;
- het voorontwerp van wet inzake witwassen;
- de oprichting van een extern controleorgaan dat belast is met het onderzoek naar de onafhankelijkheid van de commissarissen (a priori en a posteriori controle).

In de loop van het boekjaar 2002-2003 zal de Hoge Raad een of meerdere werk-

groepen opzetten waarin de vertegenwoordigers van de Hoge Raad en de instituten die met specifieke problemen zijn belast, zitting zullen hebben.

De eerste werkgroepen die met de vertegenwoordigers van de verschillende instituten samenkomen, zullen enerzijds de problematiek van de houding van de economische beroepen tegenover het witwassen van kapitalen bespreken, en anderzijds de voorbereiding van de beroepsbeoefenaars op het gebruik van de IAS-normen behandelen.

Ten slotte heeft de Hoge Raad beslist een internetsite op te zetten die de belangrijkste adviezen van de Hoge Raad zal bevatten. Deze internetsite zou tegen de lente van 2003 operationeel moeten zijn.

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

bijlage I

Jaarrekening

over het boekjaar 1/09/2001 – 31/08/2002
Euros

Leden (aanwezigheidsgelden en verplaatsingskosten)	3.780,54
Bezoldigingen (en sociale bijdragen en hiermee verbonden diverse kosten)	178.925,54
Publicatie- en vertaalkosten	13.372,05
Bureelonkosten	5.730,32
Meubelen en bureautica	1.733,36
Representatiekosten	915,31
Verplaatsingskosten (bijeenkomsten EC,..)	4.059,80
Diverse werkingskosten	
- Abonnementen op tijdschriften en dagbladen	5.546,26
- Aankoop boeken	137,23
- Activiteiten en diverse kosten	24,00
- Bancaire werkingskosten	137,69
TOTAAL WERKINGSKOSTEN	214.362,10

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen worden de kosten van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen gedragen door de drie Instituten voor de economische beroepsoefenaars.

DEKKING	(214.362.10)
Bijdrage IBR	71.454,03
Bijdrage IAB	71.454,03
Bijdrage BIBF	71.454,03

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Advies van 5 november 2001 inzake de overgangsmaatregelen betreffende het eerste gedeelte van het bekwaamheidsexamen voor accountant en/of belastingconsulent

bijlage II

Samenvatting

De Hoge Raad werd door de Voorzitter van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten verzocht advies uit te brengen over de overgangsmaatregelen betreffende het eerste gedeelte van het bekwaamheidsexamen voor accountant en/of belastingconsulent.

Gelet op de geldende wetteksten, het voorontwerp van koninklijk besluit betreffende de toegang tot het beroep van accountant en/of belastingconsulent, het advies van de Hoge Raad van 17 mei 2001 over dit voorontwerp van koninklijk besluit en de op 8 oktober 2001 door de Raad van het IAB goedgekeurde nota, verheugt de Hoge Raad zich over de pro-actieve houding van de Raad van het IAB ter zake en kan de Hoge Raad, behoudens enige inhoudelijke aanpassingen, de door de Raad van het IAB voorgestelde beleidslijn bijtreden.

De Hoge Raad wenst de Raad van het IAB te wijzen op het belang van het duidelijk en kwaliteitsvol informeren van de kandidaat-stagiairs die het in februari/maart 2002 georganiseerde examen geheel of ten dele zullen afleggen, maar ook van de onderwijsinstellingen wiens medewerking wordt gevraagd om de dossiers van de examinandi te valideren.

Dit advies heeft betrekking op de bepalingen die van toepassing zullen zijn totdat een nieuw koninklijk besluit betreffende de toegang tot het beroep van de accountants en/of de belastingconsulenten dat thans door de Raad van State wordt onderzocht, in werking zal treden.

Inhoudstafel

1. Uiteenzetting van de context
2. Onderzoek van de vakken waarop de vrijstellingen voor de accountants betrekking kunnen hebben
3. Onderzoek van de vakken waarop de vrijstellingen voor de belastingconsulenten betrekking kunnen hebben
4. Toekenningsmodaliteiten van de vrijstellingen
 - 4.1. Hoger onderwijs van het korte type
 - 4.2. Universitair onderwijs en hoger onderwijs van het lange type
5. Opmerkingen over het verloop van het examen
6. Behoorlijk informeren van de examinandi
7. Behoorlijk informeren van de universitaire en gelijkwaardige onderwijsinstellingen

Bijlage 1: Voorontwerp van koninklijk besluit van ... betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent (simulatie op basis van het advies van de Hoge Raad uitgebracht op 17 mei 2001)

Bijlage 2: Vergelijking van het huidige koninklijk besluit betreffende de toegang tot het beroep met het door de Hoge Raad onderzochte voorontwerp van koninklijk besluit

1. Uiteenzetting van de context

De basisbeginselen betreffende de toegang tot het beroep van accountant werden vastgesteld overeenkomstig de voorschriften van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, die onder meer het Instituut van de Accountants heeft opgericht (Hoofdstuk IV). Ter uitvoering van deze wet werden twee koninklijke besluiten betreffende de toegang tot het beroep genomen: het koninklijk besluit van 20 april 1990 betreffende de stage van de kandidaat-accountants en het koninklijk besluit van 20 april 1990 houdende vaststelling van het programma en de voorwaarden voor het bekwaamheidsexamen van accountant.

Sinds de integratie van de belastingconsulenten in het Instituut van de Accountants in 1999, naar aanleiding waarvan het Instituut de nieuwe benaming Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten kreeg, wordt de werking van het Instituut beheerst door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (Titels II tot V). Inzonderheid heeft artikel 63 van voornoemde wet Hoofdstuk IV van de wet van 21 februari 1985 opgeheven.

Rekening houdend met de vervanging van de basiswettekst met betrekking tot de accountants en met de uitbreiding van de bevoegdheden van het Instituut van de Accountants tot de Belastingconsulenten, is het noodzakelijk een nieuw koninklijk besluit op te stellen tot regeling van de toegang tot het beroep van accountant en/of belastingconsulent.

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen gelastte de Minister van Economie de Hoge Raad een advies te verstrekken over een voorontwerp van koninklijk besluit tot regeling van de toegang tot het beroep van de leden van het IAB. In dat advies van 17 mei 2001 adviseerde de Hoge Raad verschillende inhoudelijke wijzigingen. Ter zake moet in het bijzon-

der het voorstel van de Hoge Raad worden vermeld betreffende de invoering van een doeltreffend systeem van vrijstellingen inzake het toelatingsexamen voor de stage van accountant en/of belastingconsulent.

Naar aanleiding van de voorstellen van de Hoge Raad op het stuk van de toekenning van vrijstellingen, waarmede rekening werd gehouden bij het opstellen van het nieuwe ontwerp van koninklijk besluit dat inmiddels aan de Raad van State is overgemaakt, heeft de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten op vrijwillige basis en binnen het huidig wettelijk kader een vrijstellingssysteem uitgewerkt, overeenkomstig artikel 4 van het koninklijk besluit van 20 april 1990 houdende vaststelling van het programma en de voorwaarden voor het bekwaamheidsexamen van accountant.

Ingevolge de nota, door de Raad van het IAB goedgekeurd op 8 oktober 2001, verzocht het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten de Hoge Raad om advies betreffende volgende punten:

- **de uitwerking van een vrijstellingsstelsel voor de accountants** met betrekking tot het eerste deel van het bekwaamheidsexamen (toelatingsexamen) beoogd in het koninklijk besluit van 20 april 1990, dat in de mate van het mogelijke aansluit bij de voorstellen van de Hoge Raad op het gebied van de vrijstellingen met betrekking tot het nieuwe koninklijk besluit dat ter uitvoering van de wet van 22 april 1999 moet worden genomen;
- **de organisatie van een toelatingsexamen voor degenen die de titel van belastingconsulent willen voeren**, en die niet over de beroepservaring beschikken waardoor ze kunnen genieten van de overgangsmaatregelen ingevolge de inwerkingtreding van de wet van 22 april 1999;

1. Voor zover de belastingconsulenten niet onder de twee koninklijke besluiten van 20 april 1990, genomen tot uitvoering van de wet van 21 februari 1985, vallen, stelt de Raad van het IAB voor de kandidaten die enkel de titel van belastingconsulent beogen, "ambtshalve vrij te stellen" van de vakken die niet onder het toelatingsexamen vallen volgens het voorontwerp van koninklijk besluit dat aan het advies van de Hoge Raad werd onderworpen.

2. “Dit impliceert een aanpassing van de bestaande IDAC-examens in de richting van de fiscaliteit en desgevallend een gedeeltelijke vrijstelling van de boekhoudkundige vakken voor de zuivere belastingconsulenten.” (Doc. 1923/3 – p. 4).

- *de beperking van de fiscale vakken waarop het toelatingsexamen in de huidige regeling betrekking heeft tot vier van de acht* door de Hoge Raad voorgestelde *fiscale vakken* (algemene beginselen van fiscaal recht, personenbelasting, vennootschapsbelasting en belasting over de toegevoegde

waarde). De Raad van het IAB moet zich immers schikken naar het huidige wettelijk kader, ook nu de integratie van de belastingconsulenten in het IAB een aanpassing van de fiscale vakken die onder het toelatingsexamen vallen impliceert².

2. Onderzoek van de vakken waarop de vrijstellingen voor de accountants betrekking kunnen hebben

In bijlage I is een uittreksel opgenomen van artikel 3, § 1, van het voorontwerp van koninklijk besluit³ betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent, dat de lijst weergeeft van de vakken waarop het toelatingsexamen van de accountants betrekking heeft.

Bijlage II is een vergelijking van de bepalingen van het koninklijk besluit van 20 april 1990 en deze van het voorontwerp van koninklijk besluit dat in 2001 aan het advies van de Hoge Raad werd onderworpen (zoals aangepast om rekening te houden met dit advies van de Hoge Raad) betreffende de vakken waarop het toelatingsexamen tot de stage van accountant betrekking heeft.

Op basis van tabel 1, die de geïllustreerde vakken in artikel 3, § 1 van het koninklijk besluit van 20 april 1990 vergelijkt met de vakken opgesomd in de voor advies voorgelegde nota, stelt de Hoge Raad vast dat, *behalve verschillende indelingen van de (fiscale en juridische) vakken, twee vakken* met betrekking tot het eerste gedeelte van het bekwaamheidsexamen in het koninklijk besluit van 20 april 1990 houdende vaststelling van het pro-

gramma en de voorwaarden voor het bekwaamheidsexamen van accountant, *niet* op de lijst van de vakken *voorkomen*: “normen voor de opstelling van de jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen alsmede methoden voor de waardering van activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat” en “faillissementsrecht en soortgelijke procedures”.

De leerstof van het vak “faillissementsrecht en soortgelijke procedures” werd door de Raad van het IAB vermoedelijk in het vak “vennootschaps- en handelsrecht” opgenomen. Niettemin wenst de Hoge Raad te onderstrepen dat het vak “faillissementsrecht en soortgelijke procedures” zeker het voorwerp moet uitmaken van een vraag aan de examinandi die niet vrijgesteld zijn van het vak “vennootschaps- en handelsrecht”. Voor zover deze stof in het vennootschaps- en handelsrecht is opgenomen, mag daarboven geen vrijstelling worden verleend aan een kandidaat-accountant en/of belastingconsulent, wanneer hij wel voldoende lessen heeft gevolgd maar het faillissementsrecht en soortgelijke procedures geen deel uitmaken van de leerstof van het gevolgde onderwijs.

3. De in bijlage I opgenomen bepaling werd “aangepast” om rekening te houden met het advies van 17 mei 2001 van de Hoge Raad (hypothese waaronder de nota van de Raad van het IAB werd opgevat).

Tabel 1

Vakken met betrekking tot het eerste gedeelte van het bekwaamheidsexamen beoogd in het koninklijk besluit van 20 april 1990 houdende vaststelling van het programma en de voorwaarden voor het bekwaamheidsexamen van accountant – Het eerste gedeelte van het bekwaamheidsexamen heeft betrekking op volgende vakken (Artikel 3, § 1 a)	Vakken van het IAB (van toepassing op de kandidaat-accountants)
– Accountantsonderzoek	13 Externe controle
– Analyse en kritische beoordeling van jaarrekeningen	3 Analyse en kritische beoordeling van jaarrekeningen
– Algemene boekhouding, met inbegrip van de wetgeving op de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen	1 Algemene boekhouding
– Geconsolideerde jaarrekeningen, met inbegrip van de wettelijke regels die terzake toepasselijk zijn	2 Geconsolideerde jaarrekeningen
– Analytische bedrijfsboekhouding en management accounting	4 Analytische boekhouding en management accounting
– Interne controle	12 Interne controle
– Normen voor de opstelling van de jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, alsmede methoden voor de waardering van activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat	
– Rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende de accountancy en de wettelijke controle van boekhoudbescheiden en de daarmee gelaste controleurs	7 Beroepsaansprakelijkheid, deontologie en bijzondere opdrachten
– Organisatie van de boekhoudingsdiensten en van de administratieve diensten van de ondernemingen	6 Organisatie van de onderneming
b) voor zover van belang voor de accountancy en de controle van de rekeningen	
– Faillissementsrecht en soortgelijke procedures	
– Belastingrecht	10 Directe fiscaliteit: algemene beginselen van fiscaal recht (of een soortgelijke benaming, zoals: fiscaal recht), personenbelasting, vennootschapsbelasting
	11 Indirecte fiscaliteit: BTW
– Burgerlijk en handelsrecht met inbegrip van vennootschapsrecht	5 Vennootschaps- en handelsrecht
	8 Burgerlijk recht
– Arbeids- en sociale zekerheidsrecht	9 Sociaal recht
– Informatie- en informaticasystemen	14 Informatica
– Bedrijfseconomie, algemene economie, geld- en kredietwezen	16 Bedrijfseconomie, algemene economie, geld- en kredietwezen
– Wiskunde en statistiek	15 Wiskunde en Statistiek
– Grondbeginselen van financieel bedrijfsbeheer met inbegrip van de controle van de rekeningen	17 Beginselen van financieel bedrijfsbeheer

3. Onderzoek van de vakken waarop de vrijstellingen voor de belastingconsulenten betrekking kunnen hebben

In bijlage I is een uittreksel opgenomen van artikel 3, § 2, van het voorontwerp van koninklijk besluit⁴ betreffende het toelatingsexamen tot de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent, dat de lijst weergeeft van de vakken waarop het toelatingsexamen van de belastingconsulenten betrekking heeft.

Op basis van tabel 2, die de geïndiceerde vakken in het voorontwerp van koninklijk besluit betreffende het toelatingsexamen tot de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent vergelijkt met de vakken opgesomd in de voor advies overgemaakte nota, stelt de Hoge Raad vast dat, **behalve verschillende indelingen van de** (fiscale en juridische) **vakken, drie vakken** met betrekking tot het toelatingsexamen in § 2 van het voorontwerp van koninklijk besluit (opgenomen in bijlage I), **niet** op de lijst van de vakken **voorkomen**: “boekhoudrecht”, “wetgeving betreffende de ondernemingen in moeilijkheden” en “bedrijfseconomie, algemene economie, geld- en kredietwezen”.

De Hoge Raad stelt daarentegen vast dat de door de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten goedgekeurde nota **melding maakt van het vak “Organisatie van de onderneming”, dat geen deel uitmaakt van de vakken** waaraan de kandidaat-belastingconsulenten onderworpen zijn in het kader van hun toelatingsexamen.

Daarenboven stelt de Hoge Raad vast dat **de kandidaat-belastingconsulenten**

die in februari/maart 2002 aan het toelatingsexamen deelnemen, niet zullen ondervraagd worden over een gedeelte van de fiscale vakken. Deze situatie, die zowel geldt voor de accountants als voor de belastingconsulenten, zal opnieuw moeten worden onderzocht in het licht van het nieuwe koninklijk besluit voor degenen die aan het toelatingsexamen hebben deelgenomen maar slechts voor een gedeelte van de vakken zijn geslaagd. Het is daarentegen logisch dat de kandidaten, zowel kandidaat-accountants als kandidaat-belastingconsulenten, die voor alle vakken van de examen-zitting februari/maart 2002 zullen geslaagd zijn en bijgevolg tot de stage zijn toegelaten, achteraf in de loop van hun stage geen theoretisch examen zullen moeten afleggen betreffende deze vier andere fiscale vakken.

Uit een vergelijking tussen de vakken die van toepassing zijn op de accountants en deze die van toepassing zijn op de belastingconsulenten, blijkt ten slotte dat **de indeling van bepaalde vakken verschilt**:

- Vakken van toepassing op de accountants:
Vennootschaps- en handelsrecht
Burgerlijk recht
- Vakken van toepassing op de belastingconsulenten:
Vennootschapsrecht
Handels- en burgerlijk recht.

Deze verschillende indelingen doen, volgens de Hoge Raad, afbreuk aan de duidelijkheid van de criteria voor de toekenning van vrijstellingen.

4. De in bijlage I opgenomen bepaling werd “aangepast” om rekening te houden met het advies van 17 mei 2001 van de Hoge Raad (hypothese waaronder de nota van de Raad van het IAB werd opgevat).

Tabel 2

<p>Vakken beoogd in het voorontwerp van koninklijk besluit van ... betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent (aangepast om rekening te houden met de opmerkingen geformuleerd door de Hoge Raad in zijn advies van 17 mei 2001). Het toelatingsexamen tot de stage van belastingconsulent heeft betrekking op volgende vakken (Artikel 3, § 2):</p>	<p>Vakken van het IAB (van toepassing op de kandidaat-belastingconsulenten)</p>
<ul style="list-style-type: none"> – Algemene boekhouding 	<p>1 Algemene boekhouding</p>
<ul style="list-style-type: none"> – Boekhoudrecht 	
<ul style="list-style-type: none"> – Algemene beginselen van fiscaal recht 	<p>2 Directe fiscaliteit: algemene beginselen van fiscaal recht</p>
<ul style="list-style-type: none"> – Personenbelasting 	<p>(of een soortgelijke benaming, zoals: fiscaal recht),</p>
<ul style="list-style-type: none"> – Vennootschapsbelasting 	<p>personenbelasting, vennootschapsbelasting</p>
<ul style="list-style-type: none"> – Belasting over de toegevoegde waarde 	<p>3 Indirecte fiscaliteit: BTW</p>
<ul style="list-style-type: none"> – Beginselen van registratie- en successierechten 	
<ul style="list-style-type: none"> – Beginselen van gewestelijke en lokale belastingen 	
<ul style="list-style-type: none"> – Beginselen van Europees en internationaal fiscaal recht 	
<ul style="list-style-type: none"> – Fiscale procedure 	
<ul style="list-style-type: none"> – Bij een benadering <i>de lege lata</i> rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende de accountancy, het fiscaal advies en de andere wettelijke opdrachten van de belastingconsulent; – Bij een benadering <i>de lege ferenda</i> rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende de accountancy, het belastingadvies en de wettelijke controle van de boekhoudbescheiden 	<p>4 Beroepsaansprakelijkheid, deontologie en bijzondere opdrachten</p>
<ul style="list-style-type: none"> – Vennootschapsrecht en wetgeving betreffende de ondernemingen in moeilijkheden 	<p>5 Vennootschapsrecht</p>
<ul style="list-style-type: none"> – Beginselen van burgerlijk en handelsrecht 	<p>6 Handels- en burgerlijk recht</p>
<ul style="list-style-type: none"> – Beginselen van arbeidsrecht en socialezekerheidsrecht 	<p>7 Sociaal recht</p>
	<p>8 Organisatie van de onderneming</p>
<ul style="list-style-type: none"> – Beginselen van bedrijfseconomie, algemene economie en geld- en kredietwezen 	
<ul style="list-style-type: none"> – Informatie- en informaticasystemen 	<p>9 Informatica</p>

4. Toekenningsmodaliteiten van de vrijstellingen

De Hoge Raad diende zich te buigen over de modaliteiten voor de toekenning van vrijstellingen, door de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten voorgesteld in punt III van zijn nota met als titel "Vrijstellingssysteem voor het toelatingsexamen van 2002".

4.1. Hoger onderwijs van het korte type

- Betreffende de gegradueerden in de boekhouding

De Hoge Raad wenst te onderstrepen dat **de vrijstelling inzake "algemene boekhouding"** beoogd in zijn advies van 17 mei 2001 **niet geldt voor "boekhoudrecht"**.

Bovendien vraagt de Hoge Raad zich af of **deze kandidaten geen recht hebben op een vrijstelling voor "algemene beginselen van fiscaal recht"**. Derhalve stelt de Hoge Raad voor een systematische vrijstelling voor het vak "algemene beginselen van fiscaal recht" in te voegen. Hoewel deze stof opgenomen werd in de personenbelasting en de rechtspersonenbelasting, stelt de Hoge Raad voor in het schriftelijke examen duidelijk te onderscheiden welke vra(a)g(en) de algemene beginselen van fiscaal recht betreft(en) en de gegradueerden in de boekhouding daarvan vrij te stellen.

- Betreffende de gegradueerden in de fiscaliteit

De Hoge Raad stelt vast dat **de kandidaten ambtshalve van de fiscale vakken zullen worden vrijgesteld** voor zover de in februari/maart 2002 georganiseerde examenzitting geen betrekking heeft op de vier andere vakken.

Deze situatie, die zowel geldt voor de accountants als voor de belastingconsulenten, zal – zoals boven gesteld – opnieuw moeten worden onderzocht in het licht van het nieuwe koninklijk besluit voor degenen die aan het toe-

latingsexamen hebben deelgenomen maar slechts voor een gedeelte van de vakken zijn geslaagd. Enkel de kandidaten, zowel kandidaat-accountants als kandidaat-belastingconsulenten, die voor alle vakken van de examenzitting februari/maart 2002 zullen slagen, zullen tot de stage worden toegelaten, en zullen deze vier fiscale vakken niet moeten afleggen.

- Betreffende de gegradueerden in de rechtspraktijk

De Hoge Raad stelt vast dat **de door de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten voorgestelde vakken niet overeenstemmen met de door de Hoge Raad in zijn advies van 17 mei 2001 geformuleerde voorstellen**.

De stof die aanleiding kan geven tot een systematische vrijstelling voor de gegradueerden in de rechtspraktijk, is volgens de Hoge Raad beperkt tot de volgende vakken:

- algemene beginselen van fiscaal recht
- beginselen van burgerlijk en handelsrecht
- beginselen van arbeidsrecht en socialezekerheidsrecht.

Aangezien de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten de vakken moest herindelen in enerzijds "Vennootschaps- en handelsrecht" en anderzijds "Burgerlijk recht", zouden de kandidaten - gegradueerden in de rechtspraktijk enkel mogen worden vrijgesteld van een gedeelte van de vragen van het vak "Vennootschaps- en handelsrecht", met name van de vragen betreffende het handelsrecht.

De Hoge Raad wenst echter te verduidelijken dat, indien de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten zou moeten beslissen het vak "faillissementsrecht en soortgelijke procedures" onder te brengen in het handelsrecht, de gegradueerden in de

rechtspraktijk slechts kunnen worden vrijgesteld van alle vragen betreffende het handelsrecht, als ze kunnen bewijzen dat de door hen gevolgde opleiding het faillissementsrecht en soortgelijke procedures inhoudt.

4.2. *Universitair onderwijs en hoger onderwijs van het lange type*

- Basiscriteri(um)(a)

Wat het basiscriterium inzake vrijstelling voor de kandidaten die houder zijn van een universitair of gelijkwaardig diploma betreft, stelt de Hoge Raad vast dat **de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten blijkbaar de keuze laat tussen het aantal uren of studiepunten**⁵, terwijl de tabel op blz. 4 van de voor advies overgezonden nota enkel gewag maakt van het vereiste aantal uren.

Er wordt op gewezen dat, hoewel het voor advies aan de Hoge Raad onderworpen voorontwerp van koninklijk besluit deze twee basiscriteria voorziet, **het koninklijk besluit van 20 april 1990** houdende vaststelling van het programma en de voorwaarden voor het bekwaamheidsexamen van accountant, **slechts naar één basiscriterium verwijst, met name het aantal aan het vak bestede uren** (artikel 4, 2^{de} lid).

Voor zover de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten niettemin beide basiscriteria zou willen weerhouden, meent de Hoge Raad dat de kandidaat-leden van bij de aanvang over deze dubbele mogelijkheid moeten worden ingelicht en dat **in elk geval moet worden toegezien op de samenhang van de twee voorgestelde systemen**. Gezien de ontvangen informatie, heeft de Hoge Raad enkel het systeem gebaseerd op het aantal lesuren kunnen onderzoeken.

- Aantal lesuren die recht geven op een vrijstelling

Rekening houdend met de intentie van de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten om er op middellange termijn

naar te streven een gedeelte van de stage samen met het Instituut der Bedrijfsrevisoren te organiseren, heeft de Hoge Raad het voor de verschillende vakken voorgesteld aantal uren onderzocht, een vergelijking gemaakt met het aantal door de Raad van het IBR weerhouden uren en goedkeurend kon vaststellen dat **er een essentiële graad van overeenstemming is tussen de vereisten van de twee Raden**.

Onderstaande tabel vermeldt, louter indicatief, de eisen gesteld door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren⁶ (in termen van (aantal) uren besteed aan de studie van 17 takken vervat in het toegangsexamen) voor het verlenen van vrijstellingen aan de kandidaat-stagiairs die houder zijn van een universitair of gelijkwaardig diploma:

Code	Materie	Uren
A1	Algemene boekhouding	120
A2	Balansanalyse	60
A3	Analytische boekhouding	90
B1	Vennootschapsrecht	60
B2	Fiscaal recht	45
B3	Burgerlijk recht	45
B4	Handelsrecht	30
B5	Sociaal recht	30
C1	Informatica	120
C2	Bedrijfseconomie	180
C3	Statistiek	120
C4	Financieel beheer	75
D1	Externe controle	75
D2	Consolidatie	30
D3	Interne controle	45
D4	Boekhoudrecht	45
D5	Deontologie	15

Tabel 3 vergelijkt de vakken die van toepassing zijn op de kandidaat-accountants en het aantal uren dat hieraan door de Raad van het IAB wordt verbonden met de vakken die van toepassing zijn op de kandidaat-bedrijfsrevisoren en het aantal uren dat daaraan door de Raad van het IBR wordt verbonden.

5. "Op basis van de aan het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen onderworpen nota wordt voorgesteld hun voor de volgende vakken vrijstelling te verlenen waarbij het vereiste aantal uren of studiepunten wordt vastgesteld (...)", Uittreksel van blz. 4 van de nota met als opschrift "Organisatie van het toelatingsexamen 2002", op 8 oktober 2001 door de Raad van het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten goedgekeurd en op 12 oktober 2001 aan de Voorzitter van de Hoge Raad overgemaakt.

6. Vademecum van de Bedrijfsrevisor – Plichtenleer en controlenormen (1999), Instituut der Bedrijfsrevisoren, Ced-Samsom, p. 56.

Tabel 3

Vakken van het IAB (van toepassing op de kandidaat-accountants)	Uren	IBR-code	Vakken van het IBR (van toepassing op de kandidaat-bedrijfsrevisoren)	Uren
1 Algemene boekhouding	120	A1	Algemeen boekhoude	120
2 Consolidatie	30	D2	Geconsolideerde jaarrekeningen	30
3 Analyse en kritische beoordeling van jaarrekeningen	60	A2	Analyse en kritische bespreking van de jaarrekening	60
4 Analytische boekhouding en management accounting	90	A3	Analytische bedrijfsboekhouding en management accounting (met inbegrip van budgetbeheer en beheerscontrole)	90
5 Vennootschaps- en handelsrecht	90	B1	Vennootschapsrecht	60
		B4	Handelsrecht, met inbegrip van faillissement en concordaten	30
6 Organisatie van de onderneming	15			
7 Beroepsaansprakelijkheid, deontologie, bijzondere opdrachten	15	D5	Rechtsvoorschriften en gedrags- en beroepsregels betreffende de controle en de bedrijfsrevisoren	15
8 Burgerlijk recht	30	B3	Burgerlijk recht	45
9 Sociaal recht	30	B5	Arbeidsrecht en recht van de sociale zekerheid	30
10 Directe fiscaliteit: algemene beginselen van fiscaal recht, personenbelasting, vennootschapsbelasting	120	B2	Fiscaal recht	45
11 Indirecte fiscaliteit: BTW	45			
12 Interne controle	45	D3	Interne control	45
13 Externe controle	75	D1	Accountantsonderzoek	75
14 Informatica	120	C1	Informatie- en informaticasystemen	120
15 Wiskunde en statistiek	120	C3	Wiskunde en statistiek	120
16 Bedrijfseconomie, algemene economie, geld- en kredietwezen	180	C2	Bedrijfseconomie, algemene economie, geld- en kredietwezen	180
17 Beginselen van financieel bedrijfsbeheer	75	C4	Grondbeginselen van financieel bedrijfsbeheer (bijzondere opleiding financieel beheer)	75
		D4	Wetgeving met betrekking tot de jaarrekeningen en de geconsolideerde jaarrekeningen	45

Uit een vergelijking van de twee systemen ten aanzien van de vakken, stelt de Hoge Raad vast dat:

- bepaalde vakken opnieuw werden ingedeeld (vennootschapsrecht, handelsrecht, met inbegrip van faillissement en gerechtelijk akkoord);
- het fiscaal recht in twee vakken werd opgedeeld (directe fiscaliteit en indirecte fiscaliteit);
- het vak “boekhoudkundige en administratieve organisatie van de ondernemingen” specifiek is voor de accountants;
- het vak “boekhoudrecht” niet voorkomt op de huidige lijst van de vakken van het IAB (zie boven, tweede lid van punt 3).

Uit een vergelijking van de twee systemen ten aanzien van de vereiste lesuren, stelt de Hoge Raad vast dat:

- het aantal uren vereist voor het vak burgerlijk recht verschilt naargelang het Instituut (45 uren voor de kandidaat-bedrijfsrevisoren en 30 uren voor de kandidaat-accountants en/of belastingconsulenten). De Hoge Raad begrijpt niet waarom de Raad van het IAB met betrekking tot dit vak een afwijkend standpunt inneemt;
- het aantal uren vereist voor het vak fiscaal recht consequenter is bij het IAB dan bij het IBR. Dit vloeit uiteraard voort uit de integratie van de belastingconsulenten in het IAB. De vergelijking van de 165 uren fiscaliteit (voor de vier fiscale basisvakken), met de 300 uren boekhouding (algemene boekhouding (120 uren), analytische en budgettaire boekhouding (90 uren), analyse van de financiële staten (60 uren), boekhoudrecht (a priori 45 uren) en geconsolideerde jaarrekenin-

gen (30 uren) lijkt volgens de Hoge Raad coherent;

- gezien het totaal aantal vastgestelde uren, er voor de Raad van het IAB a priori geen reden is voor het vak boekhoudrecht meer of minder dan 45 uren te eisen, zijnde het aantal uren dat het IBR heeft vastgesteld;
- voor het vak ‘boekhoudkundige en administratieve organisatie van de onderneming’, dat specifiek is voor de accountants, een vrijstelling kan worden verleend mits de kandidaat-accountant voor dat vak 15 lesuren heeft gevolgd.

Volgens de Hoge Raad is het raadzaam de draagwijdte van dit vak duidelijk te omschrijven zodat de ermee verbandhoudende leergangen kunnen worden aangegeven. Volgens de Hoge Raad kunnen aan deze leergang twee interpretaties worden gegeven: basisbegrippen in management of de organisatie zelf van de administratieve en boekhoudkundige diensten van de ondernemingen.

Aangezien deze opdracht, overeenkomstig artikel 34, 3°, van de wet van 22 april 1999, deel uitmaakt van de werkzaamheden van de accountant, is de Hoge Raad van oordeel dat de tweede interpretatie moet worden weerhouden. De 15 uren die de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten voor dat vak vereist, lijken dan ook gegrond.

Indien niettemin de eerste interpretatie zou worden bijgetreden, is de Hoge Raad van mening dat 15 algemene lesuren management onvoldoende is en wordt voorgesteld het aantal tot 30 lesuren te verhogen.

5. Opmerkingen betreffende het verloop van het examen

De Hoge Raad wenst de aandacht van de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten te vestigen op de **termijnen van informatieverstrekking** van de kandidaat-accountants en/of belastingconsulenten.

Aangezien de nota geen regel bevat met betrekking tot deze termijnen, stelt de Hoge Raad voor dat **degenen** die ingeschreven zijn voor eerste gedeelte van het bekwaamheidsexamen (toelatingsexamen), **uiterlijk een maand vóór de datum van het examen zouden worden ingelicht over de vrijstellingen waarop ze aanspraak kunnen maken en over het statuut van deze vrijstellingen**. Deze termijn van een maand stemt overeen met het voorstel van de Hoge Raad geformuleerd in zijn advies van 17 mei 2001 met betrekking tot het voorontwerp van koninklijk besluit tot regeling van de toegang tot het beroep van de leden van het IAB.

- Daarnaast wil de Hoge Raad de Raad van het IAB erop wijzen dat, voor

zover deze laatste wil ingaan op het voorstel geformuleerd in het advies van de Hoge Raad van 17 mei 2001, **de draagwijdte van bepaalde vakken waarop het toelatingsexamen betrekking heeft, verschilt naargelang het kandidaat-lid accountant dan wel belastingconsulent wil worden**. Het betreft enerzijds de rechtsvoorschriften en gedrags- en beroepsregels (benadering de lege lata) en anderzijds het boekhoudrecht.

Gelet op de door de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten bepaalde herindelingen en de systematische vrijstellingen waarop de gegradueerden aanspraak hebben, moeten bepaalde vakken van het examen eveneens kunnen worden onderverdeeld.

De Hoge Raad stelt voor met deze bijzonderheden rekening te houden door voor de betrokken vakken aan te duiden welke vragen betreffende elke onderverdeling voor een gedeeltelijke vrijstelling in aanmerking komen.

6. Behoorlijk informeren van de examinandi

De Hoge Raad wenst de aandacht van de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten te vestigen op **het belang van de informatie die wordt medegedeeld**:

- aan de kandidaat-stagiairs;
- aan degenen die de wens hebben uitgedrukt de procedure om accountant te worden aan te vangen en ingeschreven zijn voor de examenzitting van februari/maart 2002 vóór de informatie betreffende de vrijstellingen aan de kandidaat-stagiairs wordt medegedeeld;
- aan degenen die niet ingeschreven zijn op de datum dat de informatie

betreffende de vrijstellingen wordt verspreid en zich alsnog voor het toelatingsexamen willen inschrijven⁷.

De twee eerste groepen moeten zo snel mogelijk worden ingelicht door middel van een persoonlijke brief, terwijl de derde groep op voorhand niet kan worden geïdentificeerd. Een persconferentie en een uitgebreide mededeling op de internetsite van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten is derhalve noodzakelijk.

*
* *

7. Dit betreft hoofdzakelijk degenen die uitsluitend de erkenning van de titel van belastingconsulent beogen. Laatstgenoemden meenden immers dat ze de examenzitting na de inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen betreffende de toegang tot het beroep moesten afwachten om – geheel of ten dele – aan het examen te kunnen deelnemen. Anderen die accountant en/of belastingconsulent willen worden, wensen zich misschien ook in te schrijven om te kunnen genieten van het door de Raad van het IAB met het oog op de examenzitting van februari/maart 2002 uitgewerkte vrijstellingsstelsel.

De Hoge Raad meent daarenboven dat de noodzakelijke **rechtszekerheid** slechts kan worden bereikt indien de kandidaat-accountants die reeds bepaalde vakken van het toelatingsexamen hebben afgelegd en degenen die deelnemen aan de examen zitting van februari/maart 2002 **duidelijk zijn ingelicht**:

- inzake de door eenieder te maken keuze tussen het toelatingsexamen (en de daarop volgende stage) dat het mogelijk maakt accountant te worden en/of het toelatingsexamen dat het mogelijk maakt belastingconsulent te worden; duidelijke informatie moet worden verspreid inzake de draagwijdte van het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen betreffende het voeren van beide titels en betreffende de opdrachten die kunnen worden vervuld bij het behalen van één dezer titels (of van beide titels), en dat vooraleer de kandidaat-stagiairs deze keuze moeten maken;
- inzake het behoud van voorheen behaalde resultaten⁸ (kandidaat-accountants die tijdens één of meerdere vorige examen zitting(en) reeds voor bepaalde vakken geslaagd zijn);
- inzake het recht van alle deelnemers (met inbegrip van degenen die tijdens vorige examen zittingen reeds bepaalde vakken hebben afgelegd) aan de zitting van februari/maart 2002 van het toelatingsexamen, op vrijstellingen voor de vakken die nog moeten worden afgelegd. Dit moet geschieden door vermelding van de toepasselijke regel (die verschilt naargelang de kandidaat houder is van een universitair of gelijkwaardig diploma of van een graduaat) alsmede van de praktische modaliteiten die het genot van deze vrijstellingen mogelijk maken (termijn voor het indienen van het dossier, handtekening van de universitaire of gelijkwaardige instellingen, bij te voegen stukken, enz.). De Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten moet in het bijzonder toezien op de bijzondere behandeling van een kandidaat die niet geslaagd is voor alle vakken, maar

op basis van het voorgestelde vrijstellingssysteem, toch geen vakken meer moet afleggen (datum van aanvang van de bijzondere stage of niet).

- inzake het behoud van voorheen behaalde resultaat door kandidaat-accountants en/of belastingconsulenten die deelgenomen hebben aan de zitting van februari/maart 2002 voor latere zittingen (vakken waarvoor men geslaagd is, moeten niet opnieuw worden afgelegd; wel moet worden vermeld of alle (of bepaalde) vrijstellingen geldig blijven dan wel bij de volgende examen zitting van 2003 aan de nieuwe criteria moeten worden onderworpen).

Het is noodzakelijk in het bijzonder te wijzen op:

- het bijzonder statuut van de vakken waarop het toelatingsexamen geen betrekking heeft (eerste deel van het bekwaamheidsexamen): beginselen van registratie- en successierechten, beginselen van gewestelijke en lokale fiscaliteit, beginselen van Europees en internationaal fiscaal recht en fiscale procedure;
- het bijzonder statuut van de vakken die werden heringedeeld met het oog op het verlenen van vrijstellingen bij de examen zitting van 2001 (algemene beginselen van fiscaal recht, personenbelasting, vennootschapsbelasting, en belasting over de toegevoegde waarde die in twee groepen (directe fiscaliteit en indirecte fiscaliteit) werden onderverdeeld) maar ook op de herindeling van het vennootschaps- en handelsrecht;

- inzake het statuut van de vrijstellingen door de Raad van het IAB in 2002 verleend aan een kandidaat-belastingconsulent om hem toe te laten het toelatingsexamen af te leggen, en zelfs om zijn stage aan te vatten, vóór de inwerkingtreding van het nieuw koninklijk besluit⁹, en nadien zou vragen de titel van accountant te voeren.

8. Dit probleem kan zich stellen bij kandidaat-accountants die tijdens een vorige examen zitting reeds voor bepaalde vakken geslaagd zijn. Als ze voor fiscaliteit geslaagd zijn, moeten ze er duidelijk van worden ingelicht dat deze vrijstelling behouden blijft, ook als ze voor de gelijktijdige stage van accountant en belastingconsulent kiezen.

9. De bedoelde vakken zijn:

- accountantsonderzoek;
- analyse en kritische beoordeling van jaarrekeningen;
- geconsolideerde jaarrekeningen;
- analytische bedrijfsboekhouding en management accounting;
- interne controle;
- boekhoudrecht (deel van de wetgeving op de geconsolideerde jaarrekeningen);
- organisatie van de boekhoudingsdiensten en van de administratieve diensten van de ondernemingen;
- beginselen van wiskunde en statistiek;
- financieel beheer van de ondernemingen, met inbegrip van de analyse met boekhoudtechnische procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's;
- indien de regering de benadering *de lege lata* volgt: rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende de andere wettelijke opdrachten van de accountant.

7. Behoorlijk informeren van de universitaire en gelijkwaardige onderwijsinstellingen

Met betrekking tot de universitaire en gelijkwaardige diploma's zullen de administratieve diensten van de betrokken instellingen worden verzocht de door de kandidaat-accountants en/of belastingconsulenten behoorlijk ingevulde dossiers te paraferen.

De Hoge Raad wenst de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten erop te wijzen dat, niettegenstaande het voorgestelde systeem nauwelijks afwijkt van het systeem toegepast door het Instituut der Bedrijfsrevisoren, **men dient toe te zien op het behoorlijk informeren van de betrokken faculteiten**, in dit geval en voornamelijk de faculteiten van de economische en rechtswetenschappen.

De Hoge Raad wenst **in het bijzonder** te benadrukken dat **de vertegenwoordigers van de rechtsfaculteiten** slechts terloops geconfronteerd worden met het vrijstellingssysteem van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, terwijl de belastingconsulenten veelal uit deze faculteiten komen.

De Hoge Raad stelt de Raad van het Instituut van de Accountants en de

belastingconsulenten voor de Voorzitter(s) en de Administratieve Secretaris(sen) van de betrokken faculteiten **zo snel mogelijk te informeren**.

De Hoge Raad vindt het eveneens bijzonder raadzaam de instellingen voor universitair en gelijkwaardig onderwijs **in het bijzonder in te lichten omtrent de vakken die specifiek zijn voor de accountants en/of belastingconsulenten**:

- de onderverdeling van het vak “fiscaal recht” in directe fiscaliteit en indirecte fiscaliteit en de bijzondere behandeling van de algemene fiscale leergangen;
- de draagwijdte van het vak “organisatie van de onderneming” dat specifiek bestemd is voor de accountants en dat voortvloeit uit de werkzaamheden van de accountant zoals bepaald in artikel 34 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen^o;
- de herindeling van de vakken “handelsrecht” en “vennootschapsrecht” en, in voorkomend geval, het belang van onderricht in het vak “faillissementsrecht en soortgelijke procedures”.

1. De werkzaamheden van accountant bestaan erin, in privé-ondernemingen, openbare instellingen of voor rekening van elke belanghebbende persoon of instelling, de volgende opdrachten uit te voeren

(...)

3° boekhoudkundige en administratieve diensten bij ondernemingen organiseren en advies verstrekken inzake boekhoudkundige en administratieve organisatie bij ondernemingen;

(...)

(uittreksel uit artikel 34 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen).

Bijlage I

Voorontwerp van koninklijk besluit van ... betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent (simulatie op basis van het advies door de Hoge Raad uitgebracht op 17 mei 2001).

Art. 3 § 1. Het toelatingsexamen tot de stage van accountant heeft betrekking op volgende vakken:

- accountantsonderzoek;
- analyse en kritische beoordeling van de jaarrekening;
- algemene boekhouding;
- geconsolideerde jaarrekeningen;
- analytische bedrijfsboekhouding en management accounting;
- interne controle;
- wetgeving op de jaarrekeningen en de geconsolideerde jaarrekeningen;
- organisatie van de boekhoudingsdiensten en van de administratieve diensten van de ondernemingen;
- beginselen van wiskunde en statistiek;
- financieel bedrijfsbeheer van de ondernemingen, met inbegrip van de analyse met boekhoudtechnische procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's;
- algemene beginselen van fiscaal recht;
- personenbelasting;
- vennootschapsbelasting;
- belasting over de toegevoegde waarde;
- beginselen van registratie- en successierechten;
- beginselen van Gewestelijke en lokale fiscaliteit;
- beginselen van Europees en internationaal fiscaal recht;
- fiscale procedure
- benadering *de lege lata* rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende de accountancy, het fiscaal advies en de andere wettelijke opdrachten van de accountant en de belastingconsulent;
- benadering *de lege ferenda*;
- rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende de accountancy, het belastingadvies en

de wettelijke controle van de boekhoudbescheiden;

- vennootschapsrecht en wetgeving betreffende de ondernemingen in moeilijkheden;
- beginselen van burgerlijk en handelsrecht;
- beginselen van arbeidsrecht en van socialezekerheidsrecht;
- beginselen van bedrijfseconomie, algemene economie, geld- en kredietwezen;
- informatie- en informaticasystemen.

(...)

§ 2. Het toelatingsexamen tot de stage van belastingconsulent heeft betrekking op volgende vakken:

- algemene boekhouding;
 - wetgeving op de jaarrekeningen;
 - algemene beginselen van fiscaal recht;
 - personenbelasting;
 - vennootschapsbelasting;
 - belasting over de toegevoegde waarde;
 - beginselen van registratie- en successierechten;
 - beginselen van Gewestelijke en lokale fiscaliteit;
 - beginselen van Europees en internationaal fiscaal recht;
 - fiscale procedure;
 - benadering *de lege lata* rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende de accountancy, het fiscaal advies en de andere wettelijke opdrachten van de belastingconsulent;
 - benadering *de lege ferenda* rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende de accountancy, het belastingadvies en de wettelijke controle van de boekhoudbescheiden;
 - vennootschapsrecht en wetgeving betreffende de ondernemingen in moeilijkheden;
 - beginselen van burgerlijk en handelsrecht;
 - beginselen van arbeidsrecht en van socialezekerheidsrecht;
 - beginselen van bedrijfseconomie, algemene economie, geld- en kredietwezen;
 - informatie- en informaticasystemen.
- (...)

Bijlage II:

Vergelijking van het huidige koninklijk besluit betreffende de toegang tot het beroep met het door de Hoge Raad onderzochte voorontwerp van koninklijk besluit

Koninklijk besluit van 20 april 1990 houdende vaststelling van het programma en de voorwaarden voor het bekwaamheidsexamen van accountant (B.S. van 26 april 1990)

Het eerste gedeelte van het bekwaamheidsexamen heeft betrekking op volgende vakken (artikel 3, § 1):

a)

1 accountantsonderzoek

2 analyse en kritische beoordeling van jaarrekeningen

3 algemene boekhouding, met inbegrip van de wetgeving op de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen

4 geconsolideerde jaarrekeningen, met inbegrip van de wettelijke regels die ter zake toepasselijk zijn

5 analytische bedrijfsboekhouding en management accounting

6 interne controle

7 normen voor de opstelling van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen alsmede methoden voor de waardering van activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat

8 rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende de accountancy en de wettelijke controle van boekhoudbescheiden en de daarmee gelaste controleurs

9 organisatie van de boekhoudingsdiensten en van de administratieve diensten van de ondernemingen

Voorontwerp van het koninklijk besluit van ... betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent (simulatie op basis van het advies door de Hoge Raad uitgebracht op 17 mei 2001)

Het toelatingsexamen tot de stage van accountant heeft betrekking op volgende vakken (artikel 3, § 1):

1 accountantsonderzoek

2 analyse en kritische beoordeling van jaarrekeningen

3 algemene boekhouding

4 geconsolideerde jaarrekeningen

5 analytische boekhouding en management accounting

6 interne controle

7 wetgeving op de jaarrekeningen en de geconsolideerde jaarrekeningen

19 benadering *de lege lata*
rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende de accountancy, het fiscaal advies en de andere wettelijke opdrachten van de accountant en de belastingconsulent;
benadering *de lege ferenda*
rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende de accountancy, het belastingadvies en de wettelijke controle van de boekhoudbescheiden

8 organisatie van de boekhoudingsdiensten en van de administratieve diensten van de ondernemingen

Bijlage II:

Vergelijking van het huidige koninklijk besluit betreffende de toegang tot het beroep met het door de Hoge Raad onderzochte voorontwerp van koninklijk besluit (vervolg)

b) voor zover voor de accountancy en de controle van de jaarrekeningen van belang

1 faillissementsrecht en soortgelijke procedures

2 belastingrecht

3 burgerlijk en handelsrecht met inbegrip van vennootschapsrecht

4 arbeidsrecht en recht van de sociale zekerheid

5 informatie- en informaticasystemen

6 bedrijfseconomie, algemene economie, geld- en kredietwezen

7 wiskunde en statistiek

8 grondbeginselen van financieel bedrijfsbeheer met inbegrip van de controle van de jaarrekeningen

20. vennootschapsrecht en wetgeving betreffende de ondernemingen in moeilijkheden;

11 algemene beginselen van fiscaal recht

12 personenbelasting

13 vennootschapsbelasting

14 belasting over de toegevoegde waarde

15 beginselen van registratie- en successierechten

16 beginselen van Gewestelijke en lokale fiscaliteit

17 beginselen van Europees en internationaal fiscaal recht

18 fiscale procedure

21 beginselen van burgerlijk en handelsrecht

24 beginselen van arbeidsrecht en socialezekerheidsrecht

17 informatie- en informaticasystemen

23 bedrijfseconomie, algemene economie, geld- en kredietwezen

9 beginselen van wiskunde en statistiek

10 financieel beheer van de ondernemingen, met inbegrip van de analyse met boekhoudtechnische procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

**Advies van 14 november 2001
omtrent de normen inzake controle van inbreng in natura
en quasi-inbreng**

bijlage III

Samenvatting

Rekening houdend met de sinds enkele jaren vastgestelde evolutie –zij het op internationaal, Europees of nationaal vlak– en van de reactie van sommige prudentiële controleorganen van effectenbeurzen, heeft het Instituut der Bedrijfsrevisoren het nodig geacht de draagwijdte van de opdracht van revisor te verduidelijken en te herzien in het kader van de controle van inbreng in natura en quasi-inbreng.

In het algemeen steunt de Hoge Raad, na onderzoek van de huidige internationale context, de benadering die de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren weerhouden heeft, en is hij verheugd over de proactieve zelfregulerende houding terzake.

Het past hierbij aan te stippen dat, rekening gehouden met de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen, de wettelijke rekeningencontroleur er wettelijk toe gehouden is elke inbreng in natura of quasi-inbreng in de vennootschap waar hij commissaris is, na te zien. Dit brengt mee dat die controleopdracht van inbreng in natura of quasi-inbreng zich niet mag beperken tot een «fairness opinion», om geen inbreuk te plegen op de onafhankelijkheid van de revisor in het kader van zijn wettelijke opdracht van rekeningencontrole.

Het is dus van belang dat de weerhouden methoden om tot een waardebeoordeling van de inbreng in natura en quasi-inbreng over te gaan, en ook van de eigenlijke waardebeoordeling van het ingebrachte bestanddeel, behoren tot de bevoegdheid van het bestuursorgaan.

De Hoge Raad heeft echter toch verschillende opmerkingen geformuleerd, in het bijzonder wat betreft de coherentie van deze normen met betrekking tot de andere controlenormen en -aanbevelingen die van toepassing zijn bij de controle van de jaarrekening.

Inhoudsopgave

A. Inleiding

B. Advies van de Hoge Raad

Woord vooraf

1. Samenvatting van de huidige toestand in verband met de draagwijdte van de opdracht van de auditor
 - 1.1. In de Verenigde Staten
 - 1.2. Op internationaal vlak – Werkzaamheden van de IFAC
 - 1.3. Op Europees niveau
 - 1.4. Op Belgisch niveau – Historiek van de in het Wetboek van Vennootschappen opgenomen bepalingen
2. Advies van de Hoge Raad in verband met de draagwijdte van de opdracht van de bedrijfsrevisor
3. Coherentie van het ontwerp van normen inzake de inbreng in natura en quasi-inbreng met de andere controlenormen en -aanbevelingen
 - 3.1. Aanvaarding van de opdracht
 - 3.2. Fraude en onwettige handelingen
 - 3.3. Gebruik van de werkzaamheden van een deskundige
 - 3.4. Overige opmerkingen in verband met andere controlenormen of -aanbevelingen
4. Aanpassing van de verwijzingen naar de wetteksten en andere wijzigingen voortvloeiend uit de inwerkingtreding van het Wetboek van Vennootschappen
 - 4.1. Nieuwe terminologie
 - 4.2. Aanpassing van de verwijzingen naar de wetteksten
5. Andere aan het ontwerp van normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng aangebrachte wijzigingen en bijkomende commentaar

Bijlage 1: Uittreksels uit het modelverslag over het akkoord tussen de SEC en de Consob

Bijlage 2: Uittreksels uit de Tweede Europese Richtlijn

A. Inleiding

Het voor advies voorgelegd ontwerp van normen beoogt de normen te wijzigen inzake de controle van inbreng in natura en quasi-inbreng, zoals aangenomen door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren tijdens zijn zitting van 1 september 1995.

De Hoge Raad heeft de wettelijke opdracht¹ bij te dragen tot de uitwerking van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen, via het verstrekken van adviezen of aanbevelingen, op eigen initiatief of op verzoek, gericht aan de Regering of aan de beroepsorganisaties die de economische beroepen omvatten.

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft op 17 juli 2001 over dit ontwerp van normen het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen gevraagd. De belangrijkste aangebrachte wijzigingen ten opzichte van de sinds 1 januari 1996 geldende normen zijn gebaseerd op volgende elementen:

- uit de ontwikkelingen, zowel nationale, Europese en internationale, blijkt

dat een auditor zijn onafhankelijkheid in het gedrang dreigt te brengen als hij zijn advies moet geven over het rechtmatig en billijk karakter van een verrichting («fairness opinion»). Er werden in het ontwerp van normen dan ook verduidelijkingen aangebracht betreffende de draagwijdte van de tussenkomst van de bedrijfsrevisor. Vermelden we bijvoorbeeld de toevoeging van verduidelijkingen over het orgaan dat belast is met de waardering van de inbreng in natura of quasi-inbreng, de wijzigingen aan de inhoud van het verslag (bijvoorbeeld de opheffing van de controle op het rechtmatig en billijk karakter van de vergoeding voor de inbreng (vroegere § 2.5)) of nog de toevoeging van de bepalingen over de vaststelling van witwaspraktijken in het kader van een inbreng in natura of quasi-inbreng;

- een wijziging van de verwijzingen naar de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen drong zich op sinds de inwerkingtreding van het Wetboek van Vennootschappen.

B. Advies van de Hoge Raad

woord vooraf

De Hoge Raad is van mening dat de voorgelegde tekst geen wijziging van de bestaande normen is, maar veeleer een voorstel tot vervanging van de huidige normen. De Hoge Raad stelt dan ook voor in het inleidend gedeelte van de normen de volgende zin in te lassen: “De normen van 1 september 1995 inzake controle van inbreng en quasi-inbreng worden opgeheven.”.

Na onderzoek van het voorstel van normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng, stelt de Hoge Raad vast dat de voornaamste aan de bestaande normen aangebrachte wijzigingen over het algemeen tot doel hebben rekening te houden met de recente ontwikkelingen van het wettelijk en normatief kader, zowel in de Verenigde Staten, als op internationaal en op Belgisch niveau.

1. Deze opdracht vloeit voort uit artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

1. Samenvatting van de huidige toestand in verband met de draagwijdte van de opdracht van de auditor

1.1. In de Verenigde Staten

1.1.1. Werkzaamheden van het ISB

In 1999 begon men in de Verenigde Staten, binnen de Independence Standards Board (ISB) na te denken over de herziening van de coherentie van het geheel van de wettelijke en normatieve bepalingen inzake de onafhankelijkheid van de auditors.

In november 1999 gaf het ISB een *Discussion Memorandum*² uit over "Appraisal and Valuation Services" waarin de fundamentele vragen werden opgeworpen over de verenigbaarheid tussen de onafhankelijkheid van de auditors en het uitbrengen van "fairness opinions".

2. Independence Standards Board, "Appraisal and Valuation Services", Discussion Memorandum (DM 99-3), september 1999 (document beschikbaar op volgend adres: <http://www.cpaindependence.org>).

3. De *Securities and Exchange Commission* is belast met de prudentiële controle van de op een Amerikaanse effectenbeurs genoteerde vennootschappen. Ze is ook bevoegd op gebied van boekhoudnormalisatie (momenteel wordt die taak door de FASB uitgevoerd) en van normalisatie op auditvlak (momenteel wordt die opdracht door de AICPA waargenomen).

4. Securities and Exchange Commission, "Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements", Release 33-7919 van 21 november 2000 (document beschikbaar op volgend adres: <http://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm>).

365. The ISB has identified threats to the independence of firms that perform appraisal and valuation services for audit clients. See ISB, Discussion Memorandum 99-3 "Appraisal and Valuation Services," at 7-9. <http://www.cpaindependence.org/>

366. See generally Codification § 602.02.c.

367. See, e.g., Arthur Andersen Letter; Deloitte & Touche Letter; PricewaterhouseCoopers Letter.

368. Of course, reference to financial statements includes results of operations, financial conditions and cash flows.

ments³⁶⁶. Where the service involves the preparation of projections of future results or future cash flows, the accountant may develop a mutuality of interest with the audit client in attaining the forecasted results."

In het in november 2000 door de SEC gepubliceerde document moeten echter zes uitzonderingen op dat beginsel worden aangestipt:

- "We solicited comment on whether we should provide an exception from the rule when the *amounts involved are likely to be immaterial* to the financial statements that later would be reviewed by the auditor. Several commenters stated that such an exception is warranted³⁶⁷. In response, we are limiting application of the rule to the provision of appraisals, valuations, or services involving a fairness opinion where it is reasonably likely that the results, individually or in the aggregate, would be material to the audit client's financial statements³⁶⁸ or where the results would be audited by the auditor. As a general matter, auditors would be auditing the results when they perform a GAAS audit.

- The rule also contains an exception for appraisal or valuation services where *the accounting firm reviews and reports on work done by the audit client itself or an independent, third-party specialist employed by the audit client, and the audit client or specialist provides the primary support for the balance recorded in the client's financial statements*. In those instances, because a third party or the audit client is the source of the financial information subject to the review or audit, the accountant will not be reviewing or auditing his or her own work.

- Another exception allows accountants to continue to *value an audit client's pension, other post-employment benefit, or similar liabilities*, so long as the audit client has determined and taken responsibility for all significant

assumptions and data underlying the valuation³⁶⁹. Accountants historically have provided pension assistance to their audit clients, and if appropriate persons at the audit client determine the underlying assumptions and data, we believe that independence is not impaired.

- Commenters also stated that an accountant's independence should not be deemed impaired when the accountant performs *appraisal or valuation services as a necessary part of permitted tax services*. As the rule text and this Release make clear, accountants will continue to be able to provide tax services to audit clients. A few commenters pointed out, however, that unless accountants can perform appraisal and valuation services that are part of a tax planning strategy or for tax compliance purposes, the client would not hire the accountant to provide tax services³⁷⁰. The final rule makes clear that accountants can perform appraisal and valuation services for those purposes without impairing independence.

369. AICPA Code of Professional Conduct, ET § 101.05 states that an auditor's independence would not be impaired in connection with appraisal and valuation services "when all significant matters of judgment are determined or approved by the client and the client is in a position to have an informed judgment on the results of the valuation."

370. See, e.g., Arthur Andersen Letter.

371. Deloitte & Touche Letter.

372. We note in this regard, that if an acquisition individually, and when aggregated with other acquisitions reflected in the financial statements, is immaterial to the audit client's financial statements, then assisting in the allocation of the purchase price would not fall within the conditions of the rule and therefore would not be deemed to impair the auditor's independence.

373. See, e.g., Deloitte & Touche Letter; Ernst & Young Letter; Letter of KPMG Europe (Sept. 22, 2000).

374. Ernst & Young Letter.

375. See e.g., Deloitte & Touche Letter; Letter of KPMG Europe (Sept. 22, 2000).

376. See Letter from Lynn Turner, Chief Accountant, SEC, to Antonio Rosati, CONSOB (Aug. 24, 2000). In that letter, our Chief Accountant did not deem the auditor's independence to be impaired where there were certain agreed-upon procedures for the contribution-in-kind report and the accountant represented in the report that the report did not express an opinion on the fairness of the transaction, the value of the security, or the adequacy of consideration to shareholders. This letter is available on our website.

- Commenters requested an exception for *appraisal and valuation services where the services are for non-financial purposes*. Because our principal concern about appraisal and valuation services is that they lead auditors to audit their own work, so long as the results do not affect the financial statements, appraisal or valuation services performed for non-financial purposes do not impair an auditor's independence.

- At least one commenter suggested that we include an exception for *purchase price allocations*³⁷¹. An exception is not appropriate here because these allocation decisions, particularly those regarding the valuation of intangible assets, can have a direct, significant, and immediate impact on companies' financial statements. For example, where a company acquires another company with large, on-going in-process research and development

projects, the acquiring company will need to decide how much of the purchase price to allocate to those projects. This may affect in turn the amount charged against earnings in the current year as in-process research and development expense, and the amount to be classified as goodwill and amortized against future years' earnings. Any such allocations later will be reviewed in the course of the audit, leading the firm to audit its own work³⁷²."

De SEC heeft in dit document ook de bijzondere situatie behandeld waarin de vennootschappen naar buitenlands recht zich bevinden, waarvan de aandelen op een Amerikaanse financiële markt genoteerd zijn, door aan te kondigen dat ze bereid is een overeenkomst te vinden om, enerzijds, rekening te kunnen houden met de nationale bepalingen waar de in de Verenigde Staten genoteerde bedrijven zich moeten naar schikken (naar het voorbeeld van alle andere vennootschappen die hun zetel in hetzelfde land hebben), en anderzijds, met de door de Amerikaanse SEC goedgekeurde reglementeringen:

"Finally, commenters raised concerns about the restriction on the provision of contribution-in-kind reports³⁷³. We have removed the language in the rule referring to contribution-in-kind reports because we view such reports to be akin to fairness opinions, which are restricted under the final rules. *We understand from commenters that certain foreign jurisdictions require auditors to issue contribution-in-kind reports for their audit clients*³⁷⁴ and that, in some European jurisdictions, auditors may be appointed or approved by an administrative or judicial authority to act as an independent expert and issue a contribution-in-kind report for the audit client³⁷⁵. The Commission is sensitive to those issues and in the past has worked with foreign regulators and companies to reach an acceptable resolution³⁷⁶. We will continue our practice of determining whether to accept a contribution-in-kind report on a case-by-case basis. In this regard, we encourage registrants and their auditors to contact the staff to discuss particular situations where a foreign jurisdiction requires a contribution-in-kind report to enable the

staff to work with the registrant and the foreign jurisdiction in reaching an appropriate resolution.”

1.2. Op internationaal niveau – Werkzaamheden van de IFAC

In het kader van de herziening van haar Ethische Code, heeft de International Federation of Accountants (IFAC) de problematiek van de onafhankelijkheid van de auditor in verschillende situaties onderzocht⁵. Voor wat betreft de problematiek van de kans op verlies aan onafhankelijkheid en meer in het bijzonder het risico verbonden aan de waardering van vroegere door dezelfde auditor uitgevoerde werkzaamheden (Self-Review Threat), moet benadrukt worden dat volgens de IFAC (§ 8.27):

«“Self-Review Threat” occurs when (1) any product or judgment of a previous assurance engagement or non-assurance engagement needs to be re-evaluated in reaching conclusions on the assurance engagement or (2) when a member of the assurance team was previously a director or officer of the assurance client or was an employee in a position to affect the subject matter of the assurance engagement.

Examples of circumstances that may create a self-review threat include, but are not limited to:

- (a) a member of the assurance team being, or having recently been, a director or officer of the assurance client;
- (b) a member of the assurance team being, or having recently been, an employee of the assurance client in a position to affect the subject matter of an assurance engagement;
- (c) performing services for an assurance client that directly affect the subject matter of an assurance engagement; and
- (d) preparation of original data used to generate financial statements or preparation of other records that are the subject matter of an assurance engagement.

A self-review threat may arise in relation to non-assurance services provided by a firm that are subsequently reviewed as

part of a non-audit assurance engagement. Consideration should be given to the significance of the firm’s involvement with the subject matter and whether any identified threats to independence could be reduced to an acceptable level by the application of safeguards, or whether the engagement should be declined. When the non-assurance services are not related to the subject matter of the non-audit assurance engagement, the threats to independence will generally be insignificant».

In hetzelfde document werden door de IFAC, in de paragrafen 8.157 tot 8.160 voor de waarderingsopdrachten ook «safeguards»-maatregelen naar voor gebracht.

1.3. Op Europees niveau

1.3.1. Het Groenboek van de Europese Commissie en de werkzaamheden van de FEE in 1996

Vanaf 1996 wierp de Europese Commissie in het Groenboek dat ze destijds publiceerde⁶ het probleem op van de onafhankelijkheid van de wettelijke rekeningencontroleur, waarbij zij van mening was: «In ieder geval dient de accountant ervoor te zorgen dat hij en zijn firma niet betrokken zijn bij het bestuur of de besluitvorming van zijn cliënt. De accountant mag niet meewerken aan de opstelling van de jaarrekening, noch betrokken zijn bij de waardebeoordeling van de activa en passiva ter opname ervan in de jaarrekening,...». (uittreksel uit paragraaf 4. 14).

Het Groenboek van de Europese Commissie werd voorafgegaan door een in januari 1996 door de Federatie van Europese Accountants (FEE) uitgevoerde studie⁷, waarin met name het probleem van de onafhankelijkheid van de auditor werd behandeld. Onder de risico’s of de gevaren van verlies van onafhankelijkheid kwam in het bijzonder het «gevaar of het risico van zelfbeoordeling (self-review threat or risk)» voor, als volgt gedefinieerd: «De schijnbare moeilijkheid om de objectiviteit te bewaren in de uitvoering van wat effectief een zelfcontrole is, indien de uitkomst of de beoordeling van een vorige

5. “Independence”, International Federation of Accountants, Exposure Draft (Response Due Date June 30, 2001), april 2001. Dit document is op volgende internetsite beschikbaar: <http://www.ifac.org>.

6. «De rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie», Groenboek van de Europese Commissie, PB C nr. 321 van 28 oktober 1996.

7. “The Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditor in the European Union” and Appendices, Fédération des Experts-comptables européens, januari 1996.

opdracht – al dan niet als wettelijke controleur – moet afgewogen of geherwaardeerd worden om te komen tot de conclusies van de controle.»

1.3.2. Fundamentele beginselen inzake de onafhankelijkheid van de wettelijke rekeningencontroleur

Meer recent heeft de Europese Commissie de elementen onderzocht die de onafhankelijkheid van de auditor in het gedrang kunnen brengen. In verband met de waarderingsopdrachten merken we op dat⁸:

« 7.2.3 *Valuation Services*

(1) A self-review threat exists whenever a Statutory Auditor, an Audit Firm, an entity within a Network or a Partner, manager or employee thereof provides the Audit Client with valuation services that result in the preparation of a valuation that is to be incorporated into the client's financial statements.

(2) The significance of the self-review threat is considered too high to allow the provision of valuation services which lead to the valuation of amounts that are material in relation to the financial statements and where the valuation involves a significant degree of subjectivity inherent in the item concerned.

(3) In cases not prohibited under (2) the Statutory Auditor should consider whether additional safeguards are needed to mitigate a remaining self-review threat. In particular, where a valuation service should only be provided by an expert team with different personnel (including engagement partner) and different reporting lines to those of the audit Engagement Team.

8. "Consultative Paper on Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles", Issued for comment by 2 March 2001, DG XV van de Europese Commissie, 15 december 2000, 48 blz. Dit document is beschikbaar op internet op volgend adres: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/independence_en.pdf. Het in punt 1.3.2. opgenomen uittreksel werd aangepast in functie van de laatste aan de tekst aangebrachte wijzigingen ter gelegenheid van de vergadering van het Committee on Auditing die op 28 en 29 juni 2001 in Oslo werd gehouden.

Valuation Services

A valuation comprises the making of assumptions with regard to future developments, the application of certain methodologies and techniques, and the combination of both in order to compute a certain value, or a range of values, for an asset, a liability or for a business as a

whole. The underlying assumptions of such a valuation may relate to interpretations of the present or expectations of the future, including both general developments and the consequences of certain actions taken or planned by the *Audit Client* or anybody within its close business environment.

Engagements to review or to issue an opinion on the valuation work performed by others (e.g. engagements under Articles 10 and 27 of the 2nd Company Law Directive [77/91/EEC], Articles 10 and 23 of the 3rd Company Law Directive [78/855/EEC], or under Article 8 of the 6th Company Law Directive [82/891/EEC]), or to collect and verify data to be used in a valuation performed by others (e.g., typical "due diligence" work in connection with the sale or purchase of a business), are not regarded as valuation services under this principle.

Materiality and Subjectivity

Valuation services leading to the valuation of amounts which neither separately nor in the aggregate are material in relation to the financial statements are not considered to create a significant threat to independence.

The underlying assumptions of a valuation and the methodologies to be applied are always the responsibility of the *Audit Client* or its management. Therefore, as part of its decision-making process, the *Audit Client* or its management has generally to determine the underlying assumptions of the valuation, and to decide on the methodology to be applied for the computation of the value. This is of particular importance when the valuation to be performed requires a significant degree of subjectivity, either in relation to the underlying assumptions or regarding the differences in applicable methodologies.

However, with regard to certain routine valuations, the degree of subjectivity inherent in the item concerned may be insignificant. This is the case when the underlying assumptions are determined by law (e.g., tax rates, depreciation rates

for tax purposes), other regulations (e.g., provision to use certain interest rates), or are widely accepted within the *Audit Client's* business sector, and when the techniques and methodologies to be used are based on general accepted standards, or even prescribed by laws and regulations. In such circumstances, the result of a valuation performed by an informed third party, even if not identical, is unlikely to be materially different. The provision of such valuation services might therefore not compromise a statutory auditor's independence, even if the value itself could be regarded as material to the financial statements, provided that the *Audit Client* or its management has at least approved all significant matters of judgement.

Additional Safeguards

Some valuation services involve an insignificant degree of subjectivity. These could include those requiring the application of standard techniques or methodologies or where the service is a review of the valuation methods used by a third party, but where the resulting valuation is material in relation to the financial statements. In these cases, the *Statutory Auditor* should consider whether there remains a self-review threat which should be mitigated by additional safeguards. It may be appropriate to address such a threat by setting up a valuation service team separate from the *Engagement Team*, with different reporting lines for both.»

In februari 2001 heeft de Fédération des Experts-comptables Européens overigens een document⁹ gepubliceerd waarin ze een geheel van «safeguards» voorstelt die in het algemeen de onafhankelijkheid van de auditor moeten waarborgen; noch de problematiek van de «*fairness opinions*», noch die van de «*valuation services*» worden echter in het bijzonder behandeld.

Er dient opgemerkt te worden dat die respectieve standpunten van de FEE en van de Europese Commissie niet grondig verschillen van deze die in november 2000 ingenomen werden door de Amerikaanse SEC inzake "Appraisal or Valuation

Services and Fairness Opinions".

1.3.3. Akkoord tussen de SEC en de Consob

Wat het op punt stellen van veiligheidsmaatregelen inzake "fairness opinions" betreft, stelt men vast dat het Italiaanse Consob in augustus 2000 een akkoord ondertekend heeft met de Amerikaanse SEC inzake fusies en splitsingen¹⁰. Dit document, ook al behandelt het de inbreng in natura en quasi-inbreng niet als dusdanig, wordt op Europees vlak algemeen erkend als het referentiedocument inzake constructieve posities van de SEC omtrent «fairness opinions» in het bijzonder geval van Europese ondernemingen genoteerd op Amerikaanse effectenbeurzen.

Hierbij moet ook opgemerkt worden dat het akkoord tussen de Consob en de SEC inzake fusies en splitsingen onder meer voorschrijft dat:

« In the United States, as noted in Rule 2-01 (c) of Regulation S-X promulgated by the SEC, to analyze an independence issue, the Commission will consider all relevant circumstances and relationships, which of course, include the provision of consulting or other professional services to the client. When looking at consulting services, the staff has found that a mutuality of interest may exist, which impairs the auditor's independence, when the service results in, among other things:

1. the auditor auditing his/her own work,
2. the auditor supplanting management's role in making corporate decisions, or
3. the auditor being perceived as an employee or management of the audit client.

For these reasons, a 1994 Staff Report on Auditor Independence notes that the Commission's staff questions the independence of auditors that issue fairness opinions or valuation reports.

Based on our discussions with you and our review of the model report, the SEC staff would not object if an auditor that

9. "The Conceptual Approach to Protecting Auditor Independence", FEE paper, februari 2001, 9 p.

10. Dit document met als titel "Office of the Chief Accountant: Commissione Nazionale per le Società e la Borsa – Auditor Independence No Action Request", bestaat uit briefwisseling door de Amerikaanse SEC gericht aan de Italiaanse Consob en handelt over het revisoraal verslag in geval van fusies en splitsingen. Het is beschikbaar op de internetsite van de SEC, op volgend adres: <http://www.sec.gov/info/accountants/noaction/italyaud.htm>.

performs procedures limited to those described in the report and issues the model report concludes that they are independent provided that the auditor also represented in writing that «the report does not express an opinion on the fairness of the transaction, the value of the security, or the adequacy of consideration to shareholders.» The staff would also not object if the following additional representation is added, «and therefore the issuance of the report would not impair the auditor's independence under the U.S. independence requirements;» If the report relates to a transaction that is being registered with the SEC, this written representation, along with the report and the auditor's consent to include the report, also must be included in the registration statement.»

In bijlage 1 worden enkele uittreksels opgenomen uit het modelverslag gevoegd bij de briefwisseling die Mevrouw Lynn TURNER, toen Chief Accountant van de SEC, op 24 augustus 2000 stuurde naar de Heer Antonio ROSATI, Directeur van de Consob.

1.3.4. Verwachte ontwikkelingen

Uit de momenteel beschikbare inlichtingen blijkt verder dat het Directoraat-Generaal Interne Markt een verklaring over de inbreng in natura poogt op te stellen om duidelijk te laten blijken dat een auditor bij dat soort opdrachten niet overgaat tot de eigenlijke waardebeoordeling.

Er wordt beoogd tot een akkoord te komen tussen de SEC en de Europese Commissie in de vorm van een « *no action letter* ». Het model dat de Europese Commissie zou moeten voorstellen, vertrekt van het akkoord dat ondertekend werd door de SEC en de Consob betreffende de hiervoor in punt 1.3.3 behandelde fusies en splitsingen.

De tweede Europese richtlijn¹¹ beschrijft de elementen waarover de auditor zich moet uitspreken in het kader van een controle over inbreng in natura. Eén van die elementen waarover de auditor zich moet uitspreken, is de minimum waarde van de inbreng.

Het fundamenteel probleem ligt in het feit dat de SEC er niet van overtuigd is dat in de huidige stand van de wetgeving de door de accountant gedane uitspraak in het kader van de controle van de inbreng in natura over de minimum inbrengwaarde, als hij ook nog belast is met de wettelijke controle van de rekeningen, niet indruist tegen de onafhankelijkheidsregels waaraan alle vennootschappen – ongeacht of ze Amerikaans of buitenlands zijn – waarvan de effecten op een Amerikaanse financiële markt genoteerd zijn, zijn onderworpen (zie voormeld 1.1.2.).

Er moet ook opgemerkt worden dat in sommige gevallen de verklaringen van de auditors niet toelaten zekerheid te krijgen dat de wettelijke rekeningencontroleur geen waardering gemaakt heeft van het ingebracht bestanddeel op zich.

Voor zover de waardering effectief uitgevoerd moest worden door een auditor die daarnaast ook belast was met de wettelijke rekeningencontrole van hetzelfde boekjaar, zou er, rekening houdend met de door de SEC uitgevaardigde regels, een tegenstrijdigheid inzake onafhankelijkheid bestaan¹².

Die ontwikkelingen op internationaal niveau blijven niet zonder gevolg voor de wijze waarop de controleopdracht van de inbreng in natura en quasi-inbreng in België moet worden geregeld. Als lid van de IFAC dient het Instituut der Bedrijfsrevisoren inderdaad rekening te houden met de internationale tendensen om de geloofwaardigheid van zijn leden te garanderen, zowel op nationaal als op internationaal vlak.

1.4. Op Belgisch niveau – Historiek van de in het Wetboek van Vennootschappen opgenomen bepalingen

De memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 1960 tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen beschrijft de historiek van de op de inbreng in natura toepasselijke reglementering. De volgende uittreksels laten toe de belangrijkste wijzigingen terzake terug te vinden.

11. Tweede Richtlijn van de Raad van 13 december 1976 strekkende tot het coördineren van de waarborgen welke in de Lidstaten worden verlangd van de vennootschappen in de zin van artikel 58, tweede alinea, om de belangen te beschermen, zowel van de deelnemers in deze vennootschappen als van derden met betrekking tot de oprichting van de naamloze vennootschap alsook de instandhouding en de wijziging van haar kapitaal zulks teneinde die waarborgen gelijkvormig te maken (77/91/EEG), (PB L nr. 26 van 31 januari 1977, p. 1), zoals gewijzigd door richtlijn 92/101/EEG van de Raad van 23 november 1992 (PB L nr. 347 van 28 november 1992, p. 64).

12. Zie hierover SEC, "Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements", Release 33-7919 van 21 november 2000, op volgend adres: <http://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm>.

«Onder de gelding van de wet van 18 mei 1873 regelden de oprichters van vennootschappen de raming en de vergoeding van de inbreng in natura zoals zij wilden. Voorts konden de effecten, uitgegeven om die inbreng te vertegenwoordigen, zonder belemmering verhandeld worden. (...).

Om [sommige van] die misbruiken te keer te gaan, voerde de wetgever in 1913 in de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen twee belangrijke hervormingen in:

- aan de ene kant moesten voortaan in de oprichtingsakte of in de akte tot vaststelling van de kapitaalverhoging die inbreng in natura met zich brengen, nauwkeurige gegevens voorkomen over de inbreng die niet in geld geschiedde (artt. 30 et 34).
- aan de andere kant werden voor de verhandelbaarheid van de tot vergoeding van die inbreng toegekende aandelen tijdelijke beperkingen gesteld die tegelijk bestemd waren om de aandacht van de koper op de voorwaarden van de verrichting te vestigen en om hun verhandeling in het openbaar tot op zekere hoogte te belemmeren.»¹³.

13. Memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot wijziging van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935, voor wat de inbreng in natura betreft, *Parl. St., Senaat*, 1960-1961, 25 november 1960, nr. 19, p. 2.

14. Memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot wijziging van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935, voor wat de inbreng in natura betreft, *Parl. St., Senaat*, 1960-1961, 25 november 1960, nr. 19, p. 4.

15. Ontwerp van wet tot wijziging van de op 30 november 1935 gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen ter zake van inbreng in natura, Verslag van 7 februari 1961 namens de Commissie voor Justitie uitgebracht door de Heer VAN REMOORTEL, *Parl. St., Senaat*, 1960-1961, nr. 125, blz. 2.

16. Memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot wijziging van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935, voor wat de inbreng in natura betreft, *Parl. St., Senaat*, 1960-1961, 25 november 1960, nr. 19, blz. 5.

17. Wetsontwerp tot wijziging van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935, voor wat de inbreng in natura betreft, *Parl. St., Senaat*, 1960-1961, 25 november 1960, nr. 19, blz. 4.

In het licht van verschillende kritieken die destijds werden geuit, werd op 25 november 1960 een wetsontwerp ingediend. Dat wetsontwerp voerde twee soorten maatregelen in¹⁴:

- « in de eerste plaats organiseert het een procedure voor de verificatie van de inbrengen in natura, die wordt opgedragen aan een bedrijfsrevisor, en bepaalt het dat het resultaat van die verificatie moet worden bekendgemaakt. Het stelt burgerrechtelijke en strafrechtelijke sancties vast tegen hen die zich aan overschatting van inbrengen in natura schuldig maken.
- Als tegenhanger van die preventieve en strafmaatregelen ter voorkoming dat aandelen die overschatte inbrengen in natura vertegenwoordigen, uitgegeven worden, schaft het [wets]ontwerp het door de wetgever van 1913 ingevoerde stelsel van onverhandelbaarheid af .».

De rol van de revisor in het kader van een inbreng in natura werd in 1961 in het Verslag aan de Koning namens de Commissie voor Justitie in het kader van

de invoeging van artikel 29bis in de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen en van de wijziging van artikel 34 van dezelfde wetten als volgt bepaald: door de controle van de revisor “zullen de oprichters en de aandeelhouders (ingeval van kapitaalverhoging) hun beslissing kunnen gronden op objectieve en gecontroleerde gegevens.”¹⁵.

De memorie van toelichting van hetzelfde wetsontwerp vat op passende wijze de respectieve rol samen van het bestuursorgaan en van de revisor in het kader van verrichtingen van inbreng in natura¹⁶:

«[Het wetsontwerp] legt de *raad van beheer* de verplichting op om een omstandig speciaal verslag op te maken over de omvang, de raming en de voorwaarden van elke inbreng, alsmede over het belang dat deze voor de vennootschap heeft.

Voorts wordt daarin de tussenkomst voorzien van een *revisor* die over dit verslag zijn advies zal uitbrengen.».

Tenslotte werd ook de inhoud van het verslag van de revisor behandeld in de memorie van toelichting¹⁷: «een bedrijfsrevisor (...) die een omstandig speciaal verslag zal uitbrengen, inzonderheid over de beschrijving van de inbrengen in natura, de vergoeding die er de tegenprestatie van is en de toegepaste schattingswijzen». Uit de parlementaire werken van 1961-1962 in verband met de goedkeuring van die bepalingen, blijkt dat het door de bedrijfsrevisor uitgebracht oordeel niet gekoppeld wordt aan de toepassing van het concept van materialiteit.

Sinds de inwerkingtreding van het Wetboek van Vennootschappen op 6 februari 2001, behandelen de volgende bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen de essentiële aspecten van de inbreng in natura en quasi-inbreng:

De ontwikkelingen op internationaal niveau behandeld in de punten 1.1., 1.2. en 1.3. blijven niet zonder gevolg voor de manier waarop de controleopdracht op

de inbreng in natura en quasi-inbreng in België georganiseerd moet worden.

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft als opdracht beroepsnormen vast te leggen, of eventueel bij te

werken, die zowel beantwoorden aan de Belgische wettelijke voorschriften terzake (behandeld in punt 1.4.) als aan de internationale verwachtingen, zowel van de organen voor prudentiële controle als van derden in het algemeen.

	Inbreng in natura				Quasi-inbreng	
	Definitie		Verslag		Definitie	Verslag
	Oprich-ting	Kapitaal- verhoging	Oprich-ting	Kapitaal- verhoging	Termijn van 2 jaar te rekenen vanaf de oprichting van de vennootschap	
BVBA	218	312	219	313	220	222
CVBA	394	-	395	423	396, § 1	396, § 3
NV	443	601	444	602	445	447
ESV	-	-	844	-		
Comm. VA	657 (verwijzing naar de NV)					

2. Advies van de Hoge Raad in verband met de draagwijdte van de opdracht van de bedrijfsrevisor

Uit de hiervoor beschreven recente ontwikkelingen, nationaal of internationaal, blijkt dat een auditor het gevaar loopt zijn onafhankelijkheid in het gedrang te brengen ingeval hij zijn advies moet geven over het rechtmatig en billijk karakter van een verrichting (“fairness opinion”).

Die nieuwe context heeft de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren¹⁸ ertoe gebracht zijn normen te herzien inzake de inbreng in natura en quasi-inbreng.

De Hoge Raad wenst de aandacht te vestigen op het feit dat de hoeveelheid informatie die voorkomen in het verslag uitgebracht door een revisor in het kader van een inbreng in natura of van quasi-inbreng, zal verminderd worden ingeval de door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voorgestelde wijzigingen van de controlenormen.

De Hoge Raad treedt de door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voorgestelde aanpassing van de normen bij voor zover, rekening houdend met de huidige besprekingen op internationaal vlak, een verduidelijking aangebracht wordt op het stuk van de draagwijdte van de opdracht van de revisor in het kader

van een inbreng in natura of quasi-inbreng.

Niettegenstaande de wens van de Amerikaanse prudentiële controleautoriteiten, wenst de Hoge Raad er aan te herinneren dat de door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voorgestelde aanpassing van de normen zowel met het nationaal recht als met de Europese richtlijnen verenigbaar moet zijn.

- Voor wat het Wetboek van vennootschappen betreft, bepalen de artikelen 219 en 313, 395 en 423 en de artikelen 444 en 602 de *inhoud van het revisoraal verslag in geval van een inbreng in natura* (onderscheid makend tussen een inbreng in natura op het moment van de oprichting van de vennootschap en de inbreng in natura in het kader van een kapitaalverhoging).

Uit deze bepalingen blijkt dat het verslag van de revisor minstens vier vermeldingen moet bevatten:

- verslag uitbrengen over de beschrijving van elke inbreng in natura;
- verslag uitbrengen over de toegepaste waarderingsmethoden;
- aangeven of de waarden waartoe deze methoden leiden, tenminste overeenkomen met het aantal en de nominale waarde of, bij gebreke van nominale waarde, de fractiewaarde

18. IBR, *Jaarverslag 1999*, p. 40-41 en IBR, *Jaarverslag 2000*, p. 116-117.

- van de tegen de inbreng uit te geven aandelen;
- vermelden welke werkelijke vergoeding als tegenprestatie voor de inbreng wordt verstrekt.

De Hoge Raad stelt vast dat het voorstel van normen van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren de verplichting nakomt om die vier elementen te vermelden. Hoewel de inlichtingen vermeld in het verslag van de revisor in de toekomst minder aanzienlijk zullen zijn dan in het verleden, houdt de Hoge Raad er aan te benadrukken dat geen inbreuk op het Wetboek van de Vennootschappen kan worden aangestipt.

De parlementaire documenten die verband houden met het toevertrouwen aan de revisoren van een opdracht in het kader van een inbreng in natura vermelden daarenboven geen bijkomende voorwaarden. Ze bepalen daarentegen duidelijk wie met de waarde-bepaling van de ingebrachte bestanddelen belast is, namelijk het bestuursorgaan¹⁹.

- De inhoud van het revisoraal verslag in geval van quasi-inbreng wordt beschreven in de artikelen 222, 396, § 3 en 447 W. Venn.. Uit het onderzoek van de wettelijke bepalingen vervat in het Wetboek van Vennootschappen blijkt dat het verslag minstens volgende gegevens moet bevatten:
 - de naam van de eigenaar van het goed dat de vennootschap wil verkrijgen;
 - de beschrijving van het goed;
 - de vergoeding die werkelijk als tegenprestatie voor de verkrijging wordt verstrekt;
 - de toegepaste waarderingsmethoden;
 - aangeven of de waarden waartoe deze methoden leiden, tenminste gelijk zijn aan de als tegenprestatie verstrekte vergoeding.

De Hoge Raad stelt vast dat het besluit van het verslag van de revisor in geval van quasi-inbreng deze verschillende vermeldingen bevat.

De enige opmerking die de Hoge Raad wil maken over punt f) van § 5.1.2. van de Franstalige versie van het voorstel van normen bestaat erin te benadrukken dat in het Wetboek van Vennootschappen het woord «estimations» (artikel 396, § 3) of «valeurs» (artikelen 222 en 447) voorkomt, terwijl het voorstel van normen systematisch het woord «valeurs» gebruikt.

Voor wat de Nederlandstalige versie van het Wetboek van Vennootschappen betreft, worden ook twee woorden («waarden» (artikelen 222 en 447) en «resultaat» (artikel 396, § 3)) gebruikt, terwijl het voorstel van normen enkel het woord «waarden» gebruikt.

De Hoge Raad stelt vast dat het ontwerp van normen van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren de vermeldingen, die het Wetboek van Vennootschappen vereist, naleeft.

Het is ook nuttig de draagwijdte te onderzoeken van de bepalingen in de tweede Europese Richtlijn²⁰, waarvan enkele uittreksels opgenomen zijn in bijlage 2. De Hoge Raad stelt vast dat de nieuwe door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voorgestelde normen in overeenstemming zijn met het algemeen kader dat de tweede Europese Richtlijn inzake vennootschapsrecht vastlegt.

Tenslotte stelt de Hoge Raad vast dat de nieuwe paragraaf 3.5.3. elke revisor de keuze laat in zijn verslag over een inbreng in natura of over een quasi-inbreng al dan niet te vermelden « dat hij geen uitspraak doet over het rechtmatig en billijk karakter van de verrichting (“no fairness opinion”).

De Hoge Raad is van mening dat het feit dat in sommige verslagen duidelijk vermeld zal worden dat de revisor zich niet uitspreekt over het rechtmatig en billijk karakter van de verrichting (“no fairness opinion”), terwijl andere verslagen er geen melding zullen van maken, zou kunnen laten vermoeden dat, als het niet vermeld wordt, de revisor zich zou kun-

19. Memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot wijziging van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935, voor wat de inbreng in natura betreft, *Parl. St., Senaat*, 1960-1961, 25 november 1960, nr. 19, blz. 5.

20. Tweede richtlijn van de Raad van 13 december 1976 strekkende tot het coördineren van de waarborgen welke in de Lid-Staten worden verlangd van de vennootschappen in de zin van artikel 58, tweede alinea, van het Verdrag, om de belangen te beschermen zowel van de deelnemers in deze vennootschappen als van derden met betrekking tot de oprichting van de naamloze vennootschap, alsook de instandhouding en wijziging van haar kapitaal, zulks teneinde die waarborg gelijkwaardig te maken (77/91/EEG), (*PB L* nr. 26 van 31 januari 1977, p. 1), zoals gewijzigd door de richtlijn 92/101/EEG van de Raad van 23 november 1992 (*PB L* nr. 347 van 28 november 1992, p. 64).

nen uitspreken over het rechtmatig en billijk karakter van de verrichting.

De Hoge Raad stelt de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren dan ook voor om ofwel voor een systematische vermelding te kiezen, ofwel voor een systematische weglating van de vermelding, met een voorkeur voor de systematische vermelding voor zover het bijdraagt tot betere informatie voor de gebruikers van het verslag in geval van inbreng in natura of quasi-inbreng.

De Hoge Raad stelt bovendien nog vast dat het begrip “fairness opinion”, waarnaar verwezen wordt in het ontwerp van normen, niet gedefinieerd wordt. Het zou nuttig zijn een beschrijving toe te voegen van dit begrip in het bijzonder voor zover het de basis vormt van de wijziging van de huidige normen in het kader van de controle van inbreng in natura of quasi-inbreng.

De Hoge Raad is van mening dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren de door de SEC gegeven definitie van de uitdrukking “fairness opinion” zou kunnen overnemen of zich erop zou kunnen baseren: “*Fairness opinions are opinions that an accounting firm²¹ provides on the adequacy of consideration in a transaction*”.

Eveneens meent de Hoge Raad dat het beter zou zijn in de controlenormen inzake inbreng in natura of quasi-inbreng te preciseren of de bedrijfsrevisor in het kader van zijn opdracht een mening moet geven, zich steunend op de waardering van het ingebrachte element uitgevoerd door het bestuursorgaan vertrekkend van de intrinsieke waarde van het goed (waardering op grond van objectieve criteria) of van de waarde van het goed rekening houdend met het gebruik dat de onderneming er zou van kunnen maken.

Zo stelt de Hoge Raad ook voor, na lezing van het laatste lid van paragraaf 4.2.1. van het voor advies voorgelegd ontwerp²², om in het besluit van het verslag opgesteld in geval van inbreng in natura (Bijlage van het voor advies voorgelegd ontwerp van normen – punt c) *in fine*) uitdrukkelijk toe te voegen dat luidens

het advies van de revisor er geen overwaardering is van de inbreng in natura.

De Hoge Raad is van mening dat het woord «kennelijke» moet geschrapt worden om te vermijden in te gaan tegen de geest van de wet zoals beschreven onder punt 1.4. van dit advies. Die benadering heeft op zijn minst aanpassingen voor gevolg aan de punten 1.4. *in fine*, 2.4., 3.4., 4.2. van het voor advies voorgelegd ontwerp van controlenormen en van het model van besluit van het verslag in bijlage aan het voor advies voorgelegd ontwerp van controlenormen.

3. Coherentie van het ontwerp van normen inzake de inbreng in natura en quasi-inbreng met de andere controlenormen en -aanbevelingen

In het kader van het onderzoek van het door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voorgelegd ontwerp van normen inzake de inbreng in natura en quasi-inbreng, is de Hoge Raad overgegaan tot een analyse van de bijzonderheden van deze opdracht ten opzichte van de wettelijke opdrachten inzake rekeningencontrole.

Uit deze analyse blijkt dat bepaalde controleaanbevelingen die van toepassing zijn bij wettelijke rekeningencontroles het – volledig of gedeeltelijk – niet zijn in het kader van een controle van inbreng in natura of quasi-inbreng.

De Hoge Raad wenst de aandacht van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren te vestigen op de niet-toepassing - volledig of gedeeltelijk - van drie controleaanbevelingen:

- aanvaarding van de opdracht;
- fraude en onwettige handelingen;
- gebruik van de werkzaamheden van een deskundige.

3.1. Aanvaarding van de opdracht

De controleaanbeveling van 4 februari 1985 betreffende de aanvaarding van een controleopdracht door een bedrijfsrevisor stelt in § «1.3. Overige opdrachten in uit-

21. “(...) if an audit firm provides these services to an audit client, when it is time to audit the financial statements the accountant could well end up reviewing his or her own work, including key assumptions or variables suggested by his or her firm that underlie an entry in the financial statements”. De SEC heeft dan ook het beginsel aangenomen dat “with some exceptions, (...) an accountant is not independent if the accountant provides appraisal or valuation services or any service involving a fairness opinion”.

22. “De goedkeurende verklaring, zelfs mét voorbehoud, veronderstelt dat de bedrijfsrevisor in zijn besluit kan vermelden dat er geen kennelijke overwaardering van de inbreng in natura is. In de verklaring wordt de reden van het voorbehoud duidelijk weergegeven. “ (§ 4.2.1. van het voor advies voorgelegd ontwerp van normen).

voering van de vennootschappenwetgeving»: «In de vennootschappenwet worden verscheidene controleopdrachten m.b.t. de rekeningen verplicht gesteld; naargelang van het geval, moeten deze door de commissaris uitgevoerd worden of door een bedrijfsrevisor aangesteld door de oprichters of het bestuursorgaan indien de vennootschap niet over een commissaris beschikt. Dit is bijvoorbeeld het geval voor *een inbreng die niet in geld bestaat* of voor de controle op de tussentijdse staat wanneer de rechtsvorm van de vennootschap gewijzigd wordt.

De principes die toepasselijk zijn voor de vennootschapscommissarissen gelden ook in dit geval, hoewel de wetteksten niet altijd even nauwkeurig zijn, met name wat betreft de uitvoeringstermijn van de opdracht en de honoraria. Daarom is het dan ook ten zeerste aanbevolen om van bij het begin van de opdracht alle nodige verduidelijkingen te verstrekken om te vermijden dat later conflicten met de cliënt zouden rijzen.

Inzonderheid zal de revisor die commissaris is bij de vennootschap waar hij een aanvullende opdracht vervult, de bestuurders erop attent maken dat zij bij wet verplicht zijn het voorwerp in het eerstvolgende jaarverslag te vermelden».

De Hoge Raad is dan ook van mening dat het nuttig zou zijn in paragraaf 1.2.1. van het ontwerp van normen inzake inbreng in natura en quasi-inbreng te verwijzen naar paragraaf 1.2. en 1.3. van de controleaanbeveling van 4 februari 1985 betreffende de aanvaarding van een opdracht door een bedrijfsrevisor. Naar het voorbeeld van hetgeen in het algemeen van toepassing is bij opdrachten in het kader van inbreng in natura of quasi-inbreng (uittreksel uit paragraaf 1.2. van de controleaanbeveling van 4 februari 1985), «Het zou getuigen van voorzichtigheid indien de revisor volgende gegevens schriftelijk bevestigt:

- de aanvaarding van de wettelijke controleopdracht;
- het bedrag en de modaliteiten van de bezoldiging;
- de termijnen voor het neerleggen van de verslagen, binnen die welke door de wet voorgeschreven zijn;

- aanvullende taken die verder reiken dan de verplichtingen door de wet of de statuten opgelegd, maar daar wel verenigbaar mee zijn.»

3.2. Fraude en onwettige handelingen

Paragraaf 1.2.3. van het ontwerp van normen inzake inbreng in natura en quasi-inbreng werd aangevuld met twee alinea's die de regels opnemen die van toepassing zijn op revisoren die geconfronteerd worden met situaties die het bestaan van witwasoperaties kunnen laten vermoeden.

De Hoge Raad vraagt zich af om welke redenen die bepalingen opgenomen werden in een paragraaf over de weigering een opdracht te aanvaarden omwille van een gebrek aan informatie. Hij stelt eerder voor die regels onder een afzonderlijk punt op te nemen en te verwijzen naar paragraaf 6.2. van de controleaanbeveling van 5 juni 1998 betreffende fraude en onwettige handelingen, handelend over de door de revisor aan te nemen houding als hij het bestaan van witwasoperaties vermoedt.

Meer in het algemeen, meent de Hoge Raad dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren de toepassing van die normatieve bepalingen inzake fraude en onwettige handelingen (momenteel enkel toegepast in het kader van de wettelijke rekeningencontrole) zou moeten uitbreiden tot de opdrachten van inbreng in natura en quasi-inbreng.

De controleaanbeveling van 5 juni 1998 betreffende fraude en onwettige handelingen vermeldt immers in paragraaf 1.1. dat ze van toepassing is op de éénmalige controleopdrachten «voor zover de bijzondere normen ernaar verwijzen».

Bij gebrek aan een expliciete verwijzing in het ontwerp van normen, is de aanbeveling betreffende fraude en onwettige handelingen niet van toepassing in geval van opdrachten inzake inbreng in natura of quasi-inbreng. Het is immers slechts in de mate dat de revisor die gevraagd werd verslag uit te brengen in het kader van een inbreng in natura of quasi-inbreng

daarnaast ook nog commissaris is van de vennootschap belast met de rekeningencontrole, dat hij zou onderworpen zijn aan de controleaanbeveling van 5 juni 1998.

Als de opdracht van de revisor in het kader van inbreng of quasi-inbreng een eenmalige opdracht is, is het niet uitgesloten dat de revisor problemen inzake fraude en onwettige handelingen vaststelt, al of niet verbonden aan witwaspraktijken.

De Hoge Raad stelt dan ook voor dat in de normen over inbreng en quasi-inbreng wordt vermeld dat de controleaanbeveling betreffende fraude en onwettige handelingen – geheel of gedeeltelijk – van toepassing zou zijn op de opdrachten in verband met inbreng in natura of met quasi-inbreng.

3.3. Gebruik van de werkzaamheden van een deskundige

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

De Hoge Raad stelt vast dat die bepaling niet gewijzigd werd ten opzichte van vroegere bepalingen. De Hoge Raad vraagt zich hierbij af om welke reden de in de controleaanbeveling van 6 september 1996 opgenomen algemene regel over het gebruik van werkzaamheden van een deskundige niet kan worden uitgebreid naar opdrachten inzake inbreng in natura of quasi-inbreng.

Paragraaf 6.1. van de controleaanbeveling van 6 september 1996 over het gebruik van werkzaamheden van een deskundige bepaalt inderdaad dat, voor zover een revisor een beroep doet op de werkzaamheden van een deskundige en hij een verklaring zonder voorbehoud aflevert, het feit melding te maken van het beroep op een deskundige zou kunnen worden beschouwd als een voorbe-

houd of als een gedeelde verantwoordelijkheid, terwijl daar geen sprake van is.

De Hoge Raad stelt dan ook voor paragraaf 3.4.1. van het ontwerp van normen zodanig aan te passen dat het rekening houdt met de algemene bepalingen die van toepassing zijn in geval van tussenkomst van een deskundige in het kader van een opdracht van wettelijke rekeningencontrole.

De Hoge Raad houdt er aan te onderstrepen dat, voor zover paragraaf 3.4.1. van het ontwerp van normen inzake inbreng in natura en quasi-inbreng zou worden aangepast, omwille van de samenhang, ook een aanpassing vereist is van paragraaf 6.1. van de controleaanbeveling van 6 september 1996 betreffende het gebruik van de werkzaamheden van een deskundige.

3.4. Overige opmerkingen in verband met andere controlenormen of -aanbevelingen

De Hoge Raad stelt vast dat in paragraaf 2.4.3. van de Franstalige versie van het ontwerp van normen inzake inbreng in natura en quasi-inbreng, de uitdrukking «poursuite de l'exploitation» werd behouden.

Vermits de uitdrukking «continuité de l'exploitation» door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren in de Franstalige versie van de controleaanbevelingen van 3 december 1999 betreffen de de controle van een onderneming in moeilijkheden weerhouden is, stelt de Hoge Raad voor, omwille van de samenhang, de uitdrukking «poursuite de l'exploitation» te vervangen door de uitdrukking «continuité de l'exploitation».

4. Aanpassing van de verwijzingen naar de wetteksten en andere wijzigingen voortvloeiend uit de inwerkingtreding van het Wetboek van Vennootschappen

4.1. Nieuwe terminologie

Als gevolg van de goedkeuring van het Wetboek van Vennootschappen en de

inwerkingtreding op 6 februari 2001, heeft de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren beslist sommige uitdrukkingen te vervangen. Men kan bij wijze van voorbeeld vermelden:

- «reviseur» werd veranderd in «réviseur»²³;
- «commissaris-revisor» werd veranderd in «commissaris»;
- «inbreng die niet in geld bestaat» werd veranderd in «inbreng in natura»;
- «ondernemingen» zijn «vennootschappen» geworden;
- «raad van bestuur en bestuurders» werd veranderd in «bestuursorgaan»;
- «beheersorgaan» werd vervangen door «bestuursorgaan».

4.2. Aanpassing van de verwijzingen naar de wetteksten

Als gevolg van de inwerkingtreding van het Wetboek van Vennootschappen, op 6 februari 2001, is de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren overgegaan tot de aanpassing van de verwijzingen naar de artikelen van het Wetboek van Vennootschappen in het ontwerp van normen dat de normen van 1 september 1995 betreffende de inbreng en de quasi-inbreng beoogt te vervangen.

Volgens de Hoge Raad zou de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren moeten toezien op de samenhang van de in de Franstalige versie van het ontwerp van normen gebruikte afkorting om te verwijzen naar het Wetboek van Vennootschappen. De voor advies voorgelegde tekst bevat immers verschillende afkortingen, zoals «C.Soc.», «C. Soc.», «C. Soc», «C.soc.» of nog «C. soc.».

Als daarentegen verwezen wordt naar het Wetboek van Vennootschappen in de eigenlijke tekst van de normen, meent de Hoge Raad dat de leesbaarheid van de Franstalige tekst verbeterd zou kunnen worden door de uitdrukking «Code des sociétés» *in extenso* op te nemen. Vermelden we bij wijze van voorbeeld de paragrafen 1.1., 1.1.4., lid 1, a), b) en c), 2.2.2. of nog 2.5.3., lid 3. Dit geschiedt reeds in de Nederlandstalige versie van

het voor advies voorgelegd ontwerp van normen.

*

* *

In het algemeen moedigt de Hoge Raad de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan in de komende maanden over te gaan tot de hervorming van de verschillende bestaande controlenormen en -aanbevelingen zodat de bedrijfsrevisoren snel over de aan het nieuw wettelijk kader aangepaste controlenormen en -aanbevelingen zouden kunnen beschikken.

Vermits in het kader van de codificatie de facto bepaalde veranderingen aan de inhoud van het Wetboek van Vennootschappen doorgevoerd werden, beseft de Hoge Raad dat die aanpassing van de controlenormen en -aanbevelingen ook zal leiden, in voorkomend geval, tot – soms lichte – wijzigingen van de normen en aanbevelingen die momenteel van toepassing zijn.

Wat het ontwerp van normen inzake de inbreng in natura en quasi-inbreng betreft, stelt de Hoge Raad vast dat in paragraaf 1.1. van het ontwerp van normen verwezen wordt naar verrichtingen van inbreng in natura en quasi-inbreng in de zin van het Wetboek van Vennootschappen.

De Hoge Raad vraagt zich af of het nodig is te verwijzen naar de inhoud van het verslag van de revisor, eerder dan naar de definitie van inbreng in natura, wanneer deze in het Wetboek van Vennootschappen gedefinieerd zijn, terwijl het ontwerp van normen systematisch verwijst naar de definitie van quasi-inbreng.

De Hoge Raad stelt dan ook voor te verwijzen naar de:

- artikelen 443, 445, 601 en 657 voor de naamloze vennootschappen en de commanditaire vennootschappen op aandelen;

23. Gezien het Instituut van Bedrijfsrevisoren door de wet van 22 juli 1953 werd opgericht, vraagt de Hoge Raad zich af waarom in de Franse versie van het voor advies voorgelegd ontwerp van normen, in het punt a) van paragraaf 5.1.2. de term «l'Institut des Réviseurs d'Entreprises» vervangen werd door de term «l'Institut des Réviseurs d'Entreprises».

- artikelen 218, 220 en 312 voor de besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid;
- artikelen 394, 396, § 1 en 423 voor de coöperatieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid;
- artikel 844 voor de economische samenwerkingsverbanden.

Zo wordt ook voorgesteld, aan het eind van het tweede lid van paragraaf 1.1.3., te verwijzen naar de artikelen 218, 394 en 443 van het Wetboek van Vennootschappen betreffende de definitie van inbreng in natura, in plaats van naar de artikelen 219, 395 en 444 van vermeld Wetboek die de inhoud van het verslag van de revisor beschrijven.

In de paragraaf 1.1.4., 2^e lid, b), behandelt het ontwerp van normen de bijzondere omstandigheid waarin de algemene vergadering over de verwerving van een quasi-inbreng beslist heeft, maar dat haar beslissing kan teniet gedaan worden, bijvoorbeeld bij gebrek aan een revisoraal verslag. De Hoge Raad stelt voor de verwijzingen naar het Wetboek van Vennootschappen te harmoniseren:

- hetzij door naar de artikelen op zich te verwijzen (222, 396 en 447);
- hetzij door de duidelijke verwijzingen naar de bedoelde bepalingen te vermelden (artikel 222, lid 5, artikel 396, § 3, lid 5 en artikel 447, lid 4) van het Wetboek van Vennootschappen.

5. Andere aan het ontwerp van normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng aangebrachte wijzigingen en bijkomende commentaar

De Hoge Raad stelt vast dat in het voor advies voorgelegd ontwerp van normen de uitdrukking «overgedragen» in grote mate vervangen werd door de uitdrukking «over te dragen». De Hoge Raad maakt geen enkel bezwaar tegen die wijziging, maar is voorstander van een eenvormigheid in de tekst. Bij wijze van voorbeeld worden paragraaf 2.4.1. (1^e regel van lid 1) of de paragraaf 2.5. (2^e regel van lid 2) geciteerd.

Voor wat paragraaf 3.1.2. betreft, is de Hoge Raad verheugd te mogen vaststellen dat de nieuwe tekst strikter is dan de oude («Indien het schriftelijk ontwerpver-

slag van de oprichters of het bestuursorgaan niet aan de bedrijfsrevisor ter beschikking wordt gesteld, alvorens hij zijn eigen verslag opmaakt, dan maakt hij daarvan melding in zijn verslag.»), gezien de laatste, in het tweede lid van paragraaf 2.2.4., bijgevoegde zin («Hij zal zijn controleverslag echter niet beëindigen zolang hij het ontwerpverslag van de oprichters of het bestuursorgaan niet heeft ontvangen.»).

Gezien de opheffing van de laatste zin van paragraaf 4.2.3. van het ontwerp van normen inzake de inbreng in natura en quasi-inbreng, meent de Hoge Raad dat het nuttig zou zijn aan het begin van paragraaf 4.2.3. toe te voegen: «Zonder afbreuk te doen aan de bepalingen vermeld in paragraaf 2.2.4. *in fine*» om zo het verband te leggen met paragraaf 2.2.4. van het ontwerp van controlenormen inzake inbreng in natura en quasi-inbreng dat stelt dat de revisor zijn verslag niet mag beëindigen zolang hij het ontwerpverslag van de oprichters of het bestuursorgaan niet heeft ontvangen.

Tenslotte stelt de Hoge Raad zich in het kader van het onderzoek betreffende het ontwerp van normen inzake de inbreng in natura en quasi-inbreng vragen over de volgende punten:

- paragraaf 1.2.3., lid 1: wordt de auditor systematisch belast met de controle van het eigendomsrecht van het goed van de inbrenger in het kader van de inbreng in natura of quasi-inbreng? In voorkomend geval meent de Hoge Raad dat het wenselijk zou zijn er uitdrukkelijk melding van te maken, positief geformuleerd, in een afzonderlijke paragraaf onder het punt dat de controlewerkzaamheden behandelt (punt 2 van het ontwerp van normen);
- paragraaf 2.1.1.: betreft de in deze paragraaf bedoelde schriftelijke bevestiging alle revisorale opdrachten waarmee een andere revisor zou zijn belast gedurende de voorafgaande twaalf maanden, of is die beperkt tot de wettelijke opdrachten (op alle of op bepaalde ervan)? De Hoge Raad wenst dat hierover verduidelijkingen zouden worden aangebracht in het ontwerp van normen;

- paragraaf 2.4.1., tweede lid: in de mate dat de revisor niet tussenkomt in de controleopdracht van de inbreng in natura of quasi-inbreng dan nadat de waarderingsmethoden zijn vastgelegd en de eigenlijke waardering wordt gemaakt door het bestuursorgaan, stelt de Hoge Raad zich vragen over de bestaansreden van dit lid. Hij vraagt zich af of het niet beter zou zijn deze bepaling onder te brengen in punt 1.2. betreffende de aanvaarding van de opdracht.

Bijlage 1

Uittreksels uit het modelverslag inzake het akkoord tussen de SEC en Consob²⁴

III MODEL REPORT (to be adapted depending on circumstances including cases involving “quotas”)

A. **Title:** AUDITING FIRM’S REPORT RELATING TO THE RATIO FOR THE EXCHANGE OF SHARES PURSUANT TO ART. 2501 (quinquies) OF THE ITALIAN CIVIL CODE.

B. **Addressee:** The stockholders of Company A.

C. **Objective, subject and scope of the engagement:**

C. 1) We have been appointed by (name of body/company which has made appointment) of Company A, to prepare our report on the ratio for the exchange of shares of company A and of company B, in accordance with Article 2501 (quinquies) of the Italian Civil Code. *To this end the Board of Directors of Company A has provided us with the proposed merger project together with a Report prepared by the Board which identifies, explains and justifies the exchange ratio in terms of Article 2501 (quater) of the Italian Civil Code, and the Balance Sheet situation as of ... 199Y as prepared in accordance with Article 2501 (ter) of the Italian Civil Code.*
(...)

C. 4) Purpose and Scope of this report
The purpose of this report is to provide the shareholders with information regarding the application of the valuation methods adopted by the Directors in determining the ratio for the exchange of shares as part of the merger process and whether, under the circumstances, such methods are reasonable and not arbitrary. *We have not performed a valuation of the Company. This was done by the Directors and the Professional Advisors appointed by them.*

To this end, in carrying out our engagement, we have examined the valuation criteria adopted by the Board of Directors and the Professional Advisors in determining the ratio for the exchange of shares.

D. **Documentation utilized**
(...)

E. **Valuation methods adopted by the Boards of Directors and “Professional Advisors”**
(...)

F. **Valuation problems encountered by the Boards of Directors and “Professional Advisors”**
(...)

G. **Result of the valuation performed by the Boards of Directors and “Professional Advisors”**
(...)

H. **Work done**
(...)

I. **Comments on the suitability of the methods used and the accuracy of the accounting estimates**
(...)

L. **Specific limitations encountered by the auditors in carrying out the engagement.**
(...)

M. **Conclusion**

Based on the documentation we have examined and the procedures described above, and considering the nature and extent of our work as described in this report, we believe that the valuation methods adopted by the Directors based upon the advice of their Professional Advisors are, under the circumstances, reasonable and not arbitrary and have been correctly applied by them in their determination of the ratio for the exchange of shares contained in the proposed merger project.

24. Dit document met als titel “Office of the Chief Accountant: Commissione Nazionale per le Società e la Borsa – Auditor Independence No Action Request”, bestaat uit briefwisseling door de Amerikaanse SEC gericht aan de Italiaanse Consob en handelt over het revisoraal verslag in geval van fusies en splitsingen. Het is beschikbaar op de internetsite van de SEC, op volgend adres: <http://www.sec.gov/info/accountants/noaction/italyand.htm>.

Bijlage 2

Uittreksels uit de tweede Europese Vennootschapsrichtlijn²⁵

- Artikel 10, § 2 van de tweede Europese Vennootschapsrichtlijn beschrijft de bepalingen die van toepassing zijn in geval van inbreng in natura en quasi-inbreng in het geval van oprichting van de vennootschap (uittreksel):
 - “1. Over inbreng anders dan in geld moet vóór de oprichting van de vennootschap of voordat zij toestemming krijgt om haar werkzaamheden aan te vangen, een rapport worden opgemaakt door een of meer van de vennootschap onafhankelijke deskundigen die door de overheid of de rechter zijn aangewezen of erkend. Deze deskundigen kunnen naargelang van de wetgeving van elke Lid-Staat natuurlijke personen, rechtspersonen of vennootschappen zijn.
 - 2. Het deskundigenrapport moet ten minste de omschrijving van elke inbreng, alsmede de toegepaste waarderingsmethoden betreffen en aangeven of de waarden waartoe deze methoden leiden, ten minste overeenkomen met het aantal en de nominale waarde of, bij gebreke van een nominale waarde, de fractiewaarde en, in voorkomend geval, met het agio van de tegen de inbreng uit te geven aandelen.
 - 3. Het deskundigenrapport dient op de in de wetgeving van de Lid-
- Staten vastgestelde wijze openbaar te worden gemaakt overeenkomstig artikel 3 van Richtlijn 68/151/EEG. (...)”.
- Artikel 27 van de tweede Europese richtlijn handelt over bepalingen die toepasselijk zijn in geval van inbreng in natura bij kapitaalsverhoging (uittreksel):
 - “1. Indien bij een verhoging van het geplaatste kapitaal aandelen worden uitgegeven tegen een inbreng anders dan in geld, moet deze inbreng worden volgestort binnen vijf jaar na het besluit tot verhoging van het geplaatste kapitaal.
 - 2. Over de in lid 1 bedoelde inbreng moet vóór de uitvoering van de verhoging van het geplaatste kapitaal een rapport worden opgemaakt door een of meer van de vennootschap onafhankelijke deskundigen, die door de overheid of de rechters zijn aangewezen of erkend. Deze deskundigen kunnen naargelang van de wetgeving van elke Lid-Staat natuurlijke personen, rechtspersonen of vennootschappen zijn. Artikel 10, leden 2 en 3, is van toepassing.

(...)”.

25. Tweede Richtlijn van de Raad van 13 december 1976 strekkende tot het coördineren van de waarborgen welke in de Lid-Staten worden verlangd van de vennootschappen in de zin van artikel 58, tweede alinea, van het Verdrag, om de belangen te beschermen zowel van de deelnemers in deze vennootschappen als van derden met betrekking tot de oprichting van de naamloze vennootschap, alsook de instandhouding en wijziging van haar kapitaal, zulks ten einde die waarborgen gelijkvormig te maken (77/91/EEG), (PB L nr. 26 van 31 januari 1977, p. 1), zoals gewijzigd door richtlijn 92/101/EEG van de Raad van 23 november 1992 (PB L nr. 347 van 28 november 1992, p. 64).

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Advies van 21 november 2001 omtrent het ontwerpbesluit van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen inzake de regeling voor de erkenning van bedrijfsrevisoren bij kredietinstellingen, financiële holdings, beleggingsondernemingen en instellingen voor collectieve belegging

bijlage IV

A. Inleiding

Het ontwerpbesluit van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen dat ter advies wordt voorgelegd beoogt de vervanging van het besluit van de CBF van 6 april 1993 inzake de regeling voor erkenning van bedrijfsrevisoren bij kredietinstellingen en beleggingsondernemingen¹.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen² heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wet-

telijk en reglementair kader door het verstreken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.

De Minister van Financiën heeft op 6 november 2001 het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen gevraagd inzake dit ontwerpbesluit van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen.

B. Advies van de Hoge raad

Uit onderzoek van het ontwerpbesluit van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen volgt dat de belangrijkste in het besluit aangebrachte wijzigingen tegenover het huidige besluit de volgende zijn ;:

- uitbreiding van de erkenningsprocedure naar twee categorieën van revisoren: de revisoren belast met de wettelijke controle van de jaarrekeningen van de financiële holdings en de revisoren belast met de wettelijke controle van de jaarrekeningen van de instellingen voor collectieve belegging (artikel 1);
- versterking van de middelen teneinde te verzekeren dat de erkende revisor over de middelen beschikt om dit soort controleopdrachten uit te voeren

- (relevante beroepservaring, degelijke organisatie van het auditkantoor waar de bedrijfsrevisor in voorkomend geval deel van uitmaakt, efficiënte kwaliteitscontrole binnen het kantoor) (artikelen 2 en 11);
- jaarlijkse verplichting om de Commissie voor het Bank- en Financiewezen die elementen ter beschikking te stellen die nodig zijn om de permanente naleving van de erkenningsvoorwaarden te toetsen (artikelen 4 en 12);
- herleiding van de vervaltermijn van de erkenning van de revisor in geval de functie niet wordt uitgevoerd (van zes naar drie jaar) (artikel 6);

1. Dit besluit werd goedgekeurd middels een ministerieel besluit van 4 juni 1993, *B.S.* van 12 juni 1993. Dit besluit werd overigens in 1994 (besluit van 1 februari 1994 - *B.S.* van 29 juli 1994) en in 1996 (besluit van 21 mei 1996, *B.S.* van 22 oktober 1996) gewijzigd.

2. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

- wijziging van de bepaling die de Commissie voor het Bank- en Financieuzen toelaat de eretitel van een door haar erkende revisor toe te kennen (artikel 10);
- verlenging van de periode waarin een revisorenvennootschap door de Commissie voor het Bank- en Financieuzen erkend kan blijven als er in de betreffende vennootschap nog maar één revisor door de Commissie is erkend (van 12 naar 24 maanden) (artikel 11).

1. Revisoren op wie de door het besluit van de CBF beoogde erkenningsprocedure van toepassing is

- De Hoge Raad stelt vast dat de reikwijdte van het ontwerpbesluit zoals het door de Commissie voor het Bank- en Financieuzen is voorgesteld inzake de erkenningsprocedure voor revisoren, is uitgebreid tot enerzijds financiële holdings (zoals bepaald in artikel 49, §2 van de wet van 22 maart 1993) en anderzijds instellingen voor collectieve belegging (zoals bepaald in artikel 105, lid 1, 1° van de wet van 4 december 1990).

Rekening houdend met het grote aantal vennootschappen dat bij deze uitbreiding van het toepassingsgebied betrokken is³, met de onmiddellijke inwerkingtreding na publicatie in het Belgisch Staatsblad van het ministerieel besluit dat dit besluit goedkeurt, en met het feit dat de meeste van de betrokken vennootschappen nu al door een (niet noodzakelijk erkende) commissaris worden gecontroleerd, acht de Hoge Raad het noodzakelijk dat er overgangsbepalingen worden voorzien die de in financiële holdings en instellingen voor collectieve belegging werkende revisoren de tijd geeft de erkenningsprocedure voor te bereiden en te doorlopen zonder de geldende bepalingen te overtreden.

Overigens stelt de Hoge Raad vast dat het aantal door de CBF erkende revisoren zich ieder jaar rond de vijftig situeert. Aangezien ongeveer 150 nieuwe vennootschappen een beroep zul-

len moeten doen op door de CBF erkende revisoren, zou ook het aantal erkende revisoren verhoogd moeten worden. Hun maximumaantal wordt door de Commissie voor het Bank- en Financieuzen bepaald in toepassing van de tweede alinea van artikel 2 van het ter advies voorgelegde ontwerpbesluit.

- De Hoge Raad stelt vast dat de in de artikelen 2 (inzake de revisoren) en 11 (inzake de revisorenvennootschappen) aangebrachte wijzigingen de Commissie voor het Bank- en Financieuzen moeten toelaten zich ervan te verzekeren dat elke erkende revisor over de middelen beschikt om dit soort controleopdrachten uit te voeren. De wijzigingen betreffen zowel voorwaarden inzake relevante beroepservaring en ondernemingen wiens activiteiten van financiële aard zijn, de noodzaak van een degelijke organisatie van het auditkantoor waartoe de bedrijfsrevisor in voorkomend geval behoort, of nog, de efficiënte kwaliteitscontrole binnen het kantoor.

Hoewel de Hoge Raad zich verheugt over de hogere vereisten waaraan de erkende revisoren en de vennootschappen waarbinnen zij werkzaam zijn, zullen moeten voldoen, vraagt hij zich niettemin af of dit soort opdrachten in de toekomst nog mogelijk wordt voor revisoren die niet tot een groot kantoor behoren;

- de noodzaak om binnen het kantoor een efficiënte kwaliteitscontrole in te voeren laat een bedrijfsrevisor (die niet tot een structuur behoort) alleszins niet meer toe erkend te worden.
- evenzeer houdt de eis die in de ontwerp tekst is geformuleerd en een regelmatige deelname aan auditopdrachten in financiële ondernemingen veronderstelt, het risico in de erkende revisoren tot een beperkte kring te beperken waarbij het voor een bedrijfsrevisor, die geen deel uitmaakt van een revisorenvennootschap met gepaste structuur (middelgroot of groot), moeilijk zou kunnen blijken, indien niet onmogelijk, de erkenning te verkrijgen.

3. Ter informatie: 'ongeveer 100 Belgische beleggingsondernemingen met variabel kapitaal (de in aantal belangrijkste categorie ondernemingen die van de instellingen voor collectieve belegging deel uitmaakt) waren op 31 december 2001 onderworpen aan de semiprudentiële controle van de CBF, terwijl het aantal erkende bedrijfsrevisoren en het aantal erkende revisorenvennootschappen relatief beperkt zijn (respectievelijk 43 en 6, op 30 augustus 2001).

Volgens de Hoge Raad zou de uitvoering van dergelijk soort beleid in voorkomend geval tot een bevraging kunnen leiden van de gelijke behandeling van de leden van het Instituut van Bedrijfsrevisoren.

- Nader onderzoek van de lijst van op 30 augustus 2001 erkende revisorenvennootschappen leert dat, onder de zes erkende revisorenvennootschappen, er vier behoren tot grote kantoren en twee tot middelgrote.

Nader onderzoek van de lijst van op 30 augustus erkende revisoren toont ook aan dat 43 bedrijfsrevisoren de titel 'door de CBF erkende revisor' voeren. Onder deze revisoren bevinden zich;

- 32 revisoren die tot een groot kantoor behoren;
- 7 revisoren die tot een middelgroot kantoor behoren;
- 4 revisoren die tot een klein kantoor behoren.

Zonder deze stand van zaken en de toekomstige evolutie ervan te willen beoordelen, wil de Hoge Raad er bij de terzake bevoegde ministeriële overheden de aandacht op vestigen dat het belangrijk is het geheel van voor- en nadelen van deze evolutie in overweging te nemen. Een mogelijk alternatief kan erin bestaan een beperking in te stellen op, enerzijds, de verplichting om regelmatig deel te nemen aan **auditopdrachten van financiële ondernemingen**, anderzijds de verplichting **om slechts in die revisorenvennootschappen een efficiënte kwaliteitscontrole in te voeren die erkend willen worden**.

Zo zou het ook nuttig kunnen zijn de overweging te analyseren – hierbij zouden alle belanghebbende partijen kunnen worden betrokken – inzake het passend karakter van een verschillende benadering, naar gelang de middelen waarover een erkende revisor moet beschikken, in functie van de complexiteit en de omvang van de revisorale opdracht. Deze zijn misschien niet op identieke wijze te beoordelen naar gelang de opdracht betrekking

heeft op de prudentiële controle van een kredietinstelling of de controle van een instelling voor collectieve belegging.

2. Erkenningsvoorwaarden voor revisoren en revisorenvennootschappen

Behalve de nieuwe eisen inzake de verplichte en regelmatige deelname aan auditopdrachten van financiële ondernemingen en de invoering van een efficiënte kwaliteitscontrole in het kantoor, wijzigt het voorontwerp van besluit van de Commissie voor het Bank- en Financieuzen enkele onderliggende erkenningsvoorwaarden voor revisoren (artikel 2) en revisorenvennootschappen (artikel 11).

• Inzake de eigen bekwaamheid van de bedrijfsrevisoren (artikel 2, lid 1, 3°)

De Hoge Raad werpt de vraag op of het opportuun is om inzake de eigen bekwaamheid de vereiste van een gepaste kennis van de internationale boekhoudkundige (IAS- en/of IFRS)-normen en auditnormen (ISA-normen) toe te voegen aangezien, rekening houdend met de huidige stand van het Europese recht, veel vennootschappen vanaf het boekjaar 2005 gehouden zijn op deze internationale normen over te stappen.

Dit soort bekwaamheid, die idealiter als wenselijk profiel beschreven kan worden, zou deel kunnen uitmaken van het advies dat in het kader van het opstarten van de erkenningsprocedure voor bedrijfsrevisoren in het Belgisch Staatsblad verschijnt.

• Inzake de organisatie van de taken van de revisor of de revisorenvennootschap (artikel 2, lid 1, 5°) (artikel 11, lid 1, 3°)

De Hoge Raad wil de aandacht van de bevoegde ministeriële autoriteiten vestigen op de gebrekkige juridische reikwijdte van punt e) (aangaande de bedrijfsrevisoren) en punt d) (aangaande de revisorenvennootschap).

De Commissie voor het Bank- en Financieuzen eist immers dat de

kandidaat-erkend revisor kan «aantonen dat het kantoor (waartoe hij behoort) aangepaste werkprocedures heeft ingesteld om toe te zien op de naleving van de Belgische wetgeving en van de Aanbeveling van de Europese Unie met betrekking tot de onafhankelijke uitoefening van de revisorale functies».

De Hoge Raad wil eraan herinneren dat de aanbeveling⁴ waarvan sprake van het “Committee on Auditing” afkomstig is, een technische groep die door de Europese Commissie is opgericht.

Dientengevolge zijn de aanbevelingen van het “Committee on Auditing” als dusdanig niet juridisch afdwingbaar op Europees niveau..

De Hoge Raad stelt voor om te verwijzen naar de wettelijke bepalingen en de deontologische regels waaraan alle bedrijfsrevisoren onderworpen zijn.

3. Samenstelling van de examencommissie

- De Hoge Raad wil de bevoegde ministeriële overheden erop wijzen dat het belangrijk is dat de leden van de examencommissie over de nodige kennis van de internationale normen inzake de boekhouding en inzake de audit beschikken.

Een dergelijke bepaling zou des te passender zijn in de mate dat de kennis van de internationale boekhoudkundige (IAS en/of IFRS)-normen en auditnormen (ISA-normen) deel moet uitmaken van het profiel dat van de kandidaat-erkend revisor verwacht wordt.

- De Hoge Raad is ook de mening toegedaan dat de juridische zekerheid gekoppeld aan de organisatie van het erkenningsexamen voor verbetering vatbaar is. Dit zou kunnen gerealiseerd worden door de samenstelling van de examencommissie met een extern lid uit te breiden, bijvoorbeeld iemand uit de academische wereld.

Dit voorstel is geïnspireerd op de bepalingen die worden toegepast in het kader van het bekwaamheidsexamen dat kandidaat-bedrijfsrevisoren toelaat de titel van bedrijfsrevisor te bekomen.

4. Verlenging van de periode gedurende welke een revisorenvennootschap door de CBF erkend kan blijven wanneer er slechts één door de CBF erkende revisor deel van uitmaakt

A priori kan een revisorenvennootschap slechts erkend worden voorzover zij minstens twee door de CBF erkende revisoren telt (artikel 11, lid 1, 2°). Deze bepaling wijzigt niet in vergelijking met de huidige bepaling (artikel 10, lid 1, 2° van het besluit van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen van 6 april 1993) en is dus voor opheffing vatbaar.

Artikel 11 van het voorontwerp van besluit stelt de verlenging voor van de periode waarin een revisorenvennootschap door de CBF erkend kan blijven, ook al maakt er slechts één erkend revisor deel van uit.

Volgens de Hoge Raad doet de toevoeging van de voorwaarde omtrent dege-lijke kwaliteitsbewaking van het kantoor de vraag rijzen of deze maatregel strookt met de verlenging van de periode gedurende welke een revisorenvennootschap erkend kan blijven, wanneer er slechts één erkende revisor deel van uitmaakt.

Deze bepaling zou kleinere revisorenkantoren echter moeten toelaten over de nodige tijd te beschikken om een andere erkende revisor aan te trekken of een revisor van het kantoor in staat te stellen de erkenning te verwerven.

5. Honoraria verbonden aan de functie van commissaris

Hoewel deze bepaling ongewijzigd blijft, heeft de Hoge Raad vragen bij de beperking die artikel 18 (ontwerp) inhoudt inzake de bekendmaking van de honoraria die aan de wettelijke controle van jaarrekeningen zijn verbonden.

⁴ Aanbeveling van de Commissie betreffende de «onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de jaarrekeningen binnen de EU: basisprincipes», 53 p. Deze tekst (die nog niet door de Europese Commissie is goedgekeurd) werd niet in het Publicatieblad van de Europese Gemeenschap gepubliceerd. We dienen dan ook te verwijzen naar de internetsite van de Europese Commissie. Een niet definitieve Engelse versie is op het volgende adres te vinden: http://europa.eu.int/comm/internal_market/fr/company/audit/news/indintro.htm.

De Hoge Raad legt de bevoegde ministeriële overheden op eigen initiatief een voorstel voor dat kan bijdragen tot de versterking van de onafhankelijkheid van de door de CBF erkende revisoren.

Dit initiatief, dat in gepaste reglementaire termen moet worden geformuleerd, zou erin bestaan dat de betrokken revisoren verplicht worden de bedragen en de aard van de bijkomende honoraria, ontvangen in het kader van bijzondere opdrachten die naast de wettelijke controle van jaarrekeningen worden verstrekt, aan de CBF bekend te maken.

Een dergelijke reglementaire maatregel moet de Commissie voor het Bank- en Financieuzen de mogelijkheid bieden om over relevante informatie te beschikken omtrent de onafhankelijkheid van de erkende revisoren in het kader van hun controleopdrachten binnen 'financiële ondernemingen' (in de zin van artikel 1 van het voorgelegde ontwerpbesluit van de Commissie voor het Bank en Financieuzen) die aan de prudentiële en semi-prudentiële controle onderworpen zijn.

6. Eretitel 'door de CBF erkend revisor'

De Hoge Raad wenst te benadrukken dat hij verheugd is met de wijziging van de regels die de Commissie voor het Bank- en Financieuzen toelaten de eretitel 'door de CBF erkend revisor', zoals voorgesteld in ter advies voorgelegd ontwerpbesluit, toe te kennen.

Deze regels zouden de Commissie voor het Bank- en Financieuzen in staat moeten stellen te beslissen of de Commissie de titel 'door de CBF erkend revisor' al dan niet toekent. Dat kan de Commissie doen na volledige kennisname van het oordeel van de Raad van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren inzake de al dan niet toekenning van deze eretitel aan de betrokken revisor.

7. Verspreiding van de lijst van door de CBF erkende revisoren

Overeenkomstig artikel 41 van het koninklijk besluit nummer 185 van 9 juli 1935 inzake de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten, wordt de Commissie voor het Bank- en Financieuzen geacht jaarlijks een verslag over haar bedrijvigheid uit te brengen.

Sinds twee boekjaren ziet de Commissie voor het Bank- en Financieuzen af om in de bijlage bij het verslag de lijst van erkende revisoren en de lijst van ondernemingen die door haar worden gecontroleerd, te publiceren. Het voorontwerp van besluit zal het bijgevolg mogelijk maken de geldende reglementaire bepalingen op te heffen, meer bepaald de artikelen 4 en 12 van voornoemd besluit van 6 april 1993. Het voorontwerp van besluit zal dus ook de mogelijkheid bieden de reglementaire teksten met deze praktijk in overeenstemming te brengen.

Zelfs al kan men de lijst van erkende revisoren, erkende revisorenvennootschappen en door de CBF gecontroleerde ondernemingen via de webpagina verkrijgen, toch wil de Hoge Raad herinneren aan het belang van de beschikbaarheid van de jaarlijks in het Belgisch Staatsblad gepubliceerde historische lijsten voor sommige derden;

- aangaande de kredietinstellingen, in toepassing van artikel 13 van de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen;
- aangaande de financiële holdings, in toepassing van artikel 13 in fine van de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen;
- aangaande de beleggingsondernemingen, in toepassing van artikel 53 van de wet van 6 april 1995 inzake de secundaire markten, het statuut van en het toezicht op de beleggingsondernemingen en de bemiddelaars en de beleggingsadviseurs.
- aangaande de instellingen voor collectieve belegging, in toepassing van artikel 120, §1, lid 2 van de wet van 4 december 1990 op de financiële transacties en de financiële markten.

bijlage V

Inhoudstafel

A. Samenvatting

B. Advies

1. Inleiding
2. Structuur van het advies
3. Institutionele bevinding
4. Structuur van de nota van de Nationale Raad
5. Technische analyse van de nota van de Nationale Raad
 - 5.1. Citering van de wet
 - 5.2. Interpretatie van de basiscriteria
 - 5.2.1. Stagiairs-boekhouders
 - 5.2.2. Worden belast
 - 5.2.3. Kosteloos karakter
 - 5.2.4. Financieel plan
 - 5.2.4.1. Toepassingsgebied
 - 5.2.4.2. De inhoud van het financieel plan
 - 5.2.4.3. Het financieel plan en zijn ontwerpfase
 - 5.2.5. Ondernemers die zich voor de eerste keer vestigen
 - 5.2.5.1. Ondernemers
 - 5.2.5.2. Eerste vestiging
 - 5.2.6. Onder toezicht van de stagemeeester
 - 5.3. Basisvaststelling
 - 5.4. BIBF-voorstel: oprichting van een "Commissie-Financieel Plan"
 - 5.4.1. De procedure van het opstellen van het financieel plan
 - 5.4.2. De Commissie Financieel Plan
 - 5.4.2.1. Toelaatbaar karakter van de tussenplaatsing van een Commissie
 - 5.4.2.2. Taken en werking van de Commissie Financieel Plan
 - 5.4.2.3. Samenstelling van de Commissie Financieel Plan
 - 5.4.2.4. Verzekering ten gunste van de Commissie Financieel Plan

A. Samenvatting

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader van toepassing op de economische beroepen via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.¹

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen ontving van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten een schrijven van 12 juni 2001 omtrent twee beslissingen die de Nationale Raad op zijn zitting van 8 juni heeft genomen. Deze beslissingen hebben betrekking enerzijds op het opstellen van een financieel plan en anderzijds op het gratis eerstelijns advies.

De eerste nota van de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten heeft betrekking op het opstellen van een financieel plan zoals vastgelegd in artikel 51, tweede lid van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Dit tweede lid van artikel 51 luidt:

“De Nationale Raad bepaalt tevens de regels volgens dewelke de stagiair-boekhouders worden belast met de opstelling, ten kostelozen titel en onder toezicht van hun stagemester, van een financieel plan zoals bedoeld bij artikel 29ter van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen voor de ondernemers in het kader van hun eerste vestiging.”

De Hoge Raad is verheugd te kunnen vaststellen dat de Nationale Raad zich van zijn wettelijke verplichting heeft gekweten en daadwerkelijk is overgegaan tot het opstellen van regels terzake.

Het advies van de Hoge Raad valt uiteen in drie delen. In een eerste deel komt een

algemeen institutioneel aspect aan bod. Vervolgens gaat het tweede deel kort in op de structuur van de nota van de Nationale Raad. Tot slot bespreekt het derde deel een aantal inhoudelijke elementen. Het onderzoek dat de Hoge Raad heeft uitgevoerd, geschiedde steeds met het oogmerk iedere mogelijke “expectation gap” bij de stagiair-boekhouders, de stagemesters en de ondernemingen te vermijden of te minimaliseren.

1. Institutionele bevinding

De Hoge Raad adviseert aan het B.I.B.F. en het I.A.B. om de vonnissen en arresten van de rechtscolleges die verband houden met de beoordeling van de aansprakelijkheid van de oprichters gebaseerd op de vermeldingen in het financieel plan te verzamelen en te analyseren alsook deze gegevens uit te wisselen.

De twee Instituten dienen terzake te overleggen op welke wijze de normen die de betrokken stagiairs worden aangeleerd, op elkaar worden afgestemd in het licht van de “eenvormige” beoordeling van het financieel plan door de rechtscolleges, rekening houdend, desgevallend, met de bijzonderheden eigen aan ieder beroep.

2. Structuur van de nota van de Nationale Raad

De Hoge Raad beveelt aan om de huidige structuur van de nota aan te passen teneinde de belanghebbenden de onderscheiden aspecten die in de nota worden behandeld te duiden.

De Hoge Raad is van oordeel dat het belang van de duiding van bepaalde risico's beter tot uiting kan worden gebracht in een preambule bij de nota.

1. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, B.S. 11 mei 1999.

3. Inhoudelijke opmerkingen

Wat de interpretatie van de basiscriteria betreft, wijst de Hoge Raad op de volgende elementen.

- Het past dat de Nationale Raad in zijn nota expliciet naar de stagiair-boekhouders verwijst in het licht van de mogelijke verwarring die zou kunnen volgen uit artikel 46 van de wet waar niet alleen sprake is van “stagiair-boekhouder” doch ook van “stagiair boekhouder-fiscalist”.
- De Hoge Raad werpt de vraag op of het opportuun is dat de Nationale Raad een verdeelsleutel vastlegt om de dossiers inzake het opstellen van een financieel plan in toepassing van artikel 51, tweede lid te verdelen. De Hoge Raad meent dat de Nationale Raad de draagwijdte van het kosteloos karakter moet verduidelijken.² Deze benadering vergt eveneens dat de Nationale Raad zich beraadt over de wijze waarop de aanvraag van de ondernemer die zich voor de eerste keer vestigt, moet geschieden om in overeenstemming met artikel 51, tweede lid van de wet te zijn.
- De Hoge Raad beveelt de Nationale Raad aan om in haar nota vast te leggen welke vennootschapsvormen in aanmerking komen om inzake het opstellen van een financieel plan ten kostelozen titel een beroep te doen op een stagiair-boekhouder.
- De Hoge Raad stelt dat het ook noodzakelijk is dat de Nationale Raad zich beraadt over de concrete modaliteiten die verbonden zijn aan de tussenkomst van een stagiair-boekhouder bij het opstellen van het financieel plan in toepassing van artikel 51, tweede lid wanneer een ondernemer niet overgaat tot de oprichting van een vennootschap waarvoor een financieel plan vereist is, geen vennootschapsvorm gebruikt om zijn activiteiten te voeren of geen activiteit opstart.
- De Hoge Raad meent dat het aan te bevelen valt dat de Nationale Raad, dan wel de “Commissie Financieel

Plan”, ook aandacht besteedt aan de evaluatie van het financiële plan door de rechtbanken van koophandel en zich niet beperkt tot het inwinnen van informatie bij de BIBF-leden.

- In de nota van de Nationale Raad is uitdrukkelijk sprake van een “ontwerp van financieel plan”. In het deel over de collegiale controle van het ontwerp van financieel plan wordt zelfs uitdrukkelijk gesteld dat “een document” wordt opgesteld dat vermeldt “dat het een ontwerp betreft dat alleen een financieel plan zal worden op voorwaarde dat het ondertekend werd door de oprichters”. Evenwel merkt de Hoge Raad op dat de wetgever in artikel 51 van de wet van 22 april 1999 expliciet stelt dat het om de opstelling van het financieel plan zelf handelt, en niet om een ontwerp. Het aansprakelijkheidsregime dat voortvloeit uit het kennelijk ontoereikend kapitaal bij oprichting zoals vastgelegd in het financieel plan geldt slechts jegens de oprichters. Alleen tegen hen kan door de curator een vordering worden ingesteld op grond van de aansprakelijkheidsregels in het Wetboek van vennootschappen. Dit wijzigt niet door de toevoeging van “ontwerp van”.
- De Hoge Raad beveelt de Nationale Raad aan te onderzoeken welke overeenkomst tussen de stagiair-boekhouder en de “startende ondernemer” in het kader van artikel 51, tweede lid van de wet moet worden gesloten, en meer bepaald een resultaat- en/of middenverbinde en in welke mate exonerationbedingen mogelijk zijn.

Dit houdt in het bijzonder in dat de Nationale Raad dient te onderzoeken of een schriftelijke overeenkomst moet worden opgesteld voorafgaand aan het starten van de werkzaamheden van de stagiair-boekhouder.

- Aangezien het aansprakelijkheidsregime omtrent het kennelijk ontoereikend kapitaal van toepassing is op de oprichters van deze vennootschapsvormen, moet de ondernemer in de zin van artikel 51, tweede lid van de wet van 22 april 1999 gelezen worden als

2. Een bijzonder systeem van verdeling bestaat bij het “pro deo” optreden van (stagiair-)advocaten. De verschillende balies hebben een verdelingssysteem ontwikkeld teneinde toe te laten aan alle stagiairs de mogelijkheid te bieden aan het systeem deel te nemen. De Hoge Raad merkt op dat de Nationale Raad moet onderzoeken of deze werkwijze geschikt is, gezien het bijzonder karakter van deze bepaling.

- de persoon of personen die als oprichters verschijnen. Evenwel beveelt de Hoge Raad aan te onderzoeken of regels moeten opgesteld worden die vaststellen, wanneer de vennootschap op een later tijdstip wordt opgericht door verschillende “ondernemers” of allen moeten beantwoorden aan de criteria vervat in artikel 51, tweede lid van de wet van 22 april 1999 alsook nader te onderzoeken wie onder het toepassingsgebied van “eerste vestiging valt”.
- De Hoge Raad spoort de Nationale Raad aan te onderzoeken in welke mate desgevallend een noodzaak bestaat dat de stagemeeester terzake is gedekt door zijn beroepsaansprakelijkheidsverzekering, een verzekering dient af te sluiten dan wel of deze verzekering gezamenlijk voor alle stagemeeester kan worden afgesloten.

Inzake de procedure en de Commissie Financieel Plan stelt de Hoge Raad het volgende vast.

- Omtrent de oprichting van een Commissie Financieel Plan merkt de Hoge Raad op dat het noodzakelijk is

te duiden op de verdeling van de toezichtstaak tussen de stagemeeester en de Commissie alsook dat het institutionele luik omtrent deze Commissie wordt verduidelijkt. Tevens meent de Hoge Raad dat het belangrijk is voor de goede verstandhouding tussen de onderneming en de stagiair-boekhouder van het BIBF dat de confidentialiteit gewaarborgd blijft.

- De Hoge Raad meent tevens dat het aangewezen is dat ten behoeve van de rechtszekerheid ook de aan de behandeling door de Commissie Financieel Plan voorafgaande en daaropvolgende fase wordt toegelicht.
- De Hoge Raad beveelt tevens aan uitdrukkelijk te vermelden wat met het document dat door de Commissie Financieel Plan wordt voorbereid, na invulling en ondertekening gebeurt. Tevens zouden een aantal bepalingen in dit document anders moeten worden geredigeerd.

De Hoge Raad adviseert de Nationale Raad de wet in de Nederlandstalige versie van de nota correct te citeren.

B. Advies

1. Inleiding

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader van toepassing op de economische beroepen via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.³

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen ontving van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten een schrijven van 12 juni 2001 omtrent twee beslissingen die de Nationale Raad op zijn zitting van 8 juni heeft genomen. Deze beslissingen hebben betrekking enerzijds op het opstellen van een financieel plan en anderzijds op het gratis eerstelijns advies.

De eerste nota van de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten heeft betrekking op het opstellen van een financieel plan zoals vastgelegd in artikel 51, tweede lid van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Dit tweede lid van artikel 51 luidt:

“De Nationale Raad bepaalt tevens de regels volgens dewelke de stagiair-boekhouders worden belast met de opstelling, ten kostelozen titel en onder toezicht van hun stagemeeester, van een financieel plan zoals bedoeld bij artikel 29ter van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen voor de ondernemers in het kader van hun eerste vestiging.”

De Hoge Raad is verheugd te kunnen vaststellen dat de Nationale Raad zich van zijn

3. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, B.S. 11 mei 1999.

wettelijke verplichting heeft gekweten en daadwerkelijk is overgegaan tot het opstellen van regels terzake.

2. Structuur van het advies

Het advies van de Hoge Raad valt uiteen in drie delen. In een eerste deel komt een algemeen institutioneel aspect aan bod. Vervolgens gaat het tweede deel kort in op de structuur van de nota van de Nationale Raad. Tot slot bespreekt het derde deel een aantal inhoudelijke elementen.

3. Institutionele bevinding

De wetgever heeft in de wet van 22 april 1999 geopteerd om de concrete invulling van de verplichting om startende ondernemingen⁴ te helpen om een financieel plan op te stellen, over te laten aan de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten. De Hoge Raad stelt vast dat wat het tweede lid van artikel 51 van boven vermelde wet betreft, een nagenoeg identieke bepaling is terug te vinden in artikel 26, tweede lid van de wet. Daar wordt de Raad van het Instituut voor Accountants en Belastingconsulenten eveneens verplicht terzake regels op te stellen.

De Hoge Raad merkt op dat de wetgever niet oplegt dat deze regels door beide organen van beide Instituten in overleg of samen moeten worden opgesteld.

Aangezien de wetgever in beide bepalingen spreekt over “een financieel plan” en dit doelt op het financieel plan zoals in het Wetboek van vennootschappen vastgesteld, mag de onderscheiden behandeling door de beide organen niet tot gevolg hebben dat hierdoor verschillen ontstaan die uitsluitend voortvloeien uit institutionele normen die geen verband houden met de oprichters-, ondernemings- of vennootschapsgebonden kenmerken.

Deze vaststelling is van bijzonder belang omdat het plan de oprichters een bescherming biedt tegen de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de verbintenissen

van de vennootschap in geval van faillissement binnen drie jaar na de oprichting.

Dit wordt beoordeeld door de rechtscolleges die daartoe op grond van het Wetboek van vennootschappen geen onderscheid maken naar gelang al dan niet bijstand werd verleend bij het opstellen van het plan, noch of deze tussenkomst door een stagiair-boekhouder of een stagiair van het Instituut voor Accountants en Belastingconsulenten geschiedde.

Derhalve meent de Hoge Raad dat het financieel plan dat tot stand is gekomen mede door de tussenkomst van een stagiair-boekhouder niet inhoudelijk mag verschillen van het plan dat tot stand is gekomen mede door de tussenkomst van een stagiair van het Instituut voor Accountants en Belastingconsulenten. *Derhalve adviseert de Hoge Raad voor de economische beroepen aan de onderscheiden Instituten om de vonnissen en arresten van de rechtscolleges die verband houden met de beoordeling van de aansprakelijkheid van de oprichters gebaseerd op de vermeldingen in het financieel plan te verzamelen en te analyseren alsook deze gegevens uit te wisselen.*

Deze taak zou kunnen waargenomen worden door de Commissie Financieel Plan⁵ wat het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten betreft. *De twee Instituten dienen terzake te overleggen op welke wijze de normen die de betrokken stagiairs worden aangereikt, op elkaar worden afgestemd in het licht van de “eenvormige” beoordeling van het financieel plan door de rechtscolleges.*

Gezien het interinstitutioneel karakter⁶ van de betrokken bepaling, is de Hoge Raad desgevallend bereid terzake onder zijn coördinatie een werkgroep met afgevaardigden van de betrokken Instituten samen te brengen om over de boven gemelde problematiek overleg te plegen.

De Hoge Raad heeft vastgesteld dat in het Bulletin van het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten de betrokken nota reeds werd gepubliceerd. De Hoge Raad merkt op dat dit mogelijks tot verwarring zou kunnen leiden bij de

4 Cf. infra.

5 Cf. infra.

6 Met name het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten en het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten.

leden indien de Nationale Raad na het advies van de Hoge Raad tot aanpassing van de nota beslist. Dit zou er immers toe leiden dat de leden van het Instituut op korte termijn tweemaal omtrent hetzelfde onderwerp worden geïnformeerd. De Hoge Raad stelt vast dat de andere Instituten van de economische beroepsbeoefenaars in bepaalde gevallen tot de publicatie van ontwerpregels overgaan om de leden toe te laten de betrokken publicatie te becommentariëren. Het advies van het betrokken Instituut wordt pas later gepubliceerd. De Hoge Raad beveelt het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten aan een gelijkaardige procedure te hanteren teneinde iedere verwarring bij de leden te vermijden.

4. Structuur van de nota van de Nationale Raad

De nota van de Nationale Raad valt uiteen in verschillende delen. Na opname van de wettelijke bepaling volgt de doelstelling. Uit het cursieve gedeelte van de bijgaande tekst zou kunnen afgeleid worden dat het handelt over de doelstelling van de wet, doch de daaropvolgende bepalingen lijken te wijzen op de doelstelling van de nota. *De Hoge Raad adviseert inzake de doelstelling van de nota verduidelijking te verschaffen teneinde iedere mogelijke verwarring bij de leden te vermijden.*

Onder de doelstelling vallen verschillende luiken. Naast de interpretatie van de basiscriteria, komt ook de basisvaststelling en het BIBF-voorstel inzake de oprichting van een commissie aan bod. Het onderzoek door de Hoge Raad van deze doelstelling geschiedde tevens met het oogmerk iedere mogelijke “expectation gap” bij de stagiair-boekhouders, de stagemeeesters en de ondernemingen te vermijden of te minimaliseren.

Uit een grondige lezing van de nota volgt dat deze bepalingen drie onderscheiden onderwerpen behandelen. Eerst legt de nota de wetsbepaling uit en duidt zij de bijzondere risico's die verbonden zijn aan de concrete uitvoering van de wet aan. Wat deze basisvaststelling betreft,

bevestigt de Hoge Raad de mogelijke risico's die verbonden zijn aan de uitvoering van het wettelijk voorschrift. De Hoge Raad is van oordeel dat het *belang van de duiding van deze risico's* beter tot uiting kan worden gebracht *in een preambule* bij de nota. Hierbij zou evenwel tevens rekening moeten worden gehouden met de voorbereidende werken van de wet. Daar wordt uitdrukkelijk gesteld dat “deze dienstverlening gratis zal zijn en tot doel heeft startende ondernemingen reeds in hun oprichtingsfase te laten kennismaken met bekwaame externe adviseurs, en op die manier hun overlevingskansen te vergroten.”⁷ In het licht van deze bevinding in de voorbereidende werken kan derhalve niet uitdrukkelijk worden gesteld dat de stagemeeester terzake niet de vereiste ervaring zou bezitten. Bovendien lijken de voorbereidende werken te stellen dat de wetgever niet alleen de stagemeeester doch ook de stagiair-boekhouder als een adviseur die in het bijzonder onderlegd is in de betrokken materie, beschouwt. De Hoge Raad beveelt dan ook aan de redactie van deze bepalingen terzake aan te passen. Vervolgens komt de procedure die moet worden gevolgd wanneer de stagiair-boekhouder een financieel plan opstelt, aan bod.

Tot slot wordt het institutioneel aspect behandeld. Immers, de nota bespreekt ook de organisatie, werking en structuur van de Commissie-Financieel Plan.

De Hoge Raad beveelt aan om de huidige structuur van de nota aan te passen teneinde de belanghebbenden de onderscheiden aspecten die in de nota worden behandeld overzichtelijk te duiden.

Verder acht de Hoge Raad het noodzakelijk dat alle relevante begrippen in het tweede lid van artikel 51 van de wet van 22 april 1999 worden belicht. Een opsomming wordt gegeven in het cursieve gedeelte dat volgt onder de hoofding doelstelling waarbij de kernbegrippen door onderlijning worden benadrukt. De Hoge Raad merkt op dat in de huidige redactie van de nota het daarop volgende deel slechts één van de betrokken kernbegrippen, en meer bepaald “ondernemers die zich voor de eerste keer vestigen” nader analyseert. Een lezing van de verklaring van

7. Wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, *Parl. St.*, Kamer, 1998-99, nr. 1923/1, p. 13.

dit kernbegrip leidt evenwel tot het besluit dat ook het financieel plan nadien dele nader wordt verklaard. Aan de andere begrippen besteedt de nota geen bijzondere aandacht. Uit het hierna volgende deel van het advies volgt evenwel dat *een gedetailleerde bespreking van de begrippen opportuun is*.

Tot slot merkt de Hoge Raad op dat het gecursiveerde gedeelte in de nota melding maakt van het kosteloze karakter van de bijstand, doch niet als kernbegrip en dat “worden belast” niet wordt aangestipt als kernbegrip. *De Hoge Raad beveelt aan ook deze begrippen nader toe te lichten*.

5. Technische analyse van de nota van de Nationale Raad

5.1. Citering van de wet.

In de inleiding citeert de Nationale Raad artikel 51, tweede lid van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. In de Nederlandstalige versie van de nota vermeldt de Nationale Raad evenwel dat hij de regels omtrent de opstelling van een financieel plan door de stagiair-boekhouder *kan* opstellen. De wet geeft evenwel aan de Nationale Raad geen beleidsruimte en stelt “de Nationale Raad bepaalt tevens de regels”.

De Hoge Raad adviseert terzake de wet te citeren. Tevens merkt de Hoge Raad op dat zowel in de Nederlandstalige als in de Franstalige versie van de nota de citering van de wet geen einde kent.

5.2. Interpretatie van de basiscriteria

Zoals boven reeds aangestipt, beperkt de Nationale Raad in de nota de interpretatie van de basiscriteria tot de analyse van de “ondernemers die zich voor de eerste keer vestigen”. De Hoge Raad meent dat ook de andere begrippen aan bod moeten komen.

5.2.1. Stagiairs-boekhouders

Ratione personae is de wet niet zeer duidelijk. Enkel de stagiair-boekhouders

kunnen worden belast met het opstellen van een financieel plan. Zij die ingeschreven zijn op het tableau van de titularissen van het beroep vallen niet onder het toepassingsgebied van artikel 51, tweede lid van de wet van 22 april 1999. *Het past dat de Nationale Raad expliciet naar de stagiair-boekhouders verwijst* in het licht van de mogelijke verwarring die zou kunnen volgen uit artikel 46 van die wet waar niet alleen sprake is van “stagiair-boekhouder” doch ook van “stagiair boekhouder-fiscalist”.

De analoge bepaling die is terug te vinden in hoofdstuk II van de wet inzake stage voor accountants en belastingconsulenten is terzake duidelijker. In artikel 26 van de wet wordt immers geen onderscheid gemaakt en is enkel sprake van “stagiairs”. Hieruit volgt dat zowel stagiair-accountants als stagiair-belastingconsulenten onderworpen zijn aan die bepaling omtrent het opstellen van een financieel plan.

5.2.2. Worden belast

De vraag rijst in welke mate het toegelaten is om als stagiair-boekhouder een dergelijke opdracht te weigeren. Een stricte lezing van de wet laat toe te stellen dat stagiair-boekhouders terzake geen beoordelingsruimte wordt gelaten, doch dat deze wel bestaat voor de Nationale Raad. *Derhalve werpt de Hoge Raad de vraag op of het niet nuttig is te onderzoeken of het opportuun is dat de Nationale Raad een verdeelsleutel opstelt*. Immers moet worden verhinderd dat in een bepaalde regio één stagiair-boekhouder wordt belast met alle dossiers, terwijl andere stagiair-boekhouders geen verzoeken op grond van artikel 51, tweede lid ontvangen.⁸

Deze benadering vergt eveneens dat de Nationale Raad zich beraadt over de wijze waarop de aanvraag van de ondernemer die zich voor de eerste keer vestigt, moet geschieden om in overeenstemming met artikel 51, tweede lid van de wet te zijn.

5.2.3. Kosteloos karakter

De wet stelt expliciet vast dat de opstelling van het financieel plan kosteloos moet geschieden. Gezien het kosteloos karakter

8. Een bijzonder systeem van verdeling bestaat bij het “pro deo” optreden van (stagairs-)advocaten. De verschillende balies hebben een verdelingsstelsel ontwikkeld teneinde toe te laten aan alle stagiairs de mogelijkheid te bieden aan het systeem deel te nemen. De Hoge Raad merkt op dat de Nationale Raad moet onderzoeken of deze werkwijze geschikt is, gezien het bijzonder karakter van deze bepaling.

en de mogelijks geringe financiële draagkracht van een stagiair-boekhouder, meent de Hoge Raad dat terzake de wet strikt moet worden toegepast. *Het lijkt aangewezen dat de Nationale Raad duidelijke richtlijnen opstelt omtrent de praktische modaliteiten die moeten worden gevolgd, opdat tussen de stagiair-boekhouder en de ondernemer ex ante doch vooral ex post geen betwisting kan ontstaan omtrent de draagwijdte van dit kosteloos karakter van de dienstverlening. Er kan onder meer worden gedacht aan de plaats waar de besprekingen die naar aanleiding van het opstellen van het financieel plan moeten worden gevoerd, zullen plaatsvinden.*

5.2.4. Financieel plan

5.2.4.1. Toepassingsgebied

De nota van de Nationale Raad verwijst inzake het financieel plan naar artikel 440 W. Venn. (oud artikel 29ter Venn. W.). Deze verwijzing geeft op correcte wijze de stricte lezing van artikel 51, tweede lid van de wet van 22 april 1999 weer. Immers spreekt de wet over “een financieel plan zoals bedoeld bij artikel 29ter van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen”. Deze bepaling slaat enkel op naamloze vennootschappen. Artikel 440 W. Venn. is eveneens enkel van toepassing op naamloze vennootschappen.

Niet alleen naamloze vennootschappen moeten een financieel plan opstellen. Ook een aantal andere, door startende ondernemers⁹ vaker gebruikte vennootschapsvormen, zijn onderworpen aan deze verplichting. Meer bepaald zijn ook de oprichter(s) van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid¹⁰, de oprichters van een coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid¹¹ en de zaakvoerder-vennoot in zijn hoedanigheid van oprichter van een commanditaire vennootschap op aandelen¹² gehouden tot het opstellen van een financieel plan. In alle gevallen is deze verplichting alsmede het aansprakelijkheidsregime¹³ in identieke bewoordingen opgesteld, weze het dat voor de coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid het te verantwoorden bedrag in het financieel plan slechts slaat op het vaste gedeelte van het kapitaal.

De Nationale Raad merkt terecht op dat de wet anderzijds spreekt over “ondernemer” zonder enige verwijzing naar het begrip vennootschap.

Door enkel te verwijzen naar artikel 440 W. Venn. limiteert de Nationale Raad de toepassing van deze bepaling tot het opstellen van een financieel plan voor een naamloze vennootschap.

Evenwel is de Hoge Raad de mening toegedaan dat dergelijke stricte lezing voorbijgaat aan het opzet van de wetgever, met name het verstrekken van advies aan “startende ondernemers”.

Uit de redactie van artikel 51 tweede lid in fine van de wet, mag worden afgeleid dat de wetgever geen zuivere vennootschapsrechtelijke benadering voorstond, doch een ruime betekenis wou geven aan de vennootschapsvorm waarvoor een financieel plan moet worden opgesteld en waarvan de “startende ondernemers” zich bedienen. De Hoge Raad meent dan ook dat ongeacht de vennootschapsvorm waarvan de “startende ondernemer” gebruik maakt, de mogelijkheid moet geboden worden, indien aan de andere voorwaarden wordt voldaan, een beroep te doen op een stagiair-boekhouder om een financieel plan op te stellen. Anderzijds wenst de Hoge Raad niet de taken van de stagiair-boekhouder onnodig te verzwaren. In de gevallen dat een ondernemer gebruik maakt van een vennootschapsvorm waarvoor het Wetboek van vennootschappen het opstellen van een financieel plan niet verplicht acht, zoals een vennootschap onder firma of een gewone commanditaire vennootschap, zal de stagiair-boekhouder die terzake door de “startende ondernemer” wordt verzocht om toch een financieel plan op te stellen, niet gehouden zijn dit onder de voorwaarden van artikel 51 van de wet te verrichten. Deze melding is niet zonder belang omdat op het ogenblik dat een financieel plan wordt geredigeerd, nog geen vennootschap werd opgericht.

De Hoge Raad beveelt de Nationale Raad dan ook aan om in haar nota vast te leggen welke vennootschapsvormen in aanmerking komen om inzake het opstellen van een financieel plan ten kosteloozen titel een beroep te doen op een stagiair-boekhouder.

9. Zie daaromtrent infra.

10. Artikel 215 W. Venn.

11. Artikel 391 W. Venn.

12. Artikel 657 juncto 440 W. Venn.

13. Wat de aansprakelijkheid betreft, zie voor de naamloze vennootschap artikel 456, 4° W. Venn., voor de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid artikel 229, 5° W. Venn., voor de coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid artikel 405, 5° W. Venn. en voor de commanditaire vennootschap op aandelen artikel 657 juncto 456, 4° W. Venn.

De Hoge Raad wenst boven vermelde aanbeveling aan te vullen met volgende bedenking.

Nadat een financieel plan is geredigeerd, beschikt de “ondernemer” over verschillende opties om zijn activiteiten al dan niet te starten. Tot de mogelijkheden behoren tenminste:

- De “ondernemer” richt een vennootschap op en gebruikt daartoe de vennootschapsvorm waarvoor het financieel plan werd geredigeerd;
- De “ondernemer” besluit tot de oprichting van een vennootschap van een andere vorm dan deze waarvan het financieel plan uitging, doch de – nieuw- gekozen vennootschapsvorm is eveneens onderworpen aan de verplichting tot het opstellen van een financieel plan;
- De “ondernemer” beslist tot het oprichten van een vennootschapsvorm waarvoor geen wettelijke verplichting geldt om een financieel plan op te stellen;
- De “ondernemer” beslist om geen vennootschap op te richten doch zich als “zelfstandige” te vestigen;
- De “ondernemer” ziet af van enige handelsactiviteit;
- De vennootschap waarvoor het financieel plan werd opgesteld, wordt effectief opgericht, doch de “ondernemer” verschijnt niet als oprichter. In dit geval kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de oprichting van een commanditaire vennootschap op aandelen waarbij de “ondernemer” die de boekhouder-stagiair heeft geconsulteerd, niet als zaakvoerder-vennoot doch slechts als stille vennoot optreedt. Een ander geval betreft een “ondernemer” die bij de oprichting van een naamloze vennootschap in overeenstemming met artikel 450, tweede lid W. Venn. als aandeelhouder verschijnt, doch niet als oprichter.

Naar analogie met wat boven werd gesteld omtrent de redactie van een financieel plan voor vennootschapsvormen waarvoor de opstelling van een plan niet wettelijk verplicht is, *meent de Hoge Raad dat het noodzakelijk is dat de Nationale Raad zich beraadt over de concrete modaliteiten die verbonden zijn aan*

de tussenkomst van een stagiair-boekhouder bij het opstellen van het financieel plan in toepassing van artikel 52, tweede lid, in boven geschetste gevallen.

De Hoge Raad meent dat terzake de stagiair-boekhouder en de ondernemer nood hebben aan richtlijnen om ex post discussies – niet in het minst van financiële aard - te vermijden. De Hoge Raad is van oordeel dat in het eerste van boven vermelde gevallen de wet volledig van toepassing is. Evenwel mag dit niet a priori in de overige gevallen worden aangenomen. De tweede situatie doet immers de vraag rijzen of het plan aangepast is aan de noden van de “nieuw” gekozen vennootschapsvorm. In de andere gevallen moet de vraag worden opgeworpen of artikel 51, tweede lid van de wet van 22 april 1999 van toepassing is.

De Hoge Raad meent dat bij een analyse van boven vermelde gevallen de Nationale Raad zich kan laten leiden door artikel 51, tweede lid in fine in samenlezing met het begrip “ondernemer”¹⁴. De wet stelt uitdrukkelijk dat ondernemers slechts van de dienstverlening in de zin van dit artikel kunnen gebruik maken bij *hun* eerste vestiging.

5.2.4.2. De inhoud van het financieel plan
In de interpretatie van de basiscriteria gaat de nota van de Nationale Raad niet in op de vraag welke elementen een financieel plan moet bevatten. Evenwel bevat het BIBF-voorstel tot oprichting van een Commissie Financieel Plan terzake een aantal aanwijzingen.

Het BIBF maakt een onderscheid naar gelang het “activiteitendomein”¹⁵. Hieruit volgt dat het financieel plan, luidens de visie van de Nationale Raad terecht moet aanduiden welke activiteit de vennootschap beoogt als een van de factoren die de (minimale) omvang van het kapitaal mede moet determineren.

De Hoge Raad meent dat een verduidelijking nodig is dat het activiteitendomein slaat op de activiteiten van de vennootschap waarvoor het financieel plan wordt geredigeerd en die in beginsel (nadien) in het doel van de vennootschap dat in de statuten moet worden omschreven,

14. Cf. infra.

15. Zie BIBF-voorstel, deel Taak van de Commissie, punt 1) creëren van een gegevensbank.

moet kunnen worden teruggevonden. De werkmethode¹⁶ die de stagiair-boekhouder wordt aangereikt zal derhalve de nodige aandacht dienen te besteden aan deze indeling van activiteitenklassen en in het bijzonder aan de praktische problemen waarmee de stagiair-boekhouder zal geconfronteerd worden wanneer uit de informatie die de “ondernemer” hem verstrekt, moet worden vastgesteld dat de activiteit één domein overstijgt, bijvoorbeeld omdat de vennootschap zowel zal actief zijn in de productie als de distributie.

Daarnaast verduidelijkt de Nationale Raad het belang van de inhoudelijke structurering van het financieel plan door de stagiair-boekhouder een “checklist” aan te reiken waarin alle elementen zijn beschreven die deze laatste moet inwinnen om het plan te redigeren.

De Hoge Raad is van oordeel dat dergelijke inzameling en verwerking van gegevens van belang is om de stagiair-boekhouder terzake nuttige en noodzakelijke inlichtingen en vergelijkingspunten te verstrekken.

De Hoge Raad meent dat het aan te bevelen valt dat de Nationale Raad, dan wel de “Commissie Financieel Plan”, terzake ook aandacht besteedt aan de evaluatie van het financiële plan door de rechtbanken van koophandel en zich niet beperkt tot het inwinnen van informatie bij de BIBF-leden. Immers de rechtspraak verstrekt informatie omtrent de normen waaraan het plan moet beantwoorden. De Hoge Raad stelt vast dat uit die rechtspraak volgt op welke wijze de beoordeling van het kennelijk ontoereikende maatschappelijk kapitaal bij oprichting geschiedt.¹⁷

5.2.4.3. Het financieel plan en zijn ontwerpfase

In de nota van de Nationale Raad is uitdrukkelijk sprake van een “ontwerp van financieel plan”. In het deel over de collegiale controle van het ontwerp van financieel plan wordt zelfs uitdrukkelijk gesteld dat “een document” wordt opgesteld dat vermeldt “dat het een ontwerp betreft dat alleen een financieel plan zal worden op voorwaarde dat het ondertekend werd door de oprichters”. Evenwel

merkt de Hoge Raad op dat de wetgever in artikel 51 van de wet van 22 april 1999 expliciet stelt dat het om de opstelling van het financieel plan zelf handelt, en niet om een ontwerp.

Deze vaststelling is in het bijzonder van belang bij de beoordeling van de aansprakelijkheid. De Nationale Raad is zich terdege bewust van de problematiek en wijst in het document dat de Commissie Financieel Plan¹⁸ zal opstellen, uitdrukkelijk op drie elementen die hiermee rechtstreeks verband houden: de noodzaak zich als stagiair-boekhouder te verzekeren, de verantwoordelijkheid van de oprichters en de melding dat het plan slechts het statuut van financieel plan verkrijgt nadat het is ondertekend door de oprichters.

Het aansprakelijkheidsregime dat voortvloeit uit het kennelijk ontoereikend kapitaal bij oprichting zoals vastgelegd in het financieel plan geldt slechts jegens de oprichters. Alleen tegen hen kan door de curator een vordering worden ingesteld op grond van de aansprakelijkheidsregels in het Wetboek van vennootschappen.¹⁹

Dit neemt niet weg dat bijzondere risico's blijven bestaan. Het is immers mogelijk dat de oprichters op hun beurt de stagiair-boekhouder dagvaarden wanneer zij door de curator op grond van het manifest ontoereikend kapitaal worden aangesproken.

Daarnaast bestaat een tweede aansprakelijkheidsgrond. Hoewel terzake weinig rechtspraak voorhanden is, wordt aangenomen dat een vordering op grond van artikel 1382 Burgerlijk Wetboek tegen de oprichters mogelijk is. Ook in deze gevallen kan de stagiair-boekhouder in de procedure worden betrokken.

De bewijslast enerzijds en de te vergoeden schade anderzijds zijn in beide gevallen verschillend.

De Hoge Raad beveelt de Nationale Raad aan te onderzoeken welke overeenkomst tussen de stagiair-boekhouder en de “startende ondernemer” in het kader van artikel 52, tweede lid van de wet moet worden gesloten, en meer bepaald een resultaat-

16. Cf. infra.

17. Zie onder meer K. GEENS, M. DENEFF, F. HELLEMANS, R. TAS en J. VANANROYE, “Overzicht van rechtspraak – vennootschappen 1992-1998”, *T.P.R.* 2000, nr. 171, 246-247.

18. Cf. infra.

19. En meer bepaald artikel 229, 5° W. Venn. voor de BVBA, artikel 405, 5° voor de CVBA, artikel 456, 4° voor de NV en artikel 657 juncto 456, 4° voor de Comm. VA.

en/of middelenverbintenis en in welke mate exoneratiebedingen mogelijk zijn.

Dit houdt in het bijzonder in dat de Nationale Raad dient te onderzoeken of een schriftelijke overeenkomst moet worden opgesteld voorafgaand aan het starten van de werkzaamheden van de stagiair-boekhouder. Niettemin moet dit onderzoek geschieden tegen de achtergrond van de wettekst waar duidelijk wordt gesteld dat de stagiair-boekhouder het financieel plan moet opstellen en niet een ontwerpplan. De Hoge Raad werd gemeld dat in de notariële praktijk de oprichters worden verzocht het financieel plan te ondertekenen. De stagiair-boekhouder kan dus niet als oprichter gehouden zijn. De relatie tussen de ondernemer en de stagiair-boekhouder verdient bijzondere aandacht. Dergelijk onderzoek moet kaderen in de meer algemene benadering van de dienstverleningsovereenkomsten en de aansprakelijkheidsgronden.

5.2.5. Ondernemers die zich voor de eerste keer vestigen.

5.2.5.1. Ondernemers

Deze bepaling wordt toegelicht door de Nationale Raad. De toelichting slaat evenwel op de problematiek van de eerste vestiging.

De Hoge Raad merkt op dat hiermee niet alle problemen zijn opgelost.

Hoger werd reeds melding gemaakt van het toepassingsgebied van de vennootschapswetgeving inzake het opstellen van een financieel plan. Het betreft de NV, de BVBA, de Comm. VA en de CVBA. De wet van 22 april 1999 voegt hieraan toe dat het de “ondernemers” zijn die beroep kunnen doen op de diensten van de stagiair-boekhouder om een financieel plan op te stellen. De vraag moet worden opgeworpen wie als ondernemer in de zin van de wet van 22 april 1999 en in het licht van de vennootschapswetgeving moet worden beschouwd. De Hoge Raad meent dat een pragmatische oplossing moet worden voorgestaan.

Aangezien het aansprakelijkheidsregime omtrent het kennelijk ontoereikend kapitaal van toepassing is op de oprichters van deze vennootschapsvormen, moet

de ondernemer in de zin van artikel 51, tweede lid van de wet van 22 april 1999 gelezen worden als de persoon of personen die als oprichters verschijnen.

Wetstechnisch kan worden geargumenteed dat de stagiair-boekhouders slechts tot de opstelling van een plan in de zin van artikel 51, tweede lid dient over te gaan indien hij door ondernemers wordt gevat. De Hoge Raad meent evenwel dat het ook als individuele ondernemer moet mogelijk zijn de stagiair-boekhouder in het kader van artikel 51, tweede lid terzake te vatten. Evenwel beveelt de Hoge Raad aan te onderzoeken of regels moeten opgesteld worden die vaststellen wanneer de vennootschap op een later tijdstip wordt opgericht door verschillende “ondernemers” allen moeten beantwoorden aan de criteria vervat in artikel 51, tweede lid van de wet van 22 april 1999.

Die toetsing kan niet los worden gezien van hoger vermelde analyse omtrent het toepassingsgebied van het financieel plan zoals boven in paragraaf .2.4.1. werd uiteengezet.

5.2.5.2. Eerste vestiging

In het bijzonder besteedt de Nationale Raad aandacht aan de problematiek van de eerste vestiging. Hij interpreteert de wetsbepaling derwijze dat slechts personen die nooit voordien zelfstandig zijn geweest, kunnen beroep doen op de bijstand van een stagiair-boekhouder. Ondernemers die reeds meerdere jaren gevestigd waren als zelfstandige en vervolgens overschakelen naar een vennootschapsvorm kunnen, stelt de Nationale Raad in zijn nota, geen beroep doen op het regime van artikel 51, tweede lid van de wet van 22 april 1999. De Hoge Raad stelt vast dat het past deze bepaling verder toe te lichten in het licht van de memorie van toelichting. Immers stelt de wet niet uitdrukkelijk dat een ondernemer nooit voorheen zelfstandig mocht zijn, doch in de memorie van toelichting is er ook sprake van “natuurlijke personen”²⁰.

In de voorbereidende werken van deze wet valt te lezen dat het voorontwerp van wet stelde dat de “startende ondernemingen” van deze dienstverlening kunnen

20. Wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, *Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1923/1, p. 13.

21. Wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, *Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1923/1, p. 47.

22. Wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, *Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1923/1, p. 62.

gebruik maken.²¹ De Raad van State merkte terecht op dat moest gepreciseerd worden wat onder het begrip “startende onderneming” moet worden verstaan.²² De memorie van toelichting lichtte de bepaling nader toe door te stellen dat de bepaling betrekking heeft op “ondernemers, natuurlijke personen of vennootschappen, in het kader van hun eerste vestiging”.²³ Niettemin is in het uiteindelijke wetsontwerp slechts sprake van “ondernemers in het kader van hun eerste vestiging”²⁴.

De vraag moet worden opgeworpen of de nota van de Nationale Raad alle mogelijke situaties vat. Immers, niet alleen personen die voordien zelfstandig zijn geweest, kunnen als ondernemer worden beschouwd, dezelfde stelling kan worden gebruikt bij de evaluatie van de oprichter van een vennootschap. *De Hoge Raad meent dat het aangewezen is dat de nota van de Nationale Raad deze mogelijkheid expliciet behandelt.*

Tevens meent de Hoge Raad dat het noodzakelijk is dat de Nationale Raad ook de andere categorieën “ondernemers” evalueert. Het betreft de “ondernemers” die in overeenstemming met artikel 51 de stagiair-boekhouder een financieel plan laten opstellen, daarna niet overgaan tot de oprichting van een vennootschapsvorm waarvoor een financieel plan verplicht is of niet als oprichter verschijnen, dan wel zich op een (veel) later tijdstip effectief voor het “eerst vestigen”. Deze laatste categorie van “ondernemers” kan op dat moment besluiten tot het oprichten van een vennootschapsvorm waarvoor een financieel plan noodzakelijk is en opnieuw een stagiair-boekhouder vatten.

5.2.6. Onder toezicht van de stage-meester

De wet bepaalt uitdrukkelijk dat de stage-meester moet toezien op de opstelling van een financieel plan. De wet geeft zelfs een verdere precisering door te stellen dat het moet handelen over de stage-meester van de stagiair-boekhouder die werd gevat. Deze aanvulling is belangrijk in het licht van de beoordeling van de geldigheid van de tussenplaatsing van een Commissie-Financieel Plan.

Dit toezicht wordt in de voorbereidende werken verwoord als “toezicht en verantwoordelijkheid”.²⁵ In het licht van de boven vermelde opmerkingen inzake aansprakelijkheid meent de Hoge Raad dat het noodzakelijk is in de nota uitdrukkelijk op deze problematiek in te gaan. Immers aangezien het mogelijk is dat de financiële draagkracht van de stage-meester groter is dan die van de stagiair-boekhouder, kan er worden gepoogd de eerste mede in de aansprakelijkheidsvordering te betrekken.

De Hoge Raad spoort de Nationale Raad aan te onderzoeken in welke mate desgevallend een noodzaak bestaat dat de stage-meester terzake is gedekt door zijn beroeps-aansprakelijkheidsverzekering, een verzekering dient af te sluiten dan wel of deze verzekering gezamenlijk voor alle stage-meester kan worden afgesloten.

5.3. Basisvaststelling

Boven werd reeds het belang van de duiding van de risico's benadrukt. De Hoge Raad heeft geen inhoudelijke bedenkingen bij deze vaststellingen doch meent dat de *redactie van de tweede reden* in fine in de Nederlandstalige versie kan worden aangepast tot “om toezicht uit te oefenen op het opstellen van het financieel plan” teneinde de tekst beter te laten aansluiten op de wettelijke vereisten.

5.4. BIBF-voorstel: oprichting van een “Commissie-Financieel Plan”

De Hoge Raad stelt vast dat het BIBF de taak om enerzijds ondernemers te helpen en aldus actief wensen bij te dragen tot de bevordering van het economisch welzijn, en anderzijds de stagiairs en hun stage-meesters, in een omgeving waarin steeds meer van de betrokken personen wordt geëist, bij te staan bij de uitoefening van hun taken, ter harte neemt. De Hoge Raad moedigt deze pro-actieve houding aan.

Dit neemt niet weg dat de vraag moet worden opgeworpen op welke wijze de inpassing van dergelijke commissie moet geschieden rekening houdend met de

23. Wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, *Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1923/1, p. 13.

24. Wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, *Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1923/1, p. 95.

25. Wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, *Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1923/1, p. 13.

wet enerzijds en de optimalisering van de efficiëntie van dergelijk commissie anderzijds. Tevens meent de Hoge Raad dat het belangrijk is voor de goede verstandhouding tussen de onderneming en de stagiair-boekhouder van het BIBF dat de confidentialiteit gewaarborgd blijft. Wanneer een financieel plan wordt overgelegd door de stagiair-boekhouder aan de Commissie Financieel Plan bestaat het gevaar dat de ondernemer het vertrouwelijk karakter van zijn informatieverstrekking aangetast ziet. Immers vermeldt de wet uitsluitend dat het plan wordt opgesteld onder toezicht van de stagemeeester.

Derhalve is het opportuun dat de Nationale Raad onderzoekt op welke wijze de belangen van beide partijen kunnen worden geharmoniseerd. Dit onderzoek dient te geschieden rekening houdende met de onder vermelde bevinding omtrent het toelaatbaar karakter van de tussenplaatsing van een Commissie.

Zoals boven gemeld, valt dit onderdeel van de nota van de Nationale Raad op zijn beurt in twee onderscheiden delen uiteen. Enerzijds wordt de structuur, werking en organisatie van de Commissie Financieel plan verduidelijkt en anderzijds komt het proces van de totstandkoming van het financieel plan aan bod.

5.4.1. De procedure van het opstellen van het financieel plan

De Nationale Raad ziet de procedure inzake het opstellen van een financieel plan als volgt:

1. opstellen van een ontwerp door de stagiair onder toezicht van zijn stagemeeester;
2. toezenden aan het BIBF;
3. toezenden aan de individuele leden van de Commissie Financieel Plan binnen 2 à 3 dagen na ontvangst door het BIBF;
4. uitnodigen van de stagiair binnen 2 à 3 dagen na ontvangst;
5. opstellen van een document (cf. infra);
6. bespreking tijdens de eerstvolgende vergadering van de Commissie die zetelt tenminste zeven dagen na ont-

vangt van het ontwerp door het BIBF (zie punt 2);

7. afwerken van het document (cf. infra).²⁶

De Hoge Raad merkt op dat deze procedure zich uitsluitend heeft toegespitst op een deel van de procedure, met name de behandeling door de Commissie Financieel Plan.

De Hoge Raad meent dat het aangewezen is dat ten behoeve van de rechtszekerheid ook de aan de behandeling door de Commissie Financieel Plan voorafgaande en daaropvolgende fase wordt toegelicht. Meer bepaald zou aandacht moeten besteed worden aan de wijze waarop de stagiair door de ondernemer moet worden gevat om onderworpen te zijn aan artikel 51, tweede lid van de wet, welke stappen de stagiair-boekhouder moet ondernemen om aan te duiden dat hij dergelijke aanvraag behandelt, en duiden op welke wijze de stagiair-boekhouder zijn taak kan beëindigen, bijvoorbeeld in geval de ondernemer onvoldoende informatie verstrekt aan de stagiair-boekhouder om tot het opstellen van een plan te kunnen overgaan.

Inzake de wijze waarop de stagiair-boekhouder wordt gevat, merkt de Hoge Raad nog op dat de wetgever aan de Nationale Raad beleidsruimte heeft gegeven om regels vast te stellen inzake de verdeling van de aanvragen tot bijstand. Zoals boven reeds gesteld, moedigt *de Hoge Raad de Nationale Raad aan te onderzoeken of een bepaalde verdeelsleutel moet worden vastgesteld teneinde de werklast die dergelijke dienstverlening met zich meebrengt te spreiden over de stagiair-boekhouders.*

De Hoge Raad beveelt tevens aan uitdrukkelijk te vermelden wat met het document dat door de Commissie Financieel Plan wordt voorbereid, na invulling en ondertekening gebeurt. De Hoge Raad stelt de vraag of dergelijk document niet in drievoud dient opgesteld te worden, waarbij één exemplaar aan de stagiair-boekhouder en één exemplaar aan de stagemeeester wordt overhandigd en een derde exemplaar door de Commissie Financieel Plan wordt bewaard.

²⁶. Cf. infra over de vraag of deze procedure niet kan worden ingekort.

5.4.2. De Commissie Financieel Plan

5.4.2.1. Toelaatbaar karakter van de tussenplaatsing van een Commissie

De Nationale Raad stelt in de nota dat de Commissie naast het aanleggen van een gegevensbank en het aanbieden van een werkmethode en checklist tevens zal overgaan tot een confraternele controle. Deze controle zal bovendien leiden tot de afgifte van een document waarop vermeld wordt dat het ontwerp van financieel plan wordt afgeleverd “bekrachtigd door de Nationale Raad van het BIBF”. De Hoge Raad is verheugd vast te stellen dat de Nationale Raad actief wil bijdragen aan de opstelling van dergelijk plan door middel van een georganiseerd toezicht. De Hoge Raad werpt evenwel de vraag op of dergelijk toezicht de facto kan worden opgelegd. Immers laat de wetgever toe regels op te stellen doch de wet stelt uitdrukkelijk dat de stagiair-boekhouder belast wordt met de opstelling van het plan, onder toezicht van de stage-meester. *Over een confraterneel toezicht is geen sprake. Uiteraard verhindert deze wetsbepaling niet dat aan de stagiairs wordt aanbevolgen een ontwerp van financieel plan aan deze Commissie Financieel Plan over te leggen. De Hoge Raad leest dan ook de zinsnede dat de stagiair zal worden verzocht het ontwerp voor te leggen in die strekking.*

Tot slot stelt de Hoge Raad voor om de redactie “bijgevolg zou het gepast zijn om een Commissie Financieel Plan op te richten” te wijzigen in “bijgevolg is het gepast om een Commissie Financieel Plan op te richten”.

5.4.2.2. Taken en werking van de Commissie Financieel Plan

Zoals boven vermeld, stelt de Hoge Raad vast dat de Commissie Financieel Plan drie taken heeft.

- In de eerste plaats is zij belast met het aanleggen van een gegevensbank. Om de gegevensbank aan te leggen “zou de Commissie informatieaanvragen kunnen richten tot de BIBF-leden via het Internet (mails).” De Hoge Raad werpt op dat deze werkmethode best aangevuld wordt. Immers dreigt dergelijk vrijblijvend en eenvoudig elec-

tronisch verzoek enerzijds niet de gewenste resultaten op te leveren en anderzijds bestaat de kans dat geen volledig beeld van de geplogenheden terzake wordt verstrekt. De Hoge Raad heeft vastgesteld dat ook andere organisaties over relevante informatie beschikken. Zo blijken in België 36 sectorfederaties te bestaan waarbij de Commissie Financieel Plan inlichten kan inwinnen “omtrent de gebruikelijke handelsaspecten, de winstmarge, de normale wijze van grondstoffenvoorziening met de eraan verbonden kosten of andere specifieke elementen zoals de vraag of er al dan niet sectorale mobiliteit bestaat”²⁷. Ook kan worden onderzocht of de andere Instituten van economische beroepsbeoefenaars en in het bijzonder het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten die terzake een gelijkaardige opdracht van de wetgever gekregen heeft, dan wel andere organisaties zoals de Koninklijke Federatie van Notarissen terzake informatie ter beschikking hebben.

De Hoge Raad merkt tevens op dat de omschrijving van deze taak in de nota van de Nationale Raad “de Commissie zal trachten een gegevensbank te creëren” beter zou luiden “de Commissie houdt een gegevensbank bij”.

- De Commissie zal tevens werkmethode aanreiken en een checklist met de vermelding van de te verzamelen basisinformatie.

De Hoge Raad bevestigt dat dergelijke bijstand de stagiair-boekhouder een meerwaarde oplevert. De Hoge Raad merkt op dat daartoe de Commissie reeds voor de inwerkingtreding van de nota van de Nationale Raad moet overgaan tot het aanvangen van haar werkzaamheden zodat op korte termijn de stagiair-boekhouders dergelijke bijstand kan geleverd worden. Derhalve is het ook noodzakelijk dat de Commissie Financieel Plan terzake informatie inwint om deze opdracht te kunnen verrichten.

- De Commissie is belast met het opstellen van een document waarin de stagiair wordt gewezen op een aantal risico-

27. P. HANKE, M. PLAS en P. VERMEEREN, “Bedrijfs-economische bedenkingen betreffende het financieel plan bij oprichting van een vennootschap”, *Accountancy en Bedrijfskunde (M)*, februari 1998, 21.

's en tekortkomingen in het ontwerp van financieel plan. De Hoge Raad werpt de vraag op of deze bijkomende informatie niet op een vroeger tijdstip moet worden verstrekt, bijvoorbeeld bij aanvang van de stage. Desgevallend kunnen deze inlichtingen worden herhaald naar aanleiding van de evaluatie van het financieel plan door de Commissie Financieel Plan.

Wat de inhoud van het document betreft, houdt de Hoge Raad er aan de Nationale Raad volgende elementen te duiden:

- Omtrent het eerste gedachtestreepje: wat de noodzaak tot het sluiten van een persoonlijke verzekering betreft, rijst de vraag of *de Nationale Raad niet kan onderhandelen met verzekeringsmaatschappijen om dergelijke verzekeringspolis voor alle betrokken stagiair-boekhouders af te sluiten*. Ervaring leert dat het afsluiten van dergelijke "gemeenschappelijke" verzekeringspolis tegen gunstige voorwaarden kan geschieden. De premie kan desgevallend door middel van ledenbijdragen worden gerecupereerd.²⁸
- Omtrent het tweede gedachtestreepje: het is evident dat het Wetboek van vennootschappen slechts de aansprakelijkheid van de oprichters viseert. In dat kader treft de stagiair-boekhouder geen aansprakelijkheid.²⁹
- Omtrent de samenlezing van de eerste twee gedachtestreepjes: aangezien luidens het oordeel van de Nationale Raad de verantwoordelijkheid van de stagiair niet die van de oprichter vangt, rijst in die optiek de vraag welke nood er voor de stagiair zou zijn om zich via een persoonlijke verzekering in te dekken. Deze bepalingen zouden moeten geherformuleerd worden in het licht van de boven vermelde aansprakelijkheidsanalyse.
- Omtrent het derde en vierde gedachtestreepje: de wet stelt uitdrukkelijk dat de stagiair-boekhouder het financieel plan opstelt. De wet bevat geen verplichting tot ondertekening van het financieel plan. *Terecht herinnert de Nationale Raad de stagiair-boekhouder er aan dergelijk document niet te ondertekenen*.³⁰
- Wat het laatste gedachtestreepje betreft, wijst de Hoge Raad op de boven ontwikkelde mogelijkheden

nadat de stagiair-boekhouder zijn taak heeft volbracht. *De Hoge Raad beveelt de Nationale Raad aan in het licht van die mogelijkheden deze bepaling te herzien*.

Daarnaast meent de Hoge Raad dat *de redactie van "de verklaring op eer van de klant" kan herschreven worden als "de cliënt verklaart dat de door hem verstrekte gegevens juist, volledig en waarheidsgetrouw zijn"*.

De Hoge Raad merkt tevens op dat de "zaakvoerder van een rechtspersoon" niet alle personen welke de Nationale Raad in de overige bepalingen viseert, treft. Men denke hier aan de oprichters of de bestuurders van een naamloze vennootschap. *De Hoge Raad adviseert de Nationale Raad terzake de bepaling te herformuleren*.

Boven werden reeds de verschillende stappen in de procedure voor de Commissie Financieel Plan opgesomd. De Hoge Raad stelt vast dat deze procedure maximaal 20 dagen in beslag neemt.³¹ De Hoge Raad dringt aan deze termijn niet te verlengen, doch te onderzoeken op welke wijze de termijn kan worden beperkt. Dit kan ook geschieden in overleg met het Instituut voor Accountants en Belastingconsulenten. Tevens stelt de Hoge Raad voor dat richtlijnen worden opgesteld die de stagiair-boekhouder en de ondernemer toelaten vast te stellen hoeveel tijd de normale procedure in beslag neemt. Dit komt de rechtszekerheid van beide partijen ten goede.

Te algemene titel wenst de Hoge Raad nog te wijzen op de verdeling van de toezichtstaak tussen de stagemeeester en de Commissie. De Nationale Raad stelt dat de "taak van hulpverlening" van de Commissie Financieel Plan het toezicht van de stagemeeester vergemakkelijkt en aanvult. De Hoge Raad zou hier gewag willen maken van een "tweedelijnsbijstand". Immers, op het ogenblik dat het plan aan de Commissie Financieel Plan wordt overgemaakt, dient dit reeds de vorm te hebben van een "definitief" plan. Derhalve wordt de taak van de stagemeeester niet vergemakkelijkt – tenzij hij op de Commissie

28. Ter vergelijking kan worden verwezen naar de balies waar de leden, onder meer ter dekking van de aansprakelijkheidsverzekering en rekening houdend met de verschillende financiële draagkracht, een hogere bijdrage betalen dan stagiairs.

29. Zie evenwel supra omtrent de gevolgen van artikel 51, tweede lid op de aansprakelijkheid van de stagiair-boekhouder.

30. Zie boven omtrent de notariële geplogenheden terzake.

31. Als de stagiair-boekhouder zes dagen voor de vergadering van de Commissie het ontwerp laat toekomen, wordt dit ontwerp besproken op de daarop volgende vergadering die veertien dagen later plaatsgrijpt.

zou kunnen beroep doen tijdens het opstellen van het plan door de stagiair-boekhouder – doch het bijkomende nazicht versterkt het toezicht door de stagemeeester. De Hoge Raad dringt aan om die institutionalisering van de procedure in overleg met de Raad van het Instituut voor Accountants en Belastingconsulenten tot stand te brengen.

5.4.2.3. Samenstelling van de Commissie Financieel Plan

De Hoge Raad heeft over de samenstelling van de Commissie Financieel Plan geen bijzondere opmerkingen. Echter is het wenselijk dat de *Nationale Raad duidt welke de gevolgen zijn van de afwezigheid van één of verscheidene leden alsook welke maatregelen genomen worden indien alle*

leden afwezig blijven. Hierbij dient in acht te worden genomen dat de afwezigheid niet mag leiden tot een vertraging in de afwikkeling van de dossiers. Wat de redactie van de bepaling betreft, raadt de Hoge Raad aan “moeten” te vervangen door de zin in de actieve tijd te redigeren.

5.4.2.4. Verzekering ten gunste van de Commissie Financieel Plan

De Hoge Raad stelt vast dat de Nationale Raad erop toe “zou” laten zien dat zij een verzekering afsluit. *De Hoge Raad beveelt aan dat Nationale Raad onderzoekt in het licht van boven vermelde benadering omtrent “tweedelijnsbijstand” en het aansprakelijkheidsregime of een afzonderlijke verzekering voor deze commissie moet worden afgesloten.*

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Advies van 17 januari 2002 omtrent de regels inzake het gratis eerstelijns advies in overeenstemming met artikel 51, derde lid van de wet van 22 april 1999, zoals opgesteld door de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten

bijlage VI

Inhoudstafel

1. Inleiding
2. Institutionele bevinding
3. Structuur van de nota van de Nationale Raad
 - 3.1. Interpretatie van de basiscriteria
 - 3.1.1. De leden
 - 3.1.2. Gratis eerstelijns advies
 - 3.1.3. Ondernemingen die erom verzoeken
 - 3.1.3.1. Ondernemingen
 - 3.1.3.2. Erom verzoeken
 - 3.1.4. In de loop van het eerste activiteitenjaar
 - 3.2. Organisatie van het eerstelijns advies

1. Inleiding

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader van toepassing op de economische beroepen via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.¹

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen ontving van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten een schrijven van 12 juni 2001 omtrent twee beslissingen die de Nationale Raad op zijn zitting van 8 juni heeft genomen. Deze beslissingen hebben betrekking enerzijds op het opstellen van een financieel plan en anderzijds op het gratis eerstelijns advies.

De tweede nota van de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten heeft betrekking op het verstrekken van een gratis eerstelijns advies zoals vastgelegd in artikel 51, derde lid van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Dit derde lid van artikel 51 luidt:

“De Nationale Raad kan tevens de regels bepalen volgens dewelke de leden een gratis eerstelijns advies verstrekken aan ondernemingen die erom verzoeken, in de loop van hun eerste activiteitenjaar.”

De Hoge Raad is verheugd te kunnen vaststellen dat de Nationale Raad van deze bevoegdheid heeft gebruik gemaakt en daadwerkelijk is overgegaan tot het opstellen van regels terzake.

2. Institutionele bevinding

De wetgever heeft in de wet van 22 april 1999 geopteerd om de concrete modaliteiten van de verplichting om aan ondernemingen die erom verzoeken een gratis eerstelijns advies te verstrekken in de loop van het eerste activiteitenjaar over te laten aan de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten. De Hoge Raad stelt vast dat een nagenoeg identieke bepaling is terug te vinden in artikel 28, §1, tweede lid van de wet. Daar wordt de Raad van het Instituut voor Accountants en Belastingconsulenten eveneens de mogelijkheid geboden terzake regels op te stellen.

De Hoge Raad merkt op dat de wetgever niet oplegt dat deze regels door beide organen van beide Instituten in overleg of samen moeten worden opgesteld.

Niettemin vindt de Hoge Raad het opportuun dat de twee Instituten terzake overleggen op welke wijze de normen die de leden worden aangereikt, op elkaar worden afgestemd om de rechtszekerheid voor de betrokken ondernemingen te vergroten, rekening houdend, desgevallend, met de bijzonderheden eigen aan ieder beroep.

Gezien het interinstitutioneel karakter² van de betrokken bepaling, is de Hoge Raad bereid terzake onder zijn coördinatie een werkgroep met afgevaardigden van de betrokken Instituten samen te brengen om over de boven gemelde problematiek overleg te plegen.

De Hoge Raad heeft vastgesteld dat in het Bulletin van het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten de betrokken nota reeds werd gepubliceerd.

1. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, B.S. 11 mei 1999.

2. Met name het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten en het Instituut voor Accountants en Belastingconsulenten.

De Hoge Raad merkt op dat dit mogelijk tot verwarring zou kunnen leiden bij de leden indien de Nationale Raad na het advies van de Hoge Raad tot aanpassing van de nota beslist. Dit zou er immers toe leiden dat de leden van het Instituut op korte termijn tweemaal omtrent hetzelfde onderwerp worden geïnformeerd. De Hoge Raad stelt vast dat de andere Instituten van de economische beroepsbeoefenaars in bepaalde gevallen tot de

publicatie van ontwerpregels overgaan om de leden toe te laten de betrokken publicatie te becommentariëren. Het advies van het betrokken Instituut wordt pas later gepubliceerd. De Hoge Raad beveelt het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten aan een gelijkaardige procedure te hanteren teneinde iedere verwarring bij de leden te vermijden.

3. **Structuur van de nota van de Nationale Raad**

De nota van de Nationale Raad valt uiteen in twee delen. Na de opname van de wettelijke bepaling volgt de doelstelling. Uit het cursieve gedeelte van de bijgaande tekst zou kunnen afgeleid worden dat dit deel handelt over de doelstelling van de wet, doch de daaropvolgende bepalingen lijken te wijzen op de doelstelling van de nota. *De Hoge Raad adviseert inzake de doelstelling van de nota verduidelijking te verschaffen teneinde iedere mogelijke verwarring bij de leden te vermijden.*

De doelstelling bevat twee delen. Naast de interpretatie van de basiscriteria, komt ook de organisatie van het eerstelijns advies aan bod. Het onderzoek door de Hoge Raad van deze doelstelling geschiedde tevens met het oogmerk iedere mogelijke “expectation gap” bij de leden van het BIBF en de ondernemingen te vermijden of te minimaliseren.

3.1. Interpretatie van de basiscriteria

De Hoge Raad merkt op dat de nota van de Nationale Raad alle kernbegrippen van deze wetsbepaling nader onderzoekt. De Hoge Raad vindt het gepast in de volgende paragrafen deze begrippen te overlopen.

3.1.1. De leden

De Nationale Raad duidt aan dat de leden van het BIBF de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fisca-

listen zijn. Ter bescherming van de stagiairs en ter vergroting van de rechtszekerheid, meent de Hoge Raad dat de Nationale Raad uitdrukkelijk moet vermelden dat de stagiairs niet onder deze bepaling vallen.

3.1.2. Gratis eerstelijns advies

De Nationale Raad stelt dat het gratis eerstelijns advies twee vormen kan aannemen. Een “informeel mondeling advies waarvoor geen ereloonnota” wordt verstrekt of een “schriftelijk advies”. Wanneer het advies deze laatste vorm aanneemt, is luidens de Nationale Raad vereist dat een clause op dit document wordt vermeld. De clause luidt: “Dit advies wordt verstrekt in het kader van het gratis eerstelijns advies voorgeschreven door artikel 51 §3 van de wet van 22/04/99 zoals bekrachtigd door de Nationale Raad van het BIBF en rekening houdend met de verklaring op eer van de klant volgens dewelke hij voordien nooit zelfstandig is geweest en bijgevolg niet beschikte over enig BTW-nummer en/of handelsregisternummer, zowel in de hoedanigheid van natuurlijke persoon als in die van zaakvoerder van een rechtspersoon.”

De Hoge Raad stelt vast dat de Nationale Raad het begrip “informeel mondeling advies zonder ereloonnota” niet verder verklaart. De vraag moet worden opgeworpen welke betekenis aan “informeel” moet worden gegeven. Deze betekenis is niet zonder belang in het kader van de

vertrouwensrelatie die zou moeten bestaan tussen een lid van het BIBF en de betrokken onderneming. In zijn gemeene betekenis zou “informeel” de rechtszekerheid van beide partijen kunnen beïnvloeden.

De Hoge Raad meent dat het opportuun is te onderzoeken of een mondeling advies in aanmerking komt als eerstelijns advies. Indien het antwoord bevestigend is, lijkt het aangewezen een schriftelijke neerslag te voorzien in het licht van bovenvermelde rechtszekerheid. Dit laat het lid van het BIBF toe aan te tonen, zowel jegens de Nationale Raad als jegens derden, dat hij een advies heeft verstrekt. Tevens kan hij het bewijs leveren dat hij recht heeft op de voorgestelde vergoeding.

Omtrent de clause die bij een schriftelijk advies moet worden vermeld, wenst de Hoge Raad volgende opmerkingen te geven. Algemeen stelt de Hoge Raad vast dat die clause veeleer betrekking heeft op het begrip onderneming. De Hoge Raad beveelt aan deze clause bij het kernbegrip onderneming op te nemen.

De Hoge Raad merkt op dat de clause de bekrachtiging door de Nationale Raad van artikel 51, derde lid van de wet vermeldt. De Hoge Raad adviseert deze zinsede aan te passen omdat de Nationale Raad terzake regels heeft uitgevaardigd doch niet de wet bekrachtigt. Formeel stelt de Hoge Raad tevens vast dat de verwijzing moet luiden “artikel 51, derde lid” van de wet en niet “artikel 51 §3”. Daarnaast meent de Hoge Raad dat *de redactie van “de verklaring op eer van de klant” kan herschreven worden als “de cliënt verklaart dat hij onder het toepassingsgebied van artikel 51, derde lid van de wet van 22 april 1999 valt”*.

De Hoge Raad merkt op dat de Nationale Raad bepaalde vormvereisten omtrent het op te stellen document vastlegt. Die vereisten moeten de leden beschermen tegen de betwistingen met de fiscale administratie.

Ter verbetering van de rechtszekerheid van de leden wenst de Hoge Raad dat de Nationale Raad uitdrukkelijk vermeldt of de belastingadministratie met deze werkwijze instemt.

De overige waarnemingen van de Hoge Raad omtrent deze bepaling komen verder, bij de toelichting van het begrip “ondernemingen die erom verzoeken”, aan bod.

Omtrent de inhoudelijke draagwijdte van het gratis eerstelijns advies stelt de Nationale Raad op negatieve wijze vast dat dit niet inhoudt “het voeren van de boekhouding of het verwerken van de fiscale aangiftes inzake directe en indirecte belastingen”. Dergelijke formulering creëert evenwel een rechtsonzekerheid voor de leden die de vraag kunnen opwerpen of alle andere diensten wel onder het toepassingsgebied van artikel 51, derde lid van de wet van 22 april 1999 ressorteren.

De Hoge Raad beveelt de Nationale Raad tevens aan dat hij zich buigt over de problematiek van het repetitieve karakter van het gratis eerstelijns advies alsook van het verzoeken van een advies over hetzelfde probleem bij verschillende leden.

3.1.3. Ondernemingen die erom verzoeken

3.1.3.1. Ondernemingen

Omtrent het begrip “onderneming” heeft de Nationale Raad geen verduidelijking verschafte, met uitzondering van een vermelding in het boven gemelde document. Daarin wordt gesteld dat het gaat over de persoon die “voordien nooit zelfstandig is geweest en bijgevolg niet beschikte over enig B.T.W.-nummer en/of handelsregisternummer, zowel in de hoedanigheid van natuurlijke persoon als in die van zaakvoerder van een rechtspersoon”.

De Hoge Raad werpt op dat deze omschrijving in fine moeilijkheden oplevert voor wat betreft de zaakvoerder van een rechtspersoon die niet zelf een handelsregisternummer of B.T.W.-nummer heeft. Deze benadering kan immers interpretatieproblemen opleveren wanneer bijvoorbeeld een lid van de raad van bestuur, de gedelegeerde bestuurder of een directielid van een naamloze vennootschap, dergelijk advies inwint. Een ander probleem doet zich voor wanneer bijvoorbeeld een advocaat om dergelijk advies verzoekt. Deze zelfstandige heeft

noch een handelsregisternummer noch een B.T.W.-nummer. In die gevallen zou betwisting kunnen ontstaan omtrent de betekenis van het woord “bijgevolg” in boven vermelde omschrijving.

In de rechtsleer wordt terecht opgemerkt dat het ondernemingsbegrip geen nauwkeurige inhoud heeft.³ Een werkbare omschrijving werd aangereikt door Van Gerven: “De onderneming is een zelfstandige en duurzaam georganiseerde groep van mensen, die met behulp van materiële en immateriële middelen goederen of diensten produceren of distribueren tegen betaling door afnemers van die goederen of diensten, van een vergoeding welke ertoe strekt en erop berekend is om evenveel en bij voorkeur meer inkomsten op te leveren dan er uitgaven nodig zijn voor de werking van de organisatie”⁴. De Hoge Raad merkt op dat die definitie het voordeel heeft dat zij geen gebruik maakt van het begrippen “daad van koophandel”, “rechtspersoonlijkheid” of “handelaar” die terzake minder geschikt zijn. Evenwel stelt de definitie ook dat “onderneming” betrekking heeft op een “groep van mensen”. Ook individuele natuurlijke personen kunnen onder het ondernemingsbegrip vallen. Het lijkt derhalve aangewezen terzake de definitie bij te sturen, bijvoorbeeld door “groep van mensen” te vervangen door “entiteit”.

Daarnaast meent de Hoge Raad dat de Nationale Raad moet onderzoeken wie binnen de betrokken entiteit het verzoek moet richten. Zo is het immers mogelijk dat bij een naamloze vennootschap het verzoek uitgaat van de raad van bestuur, de gedelegeerde bestuurder, het directielid, De vermelding van de Nationale Raad dat “het verzoek om advies rechtstreeks van de ondernemer moet uitgaan en niet van een andere tussenpersoon” dekt derhalve niet alle mogelijke situaties.

Formeel wenst de Hoge Raad de Nationale Raad te wijzen op het feit dat de wetgever het begrip “ondernemingen” hanteert en niet “ondernemers” zoals in de kernbegrippen wordt vermeld.

3.1.3.2. Erom verzoeken

De wet stelt uitdrukkelijk dat het verzoek moet uitgaan van de onderneming. De Hoge Raad meent dat de Nationale Raad moet onderzoeken of regels inzake de wijze waarop de onderneming zijn verzoek moet uitbrengen, moeten vastgelegd worden.

3.1.4. In de loop van het eerste activiteitenjaar

Omtrent de uitdrukking “in de loop van hun eerste activiteitenjaar” stelt de Nationale Raad vast dat alleen personen die nooit zelfstandig zijn geweest van deze mogelijkheid kunnen gebruik maken. Zelfstandigen die een nieuwe activiteit starten, van activiteitendomein veranderen of overschakelen naar een vennootschap worden geweerd.

De Hoge Raad is van oordeel dat deze verduidelijking een aantal gevallen buiten beschouwing laat. Zo is het mogelijk dat de zelfstandige tijdens de loop van zijn eerste activiteitenjaar zijn activiteiten voortzet onder de vorm van een vennootschap. Ook is het mogelijk dat een zelfstandige zijn activiteiten voortzet in een vennootschap waarmee hij een arbeidsovereenkomst sluit.

Wat handelaars betreft, kan worden geopteerd om het eerste activiteitenjaar te laten aanvangen op het ogenblik dat de handelaar wordt ingeschreven in het handelsregister. Overeenkomstig de reglementaire bepalingen moet, wie voornemens is een handelswerkzaamheid uit te oefenen, zich voorafgaandelijk inschrijven in het handelsregister. Deze werkwijze vermijdt discussies over een verlengd boekjaar en de toepassing van artikel 51, lid 3 van de wet.

Anderen, zoals bepaalde vrije beroepsbeoefenaars, zullen op een andere wijze moeten worden benaderd. Zo zou, wat de advocaten betreft, een opname op de lijst van de stagiairs als aanvangsdatum kunnen weerhouden worden.

De Hoge Raad beveelt de Nationale Raad aan terzake te onderzoeken in welke mate richtlijnen dergelijke problemen a priori kunnen voorkomen of tot een minimum herleiden.

3. G. SCHRANS, “Poging tot omschrijving van de ondernemings als rechtssubject”, *R.W.* 1979-80, 2379.

4. W. VAN GERVEN, *Beginselen van Belgisch Privaatrecht XIII. Handels- en Economisch recht. Deel 1. Ondernemingsrecht*, Antwerpen, Standaard, 1975, 28.

3.2. Organisatie van het eerstelijns advies

Het eerstelijns advies kan, luidens de aanbevelingen van de Nationale Raad, ofwel in het eigen kantoor van de boekhouder geschieden ofwel in samenwerking met de balies of beroepsfederaties of -verenigingen.

Wat de eerste mogelijkheid betreft merkt de Hoge Raad op dat verwarring kan bestaan over de mogelijkheid telefonisch adviezen te geven of een beroep te doen op elektronische communicatiemiddelen. Het past dat de Nationale Raad uitdrukkelijk vermeldt of deze methoden tevens onder het verstrekken van een advies in zijn eigen kantoor vallen. Deze aanvulling dient te geschieden in het licht van de boven vermelde aanbeveling omtrent het “informeel mondeling advies”.

Wat de tweede werkwijze betreft, wenst de Hoge Raad voorbehoud te maken omtrent de concrete invulling van de modaliteiten.

Algemeen meent de Hoge Raad dat het belangrijk is voor de goede verstandhouding tussen de onderneming en het lid van het BIBF dat de confidentialiteit gewaarborgd blijft. Wanneer een eerstelijns advies wordt verstrekt in overeenstemming met de tweede werkwijze, vreest de Hoge Raad een aantasting van de vertrouwensrelatie.

Inzake de samenwerking met de Balies in het kader van de rechtsbijstand, wenst de Hoge Raad op te merken dat deze rechtsbijstand uitvoerig en gedetailleerd is geregeld, onder meer in het Gerechtelijk Wetboek. De vraag rijst of een reglement van de Nationale Raad volstaat om zich “aan te sluiten” bij deze bemiddeling. Daarnaast merkt de Hoge Raad op dat de concrete invulling van deze rechtsbijstand aanzienlijk verschillend is geregeld in de verschillende gerechtelijke arrondissementen en zelfs binnen één arrondissement kunnen andere geplogenheden van toepassing zijn. Tot slot stelt de Hoge Raad vast dat dergelijke rechtsbijstand zich hoofdzakelijk uitstrekt over onderwerpen die nauwelijks of geenszins

in het verlengde liggen van de activiteiten van de boekhouder of boekhouder-fiscalist.

Inzake het verstrekken van advies in samenwerking met de permanenties van beroepsfederaties en beroepsverenigingen moet onderzocht worden of deze methode strookt met de onafhankelijkheidsvereiste van de leden. Immers moet niet alleen de onafhankelijkheid van geest doch ook iedere schijn van afhankelijkheid worden vermeden. Artikel 4 van de deontologie luidt dat de boekhouder “over de nodige onafhankelijkheid dient te beschikken, die de uitoefening van een vrij beroep kenmerkt, om zijn beroep uit te oefenen volgens de voorschriften van de plichtenleer”. Het mag worden betwijfeld of de boekhouder(-fiscalist) nog de schijn van onafhankelijkheid bezit, wanneer hij terzake met die federaties of verenigingen samenwerkt.

In het licht van bovenvermelde voorstellen van de Nationale Raad meent de Hoge Raad dat het opportuun is te opperen dat de wetgever de Raad niet heeft verboden regels vast te stellen om dergelijk advies op een bepaalde wijze te institutionaliseren, doch dat de voorgestelde samenwerking niet tot de gewenste resultaten zal leiden.

Overigens, de Nationale Raad stelt dat bij een zitting die geschiedt in samenwerking met balies of beroepsfederaties of verenigingen “twee boekhouders met een verschillend profiel samenkomen (Pers. B./Ven.B. of boekhouding fiscaliteit)”. De Hoge Raad merkt op dat de wetgever slechts een onderscheid maakt tussen de boekhouder en de boekhouder-fiscalist. Het lijkt derhalve moeilijk om een onderscheid naar boven vermeld profiel te maken.

Tot slot stelt de Hoge Raad vast dat het voorstel inzake vergoeding potestatief is geregeld. De Hoge Raad beveelt terzake aan klaarheid te creëren. Overigens moeten ook modaliteiten worden vastgelegd op welke wijze de leden kunnen aantonen dergelijke dienstverlening te hebben verricht om op een vergoeding te kunnen beroep doen.

bijlage VII

Historiek

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen werd opgericht door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen¹ en volgt de Hoge Raad voor het Bedrijfs-revisorat en de Accountancy op.

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen hebben het kabinet van de Minister van Justitie en het kabinet van de Minister van Economie een aanvraag van advies ingediend bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen omtrent een overgemaakte tekst van voorontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, vergezeld van een Verslag aan de Koning.

In februari 2001 heeft de Hoge Raad een advies verstrekt omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris in het voorontwerp van wet die dit koninklijk besluit uitvoert. In het kort waren in dit advies de leden van de Hoge Raad het unaniem eens om een "cooling off" periode van twee jaar in te lassen.

Omtrent de mogelijkheid tot het verlenen van aanvullende prestaties door de commissaris of de personen die met hem verbonden zijn, waren de leden het unaniem eens dat de wetgeving terzake dient aangescherpt te worden. Over de te nemen maatregelen bestond geen eensgezindheid.

- De meerderheid van de leden, met name mevrouw Pieters en de heren Keutgen, Michel en Servais zijn van mening dat tegelijkertijd een beroep moet worden gedaan op een wettelijke bepaling en een aanpasbare uitvoeringsregeling. De onverenigbare activiteiten moeten in deze laatste regeling worden vastgelegd teneinde te kunnen aansluiten bij de internationale ontwikkelingen.
- Mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf menen dat terzake een absoluut verbod vereist is.
- De heer Peeters steunt een wetgevend initiatief dat de commissaris verplicht tot melding dat deze laatste het bestuursorgaan op de verplichting van artikel 134, §4 Wetboek van vennootschappen inzake informatieverstrekking van bijkomende honoraria heeft gewezen alsook dat de commissaris meldt dat het jaarverslag de vereiste vermeldingen bevat.

De Hoge Raad merkt op dat het advies omtrent het voorontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van het ontwerp van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, vergezeld van een Verslag aan de Koning in bovenvermeld kader dient gesitueerd te worden.

1. B.S., 11 mei 1999.

Krachtlijnen

De Hoge Raad wenst in de eerste plaats de principiële standpunten te bevestigen die de leden hebben ingenomen in het advies van 19 februari 2001 omtrent het voorontwerp van wethoudende wijziging van het Wetboek van vennootschappen alsook van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnamebiedingen². Het betreft de verdeelde standpunten van de leden Keutgen, Michel, Peeters, Pieters en Servais enerzijds en de leden Struyf en Van Den Bossche anderzijds.

- Mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf zijn voorstander van een wettelijke bepaling die stelt dat de commissarissen zich niet onafhankelijk kunnen verklaren wanneer andere verrichtingen worden uitgevoerd door de commissaris of een persoon waarmee de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat. Hieruit volgt dat zij principiële gekant zijn tegen het ontwerp van koninklijk besluit zoals overgelegd ter advies aan de Hoge Raad.
- De meerderheid van vijf leden op zeven van de Hoge Raad, met name mevrouw Pieters en de heren Keutgen, Michel, Peeters en Servais³ hebben een onderzoek gewijd aan het ontwerp van koninklijk besluit dan hun ter advies is overgelegd. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad onderstreept hierbij het belang de rechtszekerheid te waarborgen. Hieruit volgt de noodzaak om sommige begrippen te verduidelijken en te verfijnen en om bepalingen op te stellen die vanuit reglementair technisch oogpunt in al hun aspecten coherent zijn.

Deze meerderheid van vijf leden op zeven van de Hoge Raad stelt vast dat wordt geijverd om een “*expectation gap*” te vermijden en een nieuw evenwicht te bereiken tussen de verwachtingen van alle “*stakeholders*” waarvoor

de onafhankelijkheid van de commissaris een fundamenteel element vormt en de werking van het Belgisch commissariaat in het licht van de internationale ontwikkelingen.

In dat perspectief en naar aanleiding van verschillende onverwachte recente internationale gebeurtenissen benadrukken deze leden van de Hoge Raad nogmaals de noodzaak van een adequate toezichten en handavingsprocedure. De betrokken leden verwijzen hierbij uitdrukkelijk naar de aanbeveling in het advies van 19 februari 2001 terzake. In dit advies werd aanbevolen dat een adequaat controleregime met betrekking tot deze bepalingen moet worden ingericht en sancties op de niet naleving moeten worden opgesteld. Dit impliceert dat de bevoegde instanties daartoe in alle fasen van de procedure van toezicht en handhaving, in het bijzonder de disciplinaire, tenminste uit een meerderheid van onafhankelijke en van de economische beroepen externe leden zou samengesteld zijn.

Dergelijke benadering, waaraan een groot aantal buitenlandse en internationale normen zijn gewijd, impliceert ook dat de organen die belast worden met deze nieuwe opdrachten moeten kunnen beschikken over aangepaste financiële middelen om op aangepaste wijze een antwoord te bieden aan de “*expectation gap*” die zeer duidelijk terzake bestaat.

De meerderheid van vijf leden op zeven van de Hoge Raad is ook verheugd vast te stellen dat omtrent het reglementair kader een aanzienlijke inspanning wordt geleverd om de rechtsonzekerheid die zou kunnen ontstaan nadat artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen zal zijn gewijzigd, te vermijden. Evenwel is daartoe niet alleen een diligent optreden van de uitvoerende macht vereist doch ook de wetgever zal in het wetsontwerp de nodige aanpassingen moeten verrichten.

Deze meerderheid van vijf leden op zeven van de Hoge Raad is van oordeel

2. Hierna het wetsontwerp.

3. Hierna aangeduid als “de meerderheid van de leden van de Hoge Raad”.

dat de rechtszekerheid dwingt om met volgende elementen rekening te houden.

- De huidige redactie van de wettelijke bepaling creëert rechtsonzekerheid omtrent het toelaatbaar karakter van de prestaties die niet door het koninklijk besluit “als onafhankelijkheidsaan-tastend” worden beschouwd. Daartoe moet de redactie van de wettelijke bepaling vaststellen dat de commissarissen zich niet onafhankelijk kunnen verklaren wanneer de limitatief in het koninklijk besluit vastgestelde verrichtingen werden verstrekt. De niet door het koninklijk besluit vastgestelde verrichtingen tasten de onafhankelijkheid van de commissaris niet aan.
- Het wetsontwerp moet uitdrukkelijk bepalen dat een koninklijk besluit zal worden vastgesteld om te verhinderen dat terzake een onzekere rechtstoestand wordt gecreëerd.
- Het koninklijk besluit moet gelijktijdig in werking treden met de wetsbepalingen die betrekking hebben op de onafhankelijkheid van de commissaris.
- Aan de betrokken partijen moet de nodige overgangstermijn worden verstrekt om zich aan het nieuwe reglementaire kader aan te passen.

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad stelt tevens vast dat het voorontwerp van koninklijk besluit de onafhankelijkheidsverklaring van de commissaris laat afhangen van de naleving van de bepalingen in artikel 7bis van de wet van 22 juli 1953 en de artikelen 4 tot 14 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994. Deze leden menen dat hiertoe moet onderzocht worden op welke grond deze verplichting wordt opgelegd.

Wat de redactie van de verschillende activiteiten die de onafhankelijkheid aantasten betreft, stelt deze meerderheid van vijf leden op zeven vast dat niettegenstaande de bedoeling aan te sluiten bij de Europese aanbevelingen⁴ terzake in een aantal gevallen het koninklijk besluit aanzienlijk anders geformuleerd is. In deze gevallen stellen deze leden voor de redactie van het besluit aan de Europese aan-

bevelingen aan te passen. Daartoe dient de formulering rekening te houden met het verbod om:

- tussen te komen in het beslissingsproces;
- de jaarrekening op te stellen of de boekhouding te voeren tenzij uitsluitend een informatief advies van zuiver formele of technische aard wordt verstrekt;
- tussen te komen bij het opstellen en implementeren van technologische systemen omtrent financiële informatie behoudens in een aantal welomschreven en nauwkeurig gedefinieerde gevallen.
- waarderingen uit te voeren tenzij in een aantal algemene gevallen;
- tussen te komen bij een interne audit behoudens in geval van een door het bevoegde orgaan genomen beslissing omtrent duidelijk, welomschreven en uitsluitend aan het bevoegde orgaan te rapporteren adviesverstrekking terzake;
- de cliënt te vertegenwoordigen bij de afwikkeling van fiscale en andere geschillen tenzij door personen die met de commissaris een samenwerkingsverband hebben en de uitkomst van deze geschillen geen belangrijke impact heeft op de jaarrekening;
- in te staan voor of tussen te komen bij de recrutering van directieleden.

Terloops merkt de meerderheid van de leden op dat de Europese aanbevelingen op het stuk van de transparantie een regeling vaststellen die verder reikt dan het huidige Belgische wettelijke kader vastlegt.

De meerderheid van de leden stelt vast dat het toepassingsgebied waarbij de Belgische vennootschap en haar dochtervennootschappen worden onderworpen niet in overeenstemming is met het wetsontwerp. Het toepassingsgebied stemt evenwel overeen met het amendement nr. 1211/2 zoals het werd ingediend door mevrouw Barzin en de heer van

4. Committee on Auditing, *Consultative paper on Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*, december 2000, 48 p.

Overtveldt. Deze leden van de Hoge Raad zijn van oordeel dat moet worden gestreefd naar een evenwicht tussen twee hierna vermelde belangen. Enerzijds moet worden tegemoet gekomen aan de verwachtingen van het publiek om het grootste vertrouwen in de revisorale controle te handhaven of te bewerkstelligen en anderzijds moet het vastgelegde regime uitvoerbaar en controleerbaar worden gehouden en kunnen worden gehandhaafd.

Om in overeenstemming te zijn met de Europese aanbevelingen meent de meerderheid van de leden van de Hoge Raad

bovendien dat een *algemeen* uitzonderingsregime waarbij de onafhankelijkheid niet zou worden aangetast indien cumulatief aan een aantal voorwaarden, waaronder het “non-materiality” beginsel, wordt voldaan niet bij koninklijk besluit mag worden vastgesteld. De Europese aanbevelingen stellen bij de afzonderlijke activiteiten vast onder welke voorwaarden de betrokken activiteit de onafhankelijkheid niet aantast. Deze leden vinden het gepast dat de Belgische uitvoeringsregeling hierbij aansluit en dat deze bepaling in het voorontwerp van Koninklijk Besluit komt te vervallen.

A dvies

Inhoudstafel

1. Inleiding
2. Algemene evaluatie van de benadering in het voorontwerp van koninklijk besluit
3. Algemene commentaar in het Verslag aan de Koning
4. Artikelsgewijze bespreking van het voorontwerp van koninklijk besluit
 - 4.1. Artikel 1 van het voorontwerp
 - 4.1.1. Artikel 184, §1 als verwijzingsbepaling
 - 4.1.2. Artikel 184, §2 inzake de organisatiestructuur bij de commissaris
 - 4.1.3. Artikel 184, §2 en §4 wat de omschrijving van het “samenwerkingsverband” betreft
 - 4.1.4. Artikel 184, §3 met verwijzing naar de wet van 1953 en het koninklijk besluit van 1994
 - 4.1.5. Artikel 184, §4 betreffende de lijst van onverenigbaarheden
 - a) Het nemen van beslissingen in de gecontroleerde vennootschap
 - b) Het opstellen van de jaarrekening en het voeren van de boekhouding
 - c) Instaan voor de uitwerking en implementatie van technologische systemen
 - d) Het uitvoeren van waarderingen
 - e) De interne audit
 - f) Het afwikkelen van fiscale en andere geschillen
 - g) Recruitering en interimmanagement
 - 4.1.6. Fiscaal advies
 - 4.1.7. Artikel 184, §5 inzake het toepassingsgebied
 - 4.1.8. Artikel 184bis betreffende het uitzonderingsregime
 - 4.1.9. Artikel 184ter inzake de bevoegdheid van het I.B.R. om richtlijnen uit te vaardigen
 - 4.1.10. Artikel 184quater inzake rapportering
 - 4.2. Artikel 2 van het voorontwerp met technische aanpassingen aan het koninklijk besluit van 30 januari 2001
 - 4.3. Artikel 3 van het voorontwerp inzake de inwerkingtreding
 - 4.4. Artikel 4 van het voorontwerp inzake de uitvoering
5. Bijzondere vaststellingen omtrent het Verslag aan de Koning
6. Standpunt van de leden Van den Bossche en Struyf omtrent het principe van wettelijke regeling uitgevoerd door een koninklijk besluit

1. Inleiding

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen werd opgericht door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen⁵ en volgt de Hoge Raad voor het Bedrijfs-revisorat en de Accountancy op.

De Hoge Raad heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.⁶

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen terzake hebben het kabinet van de Minister van Justitie en het kabinet van de Minister van Economie een aanvraag van advies ingediend bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen omtrent een overgemaakte tekst van voorontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, vergezeld van een Verslag aan de Koning.

Preliminair wenst de Hoge Raad melding te maken van volgende overwegingen.

In februari 2001 heeft de Hoge Raad een advies verstrekt omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris in het voorontwerp van wet houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen en van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen.

In het kort waren in dit advies de leden van de Hoge Raad het unaniem eens om een "cooling off" periode van twee jaar in te lassen gedurende dewelke de commissaris na het beëindigen van zijn mandaat geen mandaat van bestuurder of zaakvoerder noch enige andere functie mag aanvaarden, noch bij de vennootschap waarbij hij tot commissaris benoemd werd, noch bij de vennootschappen die met deze verbonden zijn. Daartoe moet tevens een adequaat controleregime worden ingericht alsook de te nemen sancties op de niet naleving opgesteld.

Omtrent de mogelijkheid tot het verlenen van aanvullende prestaties door de commissaris of de personen die met hem verbonden zijn, waren de leden het unaniem eens dat de wetgeving terzake dient aangescherpt te worden. Over de te nemen maatregelen bestond geen eensgezindheid.

- De meerderheid van de leden, met name mevrouw Pieters en de heren Keutgen, Servais en Michel zijn van mening dat tegelijkertijd een beroep moet worden gedaan op een wettelijke bepaling en op een aanpasbare uitvoeringsregeling. De onverenigbare activiteiten moeten in deze laatste regeling worden vastgelegd teneinde te kunnen aansluiten bij de internationale ontwikkelingen. Deze leden menen tevens dat een gepast transparantieregime omtrent de remuneratie moet worden opgezet en ook dat moet gewaakt worden op de naleving van de betrokken bepalingen.
- Mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf menen dat terzake een absoluut verbod vereist is.
- De heer Peeters steunt een wetgevend initiatief dat de commissaris verplicht tot melding dat deze laatste het bestuursorgaan op de verplichting van artikel 134, §4 Wetboek van vennootschappen inzake informatieverstrekking van bijkomende honoraria heeft gewezen alsook dat de commissaris meldt dat het jaarverslag de vereiste vermeldingen bevat.

2. Algemene evaluatie van de benadering in het voorontwerp van koninklijk besluit

De Hoge Raad wenst in de eerste plaats de principiële standpunten te bevestigen die de leden hebben ingenomen in het advies van 19 februari 2001 omtrent het voorontwerp van wet houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen alsook van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen⁷. Het betreft de verdeelde standpunten van de

5. B.S., 11 mei 1999.

6. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

7. Hierna « het wetsontwerp ».

leden Keutgen, Michel, Peeters, Pieters en Servais enerzijds en de leden Struyf en Van Den Bossche anderzijds.

- Mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf zijn voorstander van een wettelijke bepaling die stelt dat de commissarissen zich niet onafhankelijk kunnen verklaren wanneer andere verrichtingen worden uitgevoerd door de commissaris of een persoon waarmee de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat. Hieruit volgt dat zij principieel gekant zijn tegen het ontwerp van koninklijk besluit zoals overgelegd ter advies aan de Hoge Raad.
- De meerderheid van vijf leden op zeven van de Hoge Raad, met name mevrouw Pieters en de heren Keutgen, Michel, Peeters en Servais hebben een onderzoek gewijd aan het ontwerp van koninklijk besluit dan hun ter advies is overgelegd. De Raad onderstreept hierbij het belang de rechtszekerheid te waarborgen. Hieruit volgt de noodzaak om sommige begrippen te verduidelijken en te verfijnen en om bepalingen op te stellen die vanuit reglementair technisch oogpunt in al hun aspecten coherent zijn.

Deze meerderheid van vijf leden op zeven devan de Hoge Raad stelt anderzijds vast dat een aanzienlijke inspanning werd geleverd teneinde een “expectation gap” te vermijden en een nieuw evenwicht te bereiken tussen de verwachtingen van alle “stakeholders” waarvoor de onafhankelijkheid van de commissaris een fundamenteel element vormt en de werking van het Belgische commissariaat in het licht van de internationale ontwikkelingen. Immers enerzijds is men in België geconfronteerd met een aantal ongunstige ontwikkelingen die nopen om aan het publiek in het algemeen en de investeerder in het bijzonder een signaal te geven dat het werk van commissarissen het volste vertrouwen en geloofwaardigheid mag worden toegekend. Anderzijds stelt de meerderheid van de leden van de Hoge Raad vast dat internationaal geen algemeen ver-

bod geldt om naast de wettelijke opdrachten andere opdrachten te vervullen ten gunste van de vennootschap wiens rekeningen de commissaris controleert of een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen.

Het voorontwerp van koninklijk besluit biedt een adequate oplossing aan beide deels uiteenlopende ontwikkelingen. Het legt immers de klemtoon op een aantal concrete met de wettelijke opdrachten van de commissaris onverenigbare activiteiten. Langs deze weg versterkt het koninklijk besluit de geloofwaardigheid van de gecontroleerde informatieverstrekking en komt het besluit tegemoet aan de behoeften van de investeerders. Anderzijds houdt het voorontwerp van koninklijk besluit rekening met de boven geschetste internationale ontwikkeling mits een aanpassing van het wetsontwerp, door niet *a priori* alle andere opdrachten te verbieden, doch slechts deze activiteiten die een wezenlijk gevaar leveren om de onafhankelijkheid aan te tasten.

Deze meerderheid van vijf leden op zeven van de Hoge Raad wensen naar aanleiding van enkele zeer recente internationale gebeurtenissen de noodzaak van een adequate toezichten en handhavingprocedure te benadrukken. De betrokken leden verwijzen hierbij uitdrukkelijk naar de aanbeveling in het advies van 19 februari 2001 terzake. In dit advies werd aanbevolen dat een adequaat controleregime met betrekking tot deze bepalingen moet worden ingericht en sancties op de niet naleving moeten worden opgesteld. Dit impliceert dat de bevoegde instanties daartoe in alle fasen van de procedure van toezicht en de controle, in het bijzonder de disciplinaire, tenminste uit een meerderheid van onafhankelijke en van de economische beroepen externe leden zouden samengesteld zijn.

Dergelijke benadering, waaraan een groot aantal buitenlandse en internationale normen zijn gewijd, impliceert

ook dat de organen die belast worden met deze nieuwe opdrachten moeten kunnen beschikken over aangepaste financiële middelen om op aangepaste wijze een antwoord te bieden aan de “expectation gap” die zeer duidelijk terzake bestaat.

*
* * *

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad is ook verheugd vast te stellen dat omtrent het reglementair kader een aanzienlijke inspanning wordt geleverd om de rechtsonzekerheid die zou kunnen ontstaan nadat het ontwerp-artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen zal zijn gewijzigd, te vermijden.

Immers wordt momenteel een wetsontwerp in de Kamer behandeld. Dit wetsontwerp strekt onder meer tot een wijziging van een aantal bepalingen omtrent de commissaris. De onafhankelijkheid van de commissaris wordt door dit wetsontwerp aanzienlijk versterkt. Voor het eerst sinds het midden van de jaren tachtig wordt opnieuw op wetgevend vlak opgetreden om concrete maatregelen terzake de onafhankelijkheid van de commissaris tot stand te brengen.

Wanneer deze bepalingen in het wetsontwerp ongewijzigd zouden worden goedgekeurd door het Parlement, kan de Koning dientengevolge de verrichtingen vastleggen die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad onderscheidt derhalve verschillende mogelijkheden die na invoering van de nieuwe regeling al dan niet elkaar kunnen opvolgen.

1. De wijziging zoals voorgesteld in het wetsontwerp invoeren zonder uitvoeringsregeling. Dit leidt tot een absoluut verbod van het aanbieden van andere prestaties door de commissaris.
2. De wijziging zoals voorgesteld in het wetsontwerp invoeren met een uitvoeringsregeling die wordt geïnterpreteerd zoals in de artikelsgewijze bespreking van het wetsontwerp tot uiting wordt gebracht.⁸

Dit beduidt dat andere verrichtingen dan deze die de Koning uitdrukkelijk heeft vastgelegd de onafhankelijkheid van de commissaris niet in het gedrang zullen brengen.

3. De wijziging zoals voorgesteld in het wetsontwerp invoeren met een uitvoeringsregeling waarbij de nieuwe leden vijf en zes van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen samen en strict worden geïnterpreteerd.

Met bepaalde rechtsleer⁹ is de meerderheid van de leden van de Hoge Raad het eens dat de huidige redactie van lid zes de toepassing van lid vijf niet in de weg staat en niet leidt tot een coherente regelgeving. Immers introduceert het nieuwe lid vijf een absoluut verbod. Wanneer de Koning de lijst van onverenigbare activiteiten heeft vastgesteld, moet wanneer de commissaris of een met hem verbonden persoon een aanvullende prestatie verricht nog steeds rekening blijven houden met de algemene bepaling van lid vijf. De prestatie zal derhalve nog steeds niet geoorloofd zijn althans voor zover de commissaris wil vermijden dat zijn onafhankelijkheid wordt aangetast.

Uit hoger vermelde onderscheiden mogelijkheden volgt dat de rechtsonzekerheid aanzienlijk zal toenemen. Vooreerst bestaat op grond van het huidige wetsontwerp geen zekerheid dat een koninklijk besluit zal worden genomen. Deze leden van de Hoge Raad zijn van mening dat de Koning aan deze wettelijke bepaling uitvoering zal geven.

Daarnaast merkt de meerderheid van de leden van de Hoge Raad op dat niet uitdrukkelijk wordt bepaald dat het koninklijk besluit gelijktijdig met het wetsontwerp zal in werking treden. Deze leden van de Hoge Raad willen dat het koninklijk besluit gelijktijdig in werking treedt met de wetsbepalingen die betrekking hebben op de onafhankelijkheid van de commissaris.

Daarenboven mag niet noodzakelijk worden besloten dat de activiteiten die niet in het koninklijk besluit worden opgesomd, na de inwerkingtreding van deze

8. Wetsontwerp, *Parl. St.*, Kamer 2000-2001, nr. 1211/001, 14.

9. E. Wymeersch, “De onafhankelijkheid van de revisor”, in *De bedrijfsrevisor en de onafhankelijkheid*, Instituut der Bedrijfsrevisoren, studiedag 23 november 2001, nr. 8.

laatste opnieuw als verenigbaar met de onafhankelijkheid moeten worden geacht zoals de artikelsgewijze commentaar in het wetsontwerp laat uitschijnen. Daarom moet het wetsontwerp aangepast worden in de zin dat de commissarissen zich niet onafhankelijk kunnen verklaren wanneer de limitatief in het koninklijk besluit vastgestelde verrichtingen worden verstrekt. De niet door het koninklijk besluit vastgestelde verrichtingen tasten de onafhankelijkheid van de commissaris niet aan.

Tot slot vergt deze ingrijpende wijziging de nodige overgangstermijn om de betrokken partijen toe te laten zich op een gepaste wijze aan het nieuwe reglementaire kader aan te passen. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad meent dat aan de betrokken personen een gepaste overgangstermijn moet worden gelaten.

De aanpassingen om deze rechtsonzekerheid weg te nemen, situeren zich op twee onderscheiden niveaus. Naast een aanpassing van het wetsontwerp is ook diligent optreden van de uitvoerende macht vereist. Immers een koninklijk besluit moet tegelijkertijd met de wet in werking treden, om dergelijke overgangsproblemen te vermijden. Er mag dan ook worden gehoopt dat de procedure om dit voorontwerp van koninklijk besluit tot stand te brengen en te implementeren in de Belgische rechtsorde er niet toe leidt dat de inwerkingtreding op een later tijdstip geschiedt als het wetsontwerp.

3. Algemene commentaar in het Verslag aan de Koning

De inleidende bedenkingen van het Verslag aan de Koning situeren het debat omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris in een ruim perspectief. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad steunt dergelijke benadering omdat de huidige voortschrijdende internationale ontwikkeling noopt om deze problematiek niet te beperken tot België. In vele landen wordt aandacht besteed aan de noodzaak maatregelen uit te vaardigen die de onafhankelijkheid van de commissaris te waarborgen of zoals in een recent

Australisch rapport wordt gesteld: “Those (auditors’) reports would not be credible, and investors and creditors would have little confidence in them, if auditors were not independent in both fact and appearance. To be credible, an auditor’s opinion must be based on an objective and disinterested assessment of whether the financial statements are presented fairly in conformity with generally accepted accounting principles.”¹⁰ In het belang van de Belgische vennootschappen moet het vertrouwen van de Belgische doch ook internationale investeerder verzekerd worden. Daartoe is het noodzakelijk dat de commissaris en zijn prestaties het publiek het volste vertrouwen schenken.

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad stelt bovendien vast dat dit debat reeds vele jaren wordt gevoerd en zich derhalve niet beperkt tot de laatste maanden. In dit kader moet het koninklijk besluit worden gesitueerd.

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad meent dat aangezien het voorontwerp slaat op de onafhankelijkheid van de commissaris, iedere verwarving moet worden vermeden die zou kunnen veroorzakt worden door het gebruik van het begrip “auditor”.

Omtrent het verslag aan de Koning wensen deze leden van de Hoge Raad nog bijkomende bedenkingen te formuleren:

- Het Verslag aan de Koning maakt melding als toezichthoudende overheid van de Securities and Exchange Commission (SEC).

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad stelt zich niettemin de vraag of de SEC kan worden gedefinieerd als de “overheid van prudentiële controle voor de Amerikaanse financiële markten”. De SEC heeft als voornaamste doelstelling investeerders te beschermen en de integriteit van de effectenmarkten te verzekeren. Daartoe stelt de SEC zelf: “the SEC requires *public companies* to disclose meaningful financial and other information to the public ... The SEC also oversees other key participants in the

10. I. Ramsay, *Independence of Australian Company Auditors – Review of Current Australian Requirements and Proposals for Reform – Report to the Minister for Financial Services and Regulation*, Melbourne, October 2001, 20-21.

securities world, including *stock exchanges, broker-dealers, investment advisors, mutual funds, and public utility holding companies.*”¹¹ Hieruit volgen ook een aantal beperkingen ratione personae omtrent de aan het toezicht van de SEC onderworpen personen. Om de nauwkeurigheid te verhogen lijkt het aangewezen dat het Verslag aan de Koning ook uitdrukkelijk vermeld welke personen aan het toezicht van de SEC zijn onderworpen.

- De meerderheid van de leden van de Hoge Raad is het eens dat de regels van de SEC inzake onafhankelijkheid een aanzienlijke invloed hebben gehad op de wijziging van de ethische code van de International Federation of Accountants (IFAC). Deze leden steunen deze initiatieven van zelfregulering waartoe deze instelling overgaat. Het is evenwel van belang dat het Verslag aan de Koning voldoende duidt dat deze ethische code uitsluitend een zelfregulerend karakter heeft. In het andere geval kan de indruk ontstaan dat aan de normen van de IFAC hetzelfde belang wordt gehecht als aan deze van de SEC. Dit zou evenwel de geloofwaardigheid van het voorontwerp van koninklijk besluit kunnen schaden daar deze federatie geen afdwingbare normen uitvaardigt. Bovendien bestaat de IFAC uit beroepsbeoefenaars uit de sector waardoor investeerders de indruk zouden kunnen hebben dat de belangen van deze beroepsbeoefenaars de IFAC-normen zouden kunnen hebben beïnvloed.

Bovendien moet worden opgemerkt dat in deze materie die zeer nauwkeurig moet worden vastgesteld en afgelijnd om ieder interpretatieprobleem te vermijden, de verwijzing naar de overname “in grote lijnen” door de IFAC van de reglementering van de SEC mogelijks tot verwarring aanleiding geeft.

- De meerderheid van de leden van de Hoge Raad stelt vast dat nog wordt verwezen naar het werkdocument van de Europese Commissie “Statutory Auditors’ Independence in the EU: A

Set of Fundamental Principles” van 15 december 2000. Ook hier past het om terzake het statuut van het “Committee on Auditing” en haar verslaggeving te situeren. Terecht stelt het Verslag aan de Koning dat België is vertegenwoordigd in de schoot van dit Comité door een vertegenwoordiger van de Minister van Economie. Ook moet worden opgemerkt dat tevens een vertegenwoordiger van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen aan deze vergaderingen deelneemt.

Dit Comité werd opgericht door een initiatief genomen door de Commissie en niet door de Ministerraad van de Europese Unie. Dit houdt in dat deze aanbevelingen niet noodzakelijk leiden – hoewel dit niet als uitgesloten mag worden beschouwd – tot een voorstel van richtlijn of desgevallend een voorstel van verordening.

In tegenstelling tot de Belgische delegatie die onder andere bestaat uit personen die onafhankelijk van de economische beroepsbeoefenaars aan de vergaderingen van het *Committee on Auditing* deelnemen, zetelen in dit Comité delegaties uit andere landen die uitsluitend bestaan uit vertegenwoordigers uit de auditsector. Derhalve verdient het aanbeveling in de verwijzing naar dit rapport uitdrukkelijk te melden op welke wijze de aanbevelingen binnen het *Committee on Auditing* tot stand werden gebracht. Bovendien stelt de negende considerans van het rapport van het *Committee on Auditing* dat de aanbevelingen dienen te worden beschouwd als fundamentele beginselen. Deze zinsnede wijst uit dat het *Committee on Auditing* de aanbevelingen als basisbeginselen beschouwt die verder verfijnd zullen moeten worden. De tiende considerans vult aan dat “the setting of national independence rules that are complementary to EU fundamental principles is to be left to the discretion of Member States”. Dit houdt in dat deze beginselen zijn te beschouwen als minimale op Europees niveau na te leven regels die door de lidstaten verder kunnen wor-

11. Zie terzake www.sec.gov/about/whatwedo (eigen cursivering).

den aangevuld. Het *Committee on Auditing* beoogt derhalve slechts het minimaal kader te schetsen waaraan iedereen moet beantwoorden. Strengere regels worden derhalve niet verboden.

Dienaangaande mag ook niet worden achterwege gelaten dat het document van het *Committee on Auditing* niet volledig werd hernomen in het voorontwerp van koninklijk besluit. Immers zou men na lezing van de redactie van het Verslag aan de Koning de indruk kunnen hebben dat het rapport van het *Committee on Auditing* volledig en getrouw werd overgenomen. Zo ontbreekt in het koninklijk besluit iedere verwijzing naar de regeling omtrent de openbaarmaking van de vergoeding van de commissaris (weze het voor het verstrekken van zijn diensten in het kader van een wettelijke opdracht of voor het verstrekken van andere diensten). Dat deze materie niet wordt behandeld in het voorontwerp van koninklijk besluit vloeit voort uit het wetsontwerp die terzake geen nieuwe bepalingen voorziet. Niettemin mag niet de indruk worden gewekt dat het voorontwerp van koninklijk besluit een volledige weergave zou zijn van het rapport van het *Committee on Auditing*.

- In het Verslag aan de Koning wordt eveneens verwezen naar een antwoord van de Minister van Financiën op een parlementaire vraag van de heer Georges Lenssen. Het past terzake het ministeriële antwoord te citeren: “Het voorontwerp van *corporate governance*-wet is voor advies bij de Raad van State en bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, die uiteraard rekening zullen moeten houden met de huidige ontwikkelingen op Europees en Amerikaans niveau.”
- Het past te stellen dat het belang om de internationale context mede in kaart te brengen door de meerderheid van de leden wordt gesteund.
- Algemeen rijst de vraag waarom het Verslag aan de Koning verwijst naar de

toepassing van de boekhoudkundige referentiekaders. Deze materie houdt slechts verband met de onafhankelijkheid van commissaris in zover er een internationaal aspect aan verbonden is. Bovendien dient indien toch zou worden geopteerd om deze paragraaf te behouden de verwijzing naar het voorstel van Verordening inzake boekhoudkundige regelen uitdrukkelijk te vermelden dat dit uitgevaardigd werd door de Europese Commissie. Hoewel er kan naar gestreefd worden dat het Europees Parlement en de Ministerraad het voorstel van Verordening steunt, moet daaromtrent de wetgevende procedure nog worden verdergezet. De huidige redactie in het Verslag aan de Koning laat uitschijnen dat het Europees Parlement en de Ministerraad reeds hebben ingestemd met het voorstel van Verordening.

- Ook stelt het Verslag dat de tekst van het *Committee on Auditing* grotendeels is ingegeven door de regels van de “overheidsregulateur” in de Verenigde Staten. Terzake wenst de Hoge Raad op te merken dat in tegenstelling tot de SEC die in belangrijke mate een “rules-based” benadering hanteert, het *Committee on Auditing* de “principles-based” benadering voorstaat. De huidige redactie van het Verslag zou aanleiding kunnen geven tot verwarring tussen beide benaderingen, niet in het minst omdat het *Committee on Auditing* minimale regels terzake heeft vastgelegd, terwijl de SEC een welomschreven en gedetailleerd kader van bepalingen heeft uitgevaardigd.

4. Artikelsgewijze bespreking van het voorontwerp van koninklijk besluit

4.1. Artikel 1 van het voorontwerp

4.1.1. Artikel 184, §1 als verwijzingsbepaling

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad heeft geen bijzondere opmerkingen te formuleren op de redactie van artikel 184, §1.

4.1.2. Artikel 184, §2 inzake de organisatiestructuur bij de commissaris

Wat artikel 184, §2 betreft stelt de meerderheid van de leden van de Hoge Raad vast dat het voorontwerp verwijst naar een beroepsmatig samenwerkingsverband in de zin van artikel 1 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van bedrijfsrevisoren.¹² Het wetsontwerp bevat deze wijziging niet. De vraag moet worden opgeworpen of het aan de Koning toekomt de interpretatie van het begrip “beroepshalve samenwerkingsverband” a priori in te vullen zoals vastgesteld in artikel 1 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.

Luidens het Verslag aan de Koning werd deze paragraaf ingevoegd om tegemoet te komen aan het eerste deel van de Europese aanbeveling waarbij de commissaris de opdracht krijgt in alle gevallen te onderzoeken of de betrokken situatie afbreuk zou kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid. Deze bepaling in het voorontwerp heeft een algemene strekking en is zeer vaag daar waar wordt bepaald dat de maatregelen de bedreiging van de onafhankelijkheid “tot een aanvaardbaar peil” moeten herleiden.

Het eerste luik van de Europese aanbeveling beslaat evenwel ruim 15 bladzijden en omvat tal van gedetailleerde aanbevelingen omtrent de onafhankelijkheidsrisico's waaraan de commissaris en zijn kantoor kunnen blootgesteld zijn. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad merkt op dat naar luid van artikel 6 en 7 alsook hoofdstuk III van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 iedere bedrijfsrevisor moet onderzoeken niet alleen of een bepaalde opdracht de onafhankelijkheid in het gedrang kan brengen, doch ook of deze opdracht de vertrouwensrelatie zou kunnen schenden, of er een belangenconflict kan rijzen, dat zijn onpartijdigheid wordt gewaarborgd, ...

De vraag rijst hoe de huidige redactie van de tweede paragraaf van artikel 184 zich verhoudt tegenover de overige bepalingen omtrent onafhankelijkheid waaraan

de revisor moet tegemoetkomen enerzijds en de gedetailleerde bepalingen van het Committee on Auditing anderzijds. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad beveelt aan deze bepaling nauwkeuriger te formuleren in het licht van de bijzondere voorschriften in het eerste luik van aanbevelingen van het Committee on Auditing en de op heden in België van kracht zijnde bepalingen omtrent onafhankelijkheid en het voorontwerp van koninklijk besluit.

Twee voorbeelden lichten de noodzaak tot een herformulering nader toe.

- Als eerste voorbeeld wijst de meerderheid van de leden van de Hoge Raad op het verschillende toepassingsgebied. Artikel 184§2 verwijst naar de personen met wie een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat in de zin van artikel 1, 5° van het koninklijk besluit van 10 januari 1994. De tekst van het Committee on Auditing houdt het op de “statutory auditor” en “those persons who are in a position to influence the outcome of the Statutory Audit”. De volgende paragraaf licht deze verschillpunten nader toe.
- Het tweede voorbeeld heeft betrekking op de uitdrukkelijke verslaggeving over de onafhankelijkheid van de commissaris aan de raad van bestuur. Luidens het Committee on Auditing moet de commissaris jaarlijks aan de raad melden dat “related safeguards ... are in place”¹³ alsook dat de commissaris onafhankelijk is “within the meaning of regulatory and professional requirements and objectivity of the statutory auditor is not compromised, or otherwise declare that he has concerns that the independence and objectivity may be compromised”¹⁴. Deze regel geldt voor een “Public Interest Entity” waartoe onder meer beursgenoteerde vennootschappen behoren¹⁵. In het wetsontwerp is alleen sprake dat de commissaris moet verklaren in zijn verslag dat hij zijn “opdracht in volle onafhankelijkheid zoals bepaald in artikel 133” (in ontwerp) heeft uitgeoefend. Deze regel lijkt te verschillen van de aanbeveling in het rapport van het Committee on Auditing.

12. B.S. 18 januari 1994.

13. Committee on Auditing, o.c., 14.

14. Committee on Auditing, o.c., 14.

15. Committee on Auditing, o.c., 49.

4.1.3. Artikel 184, §2 en §4 wat de omschrijving van het “samenwerkingsverband” betreft.

Luidens artikel 1, 5° van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 is een persoon waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat “elke persoon waarmee de bedrijfsrevisor een georganiseerd beroepsmatig samenwerkingsverband heeft aangegaan; aan deze begripsomschrijving worden in elk geval vermoed te beantwoorden, elke vennootschap die ertoe strekt het beroep uit te oefenen, elke overeenkomst die het recht inhoudt een gemeenschappelijke benaming te gebruiken of eraan te refereren, of die een verbintenis tot wederkerige aanbeveling omvat”. Deze benadering van het begrip “samenwerkingsverband” wordt gehanteerd zowel inzake de beoordeling of de organisatiestructuren de bedreiging van de onafhankelijkheidspositie van de commissaris tot een aanvaardbaar peil kunnen herleiden – artikel 184 §2 - als inzake de beoordeling van de onafhankelijkheid van de commissaris bij het verstrekken van aanvullende prestaties – artikel 184 §4.

Het Verslag aan de Koning stelt dat aansluiting moet worden gezocht bij de aanbevelingen van het *Committee on Auditing*.

In Deel A van de tekst van het *Committee on Auditing* moet de degelijkheid en de deugdelijkheid van de organisatiestructuur worden afgewogen bij de “statutory auditor” en “those persons who are in a position to influence the outcome of the Statutory Audit”. Tot deze laatste categorie behoren onder meer “the audit partners, audit managers and audit staff” en ook “professional personnel from other disciplines involved in the audit engagement”¹⁶ waartoe onder meer juristen, actuarissen, fiscalisten, IT-specialisten behoren.

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad is van oordeel dat wat het toepassingsgebied van artikel 184 §2 betreft een aanpassing zich opdringt om te beantwoorden aan de aanbevelingen van het *Committee on Auditing*.

Dezelfde bedenking geldt jegens artikel 184 §4. In de aanbevelingen van het

Committee on Auditing is er sprake van “statutory auditor”, “audit firm” en “its network member firms”. Daar waar de eerste twee categorieën van personen terug te vinden zijn in het voorontwerp van koninklijk besluit¹⁷, moet de vraag worden opgeworpen of dit voor de laatste categorie personen ook het geval is. Luidens het *Committee on Auditing* worden als een “network” beschouwd: “the audit firm which performs the statutory audit, together with its affiliates and any other entity controlled by the audit firm or under common control, ownership or management or otherwise affiliated or associated with the audit firm through the use of a common name or through the sharing of significant common professional resources.”¹⁸

Onder meer wat deze laatste zinsnede betreft, moet verduidelijkt worden of de omschrijving in artikel 1 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 inzake het beroepsmatig samenwerkingsverband ook deze laatste vorm van samenwerking dekt. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad beveelt daartoe de uitdrukkelijke omschrijving van deze begrippen in het koninklijk besluit aan.

4.1.4. Artikel 184, §3 met verwijzing naar de wet van 1953 en het koninklijk besluit van 1994

Artikel 184, §3 vermeldt een aantal gevallen die tot gevolg hebben dat de commissaris zich niet onafhankelijk kan verklaren in geval hij de wettelijke voorschriften van artikel 7bis van de wet van 22 juli 1953 of de reglementaire voorschriften in de artikelen 4 tot en met 14 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 niet naleeft.

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad stelt vast dat het een bedrijfsrevisor verboden is de in het vorige lid opgesomde bepalingen van dit advies niet na te leven. Als het a priori verboden is op dergelijke wijze op te treden, lijkt het vanzelfsprekend dat een commissaris deze regels niet overtreedt.

Een aangepaste redactie van deze bepaling zou evenwel kunnen leiden tot het

16. Committee on Auditing, *Commission Recommendation – Statutory Auditors’ Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*, July 2001, 7, punt A.2. (2) (b) en (3) (a) (i) en (ii).

17. Als “statutory auditor” wordt beschouwd: “the approved person in the meaning of Article 2 (1) of the 8th Company Law Directive (=statutory auditor) who, either being a natural or a legal person, is appointed for a certain statutory audit engagement by means of national law and – as a consequence – in whose name the audit report is signed”. Als “audit firm” wordt beschouwd: “the organisational – generally legal – entity that performs a Statutory Audit (e.g., a sole practitioner’s practice, a partnership or a company of professional accountants). The Audit Firm and the Statutory Auditor who is appointed for the Statutory Audit might be identical legal persons, but need not be (e.g., where an individual who is a member of a partnership practice is appointed as the Statutory Auditor, the partnership as such forms the Audit Firm).”

18. Committee on Auditing, *o.c.*, 48-49.

strafrechtelijk sanctioneren van dergelijke overtreding. Immers bestaat op heden geen duidelijk strafrechtelijk kader wanneer een revisor de betrokken bepalingen schendt. Toezicht op de naleving van deze bepalingen wordt uitgeoefend door de sector zelf, desgevallend met medewerking van onafhankelijke derden. Wanneer een commissaris naar luid van de nieuwe bepaling uitdrukkelijk in zijn verslag moet verklaren of zij hun opdracht in volle onafhankelijkheid hebben uitgeoefend, stelt hij zich bloot aan strafrechtelijke sancties die door investeerders als een “onafhankelijkheidsgarantie” kunnen worden beschouwd.

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad heeft evenwel terzake twee bijzondere opmerkingen.

- In de eerste plaats rijst de vraag op welke wijze deze bepaling met de wijziging van artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen moet samengelezen worden. Luidens deze bepaling moet de commissaris zich immers uitspreken over de uitvoering van opdracht in volle onafhankelijkheid zoals bepaald in het ontwerpartikel 133. Artikel 184, §3 slaat op de verklaring van de onafhankelijkheid in andere situaties en bij andere prestaties.

Het verslag aan de Koning dient derhalve te verduidelijken welke grondslag wordt aangewend om de commissaris te verplichten deze aanvullende “onafhankelijkheidsverklaring” te geven.

- Zoals verder bij de bespreking bij artikel 184ter ter sprake komt, moet de vraag worden gesteld of de zinsnede “behoudens ingeval van de bepalingen bedoeld in artikel 184ter” dient behouden te blijven.

4.1.5. Artikel 184, §4 betreffende de lijst van onverenigbaarheden

Eén van de belangrijkste bepalingen in het voorontwerp van koninklijk besluit is artikel 184, §4. Deze bepaling duidt duidelijk aan welke activiteiten de onafhankelijkheid van de commissaris in het

gedrang brengen. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad steunt dergelijke libellering omdat het zowel de gecontroleerde vennootschappen als de commissarissen een houvast biedt inzake taken die door deze laatste niet mogen worden verstrekt aan de gecontroleerde vennootschappen. Zo menen ook deze leden van de Hoge Raad dat het niet verenigbaar is om naast de controle van de vennootschap ook diensten zoals interne audit, het voeren van de boekhouding en andere diensten zoals vermeld in deze paragraaf vier te verstrekken.

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad meent dat het opportuun is om deze bepaling die in zijn algemeenheid wordt gesteund nader te analyseren en voorstellen tot verfijning aan te brengen.

Zoals verder bij de bespreking bij artikel 184ter ter sprake komt, moet de vraag worden gesteld of de zinsnede “behoudens ingeval van de bepalingen bedoeld in artikel 184ter” dient behouden te blijven.

*
* * *

Wat de verschillende concrete verbodsbepalingen betreft, maakt de meerderheid van de leden van de Hoge Raad volgende opmerkingen:

a) *Het nemen van beslissingen in de gecontroleerde vennootschap*

Wat het verbod tot het nemen van beslissingen betreft in de gecontroleerde vennootschap zoals verwoord in littera a) vraagt de meerderheid van de leden van de Hoge Raad zich af of deze verbodsbepaling niet reeds wordt voorzien in het koninklijk besluit van 10 januari 1994. Niettemin behoudt deze bepaling door de duidelijkheid zijn belang.¹⁹ Daartoe is evenwel vereist dat het toepassingsgebied wordt uitgebreid tot andere personen dan de gecontroleerde vennootschappen. De door de meerderheid van de leden van de Hoge Raad geïssueerde andere personen worden opgesomd in de bespreking van artikel 184, §5 van het voorontwerp van koninklijk besluit.

19. Immers in het koninklijk besluit van 10 januari 1994 concentreert zich op de aanvaarding of uitvoering van een revisorale opdracht daar waar de benadering in dit voorontwerp van koninklijk besluit uitgaat van het nemen van beslissingen in een gecontroleerde vennootschap.

Daarnaast wenst de meerderheid van de leden van de Hoge Raad een voorbehoud te formuleren omtrent de benadering inzake het nemen van beslissingen. Immers heeft deze redactie een beperkte draagwijdte. Uit de bepaling volgt immers niet noodzakelijk dat de commissaris niet mag deelnemen aan het beslissingsproces. Enkel het nemen van de beslissing binnen de gecontroleerde vennootschap wordt verboden. In de aanbevelingen van het Committee on Auditing valt bovendien te lezen dat niet alleen het nemen van beslissingen moet worden verboden doch ook “take part in any decision-making on behalf of the audit client or one of its affiliates, or its management”.

Hieruit volgt dat de Europese aanbevelingen tenminste twee aspecten nader verifiëren. Naast de hoger vermelde tussenkomst in het beslissingsproces verbieden de Europese aanbevelingen ook het nemen van beslissingen of het tussenkomen in het beslissingsproces in alle “affiliates or its management”.

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad stelt voor ook deze activiteiten in overeenstemming met de Europese aanbevelingen terzake uitdrukkelijk te verbieden.

b) Het opstellen van de jaarrekening en het voeren van de boekhouding

Ook het verbod om in te staan voor het opstellen van de jaarrekening of het voeren van de boekhouding van de gecontroleerde vennootschap wordt door de meerderheid van de leden van de Hoge Raad gesteund.

Zoals bij het nemen van beslissingen in de gecontroleerde vennootschappen menen deze leden van de Hoge Raad evenwel dat dit verbod niet volledig een overname is van de bepalingen in de aanbevelingen van het *Committee on Auditing*. Immers uit deze aanbevelingen volgt dat niet alleen het instaan voor het opstellen van de jaarrekening of het voeren van de boekhouding van de gecontroleerde vennootschap wordt be-

schouwd als een te groot gevaar op zelfcontrole, doch ook iedere bijstand en voorbereiding terzake. De Europese aanbevelingen voorzien slechts één beperkte uitzondering. In geval van bijstand van uitsluitend “technical or mechanical nature” of wanneer het advies enkel een informatief karakter heeft en de gecontroleerde vennootschap geen “public interest entity” is.²⁰ Tot deze categorie van entiteiten behoren: “entities which are of significant public interest because of their business, their size, their number of employees or their corporate status is such that they have a wide range of stakeholders. Examples of such entities might include credit institutions, insurance companies, investment firms, UCITS, pension firms and listed companies.”²¹ De meerderheid van de leden van de Hoge Raad dringt aan ook met deze bijzondere bepalingen in de Europese aanbevelingen rekening te houden bij de redactie van het koninklijk besluit. .

Bovendien merkt de meerderheid van de leden van de Hoge Raad op dat in het voorontwerp van koninklijk besluit geen duidelijkheid wordt verschaft omtrent bijstand met, advies over of instaan voor het opstellen van de jaarrekening of het voeren van de boekhouding van personen als bedoeld in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen. Ook hier mag worden geoordeeld dat het gevaar op zelfcontrole te groot is.

Ook de Europese aanbevelingen achten dit gevaar aanzienlijk daar deze laatste, in navolging van de beperkte uitzondering die zij voorzien op de algemene regel stellen dat wanneer geconsolideerde rekeningen worden gecontroleerd, slechts tussenkomst inzake boekhouding of opstellen van jaarrekeningen toelaatbaar wordt geacht indien de bijstand van uitsluitend “technical or mechanical nature” is of het advies een zuiver informatief karakter heeft, de jaarrekening van de geconsolideerde vennootschap niet belangrijk is voor de geconsolideerde rekeningen – noch afzonderlijk noch in het totaal – en de bezoldiging voor die tussenkomst onbeduidend is in verhouding tot de “geconsolideerde remuneratie”.²²

20. Committee on Auditing, *o.c.*, 32, punt 7.2.1. (2).

21. Committee on Auditing, *o.c.* Commission Recommendation – Statutory Auditors’ Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles, november 2001, 49.

22. Committee on Auditing, *o.c.*, 34.

c) *Instaan voor de uitwerking en implementatie van technologische systemen*

Ook het op doorslaggevende wijze instaan voor de uitwerking en implementatie van technologische systemen van financiële informatie in de gecontroleerde vennootschap wordt luidens het voorontwerp van koninklijk besluit ontoelaatbaar geacht.

Dit verbod is een kernachtige omschrijving van een Europese aanbeveling. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad merkt op dat het in een koninklijk besluit niet mogelijk is de volledige aanbeveling terzake over te nemen. Niettemin lijkt het raadzaam enige verduidelijking te verstrekken. Immers stelt het voorontwerp van koninklijk besluit dat slechts het op “doorslaggevende wijze instaan” voor deze prestaties ontoelaatbaar is. Deze benadering limiteert het toepassingsgebied van de Europese aanbeveling. Als algemene regel stelt de Europese aanbeveling vast dat iedere tussenkomst inzake het opzetten en implementeren van technologische systemen omtrent financiële informatie een te hoog risico op zelfcontrole inhoudt. Dit gaat beduidend verder dan op doorslaggevende wijze tussenkomen.

De Europese aanbeveling laat evenwel de tussenkomst toe in bepaalde welomschreven gevallen.

- 1) Het management van de gecontroleerde vennootschap bevestigt schriftelijk de verantwoordelijkheid voor het algemene systeem van interne controle te dragen;
- 2) De commissaris heeft vastgesteld dat de tussenkomst inzake het technologisch systeem omtrent financiële informatie door het management niet wordt aangewend als voornaamste basis om het aangepaste karakter van de interne controle- en financiële rapporteringssystemen vast te stellen.
- 3) Wanneer het bijzonderheden betreft die werden vastgelegd door het management van de gecontroleerde vennootschap inzake een ontwerpproject van technologische systemen omtrent financiële informatie

- 4) Wanneer het geen “turn key” project – dit is een project dat zowel bestaat uit een software ontwerp, een hardware configuratie en de implementatie van beide systemen – betreft behoudens wanneer de “audit client” of het management van deze laatste expliciet en schriftelijk bevestigt de verantwoordelijkheid te dragen voor:
 - a) het ontwerp, implementatie en evaluatieproces alsook iedere beslissing terzake en
 - b) de operationalisering van het systeem, met inbegrip van de gegevens waarop het systeem draait of die door het systeem worden ontwikkeld.

Wanneer de commissaris meent dat de aanvullende prestatie valt onder een van bovenvermelde uitzonderingen moet deze laatste luidens de Europese aanbeveling onderzoeken of bijkomende maatregelen moeten worden getroffen om tegemoet te komen aan het risico van zelfcontrole. In het bijzonder moet de vraag worden beantwoord of de aanbidding van deze dienstverlening niet uitsluitend dient te geschieden door een team dat bestaat uit andere mensen en op andere wijze rapporteert dan alle personen betrokken bij de revisorale opdracht.²³

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad is derhalve van oordeel dat de huidige redactie van het voorontwerp van koninklijk besluit slechts het verbod zoals omschreven in punt 4 vat. Het lijkt dan ook verantwoord om terzake het voorontwerp aan te vullen door niet alleen het instaan voor de uitwerking en implementatie van technologische systemen van financiële informatie te verbieden doch ook iedere tussenkomst inzake het ontwikkelen, opzetten en implementeren van het systeem, zoals de Europese aanbevelingen terzake in algemene bewoordingen bepalen.

Opnieuw meent de meerderheid van de leden van de Hoge Raad dat het belangrijk is te onderzoeken of de beperking om deze dienstverlening aan te bieden, tot de gecontroleerde vennootschap voldoende is. Meer bepaald is het van belang om ook deze personen die tot de

23. Het “engagement team”.

consolidatiekring van de gecontroleerde vennootschap behoren, onder de verbodsbepaling te laten vallen.

d) Het uitvoeren van waarderingen

Na de in werking treding van het voorontwerp van koninklijk besluit zoals het heden geredigeerd is, zal het niet meer toegelaten zijn dat de commissaris “instaat voor het maken van waarderingen van de activa van de gecontroleerde vennootschap in geval de gewaardeerde activa een belangrijk element zijn van de jaarrekening en de waardering bovendien een belangrijke graad van subjectiviteit inhoudt”.

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad merkt op dat de laatste zinsnede “en de waardering bovendien een belangrijke graad van subjectiviteit inhoudt” hen niet volledig duidelijk is. Deze leden menen evenwel te mogen afleiden dat deze zinsnede is overgenomen uit de Europese aanbevelingen die terzake luiden “the valuation involves a significant degree of subjectivity inherent in the item concerned”. Uit de toelichting bij deze aanbevelingen volgt dat deze bepaling betrekking heeft op twee vrijheidsgraden, met name het aantal onderstellingen die terzake worden gebruikt of de verschillen in de toepasbare waardeeringsmethoden.

Opnieuw stelt de meerderheid van de leden van de Hoge Raad vast dat de Europese aanbevelingen verder gaan dan het voorontwerp van koninklijk besluit. Immers is het gevaar op zelfcontrole luidens het Europees document niet alleen te groot wanneer voldaan wordt aan beide hoger vermelde voorwaarden, doch ook moet in de andere gevallen door de commissaris worden onderzocht of aanvullende maatregelen moeten worden genomen en meer in het bijzonder of de aanbidding van deze dienstverlening niet uitsluitend dient te geschieden door een team dat bestaat uit andere mensen en op andere wijze rapporteert dan alle personen betrokken bij de revisorale opdracht.²⁴

Het lijkt dan ook verantwoord om tegemoet te komen aan de verwachtingen

van alle stakeholders door het uitvoeren van waarderingen verder te beperken en deze laatste zinsnede “en de waardering bovendien een belangrijke graad van subjectiviteit inhoudt” weg te laten.

Bovendien moet ook de vraag worden opgeworpen of de uitzondering voor activa die geen belangrijk element zijn van de jaarrekening moet behouden blijven. Indien de regering oordeelt dat dit het geval is, dient zij ter versterking van de rechtszekerheid duidelijkheid te verschaffen omtrent activa die als een belangrijk element van de jaarrekening kunnen worden beschouwd.

e) De interne audit

Zoals de overige verbodsbepalingen is ook deze bepaling omtrent het aanbieden van diensten die betrekking hebben op de interne audit een gedeeltelijke omzetting van een Europese aanbeveling. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad wenst omtrent deze omzetting twee bedenkingen te formuleren.

- Luidens het voorontwerp van koninklijk besluit is het verboden op “doorslaggevende wijze” in de interne audit op te treden. Dit kan aanleiding geven tot aanzienlijke interpretatieproblemen. Deze leden van de Hoge Raad menen dat deze toevoeging overbodig is. Immers heeft het voorontwerp van koninklijk besluit het over een overname van de interne audit. Een “overname” van de auditactiviteiten brengt, naar de mening van deze leden van de Hoge Raad, altijd de onafhankelijkheidspositie van de commissaris in het gedrang, ongeacht het al dan niet doorslaggevend karakter.
- De tweede bedenking slaat dan ook op de inlassing van het woord “overnemen”. Ook onder het huidige recht is dergelijke “overname” verboden. Dit volgt uit de beslissing van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (zoals weergegeven in het Vademecum 1999):

“De interne-auditfunctie, begrepen in het organigram van de vennootschap, is per

24. Het “engagement team”.

definitie een permanente taak en impliceert – in het merendeel van de gevallen – een hiërarchische ondergeschiktheid.

Dit houdt in dat een persoon of een orgaan van de vennootschap het recht heeft om dwingende instructies aan de persoon die deze functie uitoefent, op te leggen. Dergelijke specifieke en permanente opdracht dient als onverenigbaar te worden beschouwd met het uitoefenen van een mandaat van commissaris-revisor.”²⁵

Wat bepaalde activiteiten inzake interne audit betreft acht de Raad van het Instituut deze, onder bepaalde omstandigheden en in overeenstemming met het huidige recht toelaatbaar:

“Het is niet uitgesloten dat een bedrijfs-revisor, weze het de commissaris-revisor, bepaalde taken inzake interne audit aanvaardt, teneinde tegemoet te komen aan een specifieke behoefte die klaar en duidelijk door de directie van de onderneming wordt verwoord. Deze opdracht, uitgeoefend door de commissaris-revisor, is een uitbreiding van de werkzaamheden, buiten hetgeen normalerwijze vereist is voor zijn wettelijke opdracht, om op die manier tegemoet te komen aan de specifieke behoeften inzake interne controle.

Deze toestand is verenigbaar met de onafhankelijke uitoefening van de opdracht van de commissaris-revisor, voor zover hij zijn volledige autonomie bij het vervullen van de vereiste werkzaamheden behoudt, zelfs indien het aanvaardbaar is dat de procedures voor de interne audit worden uitgewerkt in overleg met de directie.”

Hieruit volgt dat wanneer de voorwaarden niet worden vervuld, het verstreken van aanvullende interne auditprestaties onder het huidige recht niet wordt toegelaten maar het de lege ferenda wel zal worden.. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad steunt deze evolutie niet. Zij zijn derhalve de mening toegedaan dat “overnemen” moet worden aangepast en stelt voor de formulering te redigeren als volgt: “tussenkomen

behoudens in geval van een door het bevoegde orgaan genomen beslissing omtrent duidelijk en welomschreven adviesverstrekking inzake interne audit, uitsluitend te rapporteren aan dit orgaan”.

Deze mening is gesteund op een stricte interpretatie van de Europese aanbevelingen en de huidige invulling door de Raad van het Instituut. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad meent immers dat slechts klaar en duidelijk verwoorde opdrachten van de directie toegelaten zijn waarbij de Europese aanbeveling stelt dat het “Governance body”²⁶ te allen tijde verantwoordelijk blijft voor onder meer het systeem van de interne audit, “the scope, risk and frequency of the internal audit procedures to be performed” en “considering and acting on the findings and recommendations provided by internal audit or during the course of a Statutory Audit”²⁷.

De beperkte en aan strenge voorwaarden onderworpen uitzondering laat ook toe tegemoet te komen aan de overweging verwoord in de Europese aanbevelingen om vooral kleine en middelgrote ondernemingen de mogelijkheid te bieden de toezichthoudende functie van het bevoegde orgaan te versterken. Daartoe is het uitdrukkelijk vereist dat de commissaris uitsluitend advies verstrekt²⁸ en uitsluitend aan dit bevoegde orgaan rapporteert.

f) Het afwikkelen van fiscale en andere geschillen

Een andere dienstverlening die de onafhankelijkheid luidens het voorontwerp van koninklijk besluit aantast betreft de vertegenwoordiging “bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen in geval de uitkomst van deze geschillen een belangrijke impact kan hebben op de jaarrekening.”

Opnieuw moet de meerderheid van de leden van de Hoge Raad vaststellen dat deze verbodsbepaling een gedeeltelijke omzetting is van de Europese aanbevelingen.

25. Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Vademecum – Plichtenleer en Controlenormen 1999*, Brussel, 1998, 210.

26. Dit is “A body or a group of persons which is embedded in the Audit Client’s corporate governance structure to exercise oversight of management as a fiduciary for investors and, if required by national law, for other stakeholders such as employees, and which consists of or, at least, includes individuals other than management, such as a supervisory board, an audit committee, or a group of non-executive directors or external board members”.

27. Committee on Auditing, *o.c.*, 37-38.

28. En derhalve de “tussenkomen” uitsluitend bestaat uit adviesverstrekking.

In deze aanbevelingen komt ook aan bod dat zelfs indien de uitkomst van deze geschillen geen belangrijke impact heeft op de jaarrekening aanvullende maatregelen nodig kunnen zijn. Opnieuw wijst het *Committee on Auditing* op de noodzaak te evalueren of de aanbidding van deze dienstverlening niet uitsluitend dient te geschieden door een team dat bestaat uit andere mensen en op andere wijze rapporteert dan alle personen betrokken bij de revisorale opdracht.²⁹

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad stelt vast dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren zich reeds op basis van de andere reglementaire teksten heeft uitgesproken over de uitoefening van deze activiteiten.

Het *Vademecum* preciseert terzake dat “volgende activiteiten als onverenigbaar aan te merken” zijn:

-;
- activiteiten die specifiek tot een ander beroepssfeer behoren;
- vertegenwoordiging van een onderneming t.o.v. fiscale, administratieve of gerechtelijke overheid.”³⁰

Uit deze stelling mag worden afgeleid dat de huidige redactie van het voorontwerp van koninklijk besluit minder verstrekkend is dan tot heden door het Instituut der Bedrijfsrevisoren werd verdedigd.

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad is van oordeel dat het voorontwerp van koninklijk besluit niet mag leiden tot een afzwakking van de regels omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris. Bovendien conflicteert deze bepaling met de stelling van het Instituut der Bedrijfsrevisoren dat de bedrijfsrevisor dergelijke diensten niet mag leveren terwijl een commissaris onder bepaalde voorwaarden deze activiteiten wel mag ontplooiën. Deze leden van de Hoge Raad menen dan ook dat de zinsnede “in geval de uitkomst van deze geschillen een belangrijke impact kan hebben op de jaarrekening” moet worden weggelaten wanneer deze activiteiten worden verricht door de commissaris. Dit verhindert niet dat deze bepaling zijn belang behoudt in zover een verbod wordt opgelegd deze activiteiten te ver-

strekken door personen die met de commissaris samenwerken.

g) *Recrutering en interimmanagement*

De laatste verbodsbepaling betreft het instaan “voor de recrutering van algemene, financiële of administratieve directieleden van de gecontroleerde vennootschap, met inbegrip van degenen die deze functies op tijdelijke wijze uitoefenen.”

Opnieuw stelt de meerderheid van de leden van de Hoge Raad vast dat deze bepaling een gedeeltelijke omzetting is van de aanbeveling van de Europese Commissie. Niettemin reikt de Europese aanbeveling op bepaalde stukken verder dan de verbodsbepaling in het voorontwerp van koninklijk besluit. Immers stelt de aanbeveling dat in bepaalde gevallen zelfs het aanbrengen van een lijst van mogelijke kandidaten voor de te begeven functie voor een onaanvaardbaar hoog risico van de aantasting van de onafhankelijkheid zorgt.³¹ In het voorontwerp van koninklijk besluit is slechts sprake van een verbod om in te staan voor de recrutering. Dit houdt niet in dat in die gevallen geen lijst van potentiële kandidaten door de commissaris mag worden aangebracht. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad meent dan ook dat het opportuun is deze bepaling aan te vullen tussen de woorden “instaat voor” en “de recrutering” met “of op enige wijze tussenkomen bij”.

Wat de laatste zinsnede betreft meent de meerderheid van de leden van de Hoge Raad dat nader onderzoek vereist is omtrent het geoorloofd karakter van dergelijke dienstverlening door een commissaris. Op nationaal niveau staat vast dat in de drie verschillende gewesten het aanbieden van “interimarbeid” streng reglementeerd en/of vergunningsplichtig is. Het Instituut der Bedrijfsrevisoren stelt in zijn *Vademecum* dat de revisor zijn adviesfunctie moet beperken tot zijn vakgebied. “Hij mag het door de wet aan andere personen toegewezen domein niet betreden”³². Verder stelt het Instituut ook dat “activiteiten die specifiek tot een andere beroepssfeer behoren”³³ onverenigbaar zijn.

29. Het “engagement team”.

30. Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Vademecum – Plichtenleer en Controlenormen 1999*, Brussel, 1998, 177.

31. Zie *Committee on Auditing*, o.c., punt 7.2.6 (3).

32. Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Vademecum – Plichtenleer en Controlenormen 1999*, Brussel, 1998, 177.

33. *Ibid.*

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad meent dat dergelijke dienstverlening, voor zover deze te situeren valt binnen het kader van “interimarbeid”, kan geïnterpreteerd worden als aan andere personen toegewezen activiteiten die tot een andere beroepssfeer behoren. Deze leden stellen dan ook voor “met inbegrip van degenen die deze functies op tijdelijke wijze uitoefenen” weg te laten.

4.1.6. Fiscaal advies

In het voorontwerp van koninklijk besluit is niets bepaald omtrent fiscale adviesverstrekking. Dergelijk advies tast naar luid van het ontwerp van koninklijk besluit derhalve de onafhankelijkheid van de commissaris niet aan. Luidens het Verslag aan de Koning worden dergelijke prestaties ook toegestaan door de Securities and Exchange Commission (SEC), door het *Committee on Auditing* en de IFAC. Wat de SEC betreft, merkt het Verslag aan de Koning zelfs op, dat deze toezichthouder dergelijk advies zelfs aanbeveelt.

Zoals boven reeds aangeduid acht de meerderheid van de leden van de Hoge Raad het niet opportuun expliciet te verwijzen naar de IFAC-standpunten.

Wat de verwijzing naar de Europese aanbeveling betreft, lijkt het de meerderheid van de leden van de Hoge Raad opportuun aan te duiden dat het *Committee on Auditing* deze dienstverlening niet afzonderlijk heeft behandeld bij “non-audit services”. Dit houdt niet in dat het *Committee on Auditing* a priori iedere fiscale dienstverlening toestaat. Tenminste de algemene regels inzake de bewaking van de onafhankelijkheidspositie van de commissaris moeten worden nageleefd.

De SEC verbiedt de commissaris niet om fiscaal advies te verstrekken. Dit wordt uitdrukkelijk gesteld in het rapport “Final Rule: Revision of the Commission’s Auditor Independence Requirements”.

“As the rule text and this Release make clear, accountants will continue to be able to provide tax services to audit clients.”

Ook voor bepaalde toepassingen maakt de SEC gebruik van een uitzondering inzake belastingadvies. Dit valt onder meer af te leiden uit de regels inzake de waardering van activa en “fairness opinions”:

“Notwithstanding paragraph (c)(4)(iii)(A) of this section, the accountant’s independence will not be impaired when:

....

The valuation is performed in the context of the planning and implementation of a tax-planning strategy or for tax compliance services;”

Evenwel heeft de meerderheid van de leden van de Hoge Raad niet uitdrukkelijk kunnen vaststellen dat de SEC overgaat tot het aanbevelen van deze prestaties aanbeveelt.

*
* * *

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad is dan ook van oordeel dat de internationale ontwikkelingen niet van aard zijn te besluiten dat een algemeen verbod terzake gerechtvaardigd is.

Niettemin menen deze leden van de Hoge Raad dat in het licht van de huidige nationale ontwikkelingen het reglementair kader een signaal bevat dat ook de fiscale dienstverlening door de commissaris niet van aard mag zijn de onafhankelijkheid in het gedrang te brengen. Deze leden van de Hoge Raad stellen voor de transparantieregels te hanteren. Wanneer de commissaris fiscale diensten heeft verstrekt aan een gecontroleerde vennootschap of personen in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen, moet de vennootschap terzake bijzondere informatie verstrekken omtrent de omvang van deze verrichtingen en de eraan verbonden remuneratie.

Deze benadering sluit aan bij het rapport van het *Committee on Auditing* die terzake ook streeft naar een duidelijke transparantie. De Europese aanbevelingen wensen een duidelijk beeld te verstrekken omtrent de remuneratie die de “statutory auditor” wordt toegekend. Hiertoe moet

deze remuneratie worden geventileerd over de onderscheiden verrichtingen met name de wettelijke controleopdracht en de andere onderscheiden opdrachten. Deze aanbeveling gaat aanzienlijk verder dan de huidige Belgische wettelijke regeling.

4.1.7. Artikel 184, §5 inzake het toepassingsgebied

Wat het toepassingsgebied betreft merkt het voorontwerp van koninklijk besluit op dat de regeling niet alleen van toepassing is op de gereviseerde vennootschap doch ook op de “Belgische dochtervennootschappen van de gecontroleerde vennootschap”.

Terzake wenst de meerderheid van de leden van de Hoge Raad volgende opmerking te formuleren. Deze bepaling steunt op een amendement nr. 1211/2 ingediend door mevrouw Barzin en de heer Van Overtveldt.. Immers laat het huidige wetsontwerp niet toe de toepassing te beperken tot de gereviseerde vennootschap en de door deze laatste gecontroleerde vennootschappen. Het voorstel tot amendement wil het toepassingsgebied van de personen waaraan de commissaris geen diensten mag verlenen om zijn onafhankelijkheid niet in het gedrang te brengen aanzienlijk beperken. Luidens het voorstel tot amendement vallen naast de gereviseerde vennootschap slechts de Belgische dochtervennootschappen onder het toepassingsgebied van de reglementering inzake het aanbod van diensten tegelijkertijd met de revisorale controle vallen. Het betreft de Belgische vennootschappen ten opzichte waarvan een controlebevoegdheid bestaat.³⁴ Dit beduidt dat alle andere personen vermeld in artikel 11 W. Venn. niet onder de bepaling vallen. Het betreft de volgende personen:

- a) de buitenlandse vennootschappen waarover zij een controlebevoegdheid uitoefent;
- b) de vennootschappen die een controlebevoegdheid over haar uitoefenen;
- c) de vennootschappen waarmee zij een consortium vormt;
- d) de andere vennootschappen die, bij weten van haar bestuursorgaan, onder controle staan van de vennootschappen bedoeld in a), b) en c);

- e) de natuurlijke en rechtspersonen die verbonden zijn met een persoon in de betekenis van a) tot d).

In zijn advies van 19 februari 2001 heeft de Hoge Raad vastgesteld dat het van belang is dat het toepassingsgebied *ratione materiae* van het regime in het licht van de Europeesrechtelijke en internationaalrechtelijke bepalingen wordt onderzocht.³⁵ Meer bepaald stelt de meerderheid van de leden van de Hoge Raad vast dat de huidige redactie van het voorontwerp en het ontwerp tot gevolg heeft dat ook buitenlandse personen worden onderworpen. De extraterritoriale werking van het wetsontwerp zou tot gevolg kunnen hebben dat in sommige gevallen slechts aan het wetsontwerp kan worden tegemoetgekomen wanneer de commissaris zijn ontslag aanbiedt. In het bijzonder levert deze toepassing problemen wanneer dit ontslag ontijdig kan worden beschouwd vanuit vennootschapsrechtelijk perspectief doch noodzakelijk omdat reeds diensten werden aangeboden die de onafhankelijkheid in het gedrang brengen.

Hierbij rijst de vraag op welke wijze een controle- en handavingsregime die de mogelijkheid biedt alle mogelijke dienstverleningen die door de onderworpen personen worden verricht, te onderzoeken en controleren.

Anderzijds beperkt het amendement het toepassingsgebied van de bepaling tot bepaalde personen die de meerderheid van de leden van de Hoge Raad meende te moeten onderwerpen aan de regeling, met name andere rechtspersonen dan vennootschappen, zoals de vereniging zonder winstoogmerk) die verbonden zijn met de gecontroleerde vennootschap en die naar luid van het amendement niet langer onder het “cumulatieverbod” vallen. Indien dit het geval is, dreigt de Belgische publieke opinie die in het bijzonder gevoelig is na bepaalde gebeurtenissen van het voorbije jaar, het vertrouwen in de onafhankelijkheid van de commissaris te verliezen.

Het past in dit kader een standpunt te verdedigen dat enerzijds tegemoet komt aan de verwachtingen van het publiek om

34. Artikel 6, 2° W. Venn.

35. Hoge Raad voor de Economische Beroepen, *Advies omtrent het wetsontwerp houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen en van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen*, Brussel, februari 2001, 24.37. Committee on Auditing, o.c., 36, point 7.2.3 (2).

het vereiste vertrouwen in de revisorale controle te handhaven of te bewerkstelligen en anderzijds verzekert dat het vastgelegde regime uitvoerbaar en controleerbaar is. De redactie van het huidige wetsontwerp kan terzake worden aangepast om te komen tot een evenwicht tussen beide hoger vermelde belangen. Deze aanpassing mag er evenwel niet toe leiden dat de gelijktijdige invoering van het voorontwerp van koninklijk besluit en het wetsontwerp in het gedrang komt of op een andere wijze de rechtszekerheid in het gedrang zou brengen.

4.1.8. Artikel 184bis betreffende het uitzonderingsregime

Artikel 184bis heeft betrekking op een uitzonderingsregime dat van toepassing in geval de commissaris of een persoon waarmee de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepsmatig in samenwerkingsverband staat “door onachtzaamheid” een verbodsbepaling overtreedt.

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad stelt vast dat hierbij een zogenaamd “materiality” beginsel reglementair wordt vastgelegd.

De Hoge Raad maakt evenwel duidelijk voorbehoud tegen dergelijke benadering. Deze leden van de Hoge Raad vrezen immers dat dit uitzonderingsstelsel zou kunnen geïnterpreteerd worden als een vrijgeleide om mits de nodige voorzorgen te nemen de diensten die luidens het voorontwerp van koninklijk besluit verboden zijn, te blijven aanbieden. Hierdoor komt het evenwicht dat het voorontwerp van koninklijk besluit nastreeft, meer bepaald het vergroten van het vertrouwen van de investeerder en het duidelijk afbakenen van de verboden dienstverleningen in het gedrang.

Daarnaast stelt de meerderheid van de leden van de Hoge Raad vast dat dit artikel 184bis een algemene strekking heeft en slaat op alle activiteiten die worden verricht en de onafhankelijkheidspositie aantasten. Dit gaat beduidend verder dan de aanbevelingen van het *Committee on Auditing*. Immers wordt in dit document in een aantal gevallen een uitzondering opgeno-

men wanneer de dienstverlening niet “material” is zoals bij de waardering van activa³⁶ of bij de vertegenwoordiging bij geschillen³⁷ doch over een algemeen uitzonderingsregime inzake is niets verwoord. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad meent dat aansluiting moet worden gezocht bij de Europese ontwikkelingen terzake en stelt voor artikel 184bis weg te laten. Immers de uitzonderingen die de Europese aanbevelingen hebben vastgesteld, werden bij de hoger vermelde specifieke onverenigbaarheden opgenomen.

Teneinde de rechtszekerheid voor de commissarissen te vergroten stemmen deze leden van de Hoge Raad in met een evaluatie a priori van de voorgenomen dienstverlening die desgevallend de onafhankelijkheid in het gedrang brengt, door een orgaan dat volledig onafhankelijk is van het beroep. Wanneer een dienstverlening door dit orgaan wordt beoordeeld als zijnde niet van aard de onafhankelijkheid in het gedrang te brengen, verleent het orgaan toestemming om deze dienstverlening te verrichten waarbij a posteriori niet meer kan worden geoordeeld dat de toegelaten activiteit alsnog de onafhankelijkheid in het gedrang brengt.³⁸

Deze leden van de Hoge Raad merken op dat zij terzake desgevallend een advies willen uitbrengen die de modaliteiten van deze procedure, het orgaan en de andere operationele aspecten nader analyseert. Het spreekt immers voor zich dat dergelijke evaluatieprocedure snel moet worden uitgevoerd, een grondige kennis vereist van de sector en de dienstverlening, aanzienlijke financiële middelen vergt, ...

4.1.9. Artikel 184ter inzake de bevoegdheid van het I.B.R. om richtlijnen uit te vaardigen

Artikel 184ter in het voorontwerp van koninklijk besluit verstrekt het Instituut der Bedrijfsrevisoren de bevoegdheid om de nodige richtlijnen uit te vaardigen inzake de toepassing van de bepalingen in het koninklijk besluit.

Dit artikel voegt daar aan toe dat deze richtlijnen moeten aansluiten bij de Europese aanbevelingen. De meerder-

36. Committee on Auditing, o.c., 36, punt 7.2.3 (2).

37. Committee on Auditing, o.c., 39, punt 7.2.5 (2).

38. En voor zover het orgaan belast met de evaluatie van deze dienstverlening in het bezit is van alle relevante informatie om terzake een standpunt te kunnen innemen en voor zover de bijkomende dienstverlening binnen de vooraf toegelaten dienstverlening blijft.

heid van de leden van de Hoge Raad meent dat deze toevoeging overbodig is. Immers, zoals boven reeds gesteld beschouwen deze leden van de Hoge Raad deze aanbevelingen als minimale na te leven bepalingen. Aangezien sommige aanbevelingen minder ver reiken dan de invulling die het Instituut de Bedrijfsrevisoren geeft aan sommige van de huidige Belgische reglementaire bepalingen, impliceert deze toevoeging dat de mogelijkheid wordt geboden om nieuwe interpretaties uit te werken die de facto een uitholling zouden kunnen betekenen van het huidige kader.

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad is derhalve van oordeel dat de huidige reglementering niet mag worden versoepeld en derhalve dat de zinsnede “die aansluiten op de Europese aanbevelingen over de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de jaarrekeningen” moet worden weggelaten.

4.1.10. Artikel 184quater inzake rapportering

Boven werd reeds gewezen op het feit dat de meerderheid van de leden van de Hoge Raad het niet opportuun acht artikel 184bis in te voegen. Hieruit volgt dat het eerste lid van artikel 184quater overbodig wordt. Deze leden van de Hoge Raad stellen voor dit eerste lid weg te laten.

Indien het voorstel van de meerderheid van de leden van de Hoge Raad om artikel 184bis weg te laten niet wordt gevolgd, dan wensen deze leden van de Hoge Raad op te merken dat het over te maken verslag niet impliceert dat de Hoge Raad terzake over een aanvullende opdracht van bijzonder toezicht, naast de zijn door de wet van 22 april 1999 omschreven bevoegdheden, beschikt. De bevoegdheid om inzake de toepassing van het - niet te behouden - artikel 184bis te oordelen, berust bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

In het tweede lid van artikel 184quater het voorontwerp van koninklijk besluit wordt aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen de bevoegdheid gegeven een klacht tegen een of meer bedrijfsreviso-

ren neer te leggen. Zoals dit lid zelf stelt, beschikt de Hoge Raad reeds op grond van artikel 54, §3 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen over deze bevoegdheid. Het lijkt dan ook overbodig deze bevoegdheid nogmaals toe te kennen. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad stelt voor ook dit lid weg te laten.

4.2. Artikel 2 met technische aanpassingen aan het koninklijk besluit van 30 januari 2001

Artikel 2 slaat op een aantal wijzigingen aan te brengen aan het koninklijk besluit van 30 januari 2001.

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad heeft naar aanleiding van zijn advies slechts twee materiële opmerkingen op dit artikel.

– Het past om in de Nederlandstalige versie “§4. De in §2 bedoelde titel ...” te wijzigen in “§3. De in §2 bedoelde titel...”

– Daarnaast merken deze leden van de Hoge Raad op dat zijn advies strekt tot de weglating van artikel 184bis en artikel 184quater (in ontwerp). Derhalve moet in §4 “artikel 184quinquies” worden gewijzigd in “artikel 184ter”.

4.3. Artikel 3 van het voorontwerp inzake de inwerkingtreding

Artikel 3 van het voorontwerp van koninklijk besluit stelt vast dat de in werking treding van het koninklijk besluit op dezelfde dag zal geschieden als de in werking treding van de wet. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad steunt deze bepaling daar zoals hoger reeds vastgesteld, dit de rechtsonzekerheid verkleint. Deze leden van de Hoge Raad wensen evenwel een opmerking te formuleren omtrent de motivering van artikel 3 in het bijgevoegd verslag aan de koning. Daarin wordt gesteld dat het totale verbod “niet realiseerbaar voor de goede voortzetting van het mandaat van commissaris en zou in strijd zijn met de in voorbereiding zijnde Europese en internationale regels.”

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad merkt ook op dat dit Verslag aan de Koning geen motief aanbrengt waarom een totaal verbod de goede voortzetting van het mandaat van commissaris in het gedrang zou brengen. Zelfs indien deze leden van de Hoge Raad het eens zijn dat een totaal verbod niet strookt met de internationale ontwikkelingen die terzake werden vastgesteld meent de meerderheid van de leden van de Hoge Raad dat een absoluut verbod niet in strijd is met de Europese regels die terzake worden voorbereid, noch met de internationale regels.

Op het Europese niveau nemen de regels die tot stand werden en worden gebracht de vorm aan van aanbevelingen waaraan een commissaris en zijn kantoor moet beantwoorden om tegemoet te komen aan de eisen van onafhankelijkheid. De meerderheid van de leden van de Hoge Raad stelt vast dat deze maatregelen als minimumregels dienen gelezen te worden. Derhalve is het mogelijk dat de individuele Lid-Staten strengere regels vastleggen. Bovendien valt uit artikel 24 van de Achtste Richtlijn inzake de wettelijke controle van de boekhoudbescheiden af te leiden dat de nationale Lid-Staten bepalen hoe het begrip onafhankelijkheid wordt vormgegeven.³⁹ Ook het onderzoek omtrent de internationale regels valt niet af te leiden dat een absoluut verbod om andere prestaties te verrichten hiermee in strijd zou zijn. Het past evenwel om deze internationale ontwikkelingen in overweging te nemen en terzake geen absoluut verbod uit te vaardigen.

4.4. Artikel 4 van het voorontwerp inzake de uitvoering

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad stelt vast dat luidens de tekst slechts de Minister van Economie bevoegd is voor de uitvoering van dit besluit.

5. Bijzondere vaststellingen omtrent het Verslag aan de Koning

Het past om in de verwijzing naar de ontwikkelingen op het stuk van de boek-

houdnormen “refertekaders” te wijzigen in “referentiekaders”.

In de paragraaf met de verwijzing naar het rapport van het Committee on Auditing merkt de meerderheid van de leden van de Hoge Raad op dat “europese” moet worden gewijzigd in “Europese”.

Wat de verwijzing naar de “preambule (14)” betreft, stelt de meerderheid van de leden van de Hoge Raad voor dit te wijzigen in “preambule (15)” dat uitdrukkelijk refereert naar de driejarige overgangperiode.⁴⁰

Wat de toelichting in het Verslag aan de Koning betreft stelt de meerderheid van de leden van de Hoge Raad voor de Nederlandstalige redactie van het eerste lid in fine van artikel 184 §2 te wijzigen en meer bepaald de woorden “aanslagen op” en “acceptabel” in “aantasting van” en “aanvaardbaar”.

Wat de Nederlandstalige versie van bij artikel 184 §3 betreft, dringt de meerderheid van de leden van de Hoge Raad aan op de aanpassing in het tweede lid van §3, 1° tot “De onder 1° beschreven verbodsbepalingen zijn niet van toepassing op de uitoefening van een taak in het onderwijs.”

Wat §3, 2° betreft stelt de meerderheid van de leden van de Hoge Raad om het woord “hij” in de eerste zin weg te laten en “actuele” te vervangen door “huidige” in de tweede zin.

6. Standpunt van de leden Van den Bossche en Struyf omtrent het principe van wettelijke regeling uitgevoerd door een koninklijk besluit

Mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf zijn de mening toegedaan dat een combinatie van de wettelijke opdrachten en een aanvullende niet-audit dienstverlening verstrekt aan een vennootschap door dezelfde revisor, kantoor of netwerk waarmee de revisor is verbonden, in aanzienlijke mate zijn onafhankelijkheid in het gedrang brengt en in het bijzonder de vertrouwensrelatie die er moet bestaan tussen de revisor en de vertegenwoordi-

39. Achtste Richtlijn van de Raad van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het E.E.G.-Verdrag inzake de toelating van personen, belast met de wettelijke controle van de boekhoudbescheiden (84/253/EEG), *Pb. L.* nr. 126, 12 mei 1984.

40. Terloops stelt de Hoge Raad nog vast dat de tekst melding maakt dat het voorontwerp van koninklijk besluit wordt genomen “op voordracht van Onze Minister van Economie en van Onze Minister van Justitie”. De Hoge Raad stelt voor deze volgorde om te draaien.

gers van de werknemers in de ondernemingsraad. Dit is de reden waarom deze leden in het vorige advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van 19 februari 2001 het voorontwerp van wet omtrent de onafhankelijkheid van de revisor hebben gesteund.

Deze leden betreuen dat het ontwerp van wet dit absoluut verbod om aanvullende dienstverleningen te verstrekken niet meer herneemt. Luidens Mevr. Van Den Bossche en de heer Struyf duidt de voorgestelde benadering in het voorontwerp van wet op duidelijke manier aan dat het algemeen belang moet primeren op de bijzondere economische belangen van de revisoren en de netwerken waarvan zij deel uitmaken. Bovendien herwaardeert volgens de mening van deze leden het verbod om als revisor of een nationaal of internationaal netwerk diensten te verstrekken, andere dan de wettelijke opdrachten aan dezelfde vennootschap, de revisorale opdracht alsook de opdracht die zij hebben jegens de ondernemingsraad.

Dit absoluut verbod:

- versterkt de schijn van onafhankelijkheid en maakt de uitbouw van een vertrouwensrelatie met de afgevaardigden van de werknemers in de ondernemingsraad makkelijker;
- vermijdt dat de wettelijke opdrachten het voorwerp kunnen uitmaken van het gekruiste aanbod van andere diensten;
- Vormt op een positieve wijze een tegengewicht tegen de huidige internationale ontwikkelingen. Deze vertalen zich in een voortdurende afname van het deel van de auditopdrachten in het omzetcijfer van deze netwerken en in een wijziging van het statuut van deze wettelijke opdrachten: zij worden meer en meer door het beroep ervaren als een noodzakelijke hindernis om meer rendabele diensten aan de cliënte te kunnen aanbieden waarvan de opbrengst uiteindelijk tussen de vennoten wordt verdeeld.

Voor Mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf is een absoluut verbod om non-audit diensten te verstrekken een aangepast antwoord, een sterk signaal

om het vertrouwen van het beroep te herstellen bij de Belgische publieke opinie, de werknemers en de vertegenwoordigers van de werknemers die door de gekende gebeurtenissen van het afgelopen jaar geschokt werden. Het beroep werd opnieuw beklad in de internationale pers na een dramatisch faillissement in de Verenigde Staten.

Voor Mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf laat het wetsontwerp en het voorontwerp van koninklijk besluit zoals voorgelegd voor advies aan de Hoge Raad niet toe op significante wijze het debat omtrent de onafhankelijkheid af te bakenen:

- de in het voor advies voorgelegde koninklijk besluit opgesomde overenigbare activiteiten worden reeds voor het overgrote deel verboden door de interne normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren;
- Een studie uit 2001 bij 4000 ondernemingen inzake onafhankelijkheid uitgevoerd door onderzoekers van de Universiteit van Stanford, MIT en Michigan State Business School (Stanford Business November 2001, vol. 70, nr. 1) stelt vast dat het aanbieden van diensten de onafhankelijkheid aantast en op gevaarlijke wijze de grenzen van de aanvaarde boekhoudkundige gebruiken verplaatst;
- Het aanbod van non-audit diensten diversifieert meer en meer en zoals de jaarrekeningen van de netwerken die deze aanbieden bewijzen, zijn deze diensten meer en meer winstgevend. De risico's op het verlies van de onafhankelijkheid zien zich verveelvoudigd. Een limitatieve lijst van verboden dekt niet alle gevallen en is niet preventief.

Mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf houden er aan te benadrukken dat luidens de vertegenwoordigers van de werknemers in de ondernemingsraad de cumulatie door een zelfde revisor of kantoor van fiscale diensten enerzijds en het certificeren van de jaarrekening en de gegevens verstrekt aan de ondernemingsraad anderzijds afbreuk doet van de noodzakelijke vertrouwensrelatie tussen de revisor en de leden van de onder-

nemingsraad. Evenzeer onaanvaardbaar zijn de adviezen inzake het herstructureren van ondernemingen.

Zoals deze leden het reeds hebben aangeduid in een vorig advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy (advies van 15 juni 1999) inzake de problematiek van de onafhankelijk, wordt deze onafhankelijkheid beter verzekerd door:

- de mogelijkheid voor de vertegenwoordigers van de werknemers om hun kandidaat revisor voor te dragen tot benoeming;
- de oprichting van een onafhankelijk fonds gespijsd door de ondernemingen op basis van objectieve criteria en belast met de vergoeding van de revisoren.

Deze leden houden er ook aan te benadrukken dat er onvoldoende transparantie bestaat op het stuk van de aanvullende taken:

- de honoraria ontvangen voor aanvullende prestaties uitgevoerd door hetzelfde revisorennetwerk (zoals het fiscaal advies) worden in de praktijk op geen enkele wijze bekendgemaakt in het bestuursverslag noch uitgesplitst in de jaarrekening zoals dit het geval is bv. in de Verenigde Staten;
- de leden van de ondernemingsraad worden niet ingelicht over de aanvullende prestaties van de revisor en evenmin over de ventilatie van de honoraria ontvangen voor deze diensten..

Deze leden merken op, hierbij verwijzend naar de internationale instrumenten, met inbegrip van deze die het beroep in zijn eigen belang uitvaardigt, dat het voorontwerp van koninklijk besluit voorgelegd voor advies slechts een beperkt antwoord aanreikt en geen rekening houdt met de bijzonderheden van het Belgische systeem die sinds de hervorming van het revisoraat van 1985 werd ingericht.

België is een van de enige landen waar de revisor is belast met wettelijke opdrachten (met inbegrip van pedagogische) bij de ondernemingsraad. Dit impliceert dat een vertrouwensrelatie moet worden ontwikkeld met de vertegenwoordigers van de werknemers en rekening moet worden gehouden met de economische democratie in ondernemingen. Bovendien moet de revisor economische en financiële informatie die veel gedetailleerder en uitgewerkt is dan deze verstrekt aan de aandeelhouders certificeren en verklaren. Het is bovendien op basis van deze gecertificeerde informatie dat economische beslissingen die een invloed hebben op de belangen van de werknemers worden genomen.

Deze leden onderlijnen daarnaast dat het enige internationale document van een politieke overheid, het ontwerp van Europese aanbevelingen inzake de onafhankelijkheid van revisoren waarnaar het voorontwerp van koninklijk besluit verwijst:

- nog niet werd aangenomen op Europees niveau, en bovendien niet dwingend is.
- Het aan iedere lidstaat toelaat om meer radicale maatregelen te nemen om de onafhankelijkheid van de rekeningcontroleur te verzekeren.

Mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf leiden hier uit af dat de draagwijdte van het voorontwerp van wet geen enkel probleem oplevert op het internationaal niveau.

Deze leden besluiten dat het voorontwerp van wet zoals dit het voorwerp heeft uitgemaakt van het advies van de Hoge Raad van 19 februari 2001 de noodzakelijke kwaliteiten bezit die het wetsontwerp en het voorontwerp van koninklijk besluit ontbeert: juridische zekerheid. Het onttrekt zijn kracht aan zijn eenvoud.

bijlage VIII

Synthese

De wet van 22 april 1999 heeft de basiswetgeving die van toepassing is op de accountants en op de erkende boekhouders gewijzigd door de bevoegdheid van hun respectievelijke beroepsorganisatie uit te breiden tot de belastingconsulenten en de erkende boekhouders-fiscalisten.

In dat kader komt de dubbele titelvoering binnen de economische beroepen a priori niet tegemoet aan de wil van de wetgever, ook al heeft de wetgever enkele situaties van (on)verenigbaarheid omtrent het gelijktijdig voeren van sommige titels van economische beroepen geregeld.

De Hoge Raad werd door de Minister van Economie belast met het onderzoek van verschillende vragen die verband houden met de regels van de dubbele titelvoering.

De Hoge Raad meent dat een onderscheid moet gemaakt worden tussen de algemene problematiek van het dubbele lidmaatschap en specifieke moeilijkheden die zich kunnen voordoen in het kader van de overgangsmaatregelen bij de integratie van de belastingconsulenten bij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en van de erkende boekhouder-fiscalist binnen het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten.

- *Voor wat de problemen betreft die voortvloeien uit de **overgangsmaatregelen** in verband met de integratie van de belastingconsulenten bij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, meent de Hoge Raad dat het wenselijk zou zijn een oplossing te vinden voor het probleem dat de erkende boekhouders ondervinden die de titel van belastingconsulent willen voeren in het kader van de overgangsmaatregelen die voortvloeien uit de inwerkingtreding van de wet van 22 april 1999 die het voeren van de titel van belastingconsulent regelt.*
- *De Hoge Raad voor de Economische Beroepen meent echter dat het niet aangewezen is tot een toestand van systematisch of quasi-systematisch "dubbel lidmaatschap" te komen, waarbij, omwille van de zichtbaarheid van de deelnemers van de economische beroepen, zou moeten overgegaan worden tot de fusie van de twee betrokken Instituten, met name het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten.*
- *Betreffende de **algemene en structurele aspecten** van de problematiek van het dubbel lidmaatschap, meent de Hoge Raad dat het niet aangewezen is de onderliggende gronden voor de uitwerking van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen te herzien, vermits geen enkel nieuw element toegevoegd werd aan de toelatingsvoorwaarden of aan de opdrachten die toevertrouwd worden aan de verschillende deelnemers van die economische beroepen.*

Inhoudsopgave

Inleiding

1. (On)verenigbaarheden: historische groei en onderzoek van het huidig wettelijk kader
 - 1.1. Wettelijk voorziene verenigbaarheden
 - 1.1.1. Verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en die van bedrijfsrevisor
 - 1.1.2. Verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en die van belastingconsulent
 - 1.1.3. Verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van erkend boekhouder en die van erkend boekhouder-fiscalist
 - 1.2. Wettelijk voorziene onverenigbaarheid
 - 1.2.1. Onverenigbaarheid tussen het voeren van de titel van belastingconsulent en die van bedrijfsrevisor
 - 1.3. (On)verenigbaarheden die niet in een wettelijke bepaling opgenomen zijn
 - 1.3.1. (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van erkend boekhouder en die van bedrijfsrevisor
 - 1.3.2. (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van erkend boekhouder-fiscalist en die van bedrijfsrevisor
 - 1.3.3. (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en die van erkend boekhouder
 - (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en die van erkend boekhouder-fiscalist
 - (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van belastingconsulent en die van erkend boekhouder
 - (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van belastingconsulent en die van erkend boekhouder-fiscalist
 - 1.3.3.1. Stellingname van het IAB in 1994
 - 1.3.3.2. Goedkeuring in 1997 van een Reglement van plichtenleer door het BIBF
 - 1.3.3.3. Goedkeuring van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en van haar uitvoeringsbesluiten
 - 1.3.4. Arrest van het Arbitragehof van januari 2001
2. Advies van de Hoge Raad
 - 2.1. Cumulatie van de specialisatiedomeinen
 - 2.2. Dubbel lidmaatschap
 - 2.2.1. Overgangsmaatregelen die toelaten de titel van belastingconsulent te bekomen zonder de klassieke weg te volgen (toelatingsexamen, stage van 3 jaar en bekwaamheidsexamen)
 - 2.2.1.1. Situatie van de erkende boekhouders of boekhouders-fiscalisten in het kader van de inschrijving bij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten als belastingconsulent
 - 2.2.1.2. Situatie van de erkende boekhouders die beslissen niet naar het IAB over te gaan
 - 2.2.2. Onderzoek van de problematiek van het dubbel lidmaatschap in de algemene context

Bijlage

Voeren van titel(s) en werkzaamheden door de verschillende economische beroepen

- A. Beschrijving van de werkzaamheden van de economische beroepen
- B. Draagwijdte van de opdrachten die door de beroepsbeoefenaars kunnen uitgevoerd worden in functie van de titel(s) die ze voeren

Inleiding

De wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren en de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen bepalen het algemeen kader van toepassing op de economische beroepen. Die economische beroepen bestaan uit de bedrijfsrevisoren, de accountants, de belastingconsulenten, de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten. De werkzaamheden van die beroepsbeoefenaars beslaan drie grote specialisatiegebieden: de audit, de boekhouding en de fiscaliteit.

De Hoge Raad heeft de wettelijke opdracht mee te werken aan de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen, via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering of aan de beroepsverenigingen die de economische beroepen vertegenwoordigen.

De vertegenwoordigers van de Minister van Economie hebben de Hoge Raad op 10 oktober 2001 belast met de problematiek van het dubbel lidmaatschap BIBF/IAB.

Het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen wordt voorafgegaan door een onderzoek van de (on)verenigbaarheden tussen het voeren van verschillende titels in verband met wettelijk erkende economische beroepen. Een bijlage aan dit advies handelt ook over de werkzaamheden die kunnen uitgevoerd worden door die verschillende economische beroepen en de draagwijdte van de opdrachten die ze kunnen uitvoeren in functie van de titel(s) die ze voeren. Bij dit onderzoek werd rekening gehouden met de huidige stand van de wetgeving.

1. Die opdracht vloeit voort uit artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.
2. Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Jaarverslag 1987*, bijlage 2, blz. 163-164.
3. Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, *Jaarverslag 1986-1987*, Aanbeveling van 16 april 1987, CSR 87/011 D., 3 blz.
4. Zie hierover het *Jaarverslag 1992* van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (blz. 45) dat verwijst naar de parlementaire stukken van de Kamer van Volksvertegenwoordigers nr. 1107/3 (1990-91) (blz. 207) en nr. 491/5 (1991-92) (blz. 17 e.v.).

1. (On)verenigbaarheden: historische ontwikkeling en onderzoek van het huidige wettelijk kader

1.1. Wettelijk vastgestelde verenigbaarheden

1.1.1. Verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en die van bedrijfsrevisor

Noch de wet van 22 juli 1953 tot oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, noch de wet van 21 februari 1985 betreffende de hervorming van het bedrijfsrevisoraat (die het Instituut van de Accountants opricht) behandelen in hun oorspronkelijke bepalingen een eventuele (on)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en die van bedrijfsrevisor door eenzelfde beroepsbeoefenaar.

In het kader van de omzendbrief van 14 mei 1987², vroeg de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, op advies van de Hoge Raad van het Bedrijfsrevisoraat³, die vond dat het voeren van de titel van bedrijfsrevisor, in de eerste jaren na de erkenning van de titel van accountant, incompatibel was met die van extern accountant gezien de vereisten in verband met de onafhankelijkheid van de revisor, aan zijn leden die ingeschreven waren op het tableau van de twee Instituten, om voor 31 december 1987 te kiezen op welk tableau ze in de toekomst ingeschreven wilden worden.

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, die vaststelde dat de parlementsleden vonden dat die omzendbrief van 14 mei 1987 een monopolie van de revisoren wilde instellen⁴, heeft op 24 januari 1992 beslist die omzendbrief op te heffen. Sinds 1992 is er bijgevolg geen onverenigbaarheid meer tussen het voeren van de titel van accountant en die van bedrijfsrevisor.

Sinds 1999 is die interpretatie van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake de verenigbaarheid tussen de titel van bedrijfsrevisor en van accountant bevestigd geworden en ingeschreven in artikel 19, 4^e lid van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen.

1.1.2. Verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en die van belastingconsulent

De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen heeft de belastingconsulenten ondergebracht bij het Instituut van de Accountants, sindsdien "Instituut van de Accountants en van de Belastingconsulenten" genoemd.

Luidens artikel 5 van voornoemde wet van 22 april 1999, bestaat er een verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en van die van belastingconsulent. Dit vloeit voort uit de beslissing van de wetgever om de belastingconsulenten in het Instituut van de Accountants onder te brengen in plaats van een vierde Instituut op te richten; elk lid van het IAB kan (mits aan sommige voorwaarden te voldoen) ingeschreven zijn op de lijst van de accountants en/of op die van de belastingconsulenten.

1.1.3. Verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van erkend boekhouder en die van erkend boekhouder-fiscalist

De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen heeft de erkende fiscalisten ondergebracht in het Beroepsinstituut van Boekhouders, sindsdien omgevormd tot "Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten".

In toepassing van artikel 46 van voornoemde wet van 22 april 1999, bestaat er verenigbaarheid tussen het voeren van de titels van erkend boekhouder en van erkend boekhouder-fiscalist. Dit is het gevolg van de beslissing om de erkende fiscalisten onder te brengen in het Beroepsinstituut van de erkende boekhouders in plaats van een vierde Instituut op te richten. Iedere erkende boekhouder kan (mits aan sommige voorwaarden te voldoen) ook ingeschreven zijn op de lijst van de erkende boekhouders-fiscalisten. In tegenstelling tot de keuze die het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten gemaakt heeft, is het onmogelijk ingeschreven te zijn op de lijst van de "erkende boekhouders-fiscalisten" zonder ook ingeschreven te zijn op de lijst van de "erkende boekhouders".

1.2. Wettelijk vastgestelde onverenigbaarheid

1.2.1. Onverenigbaarheid tussen het voeren van de titel van belastingconsulent en van die van bedrijfsrevisor

Uit het onderzoek van de memorie van toelichting bij het wetsontwerp betreffende de economische en fiscale beroepen⁵ blijkt dat "om evidente redenen van onafhankelijkheid in het belang van het maatschappelijk verkeer, kan een bedrijfsrevisor niet de titel van belastingconsulent dragen".

Een onverenigbaarheid tussen het voeren van de titel van bedrijfsrevisor en van die van belastingconsulent werd dan ook vastgesteld in artikel 19, 3^e lid, van de wet van 22 april 1999.

Dit betekent daarom nog niet dat de bedrijfsrevisor geen fiscale werkzaamheden mag verrichten (met uitsluiting van de vertegenwoordiging van ondernemingen waarin hij revisorale opdrachten vervult). Hoewel het voeren van de titel van "belastingconsulent" inderdaad geregeld werd door de wet van 22 april 1999, werd geen enkel monopolie voor de uitvoering van dit soort opdrachten ingesteld voor de leden van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten⁶.

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren meent dat "het verbod om gelijktijdig de titel van revisor en die van belastingconsulent te voeren in overeenstemming is met de door het Parlement aangenomen benadering in de wet van 1985"⁷.

5. De memorie van toelichting van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen van 13 januari 1999 (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, 1923/1 en 1924/1, blz. 3) stelt dat "om evidente redenen van onafhankelijkheid in het belang van het maatschappelijk verkeer, kan een bedrijfsrevisor niet de titel van belastingconsulent dragen".

6. Zie hierover: Memorie van toelichting bij het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (*Parl. St.*, Kamer, 1998-99, 1923/1), commentaar bij artikel 19 van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, blz. 11; Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Jaarverslag 1999*, blz. 30-34.

7. Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Jaarverslag 1999*, blz. 32.

1.3. (On)verenigbaarheid die niet in een wettelijke bepaling opgenomen is

1.3.1. (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van erkend boekhouder en die van bedrijfsrevisor

Noch de wet van 22 juli 1953, noch die van 22 april 1999 bepalen of het voeren van de titel van erkend boekhouder en die van bedrijfsrevisor al dan niet verenigbaar zijn.

In de praktijk stelt men vast dat de twee betrokken Instituten geen standpunt ingenomen hebben die duidt of een onverenigbaarheid zou kunnen bestaan. In feite voeren sommige bedrijfsrevisoren ook de titel van erkend boekhouder.

1.3.2. (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van erkend boekhouder-fiscalist en van die van bedrijfsrevisor

De Hoge Raad stelt vast dat uit de letterlijke interpretatie van de wet van 22 juli 1953 en van die van 22 april 1999 geen enkele onverenigbaarheid kan afgeleid worden tussen het voeren van de titel van bedrijfsrevisor en van die van erkend boekhouder-fiscalist.

Er moet ook opgemerkt worden dat, in zijn advies van 20 juni 2001 over het voorontwerp van koninklijk besluit betreffende het programma, de voorwaarden en de examenjury voor het praktisch bekwaamheidsexamen van de “erkende boekhouders” en van de “erkende boekhouders-fiscalisten”, de Hoge Raad de aandacht van de bevoegde Minister vestigde op het feit dat er *sensu stricto* geen juridische grond is die stelt dat een bedrijfsrevisor de titel van erkend boekhouder-fiscalist niet mag voeren. Immers, uit een letterlijke interpretatie van de wet van 22 april 1999 blijkt dat de enige vermelde onverenigbaarheid (in artikel 19) de onmogelijkheid betreft om tezelfdertijd de titel van bedrijfsrevisor en die van belastingconsulent te voeren.

De Hoge Raad is van mening dat het in de memorie van toelichting van het ontwerp betreffende de economische en fiscale beroepen aangehaalde argument⁸ om de onverenigbaarheid tussen het voeren van de titel van bedrijfsrevisor en die

van belastingconsulent te verantwoorden, met name het verzekeren van de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor, op logische wijze kan doorgetrokken worden naar het voeren van de titel van bedrijfsrevisor en die van erkend boekhouder-fiscalist.

Er moet overigens op gewezen worden dat de Raad van het Instituut van Bedrijfsrevisoren in haar jaarverslag van 2000 terzake een standpunt ingenomen heeft door haar leden “af te raden” tezelfdertijd de titel van bedrijfsrevisor en die van erkend boekhouder-fiscalist te voeren, “vanuit een zorg van samenhangendheid met de wet van 22 april 1999 tot hervorming van de economische beroepen”⁹.

1.3.3. (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en van die van erkend boekhouder

- (on)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en van die van erkend boekhouder-fiscalist
- (on)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van belastingconsulent en van die van erkend boekhouder
- (on)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van belastingconsulent en van die van erkend boekhouder-fiscalist

De wet van 22 april 1999 spreekt zich niet uit over de (al dan niet) verenigbaarheid van het voeren van de titels, waarvan één behoort tot het BIBF en de andere tot het IAB. De oude wet van 21 februari 1985 was terzake niet duidelijker.

1.3.3.1. Stellingname van het IAB in 1994

In 1994 (dus voor de erkenning van de fiscale beroepen en hun integratie bij het BIBF en het IAB), vond de Raad van het Instituut van de Accountants dat er een onverenigbaarheid was tussen het voeren van de titel van accountant en die van erkend boekhouder.

De in 1994 door de Raad van het IDAC¹⁰ naar voor gebrachte verantwoording was de volgende:

“De Raad van het Instituut heeft, in zijn streven naar de strikte toepassing van de

8. De memorie van toelichting van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen van 13 januari 1999 (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, 1923/1 en 1924/1, blz. 3) stelt dat “om evidente redenen van onafhankelijkheid in het belang van het maatschappelijk verkeer, kan een bedrijfsrevisor niet de titel van belastingconsulent dragen”.

9. Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Jaarverslag 2000*, blz. 36.

10. Instituut der Accountants, *Jaarverslag 1994*, blz. 22.

deontologische regel die de accountants elke commerciële activiteit verbiedt, het verbod op dubbel lidmaatschap van het IDAC en het Beroepsinstituut der Boekhouders (BIB) opgelegd.

Omwille van het gebrek van deontologische regels laat een BIB-erkenning de leden van dit Instituut toe een commerciële activiteit uit te oefenen, die als verenigbaar wordt beschouwd met de activiteiten van de zelfstandige boekhouders die zijn erkend door het BIB.

Het dubbele lidmaatschap IDAC/BIB van een accountant draagt derhalve het gevaar in zich van conflicten bij de toepassing van onze deontologische regels. In deze context en na een langdurig overleg met de bevoegde overheden heeft de Raad van het Instituut beslist om het dubbele lidmaatschap IDAC/BIB te verbieden.

Hierbij wensen we alle accountants die een aanvraag tot erkenning hadden ingediend bij het BIB en deze hebben verkregen, maar ten gevolge van de beslissing van de Raad hiervan hebben moeten afzien, te bedanken voor het respect dat zij hebben getoond voor onze deontologische regels.”

1.3.3.2. Goedkeuring in 1997 van een Reglement van plichtenleer door het BIBF

Een koninklijk besluit van 23 december 1997 tot goedkeuring van een Reglement van plichtenleer van het Beroepsinstituut van Boekhouders verscheen op 29 januari 1998 in het Belgisch Staatsblad¹¹.

De Raad van het IAB is echter niet teruggekomen op haar beslissing om het voeren van de twee titels (indertijd accountant en erkend boekhouder) als onverenigbaar te beschouwen. In haar jaarverslag van 1998 spreekt de Raad van het IAB niet over het inzake dubbel-lidmaatschap in 1994 ingenomen standpunt, noch om het te bevestigen, noch om het te herroepen.

1.3.3.3. Goedkeuring van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en van haar uitvoeringsbesluiten

A. Algemene bepalingen

De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen¹² strekte onder meer tot de wettelijke erkenning van de titels “belastingconsulent” en “erkend boekhouder-fiscalist”. Ze vervangt de oude wetten van 21 februari 1985 (organieke wet voor het IAB) en van 19 mei 1992 (organieke wet voor het BIBF die, voor wat de erkende boekhouders betreft, de wet Verhaegen van 1 maart 1976 aanvult).

De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen handelt niet over de (on)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en die van erkend boekhouder (zie titel erkend boekhouder-fiscalist) of van belastingconsulent en die van erkend boekhouder (zie titel erkend boekhouder-fiscalist).

Tegen deze achtergrond is het aan de Instituten om, rekening houdend met de plichtenleer die ze moeten naleven, te bepalen in welke mate er al dan niet onverenigbaarheid bestaat.

De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen wil zeker geen monopolie instellen voor wat betreft de personen die werkzaamheden op fiscaal gebied mogen uitvoeren. De wet van 22 april 1999 beperkt zich inderdaad tot het beschermen van de titels “belastingconsulent” en “erkend boekhouder-fiscalist”.

In uitvoering van de wet van 22 april 1999 werden de belastingconsulenten geïntegreerd in het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en de erkende boekhouders-fiscalisten werden opgenomen in het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten (de verdeling van de “specialisten in belastingaangelegenheden” gebeurde op grond van hun opleidingsniveau).

B. Overgangsmaatregelen

In de wet van 22 april 1999 werden overgangsmaatregelen opgenomen om de accountants toe te laten onder meer de titel van belastingconsulent te verwerven

11. Err. B.S. 12 juni 1998.

12. B.S. 11 mei 1999, 2e editie.

en de erkende boekhouders (die het wensen) hun titel om te vormen tot die van erkend boekhouder-fiscalist.

Andere overgangsmaatregelen gebaseerd op het studieniveau en/of de jaren beroepservaring¹³ laten eenieder toe de titel van belastingconsulent te voeren voor zover aan verschillende voorwaarden voldaan wordt.

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 60, § 3 van voormelde wet van 22 april 1999, heeft het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten binnen zijn structuur een "Erkenningcommissie" opgericht, belast met het onderzoek van de individuele gevallen van toekenning van de hoedanigheid van belastingconsulent in het kader van de overgangsmaatregelen.

In uitvoering van artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, kan eenieder die binnen de wettelijk vastgestelde termijn een aanvraag indient, in het kader van de overgangsmaatregelen, de titel van belastingconsulent verkrijgen zonder de procedure te moeten doorlopen die vermeld wordt in artikel 19 van de wet van 22 april 1999 (toelatingsexamen – stage van drie jaar – bekwaamheidsexamen), onder twee voorwaarden:

- *als hij accountant is*, moet hij kunnen staven dat hij gedurende minstens vijf jaar beroepsactiviteiten uitgeoefend heeft die een voldoende opleiding inhielden om werkzaamheden van belastingconsulent te kunnen vervullen, zoals bepaald in artikel 38 van de wet;
- *als hij geen accountant is*, moet hij kunnen staven dat hij houder is van een diploma bedoeld in artikel 2 van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's voor de kandidaten accountant en de kandidaten belastingconsulent, zoals de laatste maal gewijzigd door het koninklijk besluit van 4 mei 1999, en dat hij gedurende minstens vijf jaar beroepsactiviteiten uitgeoefend heeft die een voldoende opleiding inhielden om werkzaamheden van belastingconsulent te kunnen vervullen, zoals bepaald in artikel 38 van de wet;

De Hoge Raad wenst ook de aandacht te vestigen op een ontwerp van koninklijk besluit betreffende het verkrijgen van de titel van belastingconsulent op grond van de beroepservaring, waarvoor de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de Raad van State om advies gevraagd werden. Die bepaling wil, in het kader van de overgangsmaatregelen, toelaten dat personen met 15 jaar beroepservaring, maar zonder de door het voormelde koninklijk besluit van 4 mei 1999 vereiste diploma's, van overgangsmaatregelen kunnen genieten die hen toelaten de titel van belastingconsulent te verkrijgen.

1.1.3.4. Arrest van het Arbitragehof van januari 2001

Het Arbitragehof kreeg in 1999 van verschillende erkende boekhouders of erkende boekhouders-fiscalisten (die in eigen persoon optraden) een beroep tot volledige of gedeeltelijke vernietiging van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen¹⁴:

- De Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten meent dat de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten die kandidaat zijn voor het verkrijgen van de titel van belastingconsulent (door toepassing van de overgangsmaatregelen voortvloeiend uit de erkenning van de titel van belastingconsulent) moeten verzaken aan hun eerste titel;
- de erkende boekhouders of erkende boekhouders-fiscalisten (die een beroep tot nietigverklaring ingediend hebben) menen daarentegen dat de wet van 22 april 1999 niet uitdrukkelijk uitsluit dat een erkend boekhouder aan zijn titel moet verzaken als hij de titel van belastingconsulent verkrijgt (bij toepassing van de overgangsmaatregelen opgesomd in de wet van 22 april 1999).
- Uit het onderzoek van het arrest van het Arbitragehof van 25 januari 2001 blijkt onder meer dat:
 - tussen de accountants, enerzijds, en de erkende boekhouders en

13. Zie hierover:

Koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut der Accountants en Belastingconsulenten, *B.S.* 29 juni 1999, 2e editie; Voorontwerp van koninklijk besluit betreffende het verkrijgen van de titel van belastingconsulent op grond van de beroepservaring waarvoor de Hoge Raad voor de Economische beroepen op 17 mei 2001 advies uitgebracht heeft.

14. Arrest nr. 5/2001 van 25 januari 2001 van het Arbitragehof, *Rolnrs.*: 1976, 1798, 1799, 1800, 1801, 1802 en 1805, *B.S.* 16 februari 2001, blz. 4461-4474.

erkende boekhouders-fiscalisten anderzijds, **bestaat volgens het Arbitragehof een objectief verschil** dat redelijkerwijze verantwoordt dat de enen tevens de titel van belastingconsulent kunnen voeren en de anderen niet.

Dit verschil houdt verband met de keuze van de wetgever om het statuut van de belastingconsulenten af te stemmen op dat van de accountants en dat van de erkende boekhouders-fiscalisten op dat van de erkende boekhouders, elk met een eigen Instituut en lidmaatschap. De wetgever gaf er zich rekenschap van dat bepaalde mogelijke neveneffecten moesten vermeden worden, “zoals een leegloop van de bestaande Instituten ten voordele van het nieuwe Instituut, of zoals een massaal dubbel lidmaatschap dat het deontologisch toezicht behoorlijk bemoeilijkt” (*Parl. St.*, Kamer 1998-1999, nr. 1923/1, blz. 3) (uittreksel B.2.3.).

Het Arbitragehof stelt dan ook dat “thans uit de algehele economie van de wet van 22 april 1999 voortvloeit dat het niet langer mogelijk is ingeschreven te zijn bij het BIBF zonder afstand te doen van de titel van accountant. Het stelsel van de aangevochten wet zou immers alle coherentie ontberen indien, enerzijds, artikel 19 ervan zo zou worden begrepen dat de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten afstand moeten doen van hun hoedanigheid als zij willen worden ingeschreven bij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en, anderzijds, artikel 48 zo zou worden gelezen dat accountants zouden kunnen worden ingeschreven bij het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten zonder afstand te moeten doen van hun hoedanigheid van accountant.” (uittreksel B.2.4.)

- Hoewel noch in de wet van 22 april 1999 noch in de betrokken voorbereidende werken vermeld wordt dat de boekhouder een keuze moet maken of dat alleen de inschrijving bij één Instituut mogelijk is, meent de Ministerraad in haar memorie

(uittreksel A.4.3. van het arrest van het Arbitragehof) dat “die maatregel niet onevenredig is met het beoogde doel, te weten de bescherming van de belastingplichtige. De boekhouders-fiscalisten of zelfs de boekhouders mogen immers de werkzaamheden van belastingconsulent blijven uitoefenen. Alleen mogen zij niet de titel van belastingconsulent dragen.”.

Het Arbitragehof dringt hierbij aan op het feit dat “de bescherming van de titel van belastingconsulent geen afbreuk doet aan de bescherming van het beroep en van de titel van erkend boekhouder of boekhouder-fiscalist. In tegenstelling tot de beoefenaars van andere zelfstandige economische beroepen wordt aan de belastingconsulenten geen monopolie van hun werkzaamheden verleend, maar wordt enkel de titel beschermd. Erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten mogen, zoals de accountants, de in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 opgesomde activiteiten van belastingconsulent uitoefenen (artikel 49, laatste streepje, bepaalt dit trouwens uitdrukkelijk), maar zij mogen dan niet de titel van belastingconsulent of een daarmee verwarring stichtende benaming gebruiken, evenmin als de accountants die de beroepswerkzaamheden van boekhouder uitoefenen, de desbetreffende titel van erkend boekhouder mogen gebruiken.

Weliswaar kunnen erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten die voor het overige in aanmerking zouden komen om als belastingconsulent erkend te worden niet het voordeel van die titelbescherming cumuleren met hun eerste hoedanigheid, maar de wetgever heeft nu eenmaal geopteerd voor een gefaseerd optreden met behoud, in een eerste fase, van twee afzonderlijke instituten met een onderscheiden lidmaatschap.

Uit hetgeen voorafgaat volgt dat het niet onevenredig is dat de bestreden bepalingen, in de gegeven interpretatie, eraan in de weg staan dat de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten

die kiezen voor de hoedanigheid van belastingconsulent hun vroegere hoedanigheid zouden behouden.” (Uittreksel B.2.5.).

- Om die redenen verwerpt het Hof¹⁵ de ingediende beroepen in hun geheel.

2. Advies van de Hoge Raad

De vertegenwoordigers van de Minister van Economie hebben de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 10 oktober 2001 belast met de problematiek van het dubbel-lidmaatschap BIBF/IAB.

2.1. Cumulatie van de specialisatiedomeinen

Uit de voorbereidende werken bij de wet van 22 april 1999 blijkt duidelijk dat de economische beroepen drie gespecialiseerde domeinen bestrijken (de boekhouding, de fiscaliteit en de audit) en dat, over het algemeen, elk lid terecht de onderscheiden titels in verband met één of twee gespecialiseerde domeinen kan ambiëren.

De wet van 22 april 1999 sluit echter uitdrukkelijk uit dat een bedrijfsrevisor (die uiteraard in audit gespecialiseerd is) de titel van belastingconsulent zou voeren (artikel 19, 3^e lid). Zelfs al kan men betreuren dat de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen niet uitdrukkelijk vermeldt dat dit verbod een tweede verbod met zich brengt (het gelijktijdig voeren van de titel van bedrijfsrevisor en van erkend boekhouder-fiscalist), heeft de geest waarin de wet opgesteld werd *de facto* dit tweede verbod tot gevolg. De Hoge Raad heeft zich al in die zin uitgesproken in een

advies van 20 juni 2001 betreffende de toegang tot het beroep van erkende boekhouders en van erkende boekhouders-fiscalisten.

De Hoge Raad wil er echter aan herinneren dat de wet van 22 april 1999 geen monopolie ingesteld heeft voor de activiteiten van belastingconsulent. Alleen de titels van “belastingconsulent” en van “erkend boekhouder-fiscalist” worden sinds de in werkingtreding van de wet van 22 april 1999 beschermd. Daaruit volgt dat “een reeks andere beroepen, zoals notarissen en advocaten, fiscale adviesverlening verder mogen blijven verstrekken, ook al worden de titels van “belastingconsulent” en “erkend boekhouder-fiscalist” beschermd”. (1923/3 blz. 3)

Zo kan een bedrijfsrevisor, in de huidige stand van de wetgeving, ook fiscale werkzaamheden uitoefenen (met uitzondering van de vertegenwoordiging van de ondernemingen waarin hij revisorale opdrachten vervult), voor zover die werkzaamheden geen afbreuk doen aan zijn onafhankelijkheid¹⁶.

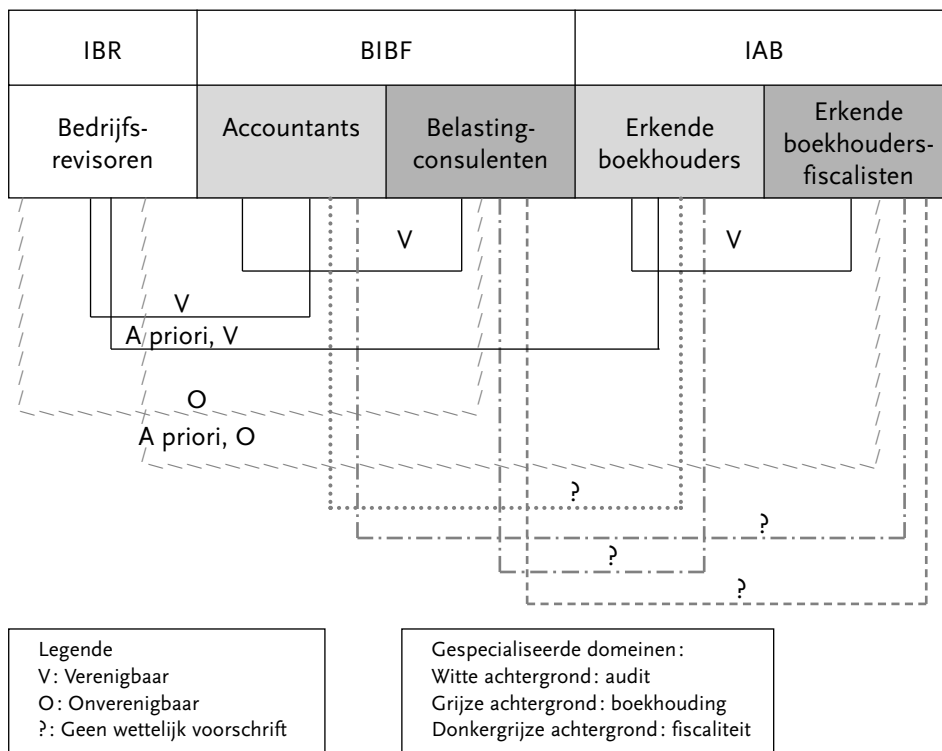
2.2. Dubbel lidmaatschap

Sommige beroepsbeoefenaars willen meerdere titels voeren om hun bevoegdheid uit te breiden. Dit dubbel lidmaatschap laat ook toe een beter inzicht te krijgen in de gespecialiseerde domeinen van die beroepsbeoefenaars. De wetgever heeft de mogelijkheden van dit dubbel lidmaatschap in zekere mate willen verduidelijken.

De huidige toestand op het stuk van de (on)verenigbaarheid in verband met het gelijktijdig voeren van titels kan als volgt samengevat worden:

15. In artikel 58 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen wordt enkel de verwijzing naar artikel 10 van de wet van 1 maart 1976 vernietigd (die bepaling maakt het mogelijk het in het geding zijnde misdrijf te bestraffen met een zwaardere straf dan een geldboete van 1.000 frank).

16. Zie hierover: Memorie van toelichting bij het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (*Parl. St.*, Kamer 1998-1999, 1923/1), commentaren in verband met artikel 19 van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, blz. 11; Instituut van Bedrijfsrevisoren, *Jaarverslag 1999*, blz. 30-34.



De opdrachten inherent aan het voeren (al dan niet gelijktijdig) van die verschillende wettelijk beschermde titels worden verder verklaard in de bijlagen bij dit advies en samengevat in vijf bij dit advies gevoegde grafieken. Dit onderzoek hield rekening met de huidige wetgevende stand van zaken.

*
* * *

Wat het dubbel lidmaatschap BIBF/IAB betreft is de Hoge Raad van mening dat de problematiek niet onderzocht kan worden zonder een onderscheid te maken naargelang:

- het onderzoek zich richt op de overgangsregeling die voortvloeit uit artikel 60, § 1, van de wet van 22 april 1999, die iedereen toelaat (met inbegrip van de erkende boekhouders) de titel van belastingconsulent te kunnen verkrijgen voor zover aan sommige voorwaarden inzake diploma en/of beroepservaring wordt voldaan (vermeld in punt 2.2.1.) of;
- het onderzoek zich in het algemeen richt op de toestand van het dubbel lidmaatschap (vermeld in punt 2.2.2.).

2.2.1. Overgangsmaatregelen die toelaten de titel van belastingconsulent te verkrijgen zonder de klassieke procedure te volgen (toelatingsexamen, stage van 3 jaar en bekwaamheidsexamen)

De belangrijkste elementen van de overgangsbepalingen die toelaten de titel van belastingconsulent te verkrijgen zonder de klassieke procedure te moeten volgen (toelatingsexamen, stage van 3 jaar en bekwaamheidsexamen) werden hierboven uiteengezet in punt 1.3.3.3., met als titel "Goedkeuring van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen en haar uitvoeringsbesluiten".

De Hoge Raad onderzoekt in haar advies eerst de situatie waarin de erkende boekhouder de titel van belastingconsulent wil voeren en daarna die waarin hij opteert voor de titel van erkend boekhouder-fiscalist.

2.2.1.1. Situatie van de erkende boekhouders of de erkende boekhouders-fiscalisten in het kader van inschrijving bij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten als belastingconsulent

Voor dit aspect van de problematiek te onderzoeken, moet eerst opgemerkt worden dat de meeste leden van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten, zoniet allen, in aanmerking komen om te kunnen genieten van de overgangsmaatregelen die de erkende boekhouders of de erkende boekhouders-fiscalisten toelaten de titel van belastingconsulent te kunnen voeren. De Hoge Raad houdt er aan te herinneren dat een stelsel dat zou leiden tot een veralgemeend dubbel lidmaatschap van de twee Instituten (het BIBF en het IAB) niet in overeenstemming zou zijn met de geest waarin de wet van 22 april 1999 werd opgevat.

A. Beroepsaansprakelijkheid

In het kader van een parlementaire vraag over de economische beroepen, gesteld op 23 mei 2000¹⁷, heeft Senator DE CLIPPELE de Heer Charles PICQUÉ, in zijn hoedanigheid van Minister van Economie, gevraagd naar de gevolgen van de onverenigbaarheid, uitgevaardigd door de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, tussen het voeren van de titel van erkend boekhouder en die van belastingconsulent.

In zijn antwoord heeft de Minister er aan herinnerd dat het de bedoeling was van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen om meer klaarheid te brengen in de sector van de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Die bedoeling om klaarheid te scheppen zou, volgens de Minister van Economie, verloren gaan als een erkend boekhouder (lid van het BIBF) tezelfdertijd ook belastingconsulent (lid van het IAB) zou kunnen worden: dat gebeurt inderdaad precies door enerzijds de erkende boekhouders en boekhouders-fiscalisten, en anderzijds de accountants en de belastingconsulenten te groeperen.

De Minister heeft er ook aan gehouden te herinneren dat, in het kader van de overgangsmaatregelen in verband met de erkenning van de titels van "belastingconsulent" en van "erkend boekhouder-fiscalist", de beroepsbeoefenaars die, in het kader van de overgangsregeling die

voortvloeit uit artikel 60 van de wet van 22 april 1999, overgaan van het ene Instituut naar het andere, geen risico lopen om gedurende een termijn die ze niet in de hand hebben (tussen het ontslag bij het Instituut dat ze verlaten en de formele inschrijving bij het nieuwe Instituut) in een "lacune" zonder verzekering voor burgerlijke beroepsaansprakelijkheid te belanden, vermits op geen enkele wijze vereist wordt dat de verzekering aan de titel van erkend boekhouder zou gebeuren vóór de effectieve verwerping van de hoedanigheid van belastingconsulent.

Het is dan ook evident dat de nieuwe belastingconsulent slechts aan de titel van erkend boekhouder moet verzaken na afloop van de procedure bij de raad van het IAB en nadat de nodige formaliteiten werden verricht in verband met het afsluiten van een nieuwe verzekering als belastingconsulent.

De Hoge Raad is dan ook van mening dat het door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten uitgewerkt systeem geen enkel risico op gebied van beroepsaansprakelijkheid inhoudt voor de erkende boekhouders of de erkende boekhouders-fiscalisten die, in het kader van de verschillende overgangsstelsels¹⁸ in verband met de titels van "belastingconsulent" en van "erkend boekhouder-fiscalist", overgaan naar het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten.

B. Draagwijdte van de werkzaamheden die mogen vervuld worden

Voor wat de fiscale werkzaamheden betreft, mag de erkende boekhouder-fiscalist dezelfde opdrachten vervullen als de belastingconsulent voor zover de wetgever in 1999 geen enkel monopolie ingesteld heeft voor die activiteiten. Enkel het voeren van de titel van "belastingconsulent" en van "erkend boekhouder-fiscalist" zijn onderhevig aan een monopolie sinds de inwerkingtreding van voormelde wet van 22 april 1999.

Voor wat de boekhoudkundige werkzaamheden betreft, zou de mogelijkheid van een dubbel lidmaatschap de erkende

17. *Vragen en Antwoorden van de Senaat (1999-2000)*, vraag nr. 667 van 23 mei 2000 van de H. de Clippele, Bulletin 2-20, blz. 937-938.

18. Momenteel werden door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen al twee overgangsbepalingen onderzocht: Koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut der Accountants en Belastingconsulenten, *B.S.* 29 juni 1999, 2^e editie; Voorontwerp van wet betreffende het verkrijgen van de titel van belastingconsulent op grond van beroepservaring (waarvoor de Hoge Raad voor de Economische beroepen op 17 mei 2001 een advies heeft verstrekt).

boekhouders kunnen bevoordelen die, in het kader van de overgangsmaatregelen die bij toepassing van artikel 60, § 1, van de wet van 22 april 1999 aangenomen werden, de titel van belastingconsulent zullen mogen voeren.

Rekening houdend met de wetgeving en met het arrest van het Arbitragehof van 25 januari 2001¹⁹, is het dubbel lidmaatschap (namelijk het gelijktijdig voeren van de titels van “erkend boekhouder” en van “belastingconsulent”) niet toegestaan. De erkende boekhouder zal dan ook geen boekhoudkundige opdrachten in de strikte zin meer mogen uitvoeren (zoals de boekhouding voeren) mocht hij beslissen gebruik te maken van de procedure toegelaten in het kader van de overgangsmaatregelen²⁰ waardoor de titel van belastingconsulent kan verkregen worden.

Afgezien van welke overgangsbepaling ook, moet echter opgemerkt worden dat er een procedure zal bestaan die het een belastingconsulent mogelijk zal maken de titel van accountant te verkrijgen (mits slagen in examens, en in voorkomend geval, een stage) van zodra een koninklijk besluit over de toegang tot het beroep van accountants en/of belastingconsulenten definitief goedgekeurd zal zijn.

Volgens de Hoge Raad kunnen twee oplossingen overwogen worden, voor zover de Regering die situatie wil verhelpen:

- het dubbel lidmaatschap toelaten (in het algemeen of in het bijzonder geval van overgangsmaatregelen);
- een oplossing vinden voor de boekhoudactiviteiten van die erkende boekhouders zodat ze de titel van accountant kunnen behalen, voor zover voldaan wordt aan sommige voorwaarden (diploma, beroepservaring, enz.). Die oplossing kan hetzij overeengekomen worden tussen de twee Instituten, op advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, hetzij door de Regering via koninklijk besluit opgelegd worden, na advies van de Hoge Raad voor de Economische beroepen.

De Hoge Raad wenst er daarenboven aan te herinneren dat de erkende boekhouder die opteert voor het voeren van de titel van erkend boekhouder-fiscalist op fiscaal gebied dezelfde activiteiten mag uitvoeren als zou hij gekozen hebben voor de titel van belastingconsulent²¹. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is van mening dat het weinig aangewezen zou zijn tot een situatie van veralgemeend “dubbel lidmaatschap” te komen in het kader van overgangsmaatregelen, om te vermijden dat op korte termijn alle interesse verdwijnt voor het voeren van de titel van erkend boekhouder-fiscalist en de door de wetgever beoogde doelstelling, in het kader van de goedkeuring van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, grondig te wijzigen.

2.2.1.2. Situatie van de erkende boekhouders die beslissen niet naar het IAB over te gaan

A. Draagwijdte van de werkzaamheden die mogen uitgevoerd worden

De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen voorziet geen enkele onverenigbaarheid tussen het voeren van de titel van “erkend boekhouder” en die van “belastingconsulent”. Er moet echter wel opgemerkt worden dat een beroepsbeoefenaar die de titels van erkend boekhouder en van erkend boekhouder-fiscalist voert juist dezelfde opdrachten mag vervullen als de beroepsbeoefenaar die de titels van erkend boekhouder en van belastingconsulent zou voeren.

De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen beperkt zich immers tot het instellen van een monopolie voor het voeren van de titel van “belastingconsulent”. Daarentegen werd geen enkel monopolie ingesteld voor de opdrachten waarmee enkel de belastingconsulenten zouden kunnen belast worden.

De erkende boekhouder heeft dus geen persoonlijk belang bij het verkrijgen van de titel van belastingconsulent, voor zover het merendeel van zijn werkzaamheden van boekhoudkundige aard zijn. Voor zover daarentegen een groot deel

19. Arrest nr.5/2001 van 25 januari 2001 van het Arbitragehof, Rolnrs.: 1976, 1798, 1799, 1800, 1801, 1802 en 1805, B.S. 16 februari 2001, blz. 4461-4474.

20. Die overgangsbepaling voorziet voor de erkende boekhouders immers niet de mogelijkheid om **automatisch** de titel van “accountant” te mogen voeren.

21. Zie hierover de bijlage bij dit advies.

van zijn activiteiten zuiver fiscaal zouden zijn, zou de erkende boekhouder, voor zover hij zich in het verleden altijd als belastingconsulent voorstelde, die titel mogelijks willen behouden en willen ingeschreven zijn op het tableau van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (zie hierover punt 2.2.1.1. hierboven).

B. Titels die kunnen gevoerd worden door de erkende boekhouder of door de erkende boekhouder-fiscalist

Voor zover een erkend boekhouder of een erkend boekhouder-fiscalist de titel van belastingconsulent wil voeren (buiten de in uitvoering van artikel 60 van de wet van 22 april 1999 aangenomen overgangsmaatregelen om), moet hij de volledige procedure doorlopen (toelatingsexamen, stage van 3 jaar en bekwaamheidsexamen).

Het enig voordeel dat een erkend boekhouder of een erkend boekhouder-fiscalist zou kunnen hebben is een vermindering van de stageduur bij beslissing van de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, binnen de perken van de bepalingen van Hoofdstuk VI (artikelen 22 tot 30) van het koninklijk besluit van 20 april 1990 betreffende de stage van kandidaat-accountants²².

De Hoge Raad stelt in de huidige stand van zaken vast dat er geen overstapsysteem bestaat waardoor de erkende boekhouders(-fiscalisten) kunnen overstappen naar het tableau van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, zoals herhaaldelijk door de twee betrokken Instituten opgevoerd²³.

2.2.2. Onderzoek van de problematiek van het dubbel lidmaatschap in de algemene context

De erkenning van beroepsbeoefenaars die deel uitmaken van wat gangbaar “de economische beroepen” genoemd wordt kwam geleidelijk tot stand:

- de wet van 22 juli 1953 beschermt de titel van “bedrijfsrevisor”;
- de wet van 21 februari 1985 heeft de titel van “accountant” beschermd;

- de wet van 19 mei 1992 heeft de titel van “erkend boekhouder” beschermd;
- de wet van 22 april 1999 heeft de wetten van 21 februari 1985 en van 19 mei 1992 opgeheven en beschermd voortaan de titels van “accountant”, van “belastingconsulent”, van “erkend boekhouder” en van “erkend boekhouder-fiscalist”.

De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen is het onderwerp geweest van voorafgaande raadplegingen onder de drie Instituten om te kunnen inspelen op de noden van die sector. Het gevolg was dat de wet van 22 april 1999 de “belastingconsulenten” bij het IAB ondergebracht heeft en de “erkende boekhouders-fiscalisten” bij het BIBF.

Gezien de in het Belgisch wetsbestel historisch gegroeide banden tussen het boekhoudrecht en het belastingrecht, meent de Hoge Raad dat het weinig oordeelkundig zou geweest zijn een vierde Instituut op te richten dat alle specialisten op fiscaal vlak zou samenbrengen, met het risico alle accountants en erkende boekhouders te doen kiezen tussen twee Instituten of lid te worden van twee beroepsorganisaties (systematisch dubbel lidmaatschap).

Meer bepaald voor het dubbel lidmaatschap BIBF/IAB, stelt de Hoge Raad vast dat het door de Raad van het Instituut der Accountants in 1994 naar voor gebracht argument, met name dat de leden van het Beroepsinstituut van Boekhouders niet aan een plichtenleer onderworpen zijn, niet meer gegrond is. Het koninklijk besluit van 23 december 1997 tot goedkeuring van de plichtenleer van het Beroepsinstituut van Boekhouders²⁴ bepaalt in artikel 21 de werkzaamheden die als onverenigbaar moeten beschouwd worden met het statuut van erkend boekhouder.

De Hoge Raad stelt bovendien vast dat het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten bepalingen aan het uitwerken zijn voor de toegang tot het beroep van hun leden en dat de bepalingen over de

22. Gelijkaardige bepalingen worden voorgesteld in Hoofdstuk V van het voor advies bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen ingediend voorontwerp van wet betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of van belastingconsulent.

23. Zie hierover het arrest nr. 5/2001 van 25 januari 2001 van het Arbitragehof, B.S. 16 februari 2001.

24. Koninklijk besluit zoals gepubliceerd in het B.S. van 29 januari 1998 (err. B.S. 12 juni 1998).

deontologie en het toezicht nog moeten herzien worden omwille van de integratie, hetzij van de belastingconsulenten, hetzij van de erkende boekhouders-fiscalisten in hun Instituten.

De Hoge Raad wil ook in herinnering brengen dat voor zover de oude wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen niet bepaalt of er al dan niet onverenigbaarheid is tussen het voeren van de titel(s) van “accountant” en/of van “belastingconsulent” en die van “erkend boekhouder” of van “erkend boekhouder-fiscalist”, het de betrokken Instituten toekomt om te bepalen, rekening houdend met de deontologische regels waaraan ze zich moeten houden, in hoeverre er al dan niet onverenigbaarheid bestaat.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen meent echter dat het niet oordeelkundig zou zijn tot een toestand van veralgemeend “dubbel lidmaatschap” te komen, waarbij het zou passen dat, met het oog op de zichtbaarheid van de onderdelen van de economische beroepen, de twee betrokken Instituten, het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten et het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten, fuseren.

Tot besluit, de Hoge Raad meent dat het niet aangewezen zou zijn de grondslagen van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen te herzien, vermits geen enkel nieuw element aan de toelatingsvoorwaarden noch in verband met de opdrachten die aan de verschillende categorieën van die economische beroepen toevertrouwd worden, toegevoegd werd.

Voor zover er echter een politieke wil mocht zijn om op korte termijn de structuur van de economische beroepen (en hun onderlinge verbanden) te herzien, is de Hoge Raad zo vrij te wijzen op het belang om een eerste bespreking in het Interinstitutencomité, met de steun van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen te houden.

De analyse van de noodzaak of de gegrondheid van een stelsel van dubbel lidmaatschap is onlosmakelijk verbonden aan de problemen op gebied van deontologie, toezicht, betaling van bijdragen, ...

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen onderlijnt bijgevolg dat, in die veronderstelling, het nuttig zou zijn dat het Interinstitutencomité, opgericht door artikel 53 van voormelde wet van 22 april 1999, een belangrijke rol zou kunnen spelen om de basis te leggen voor een toenadering tussen de Instituten door het uitwerken van bijvoorbeeld overstapmogelijkheden tussen de Instituten of van een gezamenlijk beleid ten overstaan van het dubbel lidmaatschap.

Voor het invoeren van overstapmogelijkheden, dient er op gewezen te worden dat op 30 maart 1998 een akkoord ondertekend werd tussen het Instituut der Accountants en het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Hoewel in de loop van het jaar 2000 gesproken werd over de oprichting van een dergelijk overstapstelsel tussen het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten, werd tot op heden nog geen akkoord ondertekend tussen die twee Instituten. Dergelijk overstapstelsel zou ook kunnen bijdragen tot het oplossen van het geïndiceerde probleem van dubbel lidmaatschap.

D

Bijlage

Voeren van titel(s) en werkzaamheden door de verschillende economische beroepen

De economische beroepen bestaan uit de bedrijfsrevisoren (wettelijk erkende titel sinds 1953), uit accountants (wettelijk erkende titel sinds 1985), uit erkende boekhouders (wettelijk erkende titel sinds 1991) en uit belastingconsulenten en erkende boekhouders-fiscalisten (wettelijk erkende titels sinds 1999).

Behalve een beschrijving van de werkzaamheden van die economische beroepen, stelt deze bijlage zich tot doel de draagwijdte van de opdrachten die de beroepsbeoefenaars kunnen uitoefenen in functie van de titel(s) die ze voeren, objectief te onderzoeken.

Die analyse werd gemaakt op grond van de huidige wetgeving en jurisprudentie.

A. Beschrijving van de werkzaamheden van de economische beroepen

1. Werkzaamheden van bedrijfsrevisoren

25. Artikel 3 van de wet van 22 juli 1953 tot oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

26. De wettelijke rekeningencontrole kan slechts door bedrijfsrevisoren verricht worden. Merken we op dat als geen commissaris moet benoemd worden, volgens artikel 166 van het Wetboek van vennootschappen iedere vennoot individueel over de onderzoeks- en controlebevoegdheid van een commissaris beschikt. Elke vennoot kan zich daarbij laten vertegenwoordigen door een accountant. Die opdracht verschilt echter van de wettelijke rekeningencontrole vermits geen getuigschrift van de rekeningen zal overgemaakt worden, noch aan de aandeelhouders (met het oog op de algemene vergadering ter goedkeuring van de jaarrekeningen) noch aan derden. De opdracht van de accountant wordt uitgevoerd voor rekening van de vennoot die gevraagd heeft door die accountant vertegenwoordigd te worden.

27. De belangrijkste opdrachten die de wetgever en de Koning aan de bedrijfsrevisoren toekent, zijn opgenomen in de bijlage van het jaarverslag van het Instituut der Bedrijfsrevisoren 2000, blz. 7-16.

28. Gecombineerde lezing van de artikelen 34 en 37 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

splitsingen, de verandering van juridische vorm van vennootschappen). Andere zijn opgenomen in bijzondere wettelijke of reglementaire bepalingen²⁷.

- In de huidige stand van wettelijke en reglementaire bepalingen, kunnen de bedrijfsrevisoren ook diverse contractuele opdrachten uitvoeren, voor zover die opdrachten geen afbreuk doen aan de beginselen van de plichtenleer waaraan die beroepsbeoefenaars zich moeten houden.
- De bedrijfsrevisoren kunnen alle opdrachten uitvoeren die aan accountants toevertrouwd worden. Er moet echter opgemerkt worden dat, rekening houdend met de deontologische beginselen op gebied van onafhankelijkheid waaraan de bedrijfsrevisoren zich moeten houden, die opdrachten niet noodzakelijk moeten verricht worden in de vennootschappen waarin ze belast zijn met de wettelijke rekeningencontrole.
- Wat de activiteiten betreft die voorbehouden zijn aan de *externe accountants*, kunnen volgende opdrachten niettemin ook door de bedrijfsrevisoren verricht worden²⁸:

- alle boekhoudstukken nazien en corrigeren;
- zowel privé- als gerechtelijke expertise met betrekking tot de boekhoudkundige organisatie van ondernemingen, alsook de analyse met boekhoudtechnische procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid en risico's;
- de opdrachten andere dan deze bedoeld in 1° tot 5° van artikel 34 van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen (zie hierna) en waarvan de uitvoering hem bij of krachtens de wet is voorbehouden.

- De bedrijfsrevisoren kunnen, hoewel ze de titel van “belastingconsulent” of van “erkend boekhouder-fiscalist” niet mogen voeren, toch diensten verstrekken op fiscaal gebied voor zover die geen afbreuk doen aan hun onafhankelijkheid. Geen enkel monopolie werd ingesteld voor de “belastingconsulenten” of de “erkende boekhouders-fiscalisten”. Het is immers het voeren van de twee titels die beschermd wordt.

Er dient in verband met de werkzaamheden van belastingconsulenten opgemerkt te worden dat personen met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor de activiteiten vermeld in artikel 38, 3° (vertegenwoordiging van de belastingplichtige) slechts mogen uitvoeren voor de ondernemingen waarin zij geen revisorale opdrachten uitoefenen²⁹.

- Tenslotte mogen de bedrijfsrevisoren en ook de stagiairs-bedrijfsrevisoren de beroepsactiviteiten van boekhouder uitoefenen zonder ingeschreven te zijn op het tableau van de beroepsbeoefenaars van het beroep of op de lijst van de stagiairs. Als zij van die mogelijkheid gebruik maken, zijn zij niet gemachtigd de titel van “erkend boekhouder” of van “stagiair-boekhouder” te voeren³⁰.

29. Artikel 19 *in fine* van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

30. Overeenkomstig artikel 48 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

31. Artikel 34 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

32. Net zoals de bedrijfsrevisoren, mogen de accountants (meer bepaald de externe) de opdrachten uitvoeren die aan belastingconsulenten toevertrouwd worden (zonder echter de titel te mogen voeren). De enige in de wet van 22 april 1999 voorkomende beperking is die dat ze de belastingplichtigen evenwel niet mogen vertegenwoordigen voor zover ze een opdracht vervullen die hen bij of krachtens een wet toekomen (behalve de opdrachten vermeld in artikel 34, 1° tot 5° van de wet van 22 april 1999) (bij wijze van voorbeeld vermelden we de fusies, de splitsingen of nog de verandering van juridische vorm van een onderneming) of als ze één der opdrachten vervullen vermeld in artikel 166 van het Wetboek van Vennootschappen.

33. Artikel 37 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

organiseren en advies verstrekken inzake boekhoudkundige en administratieve organisatie bij ondernemingen;

4° de boekhouding van derden organiseren en voeren;

5° de in artikel 38 bedoelde werkzaamheden³² (activiteiten van belastingconsulenten). Enkel de werkzaamheden van belastingconsulenten bedoeld in artikel 38, 3° (vertegenwoordiging van de belastingplichtige) mogen niet door een accountant uitgevoerd worden voor de ondernemingen waarvoor hij opdrachten vervult bedoeld in 6° (andere wettelijke en reglementaire opdrachten – zie hierna) en in artikel 37, 1° lid, 2° (opdrachten bedoeld in artikel 166 van het Wetboek van Vennootschappen);

6° de opdrachten andere dan deze bedoeld in 1° tot 5° van artikel 34 van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen (zie hierna) en waarvan de uitvoering hem bij of krachtens de wet is voorbehouden.

- Daarnaast zijn enkel de *externe accountants* gerechtigd de volgende werkzaamheden en opdrachten geregeld uit te oefenen of aan te bieden³³:

1° de in artikel 34, 1°, 2° en 6°, bedoelde werkzaamheden, met name:

– alle boekhoudstukken nazien en corrigeren;

– zowel privé- als gerechtelijke expertise met betrekking tot de boekhoudkundige organisatie van ondernemingen, alsook de analyse met boekhoudtechnische procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's;

– de opdrachten andere dan deze bedoeld in 1° tot 5° van artikel 34 van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen (zie hierna) en waarvan de uitvoering hem bij of krachtens de wet is voorbehouden.

2° de opdrachten bedoeld in artikel 166 van het Wetboek van vennootschappen.

2. Werkzaamheden van accountants

De activiteiten van *accountant* bestaan erin³¹ in privé-ondernemingen, openbare instellingen of voor rekening van elke belanghebbende persoon of instelling, de volgende opdrachten uit te voeren:

1° alle boekhoudstukken nazien en corrigeren;

2° zowel privé- als gerechtelijke expertise met betrekking tot de boekhoudkundige organisatie van ondernemingen, alsook de analyse met boekhoudtechnische procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's;

3° boekhoudkundige en administratieve diensten bij ondernemingen

"Wordt geen commissaris benoemd, dan heeft, niettegenstaande iedere andersluitende statutaire bepaling, iedere vennoot individueel de onderzoeks- en controlebevoegdheid van een commissaris. Hij kan zich laten vertegenwoordigen door een accountant." (artikel 166 W. Venn.)

Punt 1 is echter niet van toepassing op:

- 1° de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren;
- 2° de werkzaamheden bedoeld in artikel 34, 1° en 2° (met name enerzijds alle boekhoudstukken nazien en corrigeren en anderzijds zowel privé- als gerechtelijke expertise met betrekking tot de boekhoudkundige organisatie van ondernemingen, alsook de analyse met boekhoudtechnische procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's), uitgevoerd in ondergeschikt verband krachtens een arbeidsovereenkomst of een door de overheid bezoldigde betrekking die niet leiden tot een attest of een expertiseverslag om aan derden te worden afgegeven.

- De accountants mogen ook diverse contractuele opdrachten uitvoeren voor zover ze geen inbreuk plegen op de beginselen van de plichtenleer waaraan die beroepsbeoefenaars zich moeten houden.
- De *accountants* en ook de *stagiairs-accountants* mogen de beroepsactiviteiten van boekhouder uitoefenen zonder ingeschreven te zijn op het tableau van de beroepsbeoefenaars van het beroep of op de lijst van de stagiairs. Als zij van die mogelijkheid gebruik maken, zijn zij niet gemachtigd de titel van "erkend boekhouder" of van "stagiair-boekhouder" te voeren³⁴.

3. Werkzaamheden van belastingconsulenten

- De activiteiten de belastingconsulent bestaan erin³⁵:
 - 1° advies te verstrekken in alle belastingaangelegenheden;

- 2° belastingplichtigen bij te staan bij de nakoming van hun fiscale verplichtingen;
- 3° belastingplichtigen te vertegenwoordigen.

Er moet overigens onderlijnd worden dat het door de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen ingestelde monopolie, enkel het voeren van de titel betreft. Geen enkel monopolie in verband met de werkzaamheden die door de belastingconsulenten mogen uitgevoerd worden, komt in voormelde wet van 22 april 1999 voor.

- De belastingconsulenten mogen ook diverse contractuele opdrachten uitvoeren voor zover ze geen inbreuk plegen op de beginselen van de plichtenleer waaraan die beroepsbeoefenaars zich moeten houden.

4. Werkzaamheden van erkende boekhouders

- Degene die de beroepswerkzaamheid van "boekhouder" uitoefent, is diegene die zich gewoonlijk, als zelfstandige en voor rekening van derden, bezighoudt met³⁶:
 - de organisatie van boekhoudingsdiensten en raadgeving daaromtrent;
 - het openen, het houden, het centraliseren en het sluiten van boekingen, geschikt voor het opmaken van de rekeningen;
 - het bepalen van de resultaten en het opmaken van de jaarrekening in de door de wet bepaalde vorm;
 - de in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 bedoelde werkzaamheden (activiteiten van belastingconsulenten), te weten:
 - 1° advies te verstrekken in alle belastingaangelegenheden;
 - 2° belastingplichtigen bij te staan bij de nakoming van hun fiscale verplichtingen;
 - 3° belastingplichtigen te vertegenwoordigen.
- De erkende boekhouders mogen ook diverse contractuele opdrachten uitvoeren voor zover ze geen inbreuk plegen

34. Overeenkomstig de bepalingen van artikel 48 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

35. Artikel 38 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

36. Artikel 49 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

gen op de beginselen van de plichtenleer waaraan die beroepsbeoefenaars zich moeten houden.

5. Werkzaamheden van erkende boekhouders-fiscalisten

- De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen geeft geen enkele omschrijving van de werkzaamheden van erkende boekhouders-fiscalisten. Voor zover de werkzaamheden van de erkende boekhouders, omschreven in artikel 49 van voormelde wet, alle activiteiten bevatten die toegekend worden aan belastingconsulenten in toepassing van de wet van 22 april 1999, kan men er van uitgaan dat de *erkende boekhouders-fiscalisten de facto identiek dezelfde opdrachten mogen uitvoeren als de erkende boekhouders*.
- Alle werkzaamheden die door de belastingconsulenten mogen uitgevoerd worden, mogen dan ook door de erkende boekhouders-fiscalisten uitgevoerd worden. Deze laatste mogen immers ook alle opdrachten van erkend boekhouder vervullen vermits de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen elke erkende boekhouder-fiscalist oplegt daarnaast ook erkend boekhouder te zijn.

B. Draagwijdte van de opdrachten die door de beroepsbeoefenaars kunnen uitgevoerd worden in functie van de titel(s) die ze voeren

Onderstaande grafieken handelen over de titels die mogen gevoerd worden en de daaraan verbonden opdrachten die mogen uitgevoerd worden door elk der leden van de economische beroepen: de bedrijfsrevisoren (grafiek 1), de accountants (grafiek 2), de belastingconsulenten (grafiek 3), de erkende boekhouders (grafiek 4) en de erkende boekhouders-fiscalisten (grafiek 5).

Opdrachten en titel(s)

Voorgaand punt A. geeft onder meer de uittreksels uit de huidige wetteksten die

de opdrachten omschrijven die mogen uitgevoerd worden door elke groep van de economische beroepen. Bij wijze van samenvatting moet vermeld worden dat de economische beroepen bestaan uit vijf categorieën beroepsbeoefenaars (de bedrijfsrevisoren, de accountants, de belastingconsulenten, de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten) en dat die 5 categorieën beroepsbeoefenaars in drie gespecialiseerde domeinen werkzaam zijn: de audit, de boekhouding en de fiscaliteit.

Elke beroepsbeoefenaar kan zich toeleggen op één, twee of drie van die domeinen, maar kan niet alle titels voeren.

Uit de voorbereidende werken op de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen³⁷, blijkt immers dat een beroepsbeoefenaar de titels verbonden aan één of meerdere van die verschillende gespecialiseerde domeinen kan voeren. In de wetteksten wordt één enkele onvereenigbaarheid vermeldt (niet gelijktijdig bedrijfsrevisor en belastingconsulent zijn) om "evidente redenen van onafhankelijkheid [van de bedrijfsrevisoren] in het belang van het maatschappelijk verkeer"³⁸. Dit wil echter niet zeggen dat de bedrijfsrevisoren, occasioneel, geen fiscale werkzaamheden mogen uitoefenen. De wet van 22 april 1999 beperkt het verbod tot het voeren van de titels van bedrijfsrevisor en van belastingconsulent.

Deontologie

Als een beroepsbeoefenaar meerdere titels voert, moet hij zich houden aan de regels van de plichtenleer van de verschillende beroepen. In dat geval moet rekening gehouden worden met de meest strikte deontologische regels, rekening houdend met eventuele specifieke beperkingen voor de andere beroepen.

De gedragsregels van de economische beroepen zijn zeer gelijklopend. Er moet echter op gewezen worden dat de plichtenleer voor de bedrijfsrevisoren strenger is dan die voor de accountants (externe) en voor de belastingconsulenten (externe) of die voor de erkende boekhouders

37. Gezamenlijke lezing van p. 3 en p. 11 van de memorie van toelichting van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen van 13 januari 1999 (*Parl.St.*, Kamer 1998-1999, 1923/1 en 1924/1).

38. De memorie van toelichting van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen van 13 januari 1999 (*Parl.St.*, Kamer 1998-1999, 1923/1 en 1924/1, blz. 3) bepaalt dat "om evidente redenen van onafhankelijkheid in het belang van het maatschappelijk verkeer, kan een bedrijfsrevisor niet de titel van belastingconsulent dragen".

en de erkende boekhouders-fiscalisten voor zover de bedrijfsrevisoren de meeste van hun werkzaamheden uitvoeren in het algemeen belang en niet voor rekening van een persoon (fysieke of rechts-) of voor een groep bepaalde personen.

Als een beroepsbeoefenaar verschillende titels voert, wordt het feit dat hij rekening zal moeten houden met de plichtenleer van elk van die beroepen, in het kader van het aannemen en het uitvoeren van zijn verschillende opdrachten, aangeduid met een asterisk (*).

Structuur van de hierna opgenomen tabellen

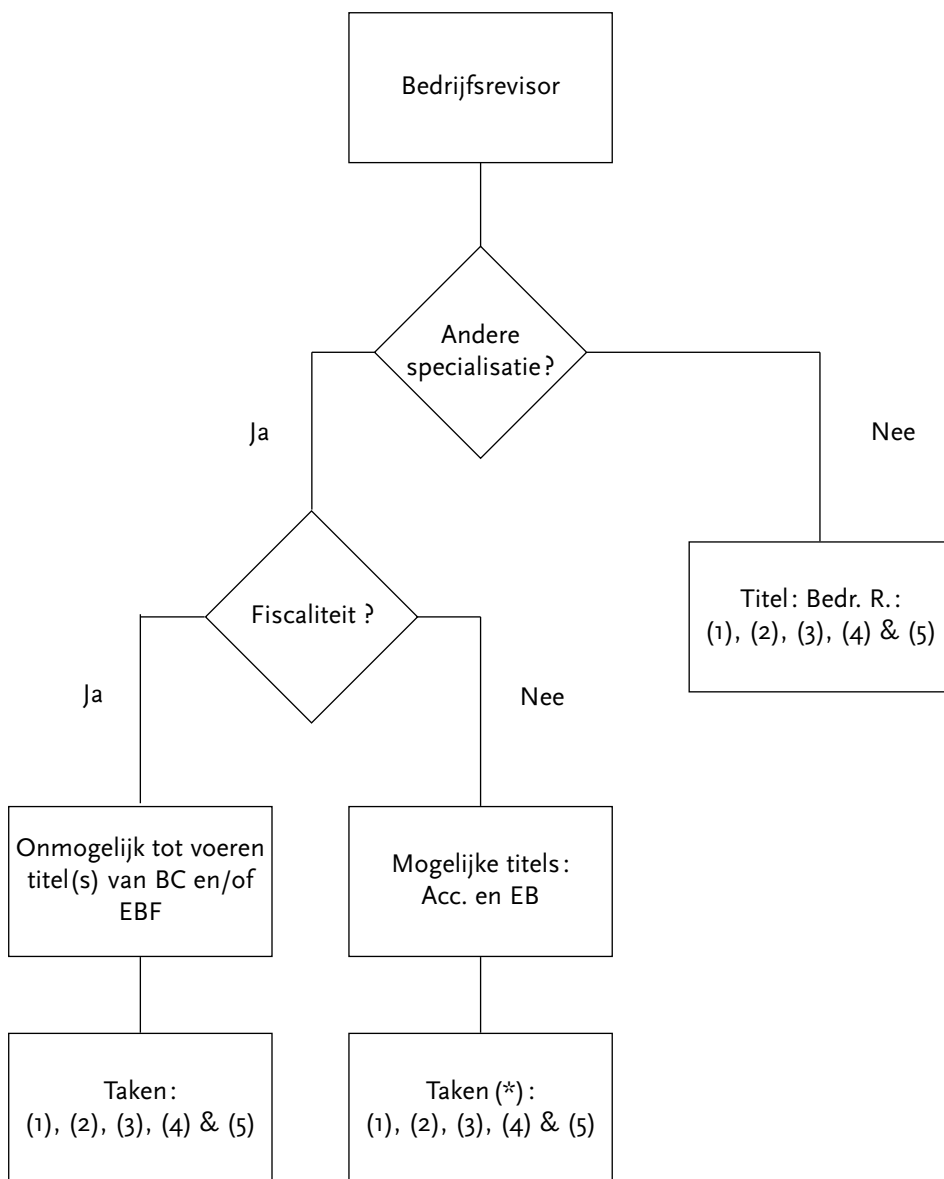
Voor elke categorie van beroepsbeoefenaars moet nagegaan worden welke werkzaamheden hij mag uitvoeren, naargelang hij één of meerdere wettelijk erkende titels voert in één of twee domeinen van de economische beroepen.

Zelfs mocht een beroepsbeoefenaar werkzaamheden uitvoeren in de drie gespecialiseerde domeinen (audit, boekhouding en fiscaliteit) kan hij, overeenkomstig de bepalingen van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen, slechts de titels voeren van ten hoogste twee van die gespecialiseerde domeinen.

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Grafiek 1



Legende

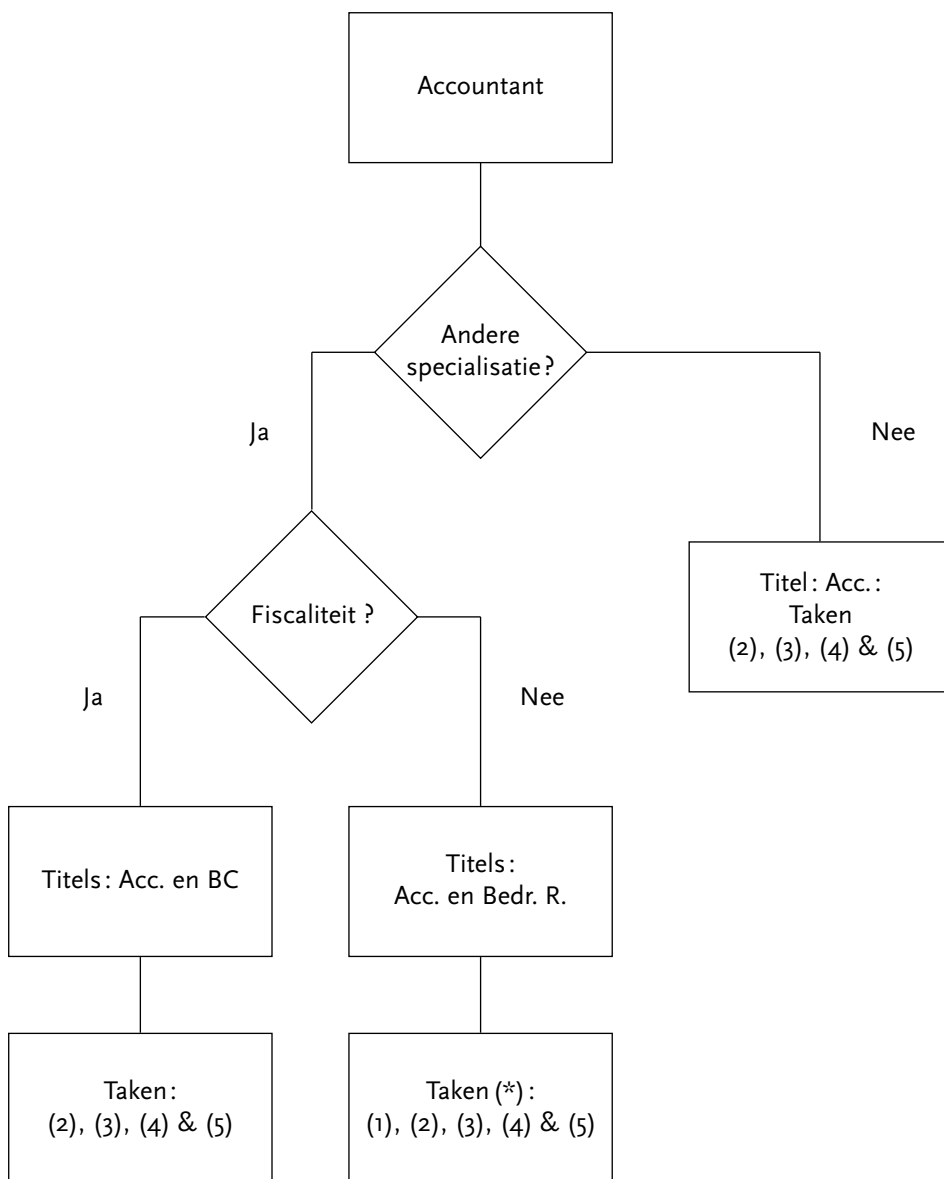
Titels
Bedr.R.: bedrijfsrevisor
Acc.: accountant
BC: belastingconsulent
EB: erkend boekhouder
EBF: erkend boekhouder-fiscalist

Taken (zie boven, punt A.)
(1): activiteiten van bedrijfsrevisor
(2): activiteiten van accountant
(3): activiteiten van belastingconsulent
(4): activiteiten van erkend boekhouder
(5): activiteiten van erkend boekhouder-fiscalist
*: mits eerbiediging van de deontologie van de betrokken economische beroepen

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Grafiek 2



Legende

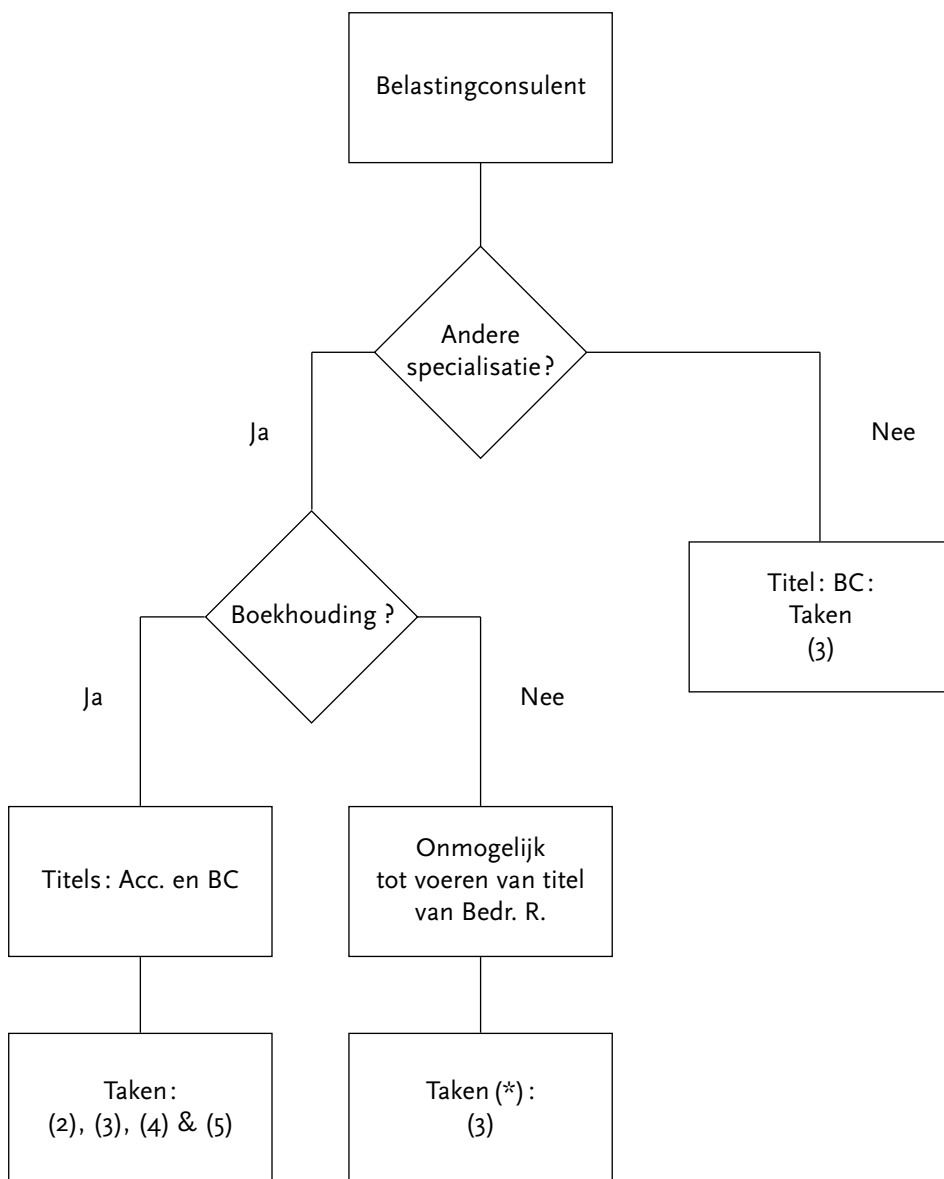
Titels
Bedr.R.: bedrijfsrevisor
Acc.: accountant
BC: belastingconsulent
EB: erkend boekhouder
EBF: erkend boekhouder-fiscalist

Taken (zie boven, punt A.)
(1): activiteiten van bedrijfsrevisor
(2): activiteiten van accountant
(3): activiteiten van belastingconsulent
(4): activiteiten van erkend boekhouder
(5): activiteiten van erkend boekhouder-fiscalist
*: mits eerbiediging van de deontologie van de betrokken economische beroepen

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Grafiek 3



Legende

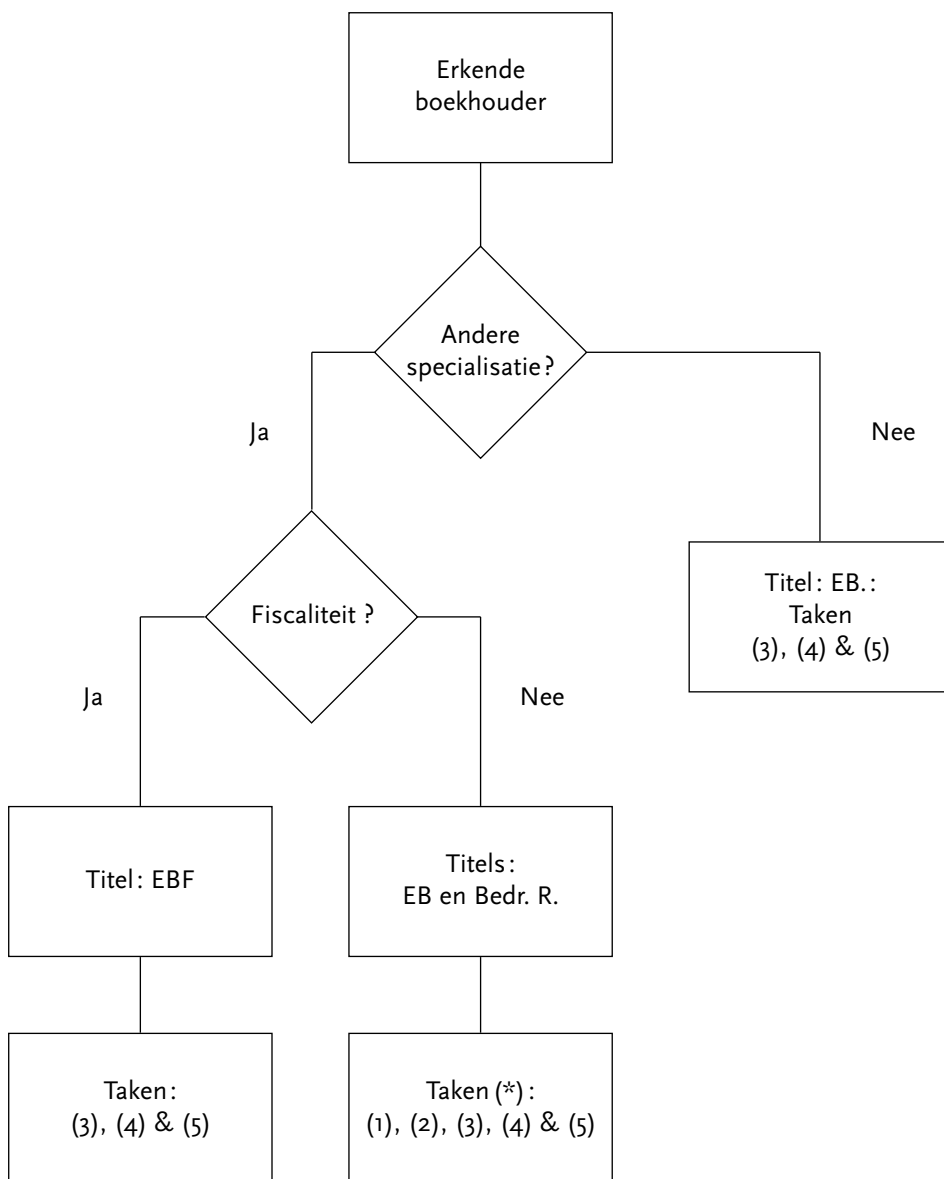
Titels
Bedr.R.: bedrijfsrevisor
Acc.: accountant
BC: belastingconsulent
EB: erkend boekhouder
EBF: erkend boekhouder-fiscalist

Taken (zie boven, punt A.)
(1): activiteiten van bedrijfsrevisor
(2): activiteiten van accountant
(3): activiteiten van belastingconsulent
(4): activiteiten van erkend boekhouder
(5): activiteiten van erkend boekhouder-fiscalist
*: mits eerbiediging van de deontologie van de betrokken economische beroepen

**HOGЕ RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5° verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Grafiek 4



Legende

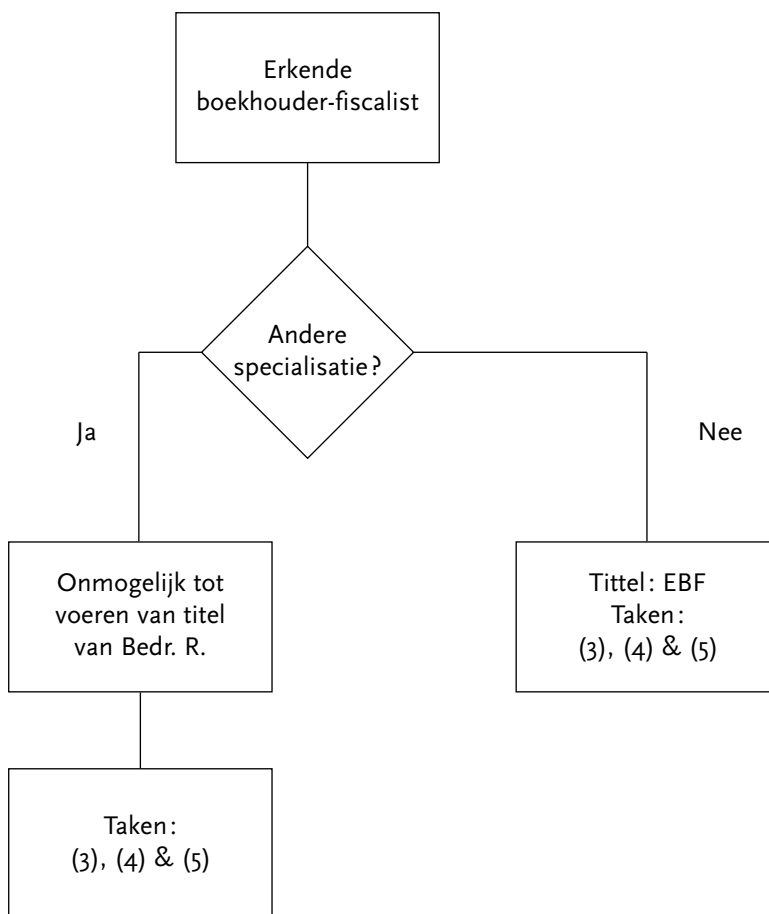
Titels
 Bedr.R.: bedrijfsrevisor
 Acc.: accountant
 BC: belastingconsulent
 EB: erkend boekhouder
 EBF: erkend boekhouder-fiscalist

Taken (zie boven, punt A.)
 (1): activiteiten van bedrijfsrevisor
 (2): activiteiten van accountant
 (3): activiteiten van belastingconsulent
 (4): activiteiten van erkend boekhouder
 (5): activiteiten van erkend boekhouder-fiscalist
 *: mits eerbiediging van de deontologie van de betrokken economische beroepen

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Grafiek 5



Legende

Titels
 Bedr.R.: bedrijfsrevisor
 Acc.: accountant
 BC: belastingconsulent
 EB: erkend boekhouder
 EBF: erkend boekhouder-fiscalist

Taken (zie boven, punt A.)
 (1): activiteiten van bedrijfsrevisor
 (2): activiteiten van accountant
 (3): activiteiten van belastingconsulent
 (4): activiteiten van erkend boekhouder
 (5): activiteiten van erkend boekhouder-fiscalist
 *: mits eerbiediging van de deontologie van de betrokken economische beroepen

bijlage IX

Synthese

In 1984 heeft het Instituut der Bedrijfsrevisoren een systeem uitgewerkt inzake "confraternale controle" met als doel zich te vergewissen van de kwaliteit van de werkmethoden van de bedrijfsrevisoren in het kader van hun controleopdrachten.

Rekening houdend met de evoluties die zich sinds een aantal jaren hebben voorgedaan – voornamelijk op Europees niveau – is het Instituut der Bedrijfsrevisoren ertoe overgegaan om de draagwijdte van de opdracht van de revisoren in het kader van de confraternale controle, voortaan "kwaliteitscontrole" genaamd, te preciseren en te herzien.

In het algemeen steunt de Hoge Raad, na analyse van de huidige context op internationaal niveau, de benadering zoals door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren weerhouden en verheugt zich over de proactieve houding van zelfregulering terzake.

De Hoge Raad wenst evenwel de aandacht te vestigen op een aantal elementen die wat de hoofdzaak betreft als volgt kunnen worden samengevat:

- *de moeilijkheid om een advies op het stuk van de normen inzake kwaliteitscontrole uit te brengen in de mate dat de zogenaamde "mission statement" van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren naar de zogenaamde Commissie Kwaliteitscontrole nog niet beschikbaar is;*
- *het belang van het behoud van het verplichte karakter van de kwaliteitscontrole voor alle bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen en vennootschappen of maatschappen van revisoren) binnen een termijn die door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren wordt vastgelegd;*
- *het pertinent karakter van de verschillende behandeling op het stuk van kwaliteitscontrole van revisoren die belast zijn met controleopdrachten in de zogenaamde "instellingen van openbaar belang" en de te vermijden hinderpalen bij de uitwerking van dergelijke onderscheiden behandeling.*

A. Inleiding

Het voor advies voorgelegd ontwerp van normen heeft tot doel de normen inzake de confraternele controle, goedgekeurd door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren in zijn zitting van 5 juli 1991, te wijzigen.

In het algemeen is het van belang om te onderstrepen dat de kwaliteitscontrole van de wettelijke rekeningencontrole essentieel is in de mate dat de kwaliteit van de wettelijke controle de geloofwaardigheid van de openbaargemaakte financiële informatie versterkt en een toegevoegde waarde betekent, alsook een betere bescherming voor de aandeelhouders, de investeerders, de schuldeisers en andere belanghebbende partijen.

De Hoge Raad kreeg de wettelijke opdracht¹ bij te dragen tot de uitwerking van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen, via het verstrekken van adviezen of aanbevelingen, op eigen initiatief of op verzoek, gericht aan de Regering of aan de beroepsorganisaties die de economische beroepen omvatten.

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft op 13 februari 2002 de Hoge Raad voor de Economische Beroepen om een advies ver-

zocht over dit ontwerp van normen, waarin in hoofdzaak het verplicht karakter van de kwaliteitscontrole, de draagwijdte, de periodiciteit, de tuchtrechtelijke sancties die er kunnen uit voortvloeien en de openbaarmaking van de resultaten van de kwaliteitscontrole worden vastgelegd.

De belangrijkste wijzigingen in vergelijking met de normen die in werking zijn sinds 5 juli 1991, vinden hun oorsprong in volgende elementen:

- de goedkeuring van een Europese aanbeveling van 15 november 2000 inzake waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie: minimumvereisten²;
- de beslissing van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren om een wijziging door te voeren aan de delegatie van zijn wettelijke opdracht om toe te zien op de correcte uitoefening van de aan de bedrijfsrevisoren toevertrouwde opdrachten. Tot 2001 was de “confraternele controle” gedelegeerd aan de *Commissie van Toezicht*, die op haar beurt aan de *Subcommissie Confraternele Controle* delegeerde. Sinds 2001 delegeert de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren rechtstreeks aan de *Commissie Kwaliteitscontrole*.

B. Advies van de Hoge Raad

oord vooraf

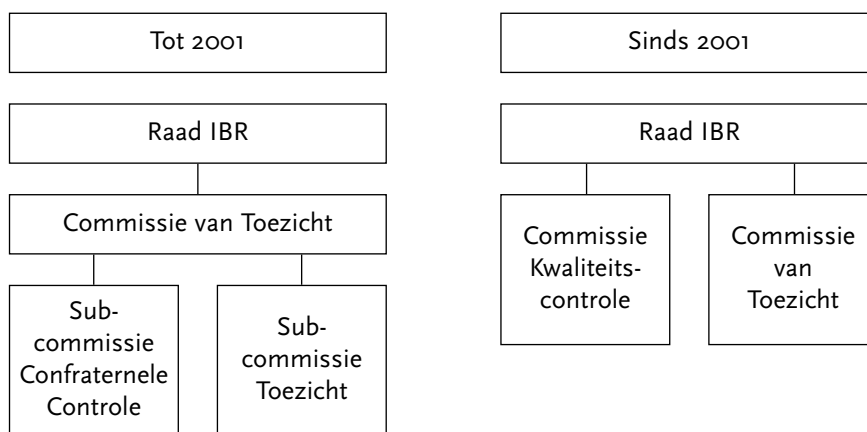
De in 2001 goedgekeurde wijzigingen inzake de organisatie van het toezicht, uitgeoefend door het Instituut der Bedrijfsrevisoren

Op basis van de uittreksels van het Jaarverslag van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, overgemaakt in bijlage aan een schrijven van 29 maart 2002, stellen de leden van de Hoge Raad

voor de Economische Beroepen vast dat een fundamentele beslissing is genomen in de loop van het jaar 2001 op het vlak van de organisatie van het toezicht³. Inderdaad, de werkzaamheden inzake “confraternele controle”, voortaan “kwaliteitscontrole” genaamd, hangen sinds 2001 niet meer af van de Commissie van Toezicht van het Instituut. De Commissie Kwaliteitscontrole beschikt voortaan over een volledige autonomie en rapporteert haar bevindingen rechtstreeks aan de Raad van het Instituut.

1. Deze opdracht vloeit voort uit artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.
2. *PB. L.* nr. 91 van 31 maart 2001.
3. *IBR, Jaarverslag 2001*, punt 6.2. inzake de bevoegdheden van de Commissie Kwaliteitscontrole, p. 59.

Schematisch kan de organisatie van het toezicht, zoals georganiseerd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren, vóór en na 2001 als volgt worden voorgesteld:



Deze wijziging aan de interne organisatie van het toezicht binnen het Instituut der Bedrijfsrevisoren impliceert een wijziging op het stuk van de inhoud van de delegatie⁴, zoals gedaan door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren op 3 september 1993 aan de toenmalige Commissie van Toezicht.

De leden van de Hoge Raad nemen akte van deze beslissing in 2001 die a priori de Raad van het Instituut zou moeten toelaten om zich nog beter rekenschap te geven van de hoeveelheid en de kwaliteit van de werkzaamheden die in de schoot van deze Commissie worden verricht. Immers, de informatie die aan de Raad op het stuk van kwaliteitscontrole wordt overgemaakt – ongeacht of het gaat om informatie op het stuk van de inhoud of op het stuk van de vorm – wordt niet meer overgelaten aan de appreciatie van de Commissie van Toezicht.

Volgens de leden van de Hoge Raad zou deze opsplitsing de Commissie van Toezicht “nieuwe stijl” moeten toelaten om zich uitgebreider bezig te houden met de opdrachten die haar door de Raad worden toevertrouwd, zoals de uitoefening van opdrachten die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van de wettelijke rekeningencontrole of nog, de modaliteiten en de voorwaarden van de bezoldiging van de revisoren, zoals bedoeld in artikel 9 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

De Hoge Raad houdt eraan om te benadrukken dat het in de huidige stand van zaken niet evident is om een advies uit te brengen in verband met een ontwerp van normen inzake kwaliteitscontrole, in de mate dat de taken die aan elk van deze twee Commissies worden gedelegeerd nog niet duidelijk gedefinieerd zijn door de leden van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren⁵.

Het zou, volgens de leden van de Hoge Raad, logischer geweest zijn om het ontwerp van normen inzake de kwaliteitscontrole voor advies aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen voor te leggen, tegelijk met het overmaken van een door de Raad van het Instituut voorgestelde tekst, houdende de herziening van de delegatie van de werkzaamheden waarmee de Raad door de wet van 22 juli 1953 wordt belast.

Uit de editie 2001 van het Vademecum van de bedrijfsrevisoren⁶ blijkt: “De kwaliteitscontrole heeft tot doel zich ervan te vergewissen dat de bedrijfsrevisoren hun werkzaamheden uitoefenen, overeenkomstig de controlenormen en de toepasselijke deontologische regels. Het biedt bovendien, meer algemeen, de gelegenheid kwaliteitsverbeteringen bij de beroepsuitoefening aan te moedigen.»

Niettegenstaande het feit dat op heden nog geen “Mission statement” bestaat die de door de Commissie Kwaliteitscontrole uit te voeren werkzaamheden preciseert,

4. Zie in dit verband, Vademecum van de bedrijfsrevisor (1999), Instituut der Bedrijfsrevisoren, Editie Kluwer, pp. 148-151.

5. “Deze beslissing van de Raad maakt het noodzakelijk de “delegatie vanwege de Raad aan de Commissie van Toezicht”, zoals vastgelegd in de beslissing van de Raad van 3 september 1993 (...) te herzien.” De Raad heeft de toezichtcommissies om een voorstel in dit verband verzocht.

6. Vademecum van de bedrijfsrevisoren (2001), Editie Kluwer, p. 339.

heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen toch gewenst een advies te geven over dit ontwerp van normen op basis van deze algemene definitie die in het Vademecum van de bedrijfsrevisoren is opgenomen. De Hoge Raad zou daarentegen wensen over te gaan tot een tweede onderzoek in het licht van de opdrachten die de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren zal beslissen om over te dragen, enerzijds aan de Commissie van Toezicht en anderzijds aan de Commissie Kwaliteitscontrole.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen merkt in dit verband op dat bij lezing van het ontwerp van normen, voorgelegd voor advies, het onmogelijk is om uit te maken of de Raad van het Instituut bepaalde beslissingen alleen neemt, dan wel op voorstel van de Commissie Kwaliteitscontrole. Bij wijze van voorbeeld citeren wij het feit dat een revisor aan tussentijdse kwaliteitscontroles wordt onderworpen (§ 3), de aanpassing van de kalender voor de controle ten gevolge van de reorganisatie van kantoren (§ 3.4), enz.

Deze onzekerheid zou a priori moeten opgelost worden wanneer de aan voormelde Commissie gedelegeerde opdrachten duidelijk zullen gedefinieerd zijn door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

1. Terminologie

- *De kwaliteitscontrole*

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft beslist om de uitdrukking “confraternele controle” te vervangen door de uitdrukking “kwaliteitscontrole”, wellicht om de Engelstalige uitdrukking “quality control” te benaderen.

Wat de Franstalige uitdrukking “contrôle de qualité” betreft, dient te worden opgemerkt dat mogelijks een probleem inzake het begrip zou kunnen bestaan. Inderdaad, de vergelijking van de titel van het ontwerp van norm, voor advies voorgelegd aan de Hoge Raad en met als titel “Projet de norme relatif au contrôle de qualité», met de controleaanbeveling

“Recommandation de révision relative au contrôle de qualité des travaux de révision», goedgekeurd door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren in januari 1998, laat veronderstellen dat er twee normatieve documenten zijn die over hetzelfde onderwerp gaan.

Ook al kan men bij het nalezen van deze twee documenten vaststellen dat de norm de controle betreft door confraters, terwijl de aanbeveling de controle in de schoot van een auditkantoor van werkzaamheden uitgevoerd door de medewerkers betreft, blijft het zo dat de titels van de twee normatieve teksten niet toelaten om de respectieve draagwijdte te identificeren.

Wat de Nederlandstalige versie van de tekst betreft, stelt de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voor om de uitdrukking “confraternele controle” te vervangen door “kwaliteitscontrole”. De controleaanbeveling van 16 januari 1998 gebruikt het begrip “kwaliteitsbeheersing”; het probleem stelt zich dan ook in een mindere mate voor de Nederlandstalige versie van de twee normatieve teksten, ook al kan hier worden gesteld dat een onmiddellijk inzicht van de respectieve draagwijdte van voormelde teksten niet gegarandeerd is.

De Hoge Raad wenst dat een oplossing wordt gevonden, zodanig dat elke verwar- ring met betrekking tot de draagwijdte van de documenten kan vermeden worden.

- *De interne kwaliteitscontrole*

Paragraaf 7.2. van de Franstalige versie van de ontwerpnorm handelt over de organisatie van een “contrôle interne de qualité suffisant” in de schoot van de vennootschappen of maatschappen van bedrijfsrevisoren.

De keuze voor de uitdrukking “contrôle interne de qualité” roept een voorbehoud op bij de leden van de Hoge Raad, in de mate dat deze uitdrukking niet toelaat om de exacte draagwijdte van paragraaf 7 te verduidelijken. Om de zin leesbaarder te maken, zou eigenlijk de minder gelukkige uitdrukking “contrôle interne de contrôle de qualité” moeten worden gebruikt.

De Hoge Raad stelt voor om de uitdrukking zoals gebruikt op Europees niveau in de aanbeveling van 15 november 2000, met name “un système interne de contrôle de qualité” te hanteren.

Wat de Nederlandstalige versie van het ontwerp van norm betreft, stelt de Hoge Raad voor om eveneens de op Europees niveau gebruikte uitdrukking te weerhouden, met name “het interne kwaliteitscontrolesysteem”, die meer expliciet lijkt dan de huidige uitdrukking “interne kwaliteitscontrole”.

2. Draagwijdte van de controles uitgevoerd in het kader van de kwaliteitscontrole

In het ontwerp van normen voorgelegd voor advies, blijkt dat de “beroepsactiviteit” van de revisoren onderworpen is aan een kwaliteitscontrole (paragraaf 2).

Hoewel de uitdrukking “beroepsactiviteit” niet gedefinieerd wordt in het ontwerp van normen, lijkt het dat de kwaliteitscontrole betrekking heeft, zowel op de opdrachten van de wettelijke rekeningencontrole, als op alle andere opdrachten - zowel de wettelijke als niet-wettelijke opdrachten - verricht door de bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) en/of de vennootschappen of maatschappen van revisoren.

De leden van de Hoge Raad stellen voor om te preciseren wat moet worden verstaan onder “beroepsactiviteit” zodanig dat enige “expectation gap” terzake kan worden vermeden.

3. Verplicht karakter van de kwaliteitscontrole

- Uit paragraaf 3 van het ontwerp van normen, zoals voor advies voorgelegd, (onveranderd ten opzichte van de bepalingen die opgenomen zijn in paragraaf 2 van de huidige normen), blijkt dat “de kwaliteitscontrole voor elke bedrijfsrevisor minstens om de vijf jaar wordt georganiseerd”.

Deze paragraaf 3 die een algemene draagwijdte heeft (tekst in het vet)

betreft volgens de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, zowel de bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) als de vennootschappen of maatschappen van revisoren.

- Paragraaf 1.3. van het ontwerp van normen, zoals voor advies voorgelegd (onveranderd ten opzichte van de bepalingen in paragraaf 1.3. van de huidige normen) preciseert dan weer dat de kwaliteitscontrole verplicht is voor *alle leden* van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

De leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, zijnde hetzij natuurlijke personen (tableau A), hetzij rechtspersonen (tableau B), zijn dan ook allen onderworpen aan de verplichtingen zoals opgesomd in de paragrafen 1.3. van het ontwerp van normen zoals voor advies voorgelegd.

- De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen hebben evenwel hun twijfels omtrent de draagwijdte van de tweede zin van paragraaf 1.4., samen te lezen met paragraaf 7.6. van het ontwerp van normen zoals voor advies voorgelegd.

Het lijkt inderdaad dat de twee hierboven vermelde bepalingen tot doel zouden hebben om af te wijken van het algemeen principe dat sinds 1984 van toepassing is, periode tijdens dewelke het Instituut der Bedrijfsrevisoren pionier was op het vlak van kwaliteitscontrole. Deze bepalingen strekken ertoe om een kwaliteitscontrole aan alle leden op te leggen maar aan de bedrijfsrevisoren die behoren tot bepaalde vennootschappen of maatschappen van revisoren, toe te laten geen verplichte kwaliteitscontrole om de vijf jaar te moeten ondergaan.

Zonder in discussie te willen treden omtrent het aanvaardbaar karakter om dergelijke uitzonderingen voor bepaalde auditkantoren toe te staan en niet voor andere, wenst de Hoge Raad voor de Economische Beroepen te onderstrepen dat hij niet kan akkoord gaan met dit uitzonderingsregime in een periode waar de verschillende catego-

rieën van “stakeholders” een zeker wantrouwen uitdrukken ten opzichte van de door de ondernemingen openbaar gemaakte financiële en boekhoudkundige informatie en op een ogenblik dat de geloofwaardigheid van het beroep van wettelijke rekeningencontroleur daaronder lijdt.

Bovendien wenst de Hoge Raad voor de Economische Beroepen de aandacht te vestigen op het feit dat het onmogelijk is om af te wijken van een fundamenteel principe (vet karakter), opgenomen in het voorstel van normen zoals voor advies voorgelegd, in een paragraaf die tot doel heeft om het vooropgesteld algemeen principe nader toe te lichten.

In zoverre de controles in de schoot van auditkantoren op basis van een representatieve streekproef niet aan bod komen in de aanbeveling van de Europese Commissie van 15 november 2000 (gepubliceerd in het Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen van 31 maart 2001) stellen de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen voor om deze twee bepalingen te schrappen (tweede zin van paragraaf 1.4. en paragraaf 7.6.) en om terug te komen tot de huidige toepasselijke situatie.

4. Onderscheiden behandeling van de instellingen van openbaar belang

Uit het ontwerp van normen, zoals voor advies voorgelegd, blijkt dat bijzondere modaliteiten inzake de keuze van de aangeduide revisor en/of de te controleren dossiers zijn bepaald voor de revisoren die moeten gecontroleerd worden en van wie de activiteiten de uitoefening van opdrachten bij instellingen van openbaar belang omvatten.

Onder het begrip “instelling van openbaar belang” wordt in het ontwerp van normen, zoals voor advies voorgelegd, begrepen de vennootschappen waarvan de effecten genoteerd zijn op een effectenbeurs, kredietinstellingen, verzekeringsmaatschappijen, instellingen voor collectieve belegging en pensioenfondsen.

De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen stellen met genoeg vast dat de specificiteiten die verband houden met bepaalde categorieën van vennootschappen, in aanmerking worden genomen.

Op een ogenblik dat bepaalde vennootschappen internationale boekhoudnormen gaan gebruiken – hoofdzakelijk de vennootschappen die in de ontwerpnorm als instellingen van openbaar belang worden genoemd – zou dit onderscheid moeten toelaten om rekening te houden met een aantal specificiteiten.

Het is inderdaad evident dat het controleprogramma, dat moet gebruikt worden om de kwaliteitscontrole uit te voeren van de bedrijfsrevisor die de overeenstemming van de financiële staten heeft gecertificeerd en zich heeft gebaseerd op de internationale auditnormen (de ISA-normen), zal verschillen van een “klassiek” controleprogramma dat wordt gebruikt voor de controles die uitgevoerd worden onder verwijzing naar de controlenormen en –aanbevelingen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren die, ook al liggen deze dicht bij de internationale auditnormen, niet volledig identiek zijn.

Wat paragraaf 5.5. betreft, wenst de Hoge Raad voor de Economische Beroepen evenwel de aandacht van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren te vestigen op het belang om beroep te kunnen doen op “aangeduide revisoren” die perfect de omgeving van de vennootschappen, die beschouwd worden als instellingen van openbaar belang, beheersen.

Is dit niet het geval, dan zou men kunnen komen tot de absurde situatie dat de kwaliteitscontrole van de revisoren die opdrachten hebben in instellingen van openbaar belang, een controle zou zijn van een mindere kwaliteit dan deze van hun confraters, terwijl zij optreden in vennootschappen die meer worden blootgesteld aan allerhande risico's die te maken hebben met zogenaamde “open” vennootschappen.

De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen zijn verder van mening dat men de verschillende catego-

rieën van “instellingen van openbaar belang” niet kan mengen. Een aangeduide revisor kan zeer goed de bepalingen die van toepassing zijn op vennootschappen waarvan de effecten genoteerd zijn op de effectenbeurs beheersen, zonder evenwel op de hoogte te zijn van de specifieke omgeving van kredietinstellingen, verzekeringsmaatschappijen, instellingen voor collectieve belegging of pensioenfondsen.

5. Periodiciteit van de controle

De leden van de Hoge Raad stellen vast dat de periodiciteit van de controle van de bedrijfsrevisoren behouden wordt op een frequentie van een controle minstens om de vijf jaar (paragraaf 3).

Ook al is deze bepaling in overeenstemming met hetgeen wordt voorgesteld door de Europese aanbeveling van 15 november 2000 inzake de kwaliteitscontrole van de wettelijke rekeningencontrole – volgens dewelke de periode tussen twee controles niet langer mag zijn dan zes jaar – toch is het aangewezen om op te merken dat bepaalde landen een kortere periodiciteit vooropstellen. Bij wijze van voorbeeld kan verwezen worden naar de Verenigde Staten waar een *peer review* wordt vereist, minstens éénmaal om de drie jaar (kwaliteitscontrole die wordt uitgevoerd door de beroepsorganisatie, het AICPA, in voorkomend geval onder controle van de SEC).

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen legt aan de appreciatie van de Raad van het Instituut voor om de geloofwaardigheid van de werkzaamheden, zoals uitgevoerd door hun leden in de vennootschappen die beschouwd worden als “instellingen van openbaar belang” te verhogen en stelt voor om de frequentie van de betrokken revisoren te verhogen door over te gaan tot een kwaliteitscontrole om de drie jaar.

6. Organisatie van een voldoende intern kwaliteitscontrolesysteem

De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen wensen de aan-

dacht van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren te vestigen op het feit dat paragraaf 7.2. minstens zou moeten verwijzen naar het bestaan van een controleaanbeveling van 16 januari 1998 inzake de kwaliteitsbeheersing van de controlewerkzaamheden. Deze controleaanbeveling handelt inderdaad over de interne organisatie door de vennootschappen of maatschappen van de revisoren van hun werkzaamheden.

De Hoge Raad wenst eveneens van de gelegenheid gebruik te maken om de aandacht van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren te vestigen op het feit dat deze controleaanbeveling van 16 januari 1998, die gesteund is op de ISA-norm 220 van het IFAC, het voorwerp zou moeten uitmaken op middellange termijn van een aanpassing in de mate dat het IAASB (voorheen het IAPC) heeft aangekondigd dat deze ISA-norm 220 het voorwerp zou uitmaken van een herziening in de loop van het jaar 2002.

7. Controleprogramma

De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen stellen vast dat paragraaf 6.3. (voorheen paragraaf 5.3.) niet meer handelt over het “minimaal controleprogramma” en de verplichting voor de Commissie Kwaliteitscontrole vermeldt om “de te volgen procedure” te bepalen, teneinde een voldoende kwaliteitscontrole te garanderen.

Enkel paragraaf 8.3. (voorheen paragraaf 7.3.) vermeldt nog de verplichting van “het Instituut” om aan de aangeduide revisoren een “handleiding” ter beschikking te stellen.

Volgens de leden van de Hoge Raad zou er een toezichtsprocedure moeten worden ingesteld, zowel intern als extern aan het beroep, en dit op regelmatige tijdstippen van het controleprogramma en/of de gids die gebruikt wordt door de aangeduide revisoren.

Zonder evenwel een verspreiding van het minimum controleprogramma bij belanghebbende derden te willen eisen, zijn de leden van de Hoge Raad voor de

Economische Beroepen van oordeel dat zij een nuttig werk zouden kunnen verrichten bij de analyse van dergelijke documenten door een advies te verstrekken over de verschillende periodieke bijwerkingen van de informatie die aan de aangeduide revisoren wordt overgemaakt.

8. Openbaarmaking van de resultaten van de kwaliteitscontrole

Uit het ontwerp van normen, zoals voorgesteld voor advies, blijkt dat voortaan de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren jaarlijks verslag zal uitbrengen over zijn activiteiten op het stuk van kwaliteitscontrole bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, die tussenkomen in de hoedanigheid van een aan het beroep externe toezichtsinstelling.

De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen wensen de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren te bedanken voor het vertrouwen dat zij stellen in hun "toezichtsinstelling" en zijn bijzonder geïnteresseerd om op regelmatige wijze informatie terzake te ontvangen.

De leden van de Hoge Raad wensen evenwel te benadrukken dat deze maatregelen inzake "openbaarmaking" van de resultaten van de kwaliteitscontrole, zelfs indien deze kunnen beschouwd worden als een vooruitgang, niet zullen toelaten aan wie dan ook, met inbegrip van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, een garantie te bieden dat elke bedrijfsrevisor (natuurlijke persoon en rechtspersoon) het voorwerp uitmaakt van een periodieke controle om de vijf jaar. Het is inderdaad onmogelijk om te bepalen of mijnheer X of mevrouw Y, bedrijfsrevisor, al dan niet daadwerkelijk het voorwerp heeft uitgemaakt van een kwaliteitscontrole in de afgelopen vijf jaar.

Zonder op één of andere manier de werkzaamheden van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en van de Commissie Kwaliteitscontrole in vraag te willen stellen, verzoeken de leden van de Hoge Raad de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren om na te gaan of het niet mogelijk is een alternatief uit te werken – zonder evenwel het vertrouwelijk karakter van de kwaliteitscontrole in het gedrang te brengen – zodanig dat een mogelijke "expectation gap" terzake kan vermeden worden.

bijlage X

A. Inleiding

Het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten is sinds zijn oprichting onderworpen aan de kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen, alsook aan de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen¹.

Het wettelijk en reglementair kader van de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten wordt momenteel voornamelijk gevormd door de volgende bepalingen:

- de kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen, en haar koninklijk uitvoeringsbesluit van 27 november 1985 tot bepaling van de regels inzake de organisatie en de werking van de beroepsinstellingen die voor de dienstverlenende intellectuele beroepen zijn opgericht;
- de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen;
- de beslissingen van de Nationale Raad van 29 april en 24 juni 1994 houdende vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Beroepsinstituut van Boekhouders;

- het koninklijk besluit van 23 december 1997 houdende goedkeuring van het reglement van plichtenleer van het Beroepsinstituut van Boekhouders;
- het koninklijk besluit van 29 januari 1998 houdende goedkeuring van het stagereglement van het Beroepsinstituut van Boekhouders.

De voor advies voorgelegde tekst wil een nieuw huishoudelijk reglement voor het Instituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten laten goedkeuren.

De Hoge Raad heeft de wettelijke taak² mee te werken aan de uitwerking van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen, via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de Regering of aan de Beroepsinstellingen die de economische beroepen vertegenwoordigen.

De Minister belast met de Middenstand heeft, overeenkomstig de wettelijke bepalingen, het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen gevraagd over de beslissing van de Nationale Raad van 31 oktober 2001 tot goedkeuring van vermeld huishoudelijk reglement dat van toepassing is op het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten.

1. De huidige bepalingen van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen maakten vroeger deel uit van het koninklijk besluit van 19 mei 1992 tot bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van het beroep van boekhouder. Dit koninklijk besluit werd opgeheven door artikel 55, § 2 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.
2. Die taak vloeit voort uit artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

B. Advies van de Hoge Raad

De Hoge Raad stelt eerst en vooral vast dat een aantal bepalingen die opgenomen zijn in de huidige versie van het huishoudelijk reglement in het voor advies voorgelegd ontwerp werden weggelaten. Sommige van die opheffingen zijn het gevolg van toevoegingen van diezelfde bepalingen, na de goedkeuring van het huishoudelijk reglement in 1994, in andere bepalingen, zoals:

- het koninklijk besluit van 23 december 1997 houdende goedkeuring van het reglement van plichtenleer van het Beroepsinstituut van Boekhouders en
- het koninklijk besluit van 29 januari 1998 houdende goedkeuring van het stagereglement van het Beroepsinstituut van Boekhouders.

De schrapping van deze bepalingen veroorzaakt dan ook geen aanzienlijke wijzigingen, doch vermijdt dat de normen zich in de toekomst eventueel naast andere, tegenstrijdige, bepalingen zouden bevinden.

In het algemeen kan de Hoge Raad voor Economische Beroepen akkoord gaan met het voor advies voorgelegd voorstel van huishoudelijk reglement. Hij wenst echter zowel over de grond als over de vorm, een aantal opmerkingen te maken.

Uit het artikelsgewijze onderzoek van de beslissing van de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten blijkt:

- dat wat artikel 1 betreft

de uitdrukking “de lijst van de stagiairs” en ook de uitdrukking “het tableau van de titularissen” in het enkelvoud werden behouden hoewel, sinds de integratie van de fiscale beroepen bij de economische beroepen in 1999, die lijsten en tableaux in tweevoud bestaan. Om de door het voor advies voorgelegd huishoudelijk reglement gewenste duidelijkheid te

waarborgen, wordt voorgesteld die uitdrukkingen en de bepalingen zelf in die zin aan te passen. Op die wijze wordt rekening gehouden met de toestand zoals deze bestaat sinds de inwerkingtreding van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

- dat wat artikel 2 betreft

§1 niet meer verwijst naar de samenstelling van een dossier in het kader van een vraag tot inschrijving op het tableau van de titularissen terwijl artikel 3 van het koninklijk besluit van 29 januari 1998 houdende goedkeuring van het stagereglement van het Beroepsinstituut van Boekhouders de verplichtingen beschrijft in verband met de samenstelling van dergelijk dossier.

Voor zover artikel 3, 1^e lid van het voor advies voorgelegd huishoudelijk reglement in sommige gevallen toelaat dat de Kamer dit dossier vervolledigt, menen de leden van de Hoge Raad dat het wenselijk zou zijn in artikel 2, 1^e lid, van het voor advies voorgelegd ontwerp van huishoudelijk reglement te verwijzen naar de verplichting om dergelijk dossier samen te stellen. Dit lid zou als volgt kunnen luiden: “Elke vraag tot inschrijving op het tableau van de titularissen moet per aangekondigd schrijven aan de voorzitter van de bevoegde Kamer gericht worden en vergezeld zijn van een dossier opgevoerd in overeenstemming met artikel 3 van het koninklijk besluit³ van 29 januari 1998 houdende goedkeuring van het stagereglement van het Beroepsinstituut van Boekhouders”

- dat wat artikel 4, 1^e lid betreft

de laatste zin van het 1^e lid⁴ werd aangepast om «toute personne» te vervangen door «toute personne intéressée». De

3. Gezien het nieuw koninklijk besluit betreffende de toegang tot het beroep van erkend boekhouder en erkend boekhouder-fiscalist momenteel voor onderzoek bij de Minister belast met de Middenstand is, past het naar die nieuwe bepaling te verwijzen.

4. «Le tableau des titulaires, la liste des stagiaires et le tableau des personnes admises à l'honoraire sont établis chaque année, dans l'ordre alphabétique, par les Chambres. Ceci peut être fait sous la forme d'un fichier informatique. Toute personne intéressée peut en prendre connaissance au siège de l'Institut.»

Hoge Raad voor Economische Beroepen is van mening dat die toevoeging vragen kan doen rijzen over de terbeschikkingstelling van die ledenlijst aan eenieder die dat wenst. Men moet er inderdaad de Nederlandse tekst op naslaan om te zien dat men spreekt van “belangstellende personen” en niet van “belanghebbende personen”.

Vermits noch artikel 4, § 1 van het koninklijk besluit van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van Bedrijfsrevisoren, noch artikel 6, § 1 van het koninklijk besluit van 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Accountants de uitdrukking «personnes concernées» gebruikt, stelt de Hoge Raad voor de vroegere formulering te behouden: «Toute personne peut en prendre connaissance au siège de l’Institut».

- dat wat artikel 4, 2° lid betreft

in punt 4 van dit lid wordt verwezen naar de titel van “fiscalist”, terwijl de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen van de titel van “erkend boekhouder-fiscalist” spreekt. De Hoge Raad stelt voor de in die wet van 22 april 1999 geduide titel te gebruiken.

In punt 6 van dit lid werden de woorden “in voorkomend geval” opgeheven. Vermits een erkend boekhouder of een erkend boekhouder-fiscalist geenszins de verplichting opgelegd wordt om een vennootschap op te richten, wordt voorgesteld die woorden te behouden. Zoniet is die bepaling in strijd met paragraaf 2 van artikel 2 van het voor advies voorgelegd huishoudelijk reglement, dat als volgt aanvangt: “Indien de kandidaat werkzaam is in het kader van een rechtspersoon, moet het dossier...”.

- dat wat artikel 5, 1° lid betreft

de Hoge Raad de aandacht wenst te vestigen op het feit dat moet verwezen worden naar artikel 4, 2° lid, in plaats van naar artikel 5, 2° lid, gezien de nieuwe nummering van de artikelen.

De Hoge Raad stelt bovendien vast dat artikel 5, 1° lid, gewijzigd werd wat de persoon die zou belast zijn met het bijhouden van het register van de leden van BIBF betreft. Voor zover artikel 2, § 1° de uitvoerende Kamers van het Instituut belast met het verzamelen van de informatie, lijkt het voor de hand te liggen dit lid als volgt te wijzigen: “Het Instituut houdt een register bij, bestemd voor intern gebruik, waarin *op grond van de door de Kamers verstrekte informatie*, alle vermeldingen voorkomen bepaald in artikel 4, 2° lid, en de plaats en de datum van geboorte.”. Bij niet aanpassing past het ook te benadrukken dat artikel 6 van de voor advies voorgelegde tekst in strijd zou zijn met de in artikel 5, 1° lid opgenomen bepalingen.

- dat wat artikel 7, 2° lid betreft

de Hoge Raad de aandacht wenst te vestigen op het feit dat:

- in de Franstalige versie van het advies, het woord «agrégation» dient vervangen te worden door «agrément»,
- de uitdrukking “de gemonopoliseerde boekhoudactiviteiten” beter zou vervangen worden door de uitdrukking “de aan het beroep voorbehouden bevoegdheden”.

De leden van de Hoge Raad wensen de aandacht van de bevoegde Minister te vestigen op:

- de ondersteunende opdracht in verband met de uitwerking van een financieel plan, door artikel 51, 2° lid van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen toevertrouwd aan de stagiairs boekhouders en de stagiairs boekhouders-fiscalisten;
- het feit dat de stagiairs boekhouders en de stagiairs boekhouders-fiscalisten de ondernemingen, die het hen vragen in de loop van hun eerste activiteitenjaar, een gratis eerstelijns advies zouden kunnen verstrekken, overeenkomstig de bepalingen van artikel 51, 3° lid, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

De leden van de Hoge Raad zijn van mening dat de stagiair die zijn ontslag

vraagt, zoals de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten, de verplichting zou moeten opgelegd worden de Voorzitter van de Kamer een verklaring op erewoord voor te leggen volgens dewelke hij *al* de hem toevertrouwde opdrachten tot een goed einde heeft gebracht.

- dat wat artikel 8 betreft

de Hoge Raad voor de Economische Beroepen de aandacht wenst te vestigen op het feit dat voor zover een lid van het BIBF ontslag neemt, aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten zou moeten gevraagd worden of die personen geen lid van die Instituten zijn. In voorkomend geval moet de toestand van die personen met betrekking tot lopende tuchtprocedures onderzocht worden vooraleer een eretitel toe te kennen.

De Hoge Raad voor Economische Beroepen stelt voor artikel 8 in die zin aan te passen.

Deze procedure tot toekenning van de eretitel zou ook moeten toegepast worden door de twee andere instituten.

Bovendien laat, naar de mening van de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, lid 2 vermoeden dat het niet uitgesloten is dat een actieve “erkend boekhouder” de eretitel van het beroep zou kunnen voeren. De Hoge Raad stelt dan ook voor deze zinsnede “zonder evenwel nog de gereglementeerde beroepsactiviteiten te mogen uitoefenen” aan te passen.

- dat wat artikel 9, § 1 betreft

de leden van de Hoge Raad betreuren dat de voorgestelde tekst geen grenzen meer stelt in verband met de bepaling van de som van de bijdragen (minimum- en maximumbedrag) die de Nationale Raad aan haar leden kan vragen.

Bij wijze van vergelijking, het 1^e lid van artikel 7 van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren

stelt dat de leden natuurlijke personen of rechtspersonen van dit Instituut “jaarlijks betalen:

- a) een vaste bijdrage waarvan het bedrag niet lager mag zijn dan 10.085 frank, noch hoger dan 50.425 frank;
- b) een aanvullende veranderlijke bijdrage, die wordt berekend op de aan BTW onderworpen omzet zoals aangegeven in de loop van het burgerlijk jaar dat vooraf gaat aan het jaar waarin de bijdrage is verschuldigd. Deze bijdrage mag niet hoger zijn dan 2%.”.

Zo stelt ook § 1 van artikel 14 van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten dat “de leden van het Instituut en de personen aan wie het voeren van de titel werd gegeven betalen elk jaar een bijdrage waarvan het bedrag jaarlijks door de algemene vergadering bepaald wordt, met een minimum van 6 000 frank en een maximum van 25 000 frank.».

De leden van de Hoge Raad stellen voor om het maximum- en minimumbedrag van de bijdragen (in euro) terug op te nemen teneinde hierover voldoende rechtszekerheid te bieden aan de leden van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten.

- dat wat artikel 9, § 2 betreft

Voor wat de ingebrekestelling door het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten betreft, bij niet betaling van de bijdragen, voorziet de voorgestelde tekst niet meer dat die ingebrekestelling per aangetekend schrijven moet gebeuren.

De Hoge Raad houdt er aan te benadrukken dat de huidige op het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten van toepassing zijnde bepaling strookt met die voorzien in het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (Artikel 14, § 2 van het koninklijk besluit van 2 maart 1989).

De leden van de Hoge Raad wensen dat de procedure van ingebrekestelling de voor het Beroepsinstituut van erkende

Boekhouders en Fiscalisten gewenste rechtszekerheid biedt en stelt voor de verplichting om de ingebrekestelling per aangetekend schrijven te versturen, te behouden.

- dat wat artikel 9, § 3 betreft

de leden van de Hoge Raad zich vragen stellen over wat moet verstaan worden onder “wederintredende leden” (1^e lid) en onder het verschil dat zou kunnen bestaan tussen een “wederintredend lid” en een nieuw lid (2^e lid).

Om alle gewenste duidelijkheid te scheppen in de bepalingen van § 3 van artikel 9 van de voor advies voorgelegde tekst, stellen de leden van de Hoge Raad voor het begrip uit te leggen, hetzij in de tekst van de paragraaf zelf, hetzij in de definities die gegeven worden in artikel 1 van de voor advies voorgelegde tekst.

- dat wat artikel 10 betreft

de Hoge Raad voor Economische Beroepen betreurt dat het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten de verlaging van de bijdrage voor haar nieuwe leden opgeheven heeft, te meer daar lid 6 en 7 van artikel 7 van het koninklijk besluit van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, en ook artikel 15 van het koninklijk besluit van 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Accountants een analoge bepaling bevatten.

De Hoge Raad stelt voor te onderzoeken in welke mate het niet mogelijk zou zijn een analoge bepaling te behouden.

Bovendien stellen de leden van de Hoge Raad voor de eerste paragraaf in twee te splitsen, om zodoende artikel 10 in drie paragrafen onder te verdelen:

- de eerste over de natuurlijke personen;
- de tweede over de rechtspersonen;
- de derde over de stagiairs.

- dat wat artikel 17 betreft

de leden van de Hoge Raad zich vragen stellen over het nut om “sommige” door de Nationale Raad goedgekeurde, en bij het proces-verbaal gevoegde documenten, niet over te maken aan die Nationale Raad of aan de plaatsvervaarders van elke taalrol, terwijl die documenten ter inzage zouden liggen op de zetel van het Instituut. Dit lijkt de goede voorlichting van verschillende betrokken personen te schaden.

- dat wat Hoofdstuk V betreffende de jaarrekeningen en het budget betreft

de Hoge Raad voor Economische Beroepen de aandacht wenst te vestigen op de tegenstrijdigheid – zowel in de Nederlandstalige als in de Franstalige versie van het voor advies voorgelegd ontwerp – tussen de titel van hoofdstuk V “De jaarrekeningen en het budget” en de in paragraaf 1 van artikel 23 gebruikte termen “de jaarrekening van de ontvangsten en uitgaven”. Hij stelt voor dat de tekst in Hoofdstuk V zou onderzocht worden om hem in overeenstemming te brengen met de titel van het hoofdstuk.

- dat wat artikel 23, § 2 betreft

inzake de balans en de resultatenrekening die jaarlijks door het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten gepubliceerd wordt, het huishoudelijk reglement niet meer voorstelt, zoals in het verleden, te verwijzen naar het boekhoudrecht dat van toepassing is op de ondernemingen, maar een door de Nationale Raad bepaald model te gebruiken.

Zoals alle andere entiteiten die onderworpen zijn aan de bekendmaking van jaarrekeningen, menen de leden van de Hoge Raad dat zowel de regels in verband met het voeren van een boekhouding als die in verband met de waardering onveranderd moeten blijven, en door de bestemmelingen van de jaarrekeningen moeten gekend zijn.

De leden van de Hoge Raad menen dat voor zover er gekozen wordt voor andere

regels dan die welke op de ondernemingen van toepassing zijn, de Nationale Raad minstens de hoofdlijnen van het boekhoudplan moet vastleggen en de waarderingsregels omtrent de inventaris dient vast te leggen die de minimale regels uitmaken waaraan de boekhouding, waarvoor de penningmeester verantwoordelijk is, zal onderworpen worden.

Zo menen de leden van de Hoge Raad ook dat het schema van de jaarrekeningen door de geïnteresseerde personen gekend moet zijn (leden van de Nationale Raad en geïnteresseerde derden).

Voor zover het model van de rekeningen eigen is aan het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten, en dan ook afwijkt van dat vermeld in het koninklijk besluit van 30 januari 2001 houdende goedkeuring van het Wetboek

van Vennootschappen, stelt de Hoge Raad voor Economische Beroepen voor, dit schema voor de balans en de resultatenrekening op te nemen in de bijlage bij het huishoudelijk reglement, zoals bij het koninklijk besluit van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Dit moet de continuïteit in de voorstelling van de door het BIBF gepubliceerde boekhoudkundige informatie verzekeren.

- dat wat artikel 25, § 2 betreft

de leden van de Hoge Raad zich vragen stellen wat verstaan moet worden onder “overzicht van de financiële toestand” en stellen voor dit punt te verduidelijken door, bijvoorbeeld, te verwijzen naar de overlegging van tussentijdse rekeningen.

bijlage XI

Inhoudstafel

SAMENVATTING

ADVIES

1. Inleiding
2. Situatieschets op internationaal niveau
 - A. De Europese Unie
 - A.1. Reglementering inzake de voorlichting van de consument
 - A.2. Reglementering inzake de vrije mededinging
 - A.2.1. Het begrip “onderneming”
 - A.2.2. Ondernemingsverenigingen
 - A.2.3. Visie van de Europese Commissie op bepaalde reclamebeperkende maatregelen
 - A.2.4. Het arrest van het Europees Gerecht van Eerste Aanleg
 - B. Het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens
 - C. Publiciteitsnormen van de *International Federation of Accountants* (IFAC)
3. Situatieschets in de Belgische context
 - A. Wetgeving
 - A.1. De Wet omtrent de misleidende reclame
 - A.2. De Wet Handelspraktijken
 - A.3. Andere relevante wetgeving
 - B. Rechtspraak
 - B.1. De rechtspraak van het Hof van Cassatie
 - B.2. De rechtspraak van het Arbitragehof
 - C. Tussenbesluit
 - D. Reglementaire en deontologische normen
 - E. De nieuwe regeling voor de economische beroepen
 - E.1. Inleiding
 - E.2. Nopens het voeren van publiciteit
 - E.2.1. Algemene analyse
 - E.2.2. De richtlijn inzake elektronische handel
 - E.3. Nopens de misleidende reclame
 - E.4. Nopens het voeren van vergelijkende reclame
 - E.4.1. Het begrip vergelijkende reclame
 - E.4.2. Vergelijkende reclame in de gedragsregels
 - E.4.3. Beoordeling in het licht van het wetsontwerp en de Europese regelgeving en rechtspraak
 - E.5. Nopens de vermelding van tarieven
 - E.5.1. Algemene vermelding van tarieven
 - E.5.2. Vergelijking van tarieven
 - E.6. Sanctionering
4. Bijlagen

Samenvatting

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader. Dit geschiedt door het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.

In de loop van het voorgaande verslagjaar hebben de drie Instituten van de economische beroepsbeoefenaars (I.B.R., I.A.B. en B.I.B.F.) aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een gemeenschappelijke tekst overhandigd. Deze tekst is tot stand gekomen in het Interinstitutencomité. De titel luidt “gedragsregels inzake de verspreiding van publicitaire informatie door de economische beroepsbeoefenaars”.

Naar aanleiding van het onderzoek van hoger vermeldde gedragsregels heeft de Hoge Raad vastgesteld dat in de Kamer een wetsontwerp terzake wordt besproken. Dit wetsontwerp wil een aantal Europeesrechtelijke bepalingen in de Belgische rechtsorde omzetten. De Hoge Raad acht het noodzakelijk met deze nieuwe ontwikkelingen rekening te houden. De Hoge Raad is evenwel van oordeel dat zijn advies niet mag worden uitgesteld totdat de Belgische wetgeving effectief aan de Europese regels zal zijn aangepast.

Deze normerende bepalingen strekken tot het aanreiken van een gedetailleerd kader waarmee vrije beroepen bij het voeren van publiciteit rekening moeten houden. De Hoge Raad wenst te benadrukken dat dit gedetailleerd kader impliceert dat niet alle vormen van publiciteit worden gedoogd. Slechts bepaalde vormen van al dan niet vergelijkende publiciteit, met name deze die cumulatief aan alle criteria beantwoorden, zijn toelaatbaar. Indien de (vergelijkende) reclame

plaatsvindt onder deze voorwaarden en volgens de toegelaten modaliteiten informeert zij de belanghebbenden en stelt hen in staat weloverwogen een beroepsbeoefenaar te kiezen.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen steunt het initiatief van het Interinstitutencomité om de verschillende economische beroepen gedragsregels die voor deze laatsten een houvast bieden, te verstrekken. De redactie van de gedragsregels dient rekening te houden met volgende opmerkingen.

1. Nopens het voeren van publiciteit:

de Hoge Raad beveelt het BIBF aan terzake het initiatief te nemen de algemene bepalingen inzake publiciteit af te stemmen op deze van de andere Instituten.

De Hoge Raad acht het ook noodzakelijk dat de Instituten zich buigen over de vraag of en zo ja welke gedragsregels inzake het gebruik van commerciële communicatie moeten worden ontwikkeld. Het gebruik van commerciële communicatie wordt gereguleerd in een Europese richtlijn en het boven vermeld wetsontwerp. De Instituten moeten controleren welke aanpassingen het reglementair kader behoeft.

2. Inzake misleidende reclame:

de Hoge Raad meent dat het noodzakelijk is te algemenen titel in de gedragsregels te benadrukken dat het voeren van deze vorm van reclame verboden is.

3. Inzake vergelijkende reclame:

de Hoge Raad stelt vast dat in het licht van de Europese ontwikkelingen een volledig verbod om vergelijkende reclame te voeren niet meer mogelijk is. Er moet evenwel worden onderzocht in welke mate deze

reclame de waardigheid en de deontologie van het beroep in het gedrang brengt en normen moeten worden uitgevaardigd. Algemeen merkt de Hoge Raad op dat de door de economische beroepsbeoefenaars verstrekte prestaties alsook de intrinsieke kenmerken ervan slechts in beperkte mate kunnen worden vergeleken. De Hoge Raad meent dat het Interinstututencomité moet onderzoeken in welke mate er uniforme regels moeten worden opgesteld voor prestaties die door economische beroepsbeoefenaars die lid zijn van verschillende Instituten worden geleverd.

4. Nopens de vermelding van tarieven:

de Hoge Raad stelt vast dat uit het Europese recht valt af te leiden dat het verbieden van de publicatie van de tarieven niet langer kan worden gehandhaafd. Een bekendmaking moet evenwel tenminste beantwoorden aan de wettelijke beperkingen.

5. Nopens de vergelijking van tarieven:

de Hoge Raad stelt vast dat een absoluut verbod om tarieven te vergelijken niet in overeenstemming is met de Europese regels. De vergelijking is evenwel slechts geoorloofd indien "op objectieve wijze een of meer wezenlijke, relevante, controleerbare en representatieve kenmerken van deze goederen en diensten, waartoe ook de prijs kan behoren", vergeleken worden.

De Hoge Raad meent dat het Interinstututencomité moet onderzoeken in welke mate er uniforme normen moeten worden opgesteld voor prestaties die door economische beroepsbeoefenaars die lid zijn van verschillende Instituten worden geleverd.

6. Sanctioneringsregime:

de Hoge Raad is van oordeel dat problemen omtrent de verhouding tussen de deontologische verplichtingen en de wettelijke verplichtingen die terzake gelden, door de Instituten en/of het Interinstututencomité moeten worden onderzocht.

Advies

1. Inleiding

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het verspreken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.¹

In de loop van het voorgaande verslagjaar hebben de drie Instituten van de economische beroepsbeoefenaars (I.B.R., I.A.B. en B.I.B.F.) aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een in het Interinstitutionencomité tot stand gekomen gemeenschappelijke tekst “gedragsregels inzake de verspreiding van publicitaire informatie door de economische beroepsbeoefenaars” overhandigd. Deze tekst vormt de neerslag van het gemeenschappelijk overleg in het door de wet ingestelde Interinstitutionencomité waaraan de drie Instituten hebben deelgenomen.

In overeenstemming met de wettelijke bepalingen heeft het Interinstitutionencomité een aanvraag van advies ingediend bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen omtrent hoger vermelde gedragsregels.

Naar aanleiding van het onderzoek van hoger vermelde gedragsregels heeft de Hoge Raad vastgesteld dat in de Kamer een wetsontwerp betreffende de misleidende en vergelijkende reclame, de onrechtmatige bedingen en de op afstand gesloten overeenkomsten inzake de vrije beroepen wordt besproken². De Hoge Raad acht het noodzakelijk met deze nieuwe ontwikkelingen rekening te houden. De Hoge Raad heeft aan de voorzitter van het Interinstitutionencomité een schrijven gericht met de vraag of het Interinstitutionencomité zich bereid kan verklaren, teneinde iedere verwarring die het gevolg kan zijn op korte termijn de leden van de verschillende Instituten tweemaal over mogelijks aanzienlijk divergerende regels te moeten informeren, te wachten met de verspreiding van de huidige tekst van de gedragsregels totdat de nieuwe

ontwikkelingen voldoende bekend zijn. De voorzitter van het Interinstitutionencomité heeft in een schrijven bevestigd dat de drie Instituten met dit voorstel instemmen.

Anderzijds is de Hoge Raad van oordeel dat zijn advies niet mag worden uitgesteld totdat de Belgische wetgeving effectief aan de Europese normen zal zijn aangepast. Deze mening is gesteund op het feit dat het huidige advies de Instituten de mogelijkheid biedt pro-actief op te treden en hen voldoende tijd verleent de problematiek ten gronde te bestuderen. Daarnaast moet gesteld dat de Europese reglementering krijtlijnen heeft vastgelegd en de beleidsruimte van de Belgische wetgever heeft beperkt. Op een aantal nieuwe regels kan derhalve worden geanticipeerd.

Deze normerende bepalingen zijn van aard een gedetailleerd kader aan te reiken waarmee vrije beroepen bij het voeren van publiciteit rekening moeten houden. De Hoge Raad wenst te benadrukken dat dit gedetailleerd kader impliceert dat niet alle vormen van publiciteit kunnen gedoogd. Slechts bepaalde vormen van al dan niet vergelijkende publiciteit, met name deze die cumulatief aan alle criteria beantwoorden, zijn toelaatbaar. Indien de (vergelijkende) reclame plaatsvindt onder deze voorwaarden en volgens de toegelaten modaliteiten informeert zij de belanghebbenden en stelt hen in staat weloverwogen een beroepsbeoefenaar te kiezen.

*
* *

De aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen voorgelegde tekst omtrent de verspreiding van publicitaire informatie strekt ertoe enerzijds de economische beroepen duidelijkheid te verschaffen omtrent het toelaatbaar karakter van bepaalde vormen van publiciteit zonder evenwel alle publicitaire vormen a priori toe te laten en anderzijds aan de beroepsbeoefenaars criteria aan te reiken waaraan de door hen gekozen publicitaire vorm kan worden getoetst.

¹ Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

² *Parl. St.* Kamer 2000-2001, nr. 1469.

De Hoge Raad houdt er zich aan in zijn advies omtrent de voorgestelde gedragsregels rekening te houden met de ontwikkelingen die zich terzake hebben voorgedaan op nationaal en internationaal niveau. Centraal staat de evaluatie van de voorgestelde regels in het licht van de internationale evoluties, de nationale rechtspraak en het nieuwe wetsontwerp betreffende de misleidende en vergelijkende reclame, de onrechtmatige bedingen en de op afstand gesloten overeenkomsten inzake de vrije beroepen. Terloops wordt verwezen naar de reglementering inzake publiciteit van toepassing op een aantal andere vrije beroepsbeoefenaars.

2. Situatieschets op internationaal niveau

A. De Europese Unie

De Europese Unie besteedt reeds lange tijd bijzondere aandacht aan de bescherming van de consument. Deze bescherming komt in het bijzonder tot uiting in de reglementering omtrent de vrije mededinging en de voorlichting van de consument³.

A.1. Reglementering inzake de voorlichting van de consument

De Richtlijn van 10 september 1984 van de Europese Gemeenschap⁴ bevat regels om de consument te beschermen tegen vormen van misleidende reclame. Reclame werd daarin omschreven als *“iedere mededeling bij de uitoefening van een commerciële, industriële of ambachtelijke activiteit of van een vrij beroep ter bevordering van de afzet van goederen of diensten, met inbegrip van onroerende goederen, rechten en verplichtingen”*⁵.

Van misleidende reclame is sprake wanneer het handelt om reclame *“die op enigerlei wijze, daaronder begrepen haar opmaak, de personen tot wie zij zich richt of die zij bereikt, misleidt of kan misleiden en die door haar misleidende karakter hun economische gedrag kan beïnvloeden, of die om die redenen een concurrent schade toebrengt of kan toebrengen”*⁶.

De beoordeling van het misleidend karakter geschiedt met inachtnaam van alle daartoe relevante feiten als daar zijn:

- “a) de kenmerken van de goederen of diensten, zoals beschikbaarheid, aard, uitvoering, samenstelling, procédé en datum van fabricage of levering, geschiktheid voor het gebruik, de gebruiksmogelijkheden, hoeveelheid, specificatie, geografische of commerciële oorsprong of van het gebruik te verwachten resultaten, of de uitslagen en essentiële uitkomsten van onderzoek van de goederen of diensten;*
- b) de prijs of de wijze van prijsberekening, alsmede de voorwaarden waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht;*
- c) de hoedanigheid, kwalificaties en rechten van de adverteerder, zoals zijn identiteit en zijn vermogen, zijn bekwaamheden en zijn industriële, commerciële of intellectuele eigendomsrechten of zijn bekroningen en onderscheidingen.”*

Later achtte de Europese Commissie het noodzakelijk niet alleen de misleidende reclame doch ook de vergelijkende reclame op Europees niveau te coördineren in de mate dat de uiteenlopende nationale wetgevingen distorties veroorzaakt op het stuk van het vrije verkeer van goederen en diensten en competitie.⁸ Een nieuwe richtlijn kwam hieraan tegemoet. Als vergelijkende reclame wordt aldus beschouwd: *“elke vorm van reclame waarbij een concurrent dan wel door een concurrent aangeboden goederen of diensten uitdrukkelijk of impliciet worden genoemd”*.⁹

Vergelijkende reclame is luidens deze Richtlijn toegelaten wanneer aan een aantal voorwaarden cumulatief is voldaan.¹⁰ Deze voorwaarden zijn opgesomd in artikel 3 bis van de Richtlijn 84/450/EEG van de Raad van 10 september 1984 zoals aangevuld door de Richtlijn 97/55. Vergelijkende reclame is toegelaten indien deze:

- “a) niet misleidend is in de zin van artikel 2, lid 2, artikel 3 en artikel 7, lid 1;*
- b) goederen of diensten vergelijkt die in dezelfde behoeften voorzien of voor hetzelfde doel zijn bestemd;*

3 Alsook de concurrenten en het publiek in het algemeen.

4 Richtlijn 84/450/EEG van de Raad van 10 september 1984 betreffende het nader tot elkaar brengen van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen der lidstaten inzake misleidende reclame, *Pb L* 250, 19 september 1984, 17-20 en waarvan de titel is gewijzigd tot “betreffende misleidende en vergelijkende reclame” door artikel 1 Richtlijn 97/55, *Pb L* 290, 23 oktober 1997, 18-23.

5 Artikel 2, §1 van de Richtlijn.

6 Artikel 2, §2 van de Richtlijn.

7 Artikel 3 van de Richtlijn.

8 Derde considerans bij de Richtlijn 97/55/EG van het Europese Parlement en de Raad van 6 oktober 1997, inzake misleidende reclame teneinde ook vergelijkende reclame te regelen, *Pb L* 290, 23 oktober 1997, 18.

9 Nieuw artikel 2, §2 a van de Richtlijn 84/450/EEG van de Raad van 10 september 1984.

10 Voor een gedetailleerde bespreking van de Richtlijn kan worden verwezen naar de rechtsleer terzake, zie o.m. G. STRAETMANS, “Europese regelgeving inzake vergelijkende reclame: terug naar af?”, *T.P.R.* 1998, 383-474 en in het bijzonder 414-447.

- c) *op objectieve wijze een of meer wezenlijke, relevante, controleerbare en representatieve kenmerken van deze goederen en diensten, waartoe ook de prijs kan behoren, met elkaar vergelijkt;*
- d) *er niet toe leidt dat op de markt de adverteerder met een concurrent, of de merken, handelsnamen, andere onderscheidende kenmerken, goederen of diensten van de adverteerder met die van een concurrent worden verward;*
- e) *niet de goede naam schaadt van of zich niet kleinerend uitlaat over de merken, handelsnamen, andere onderscheidende kenmerken, goederen, diensten, activiteiten of omstandigheden van een concurrent;*
- f) *voor producten met een benaming van oorsprong in elk geval betrekking heeft op producten met dezelfde benaming;*
- g) *geen oneerlijk voordeel oplevert ten gevolge van de bekendheid van een merk, handelsnaam of andere onderscheidende kenmerken van een concurrent dan wel van de oorsprongsbenamingen van concurrerende producten;*
- h) *niet goederen of diensten voorstelt als een imitatie of namaak van goederen of diensten met een beschermd handelsmerk of beschermde handelsnaam.*

11 Artikel 7, §1 van de Richtlijn 84/450/EEG van de Raad van 10 september 1984.

12 Artikel 7, §2 van de Richtlijn 84/450/EEG van de Raad van 10 september 1984.

13 "De bepalingen van deze richtlijn doen geen afbreuk aan de communautaire regelgeving betreffende reclame voor specifieke producten en/of diensten of aan beperkingen of verbodsbepalingen inzake reclame in specifieke media" (Artikel 7, §3 van de Richtlijn 84/450/EEG van de Raad van 10 september 1984).

14 Pro memorie worden de regels omtrent de mededinging van toepassing op ondernemingen en meer bepaald de artikelen 81 tot 86 van het Verdrag in bijlage 1 opgenomen.

15 Besch. Comm. inzake EPI-gedragscode van 7 april 1999, *Pb. L.* 106, 23 april 1999, p. 24, randnummer 40.

16 H. NYSSSENS, "Concurrence et ordres professionnels: les trompettes de Jérico sonnentes?", *T.B.H.* 1999, 476-477.

17 Zie ook A.-M. VAN DEN BOSSCHE, "Voor economische vrijheid en mededingingsrecht: hoe vrij is de plichtenleer in het beperken van de economische keuzevrijheid van vrije beroepers?", *T.P.R.* 2000, 14-22.

18 Zie daaromtrent uitdrukkelijk Y. MONTANGIE, "Toepassing van het mededingingsrecht op vrije beroepen: de Orden onder vuur", noot onder Cass. 7 mei 1999, *R.W.* 1999-2000, 115

de wijze waarop de onderneming zijn activiteit uitoefent.¹⁴ De Europese Commissie is van mening dat het begrip mededinging ook elementen zoals honoraria en reclame omvat.¹⁵

A.2.1. Het begrip "onderneming"

De eerste vraag die rijst heeft betrekking op het toepassingsgebied, met name de invulling van het begrip onderneming. Immers lijkt het begrip onderneming gelinkt aan het begrip handelaar. De economische beroepsbeoefenaars zijn geen handelaars, doch vrije beroepsbeoefenaars.

Wat de mededinging betreft, volgt uit de rechtspraak van het Hof van Justitie evenwel dat het begrip onderneming een ruime dimensie heeft en ook de vrije beroepsbeoefenaars vat. De onderneming moet immers naar haar functionaliteit worden geëvalueerd. Referendaris bij het Gerecht van Eerste Aanleg van de Europese Unie, de heer NYSSSENS drukt het terzake als volgt uit: «...l'ensemble des professions libérales doivent être considérées comme exerçant une "activité économique" au sens du droit de la concurrence» en «... en ce qui concerne les professions libérales, aucune exception n'est prévue dans le traité CE, ni explicitement ni même implicitement. Par ailleurs, ces professions ont été reconnues de longue date comme des bénéficiaires de la liberté visée à l'article 43 du traité CE (ex article 52) et comme pouvant offrir leurs services dans l'ensemble de la Communauté. Comment, dans ces circonstances, justifier que les professions libérales se voient ouvrir, d'une part, le marché des quinze Etats membres tout en échappant, d'autre part, au contrôle de l'impact de leurs activités sur le marché commun?»¹⁶

A.2.2. Ondernemingsverenigingen

Uit de stelling dat de vrije beroepsbeoefenaars ondernemingen zijn voor de toepassing van de Europese mededingingsregels¹⁷, volgt dat de Orden waarvan zij lid zijn **ondernemingsverenigingen** zijn in de zin van datzelfde mededingingsrecht.¹⁸

Deze regeling verhindert niet dat de Lidstaten strengere normen kunnen vaststellen aangaande misleidende en/of vergelijkende reclame.¹¹ Slechts wat de vergelijkingen in de vergelijkende reclame betreft, mag een Lidstaat geen andere regeling treffen dan deze vastgesteld in de Richtlijn.¹² Bovendien geldt inzake vergelijkende reclame die slaat op bepaalde goederen of diensten dat de Richtlijn de Lidstaten niet verplicht te allen tijde deze reclamevorm toe te laten.¹³

A.2. Reglementering inzake de vrije mededinging

Meer nog dan de bepalingen omtrent de voorlichting van de consument, grijpen de normen inzake de mededinging in op

Ook uit de beschikkingen van de Europese Commissie omtrent de Europese mededingingsregels blijkt dat deze onverminderd van toepassing zijn op beroepsverenigingen, orden of instituten. Zo werden bindende tarieftabellen strijdig bevonden met artikel 81 van het Europees verdrag. Dit volgt uit een beschikking uit 1993 gewezen tegen het Italiaanse *Consiglio nazionale spedizionieri doganali* (CNDS), de nationale raad van de douane-expediteurs en uit een beschikking uit 1995 gewezen tegen het Spaanse *Colegio Oficial de Agentes de la Propiedad Industrial* (COAPI).¹⁹

A.2.3. Visie van de Europese Commissie op bepaalde reclamebeperkende maatregelen

Op 17 juli 1996 heeft het Instituut van erkende gemachtigden bij het Europees Octrooibureau aan de Europese Commissie een aanvraag ingediend om inzake zijn opgestelde gedragscode een negatieve verklaring of een beschikking tot ontheffing van het kartelverbod te verkrijgen.²⁰ De gedragscode die door de Europese Commissie werd beoordeeld betreft deze van 3 oktober 1997, een reeds aan een aantal opmerkingen van de Europese Commissie aangepaste versie van de oorspronkelijke code van 7 mei 1996.

In deze beschikking werden een aantal bepalingen inzake publiciteit getoetst aan de Europese mededingingsregels. Het betrof inzake reclame volgend artikel in de gedragscode:

- “a) Reclame is over het algemeen geoorloofd, voor zover zij waarheidsgetrouw, objectief en in overeenstemming met de basisbeginselen van eerlijkheid en eerbiediging van het beroepsgeheim is.
- b) de volgende reclame is bij wijze van uitzondering niet geoorloofd:

1. vergelijking van de beroepsdiensten van een lid met die van een ander lid;
2. vermelding van de identiteit van de cliënt, behalve met uitdrukkelijke toestemming van de betrokkene;

3. vermelding van een andere beroepsbeoefenaar, tenzij er een schriftelijke samenwerkingsovereenkomst tussen het lid en deze beroepsbeoefenaar bestaat.
4. reclame voor, dan wel de aankondiging of bekendmaking van een aanbod tot aankoop, verkoop of verhandeling van industriële eigendomsrechten, behalve op instructie van een cliënt.”

Omtrent de betrekkingen met het publiek werden in de EPI-gedragscode ook een aantal bepalingen opgenomen die een publicitaire strekking hebben. Het betreft in de eerste plaats het verbod om in het kantoor, op het briefpapier of andere documenten of op een andere wijze vermeldingen aan te brengen die het publiek kunnen misleiden. Voorts mag de beroepsbeoefenaar ongevraagd geen diensten aan personen aanbieden wiens belangen door een andere beroepsbeoefenaar of medewerker van het kantoor van de laatst vermelde beroepsbeoefenaar worden behandeld. Jegens de andere beroepsbeoefenaars werd in de code nog gesteld dat hij “elke gedachtenwisseling over een concrete zaak waarvan hij weet of vermoedt dat deze door een ander lid wordt of is behandeld, met de betrokken cliënt moet vermijden, tenzij de cliënt de wens te kennen geeft een onafhankelijk advies in te winnen of van gemachtigde te veranderen. Het lid mag het andere lid hiervan slechts met de instemming van de cliënt in kennis stellen.”

Luidens de analyse van de Europese Commissie beperken een aantal van hoger vermelde bepalingen de mededinging op merkbare wijze en beïnvloeden zij de handel tussen de lidstaten ongunstig. Het gaat meer in het bijzonder over de bepalingen inzake de vergelijking van de beroepsdiensten en de vermelding van een andere beroepsbeoefenaar enerzijds en de laatste geciteerde bepalingen over de gedachtenwisseling met een (potentiële) cliënt anderzijds.

De Europese Commissie is immers van mening dat “de beoefenaren van een beroep de vrijheid hebben actief cliënten te werven, zonder dat de kwaliteit van de beroepsmatige betrekkingen tussen de

¹⁹ Besch. Comm. inzake CNSD van 3 juni 1993, *Pb.* L. 203, 13 augustus 1993 en Besch. Comm. inzake COAPI van 3 januari 1995, *Pb.* L. 122, 2 juni 1995.

²⁰ Besch. Comm. inzake EPI-gedragscode van 7 april 1999, *Pb.* L. 106, 23 april 1999.

dienstverrichters en de cliënten daar rechtstreeks onder lijdt. Het aanbieden van diensten, wanneer daarbij nauwkeurige inlichtingen worden verstrekt, en vergelijkende reclame, wanneer representatieve en verifieerbare elementen worden vergeleken en de reclame niet misleidend is, zijn middelen om de gebruikers beter te informeren, hetgeen hun ten goede komt, en vormen een belangrijk bestanddeel van het concurrentieproces. De potentiële gebruiker van een dienst wordt hierdoor in staat gesteld de op het moment waarop hij zich de dienst wil verschaffen, beschikbare alternatieven te onderscheiden en op rationele grondslag een dienstverlener uit te kiezen, hetzij in zijn eigen land, hetzij elders in de Gemeenschap.”²¹

De noodzaak tot het handhaven van de betrokken verbodsbepalingen om vergelijkende reclame te voeren en omtrent het benaderen van potentiële cliënten waarbij wordt verwezen naar de vakbekwaamheid en de kwaliteit van de dienstverlening wegens niet op tegen het belang van de mededingsregels. Immers stelt de Europese Commissie vast dat *“de bepalingen betreffende het verbod van vergelijkende reclame en de bepalingen die de erkende gemachtigden beletten vrijelijk hun diensten aan te bieden aan gebruikers die reeds cliënt van een andere gemachtigde zijn geweest voor de leden ... bindend (zijn). Deze bepalingen zijn niet noodzakelijk om de verantwoordelijkheid en de onafhankelijkheid te waarborgen, het beroepsgeheim te beschermen of valse en misleidende verklaringen of belangenconflicten te voorkomen.”²²*

De Europese Commissie stelt hierbij dat de betrokken bepalingen rechtstreeks indruisen tegen het Europese verdrag zelf, waarbij de hoger vermelde Richtlijnen waarbinnen uitzonderingsregimes zijn vastgesteld, niet wegnemen dat de betrokken bepalingen de mededingingsregels schenden.

De bedenkingen van de Europese Commissie hebben reeds voor het uitvaardigen van de beschikking tot een aanpassing van de EPI-gedragscode geleid. De Commissie stelde dienaangaande vast dat *“de EPI-gedragscode immers voortaan toestaat, dat bijvoorbeeld*

een erkende gemachtigde zonder enige beperking in de tijd, een advertentie voor zijn kantoor in de gouden gids of in kranten en tijdschriften plaatst, dat hij niet alleen door middel van rondschrijvens, maar onder meer ook in de gespecialiseerde of in de algemene pers zijn diensten aanbiedt, dat hij tarieven van die diensten bekendmaakt, en zijn specialisme of bijzondere beroepservaring vermeldt om gebruikers die voor een bepaalde zaak iemand met specifieke deskundigheid zoeken, te helpen hun keuze te bepalen. Deze vormen van reclame garanderen dat de gebruikers weten welke diensten tegen welke prijs beschikbaar zijn en welke erkende gemachtigde het meest bekwaam is om een bepaalde zaak te behandelen”²³

A.2.4. Het arrest van het Europees Gerecht van Eerste Aanleg

Het Instituut van erkende gemachtigden bij het Europees Octrooibureau heeft tegen hoger vermelde beschikking van de Europese Commissie een beroep tot nietigverklaring ingesteld. In een uitvoerig gemotiveerd arrest heeft het Gerecht van Eerste Aanleg een aantal aspecten omtrent reclamebepalingen in de gedragscode geëvalueerd.²⁴ Hoewel het gerecht uitdrukkelijk meldt dat een beoordeling geval tot geval moet geschieden, kunnen uit het arrest toch een aantal algemene regels worden afgeleid.

Een algemeen verbod van vergelijkende reclame bemoeilijkt de beroepsbeoefenaars die efficiënt werken, om hun activiteiten uit te breiden, oordeelt het Gerecht. Het Instituut van erkende gemachtigden bij het Europees Octrooibureau voerde aan dat een verbod van vergelijkende reclame *“noodzakelijk is in het kader van een gereguleerde activiteit die de openbare orde betreft”* waarbij het verbod berust *“op de kiesheid, de waardigheid en de noodzakelijke hoffelijkheid die in het kader van een vrij beroep moeten heersen.”²⁵* Langs deze weg kunnen de ethische beginselen worden gerespecteerd. Het succes van de beroepsbeoefenaar moet *“meer afhangen van de vakbekwaamheid dan van het imago in de reclame”²⁶*. Het Gerecht volgt deze zienswijze niet. Het stelt vast dat er

21 Besch. Comm. inzake EPI-gedragscode van 7 april 1999, *Pb. L.* 106, 23 april 1999, p. 24, randnummer 41.

22 Besch. Comm. inzake EPI-gedragscode van 7 april 1999, *Pb. L.* 106, 23 april 1999, p. 25, randnummer 43.

23 Besch. Comm. inzake EPI-gedragscode van 7 april 1999, *Pb. L.* 106, 23 april 1999, p. 26, randnummer 46.

24 Gerecht van Eerste Aanleg 28 maart 2001, IMA v. Commission, *T.B.H.* 2002, 93, noot P. DE BANDT.

25 *Ibid.*, randnummer 57.

26 *Ibid.*, randnummer 58.

een gebrek aan bewijs is dat het “absoluut verbod van vergelijkende reclame objectief noodzakelijk is ter vrijwaring van de waardigheid van de gedragsregels van het betrokken beroep”²⁷. De beschikking van de Europese Commissie is luidens het arrest derhalve terzake niet onrechtmatig.

Het lijkt ook opportuun even stil te staan bij een argument dat het Instituut van erkende gemachtigden bij het Europees Octrooibureau heeft opgeworpen om de korte overgangstermijn die door de Europese Commissie was opgelegd, aan te vallen. Het Instituut van erkende gemachtigden bij het Europees Octrooibureau voert aan dat het verbod van vergelijkende reclame bijdraagt “tot de kwaliteitsverbetering van de diensten”²⁸ van de beroepsbeoefenaars. Bovendien, werpt het Instituut op, is het in werkelijkheid “wegens de ingewikkeldheid van de door de gemachtigden verrichte diensten moeilijk om deze objectief te vergelijken. Zelfs inzake prijzen is een vergelijking onmogelijk, omdat naast het uurtarief tal van andere factoren een rol spelen, zoals de bekwaamheid, de ervaring enz. Om het even welke vergelijking kan hierdoor misleidend zijn en artikel 3bis van de richtlijn schenden.”²⁹ De energie en tijdsbesteding die beroepsbeoefenaars besteden aan een vergeefse poging om vergelijkingspunten te vinden, zal een afbreuk doen aan de kwaliteit van de dienstverlening. Indien vergelijkende reclame toegelaten wordt dan zal dit de beroepsbeoefenaars met een sterke machtspositie en grote financiële middelen ten goede komen. Bovendien zullen de consumenten de kosten moeten dragen die voortspruiten uit het zoeken naar vergeefse vergelijkingspunten en dergelijke reclamevoering.³⁰

Het Gerecht van Eerste Aanleg spreekt zich niet uit over de gegrondheid van de opgeworpen argumenten doch stelt alleen vast dat de Commissie geen kennelijke beoordelingsfout heeft gemaakt bij het vaststellen van de geveiseerde overgangstermijn.³¹ De bedenkingen van de Europese Commissie worden alsdusdanig ook niet opzij geschoven. De Europese Commissie voert terzake aan dat de praktische mogelijkheid van vergelijkende reclame, “zoals de moeilijk-

heid om prijzen objectief te vergelijken of het gevaar voor misleidende reclame ... een antwoord vinden in de strikte, cumulatieve voorwaarden die moeten zijn vervuld opdat vergelijkende reclame rechtmatig zou zijn overeenkomstig de richtlijn”³².

Een tweede element waarover het Gerecht zich heeft gebogen, houdt verband met de mogelijkheid om als vrije beroepsbeoefenaar een potentiële cliënt waarvan men weet of vermoedt dat zijn zaak door een andere beroepsbeoefenaar wordt behandeld of werd afgesloten te benaderen. Vooral wanneer het dossier reeds werd afgesloten, meent de Europese Commissie dat deze bepaling indruist tegen regels inzake de vrije mededinging. Wat het verbod betreft om de potentiële cliënt te benaderen tijdens de behandeling van een zaak door een andere beroepsbeoefenaar sluit het Gerecht zich aan bij het Instituut van erkende gemachtigden bij het Europees Octrooibureau. Immers wordt niet verboden dat gegevens worden aangeboden door een beroepsbeoefenaar die betrekking hebben op zijn ervaring, zijn kwaliteiten, zijn opleiding of zijn tarieven. De gedragsregel heeft tot doel te vermijden dat een beroepsbeoefenaar “bij het aanbieden van diensten aan een cliënt zich laatdunkend uitlaat over een collega en diens tussenkomst in een afgesloten dossier bekritiseert.”³³

De nieuwe gedragsregels zoals opgesteld door het Interinstitutionencomité moeten derhalve tevens in het licht van deze Europese reglementering en rechtspraak worden geëvalueerd.

B. Het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens

Ook het Europees Hof van de Rechten van de Mens heeft zich over de geoorlooftheid van een verregaand verbod tot het voeren van publiciteit uitgesproken. In de zaak Casado Coca, een Spaanse advocaat maakt het Hof een toepassing van artikel 10 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden.³⁴

27 Ibid., randnummer 78.

28 Ibid., randnummer 112.

29 Ibid., randnummer 113.

30 Ibid., randnummers 114-115.

31 Ibid., randnummer 131.

32 Ibid., randnummer 123.

33 Ibid., randnummer 98.

34 Zie bijlage 2.

In deze zaak besliste het Hof dat artikel 10 de vrijheid van meningsuiting aan iedereen garandeert, ongeacht de door de persoon nagestreefde doelstellingen dan wel of de persoon winst nastreeft of niet. Daarnaast stelt het Hof³⁵ dat “*article 10 does not only apply solely to certain types of information or ideas or forms of expression, in particular those of a political nature; it also encompasses artistic expression, information of a commercial nature, and even light music and commercials transmitted by cable.*” Uit deze stelling kan evenwel nog niet worden afgeleid of de extensieve interpretatie van de bescherming van meningsuiting in het algemeen, naar het oordeel van het Hof, onverminderd van toepassing is op commerciële meldingen.³⁶

Mr. NEELS leidt evenwel uit de betrokken bepaling af dat de regels omtrent de uitingsbeperking in een redelijke verhouding van evenredigheid moeten staan tot het nagestreefde doel. Dit doel kan onder meer steunen op de bescherming van de gezondheid of de goede zeden, en de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen. Daarnaast moet de publiciteitsbeperking een wettelijke grondslag hebben en niet verder gaan dan wat voor het bereiken van dat doel noodzakelijk is. Als voorbeeld haalt Mr. NEELS wat de medische beroepen betreft de bescherming van de gezondheid aan.³⁷

C. Publiciteitsnormen van de International Federation of Accountants (IFAC)

Ook de *International Federation of Accountants* heeft omtrent de publiciteit een normerend kader uitgewerkt. De *Code of Ethics for Professional Accountants* van de IFAC maakt een onderscheid tussen enerzijds alle “*professional accountants*”, dit zijn de leden die aangesloten zijn bij een professioneel orgaan, en anderzijds de “*professional accountants in public practice*”, dit zijn de “*partners, persons holding a similar position, employees in a practice providing professional services to a client and professional accountants having managerial responsibilities.*”

De richtlijnen gericht aan de eerste groep “*accountants*” hebben een algemene strekking met ruime mogelijkheden om publiciteit te voeren. Immers bepaalt section 7 van de code:

“*In the marketing and promotion of themselves and their work, professional accountants should:*

- (a) *not use means which brings the profession into disrepute;*
- (b) *not make exaggerated claims for the services they are able to offer, the qualifications they possess, or experience they have gained; and*
- (c) *not denigrate the work of other accountants.”*

Voor de “*professional accountants in public practice*” bestaat een gedetailleerd regime van bepalingen inzake publiciteit.

Deze IFAC-bepalingen werden, zoals gesteld in de preambule van de voorgestelde gedragsregels, gebruikt als basis om de aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen voorgelegde regels op te stellen. Slechts deze normen die van toepassing zijn in landen waar het principieel is toegelaten publiciteit te voeren, zijn voor de Belgische beroepsbeoefenaars van belang. Veel van deze bepalingen zijn gericht aan de beroepsbeoefenaars die actief zijn in landen waar een beginsel van verbod is ingesteld omtrent het voeren van publiciteit. Daar deze houding in België werd verlaten, is dit reglementair kader zoals vastgelegd in Section 14.7 e.v. van de IFAC-code, niet langer van toepassing. De overige relevante bepalingen zijn opgenomen in bijlage 3 van dit advies.

3. Situatieschets in de Belgische context

A. Wetgeving

Wat het Belgische wettelijk kader betreft, zijn er momenteel twee wetten die verband houden met publiciteit en de vrije beroepen.

A.1. De wet omtrent de misleidende reclame

De wet van 21 oktober 1992 betreffende de misleidende reclame inzake de vrije beroepen³⁸ reikt een aantal criteria aan

35 Randnummer 35 (lid 2) van het arrest van 24 februari 1994 van het Europees Hof van de Rechten van de Mens.

36 Immers telt het Hof enkel vast dat “*in the Commission’s view, banning practically all advertising by members of the Bar appeared to be excessive and scarcely compatible with the right to freedom of expression, which includes the freedom to impart information and its corollary, the right to receive it. The applicant’s notice set out particulars that were wholly neutral (his name, occupation and business address and telephone number) and did not contain information that was untrue or offensive to fellow members of the Bar. He was therefore entitled to impart that information, just as his potential clients were entitled to receive it*” (randnummer 49 in het arrest).

37 L. NEELS, “Vrije intellectuele en dienstverlenende beroepen: deontologie, concurrentie en publiciteit. Een complexe driehoeksverhouding”, in *KruisPunt/Vrije Beroepen ontmoeten elkaar – Publiciteit en het vrije beroep*, FIVB (ed.), Brussel, 24 februari 2000, 96.

38 B.S. 17 november 1992.

waaraan reclame die uitgaat van een vrij beroep wordt getoetst om te determineren of deze reclame een misleidend karakter heeft. Deze wetgeving gaat evenwel niet in op de vraag of reclame in het algemeen dan wel bijzondere vormen van reclame toegelaten zijn of aan bepaalde criteria dienen te beantwoorden. De wetgever reikt enkel criteria aan waaraan reclame gevoerd door vrije beroepen wordt getoetst om te bepalen of de reclame een misleidend karakter heeft.

Deze wet zal worden opgeheven wanneer het boven vermelde wetsontwerp als wet in werking treedt.

A.2. De Wet Handelspraktijken

Hoofdstuk IV van de Wet Handelspraktijken bepaalt het kader waarbinnen het voeren van reclame is toegestaan. Als reclame wordt beschouwd³⁹ *“elke mededeling die rechtstreeks of onrechtstreeks ten doel heeft de verkoop van produkten of diensten te bevorderen, met inbegrip van roerende goederen, rechten en verplichtingen, ongeacht de plaats of de aangewende communicatiemiddelen.”* Wanneer de reclame een misleidend karakter heeft, is zij verboden. De wetgever reikt verschillende criteria aan om het mogelijks misleidend karakter te beoordelen.⁴⁰ Vergelijkende reclame, dit is *“elke vorm van reclame waarbij een concurrent dan wel door een concurrent aangeboden goederen of diensten uitdrukkelijk of impliciet worden genoemd”*⁴¹, is toegelaten voor zover bepaalde voorwaarden worden voldaan.⁴² De Hoge Raad merkt evenwel op dat het Hof van Beroep te Antwerpen heeft beslist dat de prestaties van vrije beroepen niet als een dienst in de zin van artikel 1-2 van de Wet Handelspraktijken kunnen worden aangemerkt.⁴³

A.3. Andere relevante wetgeving

Naast hoger vermelde wetgeving kent België sinds de wet van 5 augustus 1991 ook een wetgeving omtrent de mededinging. Artikel 2 van deze wetgeving steunt in belangrijke mate op de artikelen 81 en 82 van het EG-Verdrag.⁴⁴ Mededingings-

beperkende praktijken zijn verboden tenzij individuele of categoriële uitzonderingen worden toegestaan. Na de beslissing van het arrest van het Hof van Cassatie van 7 mei 1999⁴⁵, dat later, op 25 februari 2000 door het Hof werd bevestigd, kan er geen twijfel meer over bestaan dat de mededingingswet ook van toepassing is op vrije beroepen.⁴⁶

Te algemene titel moet ook worden verwezen naar artikel 19 en 25 van de Gecoördineerde Grondwet die handelen omtrent de vrijheid van meningsuiting en drukpers alsmede de samenhang van bepaalde vormen van reclame met het Merkenrecht⁴⁷.

B. Rechtspraak

Zoals op Europees niveau is ook op nationaal niveau een evolutie vast te stellen omtrent de beperkingen die worden opgelegd aan de vrije beroepen wat de verspreiding van publicitaire informatie betreft. Heel lang gold de bekende wijsheid *«pour vivre heureux, vivons cachés»*. Het ingeburgerd publiciteitsverbod dat van toepassing was op de meeste vrije beroepen, onder meer door een inbedding in een deontologische code, is achterhaald. Het Hof van Cassatie heeft dienaangaande twee duidelijke arresten geveld.

B.1. De rechtspraak van het Hof van Cassatie

De discussie die de aanleiding vormde tot een dispuut dat door het Hof van Cassatie diende te worden beslecht, betrof het uitdelen van draagtassen met een publicitair logo van een apotheek en de vraag of deze vorm van publiciteit van aard is om de waardigheid van het beroep aan te tasten.

Dit eerste arrest, beter bekend onder de benaming apothekersarrest⁴⁸, stelt uitdrukkelijk vast dat apothekers, als vrije beroepsbeoefenaars, en zonder kooplieden te zijn in de zin van artikel 1 van het Wetboek van Koophandel, op een duurzame wijze een economisch doel nastreven en aldus in de regel ondernemingen

39 Althans wat het toepassingsgebied van de Wet Handelspraktijken betreft.

40 Zie artikel 23 van de Wet Handelspraktijken. Het betreft de misleiding omtrent het product, de dienst, de identiteit of kwaliteit van de verkoper, de misleiding tengevolge van het weglaten van inlichtingen,

41 Artikel 22 van de Wet Handelspraktijken.

42 Voor deze voorwaarden, zie artikel 23bis, §1 en §2 van de Handelspraktijkenwet.

43 Antwerpen 1 december 1997, *Jaarboek Handelspraktijken*, 1997, 618.

44 Zie bijlage 1.

45 Cf. infra.

46 De Federatie voor Vrije en Intellectuele Beroepen heeft artikel 2 van deze wet geparafraseerd op de vrije beroepen. De parafrazering is opgenomen in bijlage 4.

47 Voor een bespreking zie H. SWENNEN, “Vergelijkende reclame in de Wet Handelspraktijken”, *C.B.R.-Jaarboek*, 1999-2000, deel I, Antwerpen, Maklu, (121), 125 e.v.

48 Cass. 7 mei 1999, *T.B.H.* 1999, 490.

zijn in de zin van artikel 1 van de Mededingingswet.

Voorts stelt het arrest dat de Orde van Apothekers een ondernemingsvereniging is in de zin van artikel 2 van de Mededingingswet waarvan de besluiten, in de mate zij ertoe strekken of ten gevolge hebben dat de mededinging wordt aangetast, getoetst moeten worden aan de eisen van de Mededingingswet.

Derhalve besliste het Hof van Cassatie dat een *“orgaan van de Orde die beperkingen aan één of meer leden oplegt in de mededinging die niet vereist zijn om de fundamentele regels van het beroep te handhaven maar in werkelijkheid ertoe strekt bepaalde materiële belangen van apothekers te begunstigen of een economisch stelsel te installeren of in stand te houden, een besluit kan zijn van een ondernemingsvereniging waarvan de nietigheid van rechtswege kan worden vastgesteld door de Raad van Beroep.”*

Dit arrest werd door het Hof van Cassatie in een recenter arrest, gewezen op 25 februari 2000, bevestigd. Een rondzendbrief waarbij een *ristorno* werd toegekend aan een aantal officina's vormde de grondslag voor de procedure.

Het Hof van Cassatie stelde vast dat voor de toepassing van de mededingingswetgeving een apotheker een onderneming en de Orde van apothekers een ondernemingsvereniging is. Voorts oordeelde het Hof dat de beslissing om de betrokken apotheker te schorsen gesteund op een algemeen en volstrekt verbod op iedere vorm van reclame en op de veroordeling van elke vorm van mededinging op de farmaceutische markt, de bepalingen van de Mededingingswet schendt.

B.2. De rechtspraak van het Arbitragehof

Het Arbitragehof heeft op 30 april 1997⁴⁹ een arrest gewezen dat stelt dat het gelijkheidsbeginsel niet is geschonden wanneer wordt geoordeeld dat wanneer de regels en de gebruiken van het beroep van advocaat niet door de Raad voor de Mededinging kunnen worden getoetst aan de Mededingingswet, daar waar de

normen van toepassing op de andere vrije beroepsbeoefenaars wel worden onderworpen. Wat betreft die regels die voortspruiten uit het Gerechtelijk Wetboek, waarbij de advocaat vrij hun ambt moeten kunnen uitoefenen ter verdediging van het recht en van de waarheid en waarbij advocaten kunnen worden opgeroepen om rechters en ambtenaren van het openbaar ministerie te vervangen als mede ambtshalve kunnen worden aangewezen dan wel moeten voorzien in de bijstand aan minvermogenden, bestaat een objectief verschil met de reglementering die van toepassing is op de andere vrije beroepsbeoefenaars. De advocaten zijn op dit stuk betrokken bij de openbare dienst van de rechtsbedeling en in die hoedanigheid aan de rechterlijke orde.

Het Hof bepaalt duidelijk dat *“het niet zal onderzoeken of, in het algemeen, overeenkomsten, ondernemingsverenigingen, onderling afgestemde feitelijke gedragingen of concentraties tussen advocatenkantoren onderworpen zijn aan de bepalingen van de wet tot bescherming van de economische mededinging. Het zal evenmin onderzoeken of sommige van de handelingen van de overheden van de balies restrictieve mededingingspraktijken kunnen vormen.”*

Ook in de twee arresten van het Hof van Cassatie wordt niet uitdrukkelijk gesteld dat om het even welke door een orde vastgestelde mededingingsbeperkende maatregel onder het mededingingsrecht zou vallen. Meer bepaald lijkt het mogelijk deontologische normen die ertoe strekken fundamentele regels van het beroep te vrijwaren, te handhaven, ondanks hun mededingingsbeperkend karakter. Dit blijkt ook uit de rechtspraak van het Europees Gerecht van Eerste Aanleg.

C. Tussenbesluit

Een reglementering omtrent publiciteit zal op het stuk van de toelaatbaarheid tenminste op twee verschillende niveaus moeten worden geëvalueerd.

Vooreerst zal moeten worden getoetst of de vastgestelde normen redelijkerwijze kunnen worden gecatalogeerd als

49 B.S. 25 juni 1997; R.W. 1997-1998, 636-637.

beroepsvereisten, als zuivere deontologische normen of normen om belangenconflicten te voorkomen, onpartijdigheid te garanderen, ... dan wel verder reiken.

Op Europees niveau moet worden gecontroleerd of de vastgestelde normen buiten het toepassingsgebied van het mededingingsrecht vallen. De Europese Commissie verstrekt hierover een verklaring indien cumulatief aan een aantal voorwaarden wordt voldaan:

“Zij bijdragen tot verbetering van de productie of van de verdeling der producten of tot verbetering van de technische of economische vooruitgang, mits een billijk aandeel in de daaruit voortvloeiende voordelen de gebruikers ten goede komt, en zonder nochtans aan de betrokken ondernemingen

- a) beperkingen op te leggen welke voor het bereiken van deze doelstellingen niet onmisbaar zijn,*
- b) de mogelijkheid te geven, voor een wezenlijk deel van de betrokken producten de mededinging uit te schakelen.”*⁵⁰

Opdat van dit uitzonderingsregime kan worden gebruik gemaakt, moeten de normen voorafgaandelijk worden gemeld hetgeen beduidt dat het betrokken beroep gedurende lange tijd in de onzekerheid kan verkeren omtrent de geldigheid van de voorgestelde regeling. Niettemin lijken een aantal beroepen van deze mogelijkheid gebruik te maken.⁵¹

Een andere uitzonderingsbepaling is terug te vinden in artikel 86, §2 van het EG-Verdrag dat stelt dat *“de ondernemingen belast met het beheer van diensten van algemeen economisch belang of die het karakter dragen van een fiscaal monopolie, onder de regels van dit Verdrag vallen, met name onder de mededingingsregels, voorzover de toepassing daarvan de vervulling, in feite of in rechte, van de hun toevertrouwde bijzondere taak niet verhindert”* en dat *“de ontwikkeling van het handelsverkeer niet mag worden beïnvloed in een mate die strijdig is met het belang van de Gemeenschap.”* Ook hier gelden zeer stricte criteria en individueel zal moeten worden onderzocht of een Orde van deze bepaling zal kunnen gebruik maken. De analyse van NYSSENS leert dat een reglement onder het uitzonderingsregime kan

vallen doch dat de te vervullen voorwaarden nauwgezet moeten worden onderzocht en toegepast.⁵² DE BANDT vult terzake aan dat het arrest van het Gerecht van Eerste Aanleg *«illustre la tâche particulièrement difficile que représente, pour les praticiens du droit de la concurrence et les autorités responsable de son respect, l'examen de la compatibilité des règles déontologiques avec le droit communautaire de la concurrence.»*⁵³

Het Europees Gerecht van Eerste Aanleg heeft in het arrest *“Instituut van erkende gemachtigden bij het Europees Octrooi-bureau”* evenwel reeds een aantal krijtlijnen uitgetekend waarbinnen de Europese Commissie terecht stelt dat bepaalde gedragsnormen de mededinging ten onrechte beperken.

D. Reglementaire en deontologische normen

In de EPI-gedragscode heeft de Europese Commissie geoordeeld dat de noodzaak om tot een onmiddellijke aanpassing van de code over te gaan teneinde in overeenstemming te zijn met het Europees mededingingsrecht niet opweegt tegen de voordelen die een overgangperiode biedt. De geviseerde bepalingen dienden derhalve niet onmiddellijk doch slechts tegen 23 april 2000 te worden gewijzigd. Inmiddels is deze periode ruim verstreken.⁵⁴ Een onderzoek in welke mate wijzigingen aan de bestaande gedragsnormen en deontologische regimes moeten worden aangebracht, dringt zich derhalve op. De Hoge Raad heeft onderzocht in welke mate de beslissingen die door de beroepsregulerende overheden van de andere vrije beroepen werden genomen, als leidend kunnen dienen.

Een van de vrije beroepen die reeds is overgegaan tot het aanpassen van zijn reglementering dienaangaande, zijn de advocaten.⁵⁵ Uit het Voorstel tot Reglement⁵⁶ inzake publiciteit zoals goedgekeurd op de vergadering van de Raad van Afgevaardigden van 17 november 1999 blijkt dat de Vlaamse advocaat voortaan publiciteit mag voeren *“voor zover deze niet in strijd is met enige rechtsnorm, in het bijzonder met dit reglement.”*

50 Artikel 81, §3 in fine van het EG-Verdrag.

51 Nyssens vermeldt dienaangaande de Britse “Law Society” (H. NYSSENS, *l.c.*, 486).

52 H. NYSSENS, *l.c.*, 487-488.

53 P. DE BANDT, noot onder Gerecht van Eerste Aanleg 28 maart 2001, IMA v. Commission, T.B.H. 2002, 99.

54 Voor zover de Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft kunnen vaststellen, werden sindsdien en tot op de datum van dit advies dienaangaande geen nieuwe stukken door de Europese Gemeenschap openbaar gemaakt.

55 Althans en tenminste wat de Vlaamse Balies betreft.

56 Waarvan een kopie is opgenomen in bijlage 5.

De redactie van deze regel laat voldoende beleidsruimte om te beoordelen of de gevoerde publiciteit in overeenstemming is met de algemene deontologische plichten die rusten op deze groep van vrije beroepsbeoefenaars.

De daarna volgende bepalingen beperken de mogelijkheden inzake publiciteit. Vele van deze regels zijn tevens terug te vinden in de voor advies voorgelegde gedragsregels voor de economische beroepen. Het volstaat hier te verwijzen naar de norm omtrent de melding van een bijzondere deskundigheid in artikel 4 van het reglement inzake publiciteit van de Vlaamse advocaten en de melding van het verbod tot het aanwenden van de hoedanigheid van deskundige in de aan de Hoge Raad voorgelegde redactie van de gedragsregels.

Twee bepalingen zijn evenwel van bijzonder belang. In overeenstemming met de Europese reglementering laat artikel 6 van het reglement inzake publiciteit van de Vlaamse advocaten toe melding te maken van de gehanteerde tarieven, evenwel onder stricte voorwaarden. De gedragsregels zoals deze voor advies aan de Hoge Raad werden overgemaakt laten dergelijke publicatie niet toe.

Artikel 2 van het reglement inzake publiciteit van de Vlaamse advocaten laat geen vergelijkende noch misleidende reclame toe. Dit laatste verbod volgt ook uit de wettelijke bepalingen terzake.⁵⁷ Het verbod inzake vergelijkende reclame in het Voorstel tot Reglement is evenwel minder duidelijk geregeld. Immers stelt de toelichting dienaangaande dat *“de advocaat zich in zijn publiciteit mag onderscheiden van andere advocaten in het algemeen, maar vergelijkingen met andere bij naam aangeduide advocaten, of met advocaten die door de gebruikte termen identificeerbaar zijn, zijn uit den boze”*. De samenlezing van deze twee bepalingen – artikel 2 enerzijds en de toelichting bij artikel 2 anderzijds - is niet volledig duidelijk. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft dan ook een vraag gericht aan de Vereniging van Vlaamse Balies of terzake hem enige verduidelijking kon worden verstrekt. Hij heeft van de Vereniging van Vlaamse Balies een antwoord mogen ontvangen. Hierin wordt gesteld dat *“enige vergelij-*

king, begrepen als referentie naar andere advocaten onrechtmatig zal zijn”, tenzij een door de rechtspraak te beoordelen noodzakelijkheids criterium voorhanden is met name *“wanneer de referentie naar andere advocaten al dan niet bij naam genoemd noodzakelijk is als enig middel om het dienstaanbod verstaanbaar te maken aan het publiek, of op generieke wijze door vergelijking met de diensten van concurrenten, hun methodes en werkwijze in het algemeen”*. Bovendien blijft tevens gelden dat *“voorzichtigheid geboden is omdat het verbod van vergelijkende reclame tevens een deontologische regel is.”* De Hoge Raad heeft niet de bevoegdheid zich uit te spreken over de conformiteit van deze regel met het Europese mededingingsrecht.

Niettemin stelt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen vast dat de gedragsregels voor de economische beroepen iedere vergelijking van diensten en of honoraria met deze van een confrater beogen te verbieden.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft ook van een aantal andere vrije beroepen de deontologische normen en reglementeringen onderzocht. De Hoge Raad heeft bij dit onderzoek kunnen vaststellen dat wat de reclamebepalende maatregelen betreft, een groot aantal verschillen bestaan.

- De Orde van Architecten laat een zekere vorm van publiciteit toe voor zover deze objectief is, in een aantrekkelijke vorm wordt gegeven en met mate en omzichtigheid wordt verstrekt.⁵⁸ Publiciteit heeft als doel een grotere bekendheid van de architect te bewerkstelligen en de belangstelling van potentiële cliënten aan te wakkeren. Ongeoorloofd is publiciteit die indruist tegen de voorschriften van het Reglement van Beroepspllichten, tegen de eer en waardigheid van het beroep, de onafhankelijkheid van de architect in het gedrag kan brengen alsook iedere vorm van misleidende, vergelijkende of verwaringsstichtende publiciteit.
- De Orde van Geneesheren is veel strenger jegens zijn beroepsbeoefe-

57 Cf. supra.

58 De algemene reglementering inzake publiciteit is terug te vinden in artikel 13 van het Reglement van Beroepspllichten vervat in het Koninklijk Besluit van 18 april 1985 tot goedkeuring van het door de Nationale Raad van de Orde van Architecten vastgesteld reglement (B.S. 8 mei 1985). Deze bepaling werd verduidelijkt in een aanbeveling aangaande de toepassing van artikel 13 van het reglement van beroepspllichten, zoals goedgekeurd door de Nationale Raad in de zitting van 16 juni 1989.

naars. De Code van Geneeskundige Plichtenleer zoals vastgesteld door de Nationale Raad van de Orde der Geneesheren (versie 1998) stelt in artikel 12 vast:

“Rechtstreekse of onrechtstreekse reclame is verboden. De faam van een geneesheer is op zijn beroepsbekwaamheid en zijn rechtschapenheid gevestigd.”

In commerciële publicaties mogen geen vermeldingen worden opgenomen.⁵⁹

- Het voorstel van deontologische code van het Beroepsinstituut van Gezworen Landmeters-experten van 30 april 1999 huldigt eveneens het beginsel van een vergaande inperking van het verstrekken van publicitaire informatie. Artikel 23 stelt immers vast dat *“bij vermelding van zijn diensten op een publieke wijze de Gezworen Landmeter-expert BIL zich dient te beperken tot de loutere vermelding van zijn identiteit, zijn beroepstitel, de titels van zijn diploma’s of getuigschriften, zijn inschrijvingsnummer bij het BIL, zijn beroepsadres en adresgegevens. Deze vermeldingen dienen op een discrete en tactvolle manier te gebeuren.”*
- Ook de Nationale Kamers van de Gerechtsdeurwaarders heeft terzake een streng standpunt. De Richtlijn met betrekking tot de publiciteit verwijst dienaangaande naar het volgende standpunt:

“Alleen een informatiecampagne, die uitgaat van de beroepsorganen, is mogelijk; de gerechtsdeurwaarder mag geen individuele promotiecampagne voeren, omdat hij anders het gevaar loopt beïnvloed te worden door vervolgende schuldeisers: het is hem verboden omdat hij afstand moet houden en onafhankelijk moet blijven”⁶⁰.

Onlangs, en na 23 april 2000, heeft de voorzitter van de Nationale Kamer van Gerechtsdeurwaarders dit standpunt nog bevestigd. In een telefoongids mag de gerechtsdeurwaarder alleen algemene gegevens melden en de tekst mag niet afwijken van de standaardvorm, weze het door onderlijning, groter lettertype, vettere druk, ...

De Hoge Raad heeft evenwel niet onderzocht of de gerechtsdeurwaarders onder het toepassingsgebied vallen van de vrije beroepsbeoefenaars, dan wel als een afzonderlijke categorie moeten worden beschouwd daar zij een openbaar ambt uitoefenen.

E. De nieuwe regeling voor de economische beroepen

E.1. Inleiding

In het licht van hoger vermelde internationale ontwikkelingen en uiteenlopende standpunten van een aantal beroepsregulerende overheden van vrije beroepsbeoefenaars, moedigt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen de opstelling van gedragsregels die tegemoetkomen aan de huidige economische behoeften en in overeenstemming zijn met internationale en nationale bepalingen, aan. Immers, uit hoger vermelde analyse en de hierna aan te halen voorbeelden blijkt duidelijk dat er een nood is om de economische beroepsbeoefenaars een kader aan te reiken dat bijdraagt tot een verduidelijking van hun rechten en plichten inzake publiciteit. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen steunt het initiatief van het Interinstitutioneel Comité om de verschillende economische beroepen gedragsregels die voor deze laatste een houvast bieden, te verstrekken.

Dit standpunt werd ook vroeger reeds verdedigd naar aanleiding van de vaststelling van de Koninklijke Besluiten omtrent de plichtenleer van de bedrijfsrevisoren en later de accountants.⁶¹ In het advies bij de bepalingen die betrekking hebben op de publiciteit hanteerde de Hoge Raad steeds een genuanceerde benadering. De Hoge Raad treft ook in de voor advies voorgelegde gedragsregels deze genuanceerde strekking aan.

De Hoge Raad werpt evenwel de vraag op of, gezien de nationale en internationale ontwikkelingen terzake de verschillende instituten geen verdere stappen dienen te nemen en de bepalingen waarop deze gedragsregels rusten zelf aan een onderzoek te onderwerpen en desgevallend een voorstel tot aanpassing uit te werken.

⁵⁹ Artikel 13, §4 van de Code van Geneeskundige Plichtenleer.

⁶⁰ Nationale Kamer van Gerechtsdeurwaarders, Richtlijn m.b.t. de publiciteit, C98/136 van 15 december 1998.

⁶¹ Zie terzake Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, Jaarverslag 1989-1991, Advies inzake het tuchtrecht en de code van plichtenleer, H.R.B. 90.05.D d.d. 30.09.1991, in het bijzonder p. 19-20 en Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy, Jaarverslag 1993-94, Advies betreffende het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants, D. 22/12/94, in het bijzonder p. 62-63.

Dit onderzoek kan geschieden in het licht van het nieuwe wetgevende initiatief dat terzake werd genomen. Naar aanleiding van het onderzoek van hoger vermelde gedragsregels heeft de Hoge Raad vastgesteld dat in de Kamer een wetsontwerp betreffende de misleidende en vergelijkende reclame, de onrechtmatige bedingen en de op afstand gesloten overeenkomsten inzake de vrije beroepen werd ingediend.⁶²

Het ontwerp slaat op alle vrije beroepen en derhalve ook op de economische beroepsbeoefenaars. De strekking van dit wetsontwerp bestaat er in de Belgische wetgeving aan te passen aan de Europeesrechtelijke bepalingen terzake en een kader aan te reiken waarbinnen de vrije beroepsbeoefenaars en desgevallend hun beroepsregulerende overheden de uitoefening van hun beroep omtrent een aantal aspecten moeten vastleggen en uitvoeren.

De hierna volgende analyse van de gedragsregels houdt ook rekening met dit wetsontwerp en duidt aan waar de verschillende Instituten desgevallend hun normen inzake publiciteit moeten bijsturen en/of aanpassen.

E.2. Nopens het voeren van publiciteit

E.2.1. Algemene analyse

Artikel 5 van het wetsontwerp bepaalt dat vergelijkende reclame is toegelaten indien aan een aantal voorwaarden wordt voldaan. Terzake merkt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op dat, hoewel niet uitdrukkelijk vermeld in het ontwerp van wet, er kan van uitgegaan worden dat aangezien vergelijkende reclame onder bepaalde voorwaarden geoorloofd is, dit tenminste ook zo moet zijn wat de reclame in het algemeen betreft. Deze stelling wordt eveneens verdedigd door de Raad van State die terzake stelt: *“doordat het wetsontwerp bepaalt dat vergelijkende reclame geoorloofd is maar dat misleidende reclame verboden is, impliceert dat aan de vrije beroepen het recht wordt toegekend reclame te maken”*⁶³. De memorie van toelichting bevestigt deze strekking maar merkt verder op dat andere wetgeving strenger

kan zijn en bv. reclame in bepaalde gevallen kan verbieden. Immers regelt dit wetsontwerp uitsluitend bedrieglijke en vergelijkende reclame zonder regels omtrent reclame in het algemeen vast te leggen.⁶⁴ De memorie stelt evenwel duidelijk dat het in dat geval over wetgeving⁶⁵ moet gaan, en niet over andere vormen van reglementaire bepalingen.

Deze stelling volgt evenzeer uit het Europees recht. Immers een absoluut verbod op het voeren van reclame voor diensten die door de economische beroepsbeoefenaars worden verstrekt, lijkt verder te gaan dan noodzakelijk voor de bescherming van de consumenten en de belanghebbenden in het algemeen. Mits een afdoende regelgeving, zoals de richtlijn omtrent misleidende en vergelijkende reclame, kan een evenwaardig alternatief worden geboden die voor de economische beroepsbeoefenaars minder vergaande inperkingen inhouden.

Een bijzonder vraagstuk heeft betrekking op het voeren van reclame voor wettelijke opdrachten. De Hoge Raad is de mening toegedaan dat terzake reclame de waardigheid en de deontologie van het betrokken beroep in het gedrang kan brengen doch dat de huidige bepalingen omtrent vergelijkende en misleidende reclame enerzijds en de andere deontologische verplichtingen een afdoende bescherming bieden. Op grond van een a contrario redenering laat artikel 5, §4 van het wetsontwerp overigens niet toe dat de beroepsregulerende overheid op het stuk van het voeren van reclame, weze het beperkt tot bepaalde prestaties of opdrachten, een volledig verbod uitvaardigt.

Reclame wordt in artikel 2, 4° van het wetsontwerp in dezelfde zin als in artikel 22 van de Wet Handelspraktijken gedefinieerd als *“iedere vorm van mededeling bij de uitoefening van een vrij beroep die rechtstreeks of onrechtstreeks tot doel heeft de afzet van goederen of diensten te bevorderen, met inbegrip van onroerende goederen, van rechten en verplichtingen en met uitsluiting van de door de wet voorgeschreven mededelingen.”*

⁶² Parl. St. 2000-2001, nr. 1469 van 24 oktober 2001.

⁶³ Parl. St. 2000-2001, nr. 1469, p. 43

⁶⁴ Memorie van toelichting, Parl. St. 2000-2001, nr. 1469, p. 8.

⁶⁵ “Onverminderd de toepassing van strengere wetten.”

De gedragsregels vermelden in de inleiding dat het verspreiden van objectieve informatie in beginsel toegelaten is. Volledigheidshalve wenst de Hoge Raad te melden dat volgens hem “objectieve informatie” valt onder het begrip “reclame” zoals omschreven in het wetsontwerp. Reclame heeft immers een zeer ruime draagwijdte. Onder de Wet Handelspraktijken stelt STRAETMANS dat “elke mededeling van een verkoper aan consumenten of andere verkopers, prima facie ressorteert onder het reclamebegrip”⁶⁶. Hoewel de omschrijving in de Wet Handelspraktijken niet volledig gelijk is aan deze in hoger vermeld wetsontwerp, onder meer omdat in deze laatste sprake is van “iedere vorm van mededeling” terwijl de eerste regelgeving reclame beschouwt als “de mededeling” zelf, lijken er geen redenen voorhanden om “objectieve informatie” niet als een vorm van mededeling te beschouwen in de zin van het ontwerp van wet.

Bovendien heeft de wetgever in 1991 de Wet Handelspraktijken aangepast door “informatie” te vervangen door “mededeling” met het oogmerk het begrip reclame uit te breiden, waaruit volgt dat alle informatie en derhalve ook objectieve informatie onder het reclamebegrip in de zin van de Wet Handelspraktijken valt.⁶⁷ Tot slot vermeldt het Interinstitutencomité in de titel “publicitaire informatie” waarvan moet worden aangenomen dat dergelijke informatie onder het begrip “reclame” valt.

In de inleiding van de “gedragsregels” wordt verwezen naar artikel 27 K.B. van 10 januari 1994 voor het I.B.R., artikel 31 van het K.B. van 1 maart 1998 voor het I.A.B. en artikel 23 van het K.B. van 23 december 1997 voor het B.I.B.F om te stellen dat alle drie de Instituten objectieve informatieverspreiding door hun beroepsbeoefenaars in beginsel toelaten. Daar waar de eerste twee koninklijke besluiten, deze die betrekking hebben op het I.B.R. respectievelijk het I.A.B., uitdrukkelijk vermelden dat de bedrijfsrevisor en de accountant⁶⁸ in het openbaar objectieve informatie over zijn kantoor mag mededelen, is artikel 23 van het K.B. van 23 december 1997 terzake niet even duidelijk. Immers luidt het eerste lid dat de nodige informatie over de beroeps-

werkzaamheden, deskundigheden, diensten en honoraria van de boekhouder⁶⁹ aan alle personen die er om verzoeken kan worden bezorgd. Het spontaan aanbieden van objectieve informatie, waarover de gedragsregels handelen, lijkt niet onder het toepassingsgebied van deze bepaling te vallen.

Het derde lid van artikel 23 van het K.B. bepaalt eveneens dat “bij vermelding van zijn diensten op publieke wijze de boekhouder zich dient te beperken tot de loutere vermelding van zijn identiteit, de titels van zijn diploma’s of getuigschriften, zijn inschrijvingsnummer bij het BIB, zijn beroepsadres en -adresgegevens. Deze vermeldingen dienen op een discrete en tactvolle manier te gebeuren.” Deze bepaling slaat op de wijze waarop de vermelding van diensten op een publieke wijze moet worden ingevuld. Hieromtrent wenst de Hoge Raad het volgende op te merken. De betrokken vermeldingen behoren allen tot de categorie “toegelaten objectieve informatie” – vermeldingen zoals vastgesteld door de “gedragsregels”. Evenwel treft men bij de “gedragsregels” andere vermeldingen aan, zoals de openingsuren van het kantoor, de professionele domeinen waarin de beroepsbeoefenaar actief is, ... die niet het voorwerp uitmaken van een vermelding in de zin van artikel 23, lid 3 van het K.B. van 23 december 1997. Een strikte lezing van artikel 23 lijkt derhalve niet toe te laten dat de boekhouder op eigen initiatief alle door de “gedragsregels” vermeldde objectieve informatievermeldingen mag uiten.

Desgevallend kan worden geargumenteed dat deze laatste vermeldingen toegelaten zijn door artikel 24, 25 en 26 van het K.B. van 23 december 1997. In dat geval moet evenwel worden opgemerkt dat deze vermeldingen slechts mogen vermeld worden op documenten zoals briefpapier, naamkaartjes, ereloonnota’s en werkdocumenten of op het naambord terwijl de “gedragsregels” van toepassing zijn “ongeacht de gebruikte media”. Bovendien vermeldt noch artikel 24 noch artikel 25 van het K.B. van 23 december 1997 de mogelijkheid van het gebruik van “foto’s van de vennoten, de medewerkers en het kantoor”, hetgeen uitdrukkelijk wordt toegelaten door de “gedragsregels”.

66 G. STRAETMANS, “Reclame: artikel 22”, *Artikelsgewijze Commentaar Handels- en Economisch Recht – Handelspraktijken*, Antwerpen, Kluwer, 1998, p. 7, nr. 6.

67 Zie hierover A. PUTTEMANS, “Le public et la pub – Les tours et les contours juridiques de la publicité», *T.B.H.* 1997, (402), 405-405.

68 In een nieuw koninklijk besluit zal tevens moeten worden verwezen naar de belastingconsulent.

69 En de boekhouder-fiscalist.

Hieruit leidt de Hoge Raad af dat het op eigen initiatief verspreiden van objectieve informatie door de erkende boekhouder (-fiscalist) geen principiële mogelijkheid is zoals wordt voorgesteld in de tweede paragraaf van de inleiding van de gedragsregels. Er kan eerder gewag worden gemaakt van een principiële onmogelijkheid om objectieve informatie te verstrekken.

De Hoge Raad beveelt het BIBF aan terzake het initiatief te nemen om het koninklijk besluit van 23 december 1997 aan te passen.

E.2.2. De richtlijn inzake elektronische handel

Op 8 juni 2000 heeft het Europees parlement en de raad de richtlijn 2000/31/EG betreffende bepaalde juridische aspecten van de diensten van de informatiemaatschappij, met name de elektronische handel, in de interne markt goedgekeurd.⁷⁰ De Hoge Raad merkt op dat deze richtlijn in het bijzonder aandacht besteedt aan de commerciële communicatie die deel uitmaakt van een dienst van de informatiemaatschappij en die wordt verstrekt door de gereguleerde beroepen. Deze commerciële communicatie moet aan een aantal minimale voorwaarden beantwoorden zoals onder meer de herkenbaarheid van deze communicatie, identificeerbaarheid van de verstrekker en de herkenbaarheid van de aanbiedingen.

In het bijzonder vergt de richtlijn dat *“het gebruik van commerciële communicatie die deel uitmaakt van een door een lid van een gereguleerd beroep verleende dienst van de informatiemaatschappij, of die op zichzelf een dergelijke dienst uitmaakt wordt toegestaan mits de beroepsregels, met name ten aanzien van de onafhankelijkheid, de beroepseer en het beroepsgeheim, alsmede de eerlijkheid ten opzichte van cliënten en confraters in acht worden genomen”*⁷¹.

Artikel 10 tot en met 16 van het wetsontwerp wil deze richtlijn voor zover het de vrije beroepsbeoefenaars betreft omzetten in nationaal recht.

De Hoge Raad is van oordeel dat deze commerciële communicatie nauw aan-

sluit bij publiciteit in het algemeen. De Hoge Raad acht het dan ook noodzakelijk dat de Instituten zich buigen over de vraag of en zo ja welke gedragsregels inzake het gebruik van commerciële communicatie zoals vastgesteld in de richtlijn 2000/31/EG en het wetsontwerp moeten worden ontwikkeld alsmede welke aanpassingen het reglementair kader behoeft.

E.3. Nopens de misleidende reclame

In het wetsontwerp wordt bepaald dat voor de vrije beroepen elke misleidende reclame verboden is. De omschrijving van het begrip misleidende reclame is gebaseerd op artikel 1, 3° van de wet van 21 oktober 1992 betreffende de misleidende reclame inzake de vrije beroepen. Artikel 3 van het wetsontwerp bepaalt dienaangaande het volgende: *“Is misleidend elke vorm van reclame die op enigerlei wijze, daaronder begrepen de opmaak ervan, de personen tot wie ze zich richt of die ze aanbelangt, misleidt of kan misleiden en die door haar misleidend karakter hun economisch gedrag kan beïnvloeden, of die daardoor aan een concurrent schade toebrengt of kan toebrengen”*. Deze omschrijving is gelijklopend aan de omschrijving in de Europese richtlijn.⁷²

Ook de Wet Handelspraktijken verbiedt misleidende reclame. Anders dan deze wet waar geen beoordelingscriterium werd aangereikt en de toetsing door de rechtspraak in de eerste plaats⁷³ aan de hand van de verwijzing naar *“de consument met een gemiddeld onderscheidingsvermogen”*⁷⁴ geschiedt, moet bij de beoordeling of reclame van een vrije beroepsbeoefenaar misleidend is, gekeken worden naar de specifieke groep personen tot wie de reclame zich richt of wie ze aanbelangt. Recentere vonnissen en arresten die over misleidende reclame in de Wet Handelspraktijken handelen, nemen evenwel ook reeds de aangesproken doelgroepen als criterium.⁷⁵

Vernieuwend is bovendien dat een derde criterium, naast de personen tot wie de reclame zich richt of voor wie ze aanbelangt, in het wetsontwerp wordt aangereikt.⁷⁶ Het betreft de beoordeling dat de reclame door het misleidend karakter

⁷⁰ Pb. L. 178, 17 juli 2000.

⁷¹ Artikel 8, §1 van de Richtlijn.

⁷² Cf. supra.

⁷³ Doch niet uitsluitend, zie Luik 13 oktober 1998, *Jaarboek Handelspraktijken 1998*, 380: “La LPCC a pour vocation de mettre à l’abri les consommateurs les moins avertis ...”.

⁷⁴ G. STRAETMANS, “Reclame: artikel 23”, *Artikelsgewijze Commentaar Handels- en Economisch Recht – Handelspraktijken*, Antwerpen, Kluwer, 1998, p. 11. Voor voorbeelden zie Vz. Kh. Brussel 29 december 1997, *Jaarboek Handelspraktijken 1997*, Antwerpen, Kluwer, 1998, 214; Brussel 25 september 1998, *Jaarboek Handelspraktijken 1998*, Antwerpen, Kluwer, 1999, 85.

⁷⁵ Zie voor een aantal voorbeelden G. STRAETMANS, “Reclame: artikel 23”, *Artikelsgewijze Commentaar Handels- en Economisch Recht – Handelspraktijken*, Antwerpen, Kluwer, 1998, p. 13-15.

⁷⁶ De afwezigheid van dit derde criterium in de Wet Handelspraktijken is te verklaren vanuit de idee dat dit artikel omtrent reclame voornamelijk gericht is op de bescherming van de consument en niet op de bescherming van de concurrent.

schade toebrengt of kan toebrengen aan een concurrent.

De beoordeling of reclame misleidend is, is verwoord in artikel 4 van het ontwerp. Alle gegevens zullen hierbij in overweging worden genomen en meer bepaald de aanduidingen omtrent volgende punten:

- a) de kenmerken van de goederen of diensten, zoals beschikbaarheid, aard, uitvoering, samenstelling, procédé en datum van fabricage of levering, geschiktheid voor het gebruik, gebruiksmogelijkheden, hoeveelheid, specificatie, geografische of commerciële herkomst, van het gebruik te verwachten resultaten, de uitslagen en essentiële eigenschappen van de tests van of controles op de goederen of diensten;*
- b de prijs of de wijze van prijsberekening, alsmede de voorwaarden waaronder de goederen worden geleverd of de diensten worden verleend;*
- c de hoedanigheid, kwalificaties en rechten van de adverteerder, zoals zijn identiteit en zijn vermogen, zijn bekwaamheden en zijn industriële, commerciële of intellectuele eigendomsrechten of zijn bekroningen en onderscheidingen.*

Daarenboven wordt rekening gehouden met het weglaten van essentiële inlichtingen over de punten a), b) en c) van het eerste lid."

Deze beoordelingscriteria zijn dezelfde als diegene die door de Europese richtlijn werden opgesomd.⁷⁷

De Hoge Raad merkt op dat deze benadering om het misleidend karakter te beoordelen afwijkt van de benadering in de Wet Handelspraktijken. De kenmerken van een dienst worden in die wet immers omschreven als *"de voordelen van een dienst, onder meer uit het oogpunt van zijn eigenschappen, van de resultaten die van het gebruik ervan kunnen worden verwacht, van de voorwaarden waaronder hij kan worden verkregen, onder meer de prijs of de wijze van vaststelling daarvan, alsmede de wezenlijke kenmerken van de tests of controles die op de dienst werden verricht en van de diensten die ermee gepaard gaan."*⁷⁸

Van groter belang is evenwel de vaststelling dat noch in de huidige redactie van

de verschillende reglementen van plichtleer van de economische beroepen noch in de "gedragsregels" wordt verwezen naar een verbod van misleidende reclame. De "gedragsregels" verwijzen op verschillende plaatsen naar verboden vormen van publicitaire informatieverbreiding die als misleidend kunnen worden omschreven. De Hoge Raad verwijst hier bv. naar *"informatie verspreiden die op valse, bedrieglijke of op onrechtvaardige wijze verwachtingen creëert of gunstige resultaten laat uitschijnen"* en *"verklaringen afleggen die de bestemming kunnen bedriegen of in de war brengen"* alsook *"ten onrechte de hoedanigheid van deskundige of specialist in een welbepaald domein aanhalen"*. De Hoge Raad meent dat het van belang is te algemenen titel in de gedragsregels te benadrukken dat het voeren van deze vorm van reclame verboden is.

E.4. Nopens het voeren van vergelijkende reclame

E.4.1. Het begrip vergelijkende reclame

Vergelijkende reclame is *"elke vorm van reclame waarbij een concurrent dan wel door een concurrent aangeboden goederen of diensten uitdrukkelijk of impliciet worden genoemd"*⁷⁹. Deze definitie in het wetsontwerp is identiek aan de Europese definitie van vergelijkende reclame.

E.4.2. Vergelijkende reclame in de gedragsregels

De gedragsregels verbieden publicitaire informatieverbreiding van vergelijkende aard en meer bepaald:

"het vergelijken van zijn diensten en/of honoraria met deze van een confrater".

Dit verbod is gesteund op de deontologische normen die in de onderscheiden koninklijke besluiten zijn vervat. Artikel 27 van het KB van 10 januari 1994 en artikel 31 van het KB van 1 maart 1998 melden dat *"in geen geval mag verwezen worden naar al dan niet vergelijkende gegevens inzake tarieven of kwaliteit"*. Artikel 23 van het KB van 23 december 1997 vermeldt het verbod *"om informatie spontaan aan te bieden"*. Gebaseerd op de supra E.2.

⁷⁷ Artikel 3 van de Richtlijn 84/450/EEG van de Raad van 10 september 1984 betreffende het nader tot elkaar brengen van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen der Lid-Staten inzake misleidende reclame, *Pb. L.* 19 september 1984, 17-20.

⁷⁸ Artikel 23, 2° wet handelspraktijken.

⁷⁹ Artikel 5, §1 van het ontwerp van wet.

vermelde paragraaf omtrent het voeren van publiciteit in het algemeen, mag worden gesteld dat het ook de boekhouders en de boekhouders-fiscalisten verboden is vergelijkende reclame te voeren.

De gedragsregels vormen derhalve een verduidelijking van de algemene regels die in de deontologische normen werden vastgelegd. Deze normen verbieden vergelijkende reclame.

E.4.3 Beoordeling in het licht van het wetsontwerp en de Europese regelgeving en rechtspraak

Artikel 5, §2 van het wetsontwerp bepaalt dat vergelijkende reclame, wat de vergelijking betreft en overminderd de toepassing van strengere wetten, toegelaten is indien aan een aantal voorwaarden wordt voldaan. De voorwaarden waaraan vergelijkende reclame moet voldoen, zijn volledig gesteund op deze die in artikel 3a van de Richtlijn 84/450/EEG van de Raad van 10 september 1984 zoals gewijzigd door Richtlijn 97/55 zijn vermeld.⁸⁰

In geval het gaat over een vergelijking die verwijst naar speciale aanbiedingen moet de publiciteit *“duidelijk en ondubbelzinnig het einde van de speciale aanbieding vermelden of, in voorkomend geval, dat zij loopt zolang de voorraad strekt of diensten kunnen worden geleverd, en, zo de speciale aanbieding nog niet loopt, het begin aangeven van de periode gedurende welke een speciale prijs of andere specifieke voorwaarden gelden”*⁸¹. Ook deze bepaling werd overgenomen uit de Europese richtlijn.

In tegenstelling tot het huidige verbod om vergelijkende reclame te voeren zoals vastgelegd in de verschillende koninklijke besluiten, gaat de wet uit van een principiële toelaatbaarheid.

Bijzondere aandacht vergt de laatste paragraaf van artikel 5 van het ontwerp. Deze paragraaf stelt dat in afwijking van §1, de beroepsregulerende overheden bij een door de Koning bekrachtigde beslissing vergelijkende reclame kunnen verbieden in zoverre dit noodzakelijk is om de waardigheid en de deontologie van het beroep te bewaren.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen acht het noodzakelijk deze bepaling kort toe te lichten. In het licht van de Europese ontwikkelingen lijkt het niet meer mogelijk dat de beroepsregulerende overheden een volledig verbod omtrent vergelijkende reclame uitvaardigen. Dit standpunt wordt gedeeld door de Raad van State die in zijn advies stelt dat *“hoewel de mogelijkheid om te voorzien in verbodsbepalingen of beperkingen op de vrijheid van vrije beroepen om vergelijkende reclame te voeren uitdrukkelijk vervat zit in artikel 7, lid 5, van de voormelde richtlijn 84/450/EEG, lijkt die mogelijkheid relatief beperkt te zijn. Artikel 7, lid 5, bepaalt immers dat verbodsbepalingen of beperkingen alleen met “inachtneming van de bepalingen van het verdrag” kunnen worden ingevoerd. In een beschikking van 7 april 1999 heeft de Europese Commissie geoordeeld dat een bepaling van de gedragscode ... waarbij vergelijkende reclame wordt verboden in strijd is met artikel 81 van het Verdrag.”*

De Hoge Raad steunt de zienswijze van de Raad van State voor zover deze wijst op de onmogelijkheid een absoluut verbod bij koninklijk besluit vast te leggen.⁸²

De vraag moet worden opgeworpen hoe uitgestrekt maatregelen kunnen zijn die de waardigheid en de deontologie van het beroep betreffen en het voeren van vergelijkende reclame kunnen beperken. Hiervoor kan worden teruggegrepen naar een criterium dat door de Europese Commissie werd aangereikt: de bepalingen moeten noodzakelijk zijn om de verantwoordelijkheid en de onafhankelijkheid te waarborgen, het beroepsgeheim te beschermen of valse en misleidende verklaringen of belangenconflicten te voorkomen.

De voorwaarden waaraan de vergelijkende reclame moet beantwoorden, zijn heel gedetailleerd vastgelegd in het ontwerp van wet. Daarnaast blijven evenzeer de algemene deontologische normen van toepassing. Dit neemt niet weg dat er ruimte is om bepaalde vormen van vergelijkende reclame, die naar de letter van de wet toegelaten zijn, te onderzoeken in welke mate deze vormen van reclame de waardigheid en deontologie van het

80 Cf. supra.

81 Artikel 5, §3 ontwerp van wet.

82 Bepaalde rechtsleer is evenwel een andere mening toegedaan. Swennen stelt immers dat *“die beroepsorganisaties moeten vanaf het ogenblik dat de Richtlijn moet worden uitgevoerd een expliciet verbod hebben ingesteld of vergelijkende reclame hebben toegelaten. Waar een verbod wordt ingesteld, moet dat, voor een behoorlijke uitvoering van de Richtlijn, expliciet gebeuren. Het moet gebeuren bij wijze van regulering, in een reglement dus; vast gebruik of vaste ‘rechtspraak’ volstaan daartoe niet”*. De auteur merkt evenwel verder zelf ook op dat een *“verbod of beperking in overeenstemming moet zijn met de regelen van het (EG-)Verdrag, en met name ook met de kartelbepalingen die besluiten van verenigingen van ondernemingen verbieden welke de mededinging beperken”* (H. SWENNEN, “Vergelijkende reclame in de Wet Handelspraktijken”, S.E.W. 2000, (190), 201).

beroep in het gedrang brengen.⁸³ *Algemeen merkt de Hoge Raad op dat de door de economische beroepsbeoefenaars verstrekte prestaties alsook de intrinsieke kenmerken ervan slechts in beperkte mate kunnen worden vergeleken.*

De Hoge Raad wenst ook op te merken dat de vergelijkende reclame in overeenstemming met het wetsontwerp ook kan slaan op prestaties die door economische beroepsbeoefenaars die lid zijn van verschillende Instituten worden geleverd. De Hoge Raad meent dat het Interinstitutionencomité moet onderzoeken in welke mate er uniforme normen moeten worden opgesteld.

De Hoge Raad dringt bij de instituten aan om spoedig de noodzaak tot herziening van de bestaande normen te onderzoeken. Immers, de bepaling omtrent het inlassen van een verbod tot vergelijkende reclame is in het wetsontwerp geschreven in de “tegenwoordige” tijd. De vraag rijst of de bepalingen die op dit moment van kracht zijn, blijven gelden tot zolang de “beroepsregulerende overheid” een nieuw voorstel aan de Koning heeft overgemaakt. Op grond van de ontstentenis van enige bepaling omtrent de inwerkingtreding van de wet alsook omtrent het behoud van de bepalingen die op heden van kracht zijn, mag worden aangenomen dat de tiende dag na de publicatie in het Belgisch Staatsblad de huidige absolute verbodsbepalingen komen te vervallen. Tot zolang geen beslissing door de verschillende beroepsregulerende overheden die door de Koning werd bekrachtigd, is genomen, zal het voor de vrije beroepsbeoefenaars geoorloofd zijn om mits naleving van de in de wet opgelegde voorwaarden vergelijkende reclame te voeren.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen adviseert om niet alleen de huidige redactie van de “gedragsregels inzake de verspreiding van publicitaire informatie door de economische beroepsbeoefenaars” omtrent vergelijkende reclame te herzien in het licht van de hoger vermelde bevindingen.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen adviseert tevens het hoger vermelde onderzoek uit te breiden tot de analyse

van de koninklijke besluiten, voor zover deze handelen over publiciteit, in het licht van de op til zijnde wijziging van de wettelijke bepalingen omtrent vergelijkende reclame.

E.5. Nopens de vermelding van tarieven

E.5.1. Algemene vermelding van tarieven

In de “gedragsregels” zijn twee bepalingen gewijd aan de tarieven. De eerste stelt dat het verboden is melding te maken van de tarieven die worden gehanteerd. De tweede duidt aan dat het verboden is de eigen honoraria te vergelijken met deze van een andere confrater.

Uit de beschikking van de Europese Commissie en de rechtspraak van het Gerecht van Eerste Aanleg valt af te leiden dat het verbieden van de publicatie van de tarieven niet langer kan worden gehandhaafd.

Een bekendmaking moet evenwel tenminste beantwoorden aan de wettelijke beperkingen.

E.5.2. Vergelijking van tarieven

Ook wat de vergelijking van de tarieven betreft, lijkt een absoluut verbod niet langer in overeenstemming met de Europese regels. Immers het Gerecht van Eerste Aanleg lijkt de stelling van de Europese Commissie te volgen wat betreft de moeilijkheid om prijzen objectief te vergelijken. Deze moeilijkheid vindt een antwoord “in de strikte, cumulatieve voorwaarden die moeten zijn vervuld opdat vergelijkende reclame rechtmatig zou zijn overeenkomstig de richtlijn”⁸⁴.

Een van de meest essentiële bepalingen in het wetsontwerp terzake is de voorwaarde waarbij “op objectieve wijze een of meer wezenlijke, relevante, controleerbare en representatieve kenmerken van deze goederen en diensten, waartoe ook de prijs kan behoren”, moeten vergeleken worden.

Een stricte lezing van deze bepaling laat toe te stellen dat het mogelijk is dat één kenmerk, met name de prijs kan worden vergeleken worden. Evenwel moeten ook steeds de andere bepalingen in het wetsontwerp worden gerespecteerd. Dit geldt

83 Zie ook A.-M. VAN DEN BOSSCHE, “Voor economische vrijheid en mededingingsrecht: hoe vrij is de plichtenleer in het beperken van de economische keuzevrijheid van vrije beroepers?”, T.P.R. 2000, 36-37, nr. 42.

84 Randummer 123.

in het bijzonder voor de bepaling dat het moet handelen over een prijsvergelijking met “goederen of diensten die in dezelfde behoeften voorzien of voor hetzelfde doel zijn bestemd”. Daarnaast moet rekening worden gehouden met de vaststelling dat de beperking tot één vergelijkingspunt, met name de prijs, er niet mag toe leiden dat de gebruiker zou kunnen worden misleid doordat andere essentiële kenmerken worden weggelaten.⁸⁵ Ook mag de goede naam van een concurrent niet worden geschonden noch mag de vergelijkende reclame zich kleinerend uitlaten over de namen, andere onderscheidende kenmerken, goederen, diensten, activiteiten of omstandigheden van een concurrent. Bovendien stelt de Hoge Raad vast dat de prijszetting van de prestaties, als ook de omvang van de prestaties die door de economische beroepen worden geleverd vaak het voorwerp uitmaken van individuele en discrete afspraken met de cliëntèle.

Opdat een prijsvergelijking mogelijk is, moeten de economische beroepsbeoefenaars derhalve tevens op de hoogte zijn van het honorarium of de prijs die voor de goederen of diensten die in dezelfde behoeften voorzien of voor hetzelfde doel zijn bestemd door andere beroepsbeoefenaars wordt gevraagd.

De Hoge Raad merkt ook op dat het luidens een stricte lezing van de wet ook mogelijk is dat economische beroepsbeoefenaars die behoren tot verschillende Instituten prijzen vergelijken. De Hoge

Raad nodigt ook omtrent dit aspect het Interinstitutionencomité uit om terzake te overleggen of aanvullende reglementeringen nuttig en/of noodzakelijk zijn.

E.6. Sanctionering

Het wetsontwerp bepaalt, zoals voorheen de wet omtrent de misleidende reclame, dat bepaalde personen, waaronder iedere belanghebbende en de beroepsregulerende overheid een vordering tot staking kan instellen bij de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg. Bovendien zijn de bepalingen van boek I van het Strafwetboek van toepassing op de inbreuken tegen de bepalingen van het ontwerp van wet.

Deze regeling is niet nieuw in zoverre voor de misleidende reclame in de wet van 21 oktober 1992 dezelfde sancties en procedure is opgenomen. Niettemin lijkt het de Hoge Raad opportuun dat de verschillende Instituten en desgevallend het Interinstitutionencomité zich buigen over de problemen die rijzen omtrent de verhouding tussen de deontologische verplichtingen waaraan de economische beroepsbeoefenaars onderworpen zijn en de wettelijke verplichtingen die terzake gelden, o.m. wanneer een beroepsbeoefenaar een vorm van publiciteit vaststelt die mogelijk indruist tegen de wettelijke bepalingen en de deontologische normen.

⁸⁵ Op Europees niveau heeft het Hof van Justitie ook over dergelijke vormen van reclame reeds geoordeeld dat er misleiding is (H.v.J. 25 februari 1992, zaak C-203/90, Gutshof-Ei, Jur. 1992, I-1024 en voor een bespreking zie G. STRAETMANS, *Consument en markt*, Antwerpen, Kluwer, 1998, 420-429).

Bijlagen

BIJLAGE 1

Regels Reglementering in het Verdrag van Amsterdam betreffende de mededinging van toepassing op ondernemingen

Artikel 81 (ex artikel 85)

1. Onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt en verboden zijn alle overeenkomsten tussen ondernemingen, alle besluiten van ondernemingsverenigingen ondernemersverenigingen en alle onderling afgestemde feitelijke gedragingen welke de handel tussen lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden en ertoe strekken of ten gevolge hebben dat de mededinging binnen de gemeenschappelijke markt wordt verhinderd, beperkt of vervalst en met name die welke bestaan in:
 - a) het rechtstreeks of zijdelings bepalen van de aan- of verkoopprijzen of van andere contractuele voorwaarden,
 - b) het beperken of controleren van de productie, de afzet, de technische ontwikkeling of de investeringen,
 - c) het verdelen van de markten of van de voorzieningsbronnen,
 - d) het ten opzichte van handelspartners toepassen van ongelijke voorwaarden bij gelijkwaardige prestaties, hun daarmee nadeel berokkenend bij de mededinging,
 - e) het afhankelijk stellen van het sluiten van overeenkomsten van de aanvaarding door de handelspartners van bijkomende prestaties welke naar hun aard of volgens het handelsgebruik geen verband houden met het onderwerp van deze overeenkomsten.
2. De krachtens dit artikel verboden overeenkomsten of besluiten zijn van rechtswege nietig.
3. De bepalingen van lid 1 van dit artikel kunnen echter buiten toepassing worden verklaard
 - voor elke overeenkomst of groep van overeenkomsten tussen ondernemingen,
 - voor elk besluit of groep van besluiten van ondernemersverenigingen,
 en

- voor elke onderling afgestemde feitelijke gedraging of groep van gedragingen die bijdragen tot verbetering van de productie of van de verdeling der producten of tot verbetering van de technische of economische vooruitgang, mits een billijk aandeel in de daaruit voortvloeiende voordelen de gebruikers ten goede komt, en zonder nochtans aan de betrokken ondernemingen
 - a) beperkingen op te leggen welke voor het bereiken van deze doelstellingen niet onmisbaar zijn,
 - b) de mogelijkheid te geven, voor een wezenlijk deel van de betrokken producten de mededinging uit te schakelen.

Artikel 82 (ex artikel 86)

Onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt en verboden, voorzover de handel tussen lidstaten daardoor ongunstig kan worden beïnvloed, is het, dat een of meer ondernemingen misbruik maken van een machtspositie op de gemeenschappelijke markt of op een wezenlijk deel daarvan.

Dit misbruik kan met name bestaan in:

- a) het rechtstreeks of zijdelings opleggen van onbillijke aan- of verkoopprijzen of van andere onbillijke contractuele voorwaarden,
- b) het beperken van de productie, de afzet of de technische ontwikkeling ten nadele van de verbruikers,
- c) het toepassen ten opzichte van handelspartners van ongelijke voorwaarden bij gelijkwaardige prestaties, hun daarmee nadeel berokkenend berokkenend bij de mededinging,
- d) het feit dat het sluiten van overeenkomsten afhankelijk wordt gesteld van het aanvaarden door de handelspartners van bijkomende prestaties, welke naar hun aard of volgens het handelsgebruik geen verband houden met het onderwerp van deze overeenkomsten.

Artikel 83 (ex artikel 87)

1. De verordeningen of richtlijnen dienstig voor de toepassing van de begin-

selen neergelegd in de artikelen 81 en 82 worden door de Raad met gekwalificeerde meerderheid van stemmen, op voorstel van de Commissie en na raadpleging van het Europees Parlement, vastgesteld.

2. De in lid 1 bedoelde voorschriften hebben met name ten doel:
 - a) nakoming van de in artikel 81, lid 1, en in artikel 82 bedoelde verbodsbepalingen te verzekeren door de instelling van geldboeten en dwangsommen;
 - b) de wijze van toepassing van artikel 81, lid 3, vast te stellen met inachtneming van de noodzaak, enerzijds een doeltreffend toezicht te verzekeren, anderzijds de administratieve controle zoveel mogelijk te vereenvoudigen;
 - c) in voorkomende gevallen, de werkingssfeer van de bepalingen van de artikelen 81 en 82 voor de verschillende bedrijfstakken nader vast te stellen;
 - d) de taak van de Commissie onderscheidenlijk van het Hof van Justitie bij de toepassing van de in dit lid bedoelde bepalingen vast te stellen;
 - e) de verhouding vast te stellen tussen de nationale wetgevingen enerzijds en de bepalingen van deze afdeling, alsmede de uitvoeringsbepalingen van dit artikel anderzijds.

Artikel 84 (ex artikel 88)

Tot op het tijdstip van inwerkingtreding van de voorschriften, op grond van artikel 83 vastgesteld, beslissen de autoriteiten van de lidstaten over de toelaatbaarheid van mededingingsregelingen en over het misbruik maken van een machtspositie op de gemeenschappelijke markt, in overeenstemming met hun nationale recht en de in artikel 81, met name lid 3, en in artikel 82 neergelegde bepalingen.

Artikel 85 (ex artikel 89)

1. Onverminderd het in artikel 84 bepaalde, waakt de Commissie voor

de toepassing van de in de artikelen 81 en 82 neergelegde beginselen.

Op verzoek van een lidstaat of ambtshalve, en in samenwerking met de bevoegde autoriteiten van de lidstaten, welke haar daarbij behulpzaam zijn, stelt zij een onderzoek in naar de gevallen van vermoedelijke inbreuk op bovengenoemde beginselen. Indien haar blijkt dat inbreuk is gepleegd, stelt zij passende middelen voor om daaraan een eind te maken.

2. Wordt aan deze inbreuken geen eind gemaakt, dan stelt de Commissie de inbreuk op de beginselen in een met redenen omklede beschikking vast. Zij kan haar beschikking bekendmaken en de lidstaten machtigen de noodzakelijke tegenmaatregelen, waarvan zij de voorwaarden en de wijze van toepassing bepaalt, te treffen om de toestand te verhelpen.

Artikel 86 (ex artikel 90)

1. De lidstaten nemen of handhaven met betrekking tot de openbare bedrijven en de ondernemingen waaraan zij bijzondere of uitsluitende rechten verlenen, geen enkele maatregel welke in strijd is met de regels van dit Verdrag, met name die bedoeld in de artikelen 12 en 81 tot en met 89.
2. De ondernemingen belast met het beheer van diensten van algemeen economisch belang of die het karakter dragen van een fiscaal monopolie, vallen onder de regels van dit Verdrag, met name onder de mededingingsregels, voorzover de toepassing daarvan de vervulling, in feite of in rechte, van de hun toevertrouwde bijzondere taak niet verhindert.
De ontwikkeling van het handelsverkeer mag niet worden beïnvloed in een mate die strijdig is met het belang van de Gemeenschap.
3. De Commissie waakt voor de toepassing van dit artikel en richt, voorzover nodig, passende richtlijnen of beschikkingen tot de lidstaten.

BIJLAGE 2:

Artikel 10 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden.

1. Een ieder heeft recht op vrijheid van meningsuiting. Dit recht omvat de vrijheid een mening te koesteren en de vrijheid om inlichtingen of denkbeelden te ontvangen of te verstrekken, zonder inmenging van enig openbaar gezag en ongeacht grenzen. Dit artikel belet Staten niet radio-omroep-, bioscoop- of televisieondernemingen te onderwerpen aan een systeem van vergunningen.
2. Daar de uitoefening van deze vrijheden plichten en verantwoordelijkheden met zich brengt, kan zij worden onderworpen aan bepaalde formaliteiten, voorwaarden, beperkingen of sancties, die bij de wet zijn voorzien en die in een democratische samenleving noodzakelijk zijn in het belang van de nationale veiligheid, territoriale integriteit of openbare veiligheid, het voorkomen van wanordelijkheden en strafbare feiten, de bescherming van de gezondheid of de goede zeden, de bescherming van de goede naam of de rechten van anderen, om de verspreiding van vertrouwelijke mededelingen te voorkomen of om het gezag en de onpartijdigheid van de rechterlijke macht te waarborgen.

BIJLAGE 3:

IFAC Code of Ethics for Professional Accountants (January 1998)**SECTION 14****Advertising and Solicitation**

14.1 Whether or not **advertising*** and **solicitation*** by individual professional accountants in public practice are permitted is a matter for member bodies to determine based upon the legal, social and economic conditions in each country.

14.2 When permitted, such advertising and solicitation should be aimed at informing the public in an objective manner and should be decent, honest, truthful and in good taste. Solicitation by the use of coercion or harassment should be prohibited.

14.3 Examples of activities which may be considered not to meet the above criteria include those that:

- (a) create false, deceptive or unjustified expectations of favorable results;
- (b) imply the ability to influence any court, tribunal, regulatory agency or similar body or official;
- (c) consist of self-laudatory statements that are not based on verifiable facts;
- (d) make comparisons with other professional accountants in public practice;
- (e) contain testimonials or endorsements;
- (f) contain any other representations that would be likely to cause a reasonable person to misunderstand or be deceived; and
- (g) make unjustified claims to be an expert or specialist in a particular field of accountancy.

14.4 A professional accountant in public practice in a country where advertising is permitted should not seek to obtain an advantage by advertising in newspapers or magazines published or distributed in a country where advertising is prohibited. Similarly, a professional accountant in public practice in a country where advertising is prohibited should not

advertise in a newspaper or magazine published in a country where advertising is permitted.

- 14.5 In situations where professional accountants in public practice in their international cross border activities violate the provisions of paragraph 14.4, contact should take place between the member body in the country in which the violation takes place and the member body of the home country of the professional accountant in public practice to ensure that the member body in the home country is made aware of such violation.
- 14.6 It is clearly desirable that the public should be aware of the range of services available from a professional accountant. Accordingly there is no objection to a member body communicating such information to the public on an institutional basis, i.e., in the name of the member body.

BIJLAGE 4:

parafrasering van artikel 2 van de Wet op de Mededinging van 5 augustus 1991 zoals opgesteld door de Federatie van Vrije en Intellectuele Beroepen.

Art. 2 §1. Zijn verboden alle overeenkomsten tussen beoefenaars van vrije beroepen, alle besluiten van hun ordes, instituten of beroepsorganisaties en alle onderling afgestemde feitelijke gedragingen welke ertoe strekken of ten gevolge hebben dat de mededinging op de Belgische betrokken markt of op een wezenlijk deel ervan merkbaar wordt verhinderd, beperkt of vervalst en met name die welke bestaan in:

- a. het rechtstreeks of zijdelings bepalen van de aan- of verkoopprijzen of van andere contractuele voorwaarden;
- b. het beperken of controleren van de productie, de afzet, de technische ontwikkeling of de investeringen;
- c. het verdelen van de markten of van de voorzieningsbronnen;
- d. het ten opzichten van handelspartners toepassen van ongelijke voorwaarden bij gelijkwaardige prestaties, hen daarmee nadeel berokkenend bij de mededinging;
- e. het afhankelijk stellen van het sluiten van overeenkomsten, van de aanvaarding door de handelspartners van bijkomende prestaties welke naar hun aard of volgens het handelsgebruik geen verband houden met het onderwerp van deze overeenkomsten.

§2. De krachtens dit artikel verboden overeenkomsten of besluiten zijn van rechtswege nietig.

§3 De bepalingen van §1 van dit artikel kunnen echter buiten toepassing worden verklaard:

- voor elke overeenkomst of groep van overeenkomsten tussen beoefenaars van vrije beroepen,
- voor elk besluit of groep van besluiten van hun ordes, instituten of beroepsorganisaties, en
- voor elke onderling afgestemde feitelijke gedraging of groep van gedragingen die bijdragen tot verbetering van de productie of van de verdeling of tot verbetering van de technische of economische vooruitgang of die de kleine en middelgrote ondernemingen de

mogelijkheid bieden om hun concurrentiepositie op de betrokken markt of op de internationale markt te verstevigen, mits een billijk aandeel in de daaruit voortvloeiende voordelen de gebruikers ten goede komt, en zonder nochtans aan de betrokken onderneming:

- a) beperkingen op te leggen welke voor het bereiken van deze doelstellingen niet onmisbaar zijn;
- b) de mogelijkheid te geven, voor een wezenlijk deel van de betrokken diensten de mededinging uit te schakelen.

BIJLAGE 5

Voorstel van reglement van de Vereniging van Vlaamse Balies

Artikel 1

De advocaat mag publiciteit voeren of laten voeren, voor zover deze niet in strijd is met enige rechtsnorm, in het bijzonder met dit reglement.

Artikel 2

Het is de advocaat niet toegestaan vergelijkende of misleidende publiciteit te voeren.

Artikel 3

1. Het is de advocaat niet toegestaan in een lopende zaak bewust en onuitgenodigd cliënteel dat door een ander advocaat wordt bijgestaan, door publiciteit af te werven of dat te pogen.
2. Het is de advocaat niet toegestaan publiciteit te voeren door een gepersonaliseerd dienstenaanbod voor een bepaalde zaak of een dossier, zonder daartoe te zijn uitgenodigd.

Artikel 4

Het is de advocaat niet toegestaan in publiciteit tot uitdrukking te brengen dat hij over een bijzondere deskundigheid in een of meerdere rechtsmateries beschikt, tenzij deze deskundigheid op grond van de door hem verworven kennis en/of ervaring aannemelijk kan worden gemaakt.

Artikel 5

1. Het is de advocaat niet toegestaan in publiciteit melding te maken van de behaalde resultaten, van het aantal zaken dat hij behandelt noch van zijn omzet of van een succespercentage, behalve wanneer dit gevraagd of verwacht wordt in een vergelijkend onderzoek of een gunningsprocedure.
2. Het is de advocaat evenmin toegestaan publiciteit te voeren over zaken die bij hem in behandeling zijn of zijn geweest, over de identiteit van zijn cliënt tenzij mits diens uitdrukkelijke toestemming, of over de aard en omvang van diens belangen.

Artikel 6

1. De publiciteit van de advocaat over zijn tarieven en voorwaarden dient ondubbelzinnig en duidelijk te zijn. Bij vermelding van tarieven in publi-

citeit dient in ieder geval duidelijk te zijn op welke diensten zij betrekking hebben en op welke wijze kosten in rekening worden gebracht, opdat de cliënt zich een volledig beeld kan vormen van kosten en erelonen.

2. Het is niet toegestaan in publiciteit enkel te verwijzen naar basis- of minimumprijzen.
3. De advocaat is gebonden door de door hem gepubliceerde tarieven en voorwaarden.

Artikel 7

Het is de advocaat niet toegestaan in publiciteit melding te maken van de door hem in het verleden of thans beklede ambten in de rechterlijke macht en uitgeoefende politieke mandaten.

TOELICHTING (*uittreksel*)

Artikel 2

De advocaat mag zich in zijn publiciteit wel onderscheiden van andere advocaten in het algemeen, maar vergelijkingen met

andere bij naam aangeduide advocaten, of met advocaten die door de gebruikte termen identificeerbaar zijn, zijn uit den boze.

Gezien de advocaat de deontologische plicht heeft om, in het belang van de cliënt en van een goede rechtsbedeling, te streven naar minnelijke oplossingen, dient hij steeds de vereisten van de confraterniteit in acht te nemen, zodat zijn publiciteit geen inbreuk maakt op het streven van advocaten naar een onderlinge verhouding die berust op welwillendheid en vertrouwen.

Vervolgens dient verwezen naar de wet van 21 oktober 1992 betreffende de misleidende reclame inzake de vrije beroepen, die tot op heden, om evidente redenen, aan de aandacht van de advocatuur als beroepsgroep grotendeels is ontsnapt. Deze wet bepaalt dat door de stakingsrechter vastgestelde inbreuken door de griffie worden medegedeeld aan de tuchtrechtelijke overheden. De tekst van het reglement houdt in dat een inbreuk op deze wet *ipso facto* een deontologisch vergrijp uitmaakt.

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

**Advies van 18 juni 2002, gewezen bij hoogdringendheid,
omtrent de problematiek van het co-commissariaat,
besproken in de Commissie voor de Financiën en voor de
Economische Aangelegenheden van de Senaat**

bijlage XII

Aan de Heer Prof. Paul DE GRAUWE
Voorzitter van de Commissie voor de
Financiën en voor de Economische
Aangelegenheden van de Senaat
Natieplein 1
1009 Brussel

Brussel, 18 juni 2002

Geachte Heer Voorzitter,

In het kader van de werkzaamheden van de Commissie voor de Financiën en voor de Economische Aangelegenheden van de Senaat werd naar aanleiding van amendementen neergelegd door de Heer Senator François ROELANTS DU VIVIER de problematiek van het co-commissariaat aangekaart.

Tegemoetkomend aan uw verzoek, treft U hierna een aantal vaststellingen van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen aan. Rekening houdend met de ingeroepen hoogdringendheid, beperkt dit advies zich tot het aansnijden van de hoofdlijnen van de problematiek van het co-commissariaat alsook van een aantal technische vragen die van belang zijn en inherent aan dergelijk voorstel verbonden. Voorliggend advies wenst naar aanleiding van het debat dat gevoerd wordt in uw Commissie, een aantal elementen aan te reiken die terzake nuttig kunnen zijn.

De Hoge Raad is een onafhankelijk orgaan waarvan de leden door de Koning worden benoemd. Hij heeft de wettelijke opdracht¹ bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het versterken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan het Parlement, de Regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen (bedrijfsrevisoren, accountants, belastingconsulenten, erkende boekhouders en erkende boekhouder-fiscalisten).

De leden van de Hoge Raad wensen uw aandacht te vestigen op het belang en het vernieuwend karakter van de bepalingen in het wetsontwerp die betrekking hebben op het versterken van de onafhankelijke positie van de commissaris(-revisoren) in het kader van hun wettelijke controleopdracht van de jaarrekeningen.

Er mag bovendien worden opgemerkt dat het wetsontwerp volledig in overeenstemming is met de Europese aanbeveling terzake die in mei 2002 werd aangenomen. Te informatieven titel, deze benadering (een verbod tot verrichten van bepaalde prestaties opgenomen in een lijst die zowel kan aangevuld als afgezwakt worden) stemt eveneens overeen met deze die terzake in november 2000 door de *Securities and Exchange Commission* voor een aan een Amerikaanse beurs genoteerde vennootschap, werd weerhouden.

In dat perspectief rijst de vraag of het starten van een dergelijk fundamenteel debat omtrent het co-commissariaat, de goedkeuring door de Senaat van dit wetsontwerp, gemeenzaam wetsontwerp "*corporate governance*" genoemd, niet zal vertragen terwijl het wetsontwerp (zoals de Kamer het heeft goedgekeurd) juist toelaat een antwoord te bieden aan de bezorgdheid van de parlementsleden en de Regering om de onafhankelijke positie van de commissaris(-revisor) op zeer korte termijn te verbeteren.

1. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

Wat meer is, de problematiek van het co-commissariaat zoals deze wordt bediscussieerd in de schoot van de Commissie voor de Financiën en voor de Economische Aangelegenheden van de Senaat kan als innoverend worden bestempeld zelfs als het waar is dat deze oplossing op heden slechts wordt gevolgd in twee Lidstaten van de Europese Unie, met name Frankrijk en Denemarken.

Wat de situatie *de lege lata* betreft, in België verhindert niets dat vennootschappen op vrijwillige basis een college van commissarissen benoemen. Dit is op heden het geval bij één vennootschap op acht genoteerd aan Euronext Brussel. Wat de autonome overheidsbedrijven betreft, deze zijn wettelijk gehouden om een college van commissarissen te benoemen.

Wat de ervaring met het co-commissariaat betreft, weze het in België of in het buitenland, wijst niets er op te kunnen besluiten dat het co-commissariaat in bepaalde vennootschappen zou toelaten, wanneer deze laatste bijkomende taken verricht, het onafhankelijk statuut van de commissaris te verbeteren. Het past terzake te benadrukken dat het koppelen van de verplichting om een co-commissariaat in te richten wanneer bijkomende opdrachten worden verricht *de facto* leidt tot de erkenning dat de oriëntatie van de Europese aanbeveling van mei 2002 niet toelaat op een gepaste wijze tegemoet te komen aan het probleem van de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de jaarrekening bij het presteren van bijkomende taken.

De verplichting tot inrichting van een co-commissariaat in bepaalde vennootschappen geeft aanleiding tot een aantal delicate technische vragen waarvoor het past een gedetailleerde analyse uit te voeren vooraleer te opteren, in voorkomend geval, om de controle tot twee commissarissen in één entiteit uit te breiden. Bij wijze van voorbeeld kunnen volgende vragen worden opgeworpen:

- Welke vennootschappen worden onderworpen? De vennootschappen die beschikken over een ondernemingsraad (ongeveer 2.400 vennootschappen), de beursgenoteerde vennootschappen (ongeveer 150 vennootschappen) of alle vennootschappen die een commissaris moeten benoemen (ongeveer 13.000 vennootschappen)?
- Hoe lang duurt het mandaat van de tweede commissaris? Moet dit worden aangepast aan het mandaat van de eerste of is het voor drie jaren die starten vanaf de verrichting van de “non-audit” prestaties door de eerste?
- Gedurende hoeveel jaar is het verplicht over een co-commissariaat te beschikken? Eindigt deze verplichting bij het einde van het mandaat van de eerste commissaris?
- Wat zijn de modaliteiten van de benoeming (al dan niet oproepen van een algemene vergadering, termijnen waarbinnen de benoeming moet gebeuren, al dan niet bijkomende kosten verbonden aan de benoeming)?
- Als een verband wordt gelegd met de “non-audit” prestaties, wie zal toezien of er al dan niet “non-audit” prestaties aan de vennootschappen werden verstrekt? Wie draagt de verantwoordelijkheid wanneer deze verplichting niet wordt nageleefd?
- Wat is de aansprakelijkheid van elke commissaris? Betreft het een hoofdelijke of een gedeelde aansprakelijkheid?

Het betreft hier een aantal zeer delicate vragen die in een volledig nieuw perspectief moeten worden belicht.

De leden van de Hoge Raad laten, in het licht van het boven vermelde, de mogelijkheid om de problematiek van het co-commissariaat in een afzonderlijk wetsvoorstel te behandelen, aan uw oordeel. Deze benadering kan de leden van de Commissie toelaten een aantal hoorzittingen met belangstellende partijen te houden en aan instituten, zoals de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, desgevallend, te vragen alle gewenste informatie over deze “onontgonnen” materie te vergaren.

De Hoge Raad blijft te uwer beschikking voor ieder technisch advies dat U terzake wenst in te winnen.

Met de meeste hoogachting,

Jean-Paul SERVAIS
Voorzitter

bijlage XIII

A. Inleiding

Het raadgevend document van de FAG van 30 mei 2002 met de 40 (herziene) FAG-aanbevelingen, dat is uitgewerkt door de financiële werkgroep witwassen van kapitalen en ter advies wordt voorgesteld, beoogt de aanpassing van de uit 1990 daterende en in 1996 een eerste maal herziene FAG-aanbevelingen. Deze tekst dient onderzocht samen met de bepalingen in de Europese richtlijn 91/308/EEG zoals die door richtlijn 2001/97/EG¹ is gewijzigd en in het Belgische recht isomgezet².

1. Richtlijn 91/308/EEG van 10 juni 1991 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld (PB. L 166 van 28 juni 1991), zoals gewijzigd door richtlijn 2001/97/EG van 4 december 2001 (PB. L 344 van 28 december 2001).
2. Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor witwassen van geld (*Belgisch Staatsblad*, 2 september 1993), zoals deze meermaals is gewijzigd. Deze wet is nog niet aangepast aan de richtlijn 2001/97/EG van 4 december 2001, die richtlijn 91/308/CEE wijzigt.
3. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

strekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.

De voorzitter van de Cel voor financiële informatieverwerking (CFI) heeft op 1 juli 2002 omtrent dit raadgevend document het advies gevraagd van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

Aangezien de Hoge Raad slechts bevoegd is voor de economische beroepen (bedrijfsrevisoren, accountants, belastingconsulenten, erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten), beperkt dit advies zich tot die aspecten die betrekking hebben op de economische beroepen waarvan sprake.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen³ heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het ver-

B. Advies

1. Betrokken beroepen

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen stelt met voldoening vast dat de economische beroepsbeoefenaars door het FAG-document als "niet financiële ondernemingen en beroepen" worden behandeld. De Hoge Raad is inderdaad van mening dat zij als 'gatekeepers'

moeten worden beschouwd, in de betekenis zoals die in het raadgevend document van de FAG is aangegeven.

De leden van de Hoge Raad willen er niettemin de aandacht op vestigen dat het belangrijk is de reikwijdte ervan uit te breiden, zoals voorzien in de Europese richtlijn 91/308/CEE, naar belastingcon-

sulenten. Zij maken (althans in België) deel uit van de economische beroepen en spelen een fundamentele rol in de overdracht van informatie aan de Financial Intelligence Unit (FIU).

Wat de gestelde vraag betreft, is het volgens de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen aangewezen de eerste optie te volgen. Met andere woorden, de bepaling moet op alle externe boekhoudkundige beroepsbeoefenaars (inbegrepen de beroepsbeoefenaar die als auditeur een wettelijke auditfunctie vervult) van toepassing zijn.

2. Verplichting tot waakzaamheid tegenover de cliëntèle

De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen onderschrijven het standpunt van de FAG om de externe boekhoudkundige beroepsbeoefenaars (in België de bedrijfsrevisoren, (externe) accountants, (externe) belastingconsulenten, erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten) aan dezelfde verplichtingen te onderwerpen als de financiële instellingen. Dat betekent dat de aanbevelingen 10 en 11 op hen van toepassing moeten zijn.

Bovendien onderschrijft de Hoge Raad de toepassing van de in aanbeveling 12 vastgelegde norm, namelijk dat de leden van de economische beroepen de documenten inzake verichtingen en cliëntèle minstens vijf jaar lang moeten bewaren.

3. Aangifte van verdachte verrichtingen en toegenomen waakzaamheid

Volgens de Hoge Raad voor de Economische Beroepen moeten de economische beroepsbeoefenaars zich houden aan de aanbevelingen 14 tot 19, meer bepaald wat de aangifte van verdachte verrichtingen betreft. De leden van de Hoge Raad zijn het eens dat dit concept, in navolging met de toepassing ervan op advocaten, voor de economische beroepsbeoefenaars uitgebreid zou moeten worden met de eenvoudige verrichtingen'.

Wat het bijzondere geval van de externe auditeurs betreft, stellen de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen voor de aangifte van verdachte verrichtingen door externe auditeurs voor al hun activiteiten verplicht te maken.

Bovendien menen de leden van de Hoge Raad dat, wanneer een extern auditeur, een extern accountant, een extern belastingconsulent, een erkend boekhouder of een erkend boekhouder-fiscalist geconfronteerd worden met een poging tot verdachte verrichting (in de betekenis van punt 3.7.3.3), de betrokken beroepsbeoefenaar deze poging aan de Financial Intelligence Unit zou moeten aangeven, zelfs als hij beslist de voorgenomen verrichting niet uit te voeren.

Wat daarentegen de discretionaire bevoegdheid inzake het al dan niet overmaken van aangiften van verdachte verrichtingen aan de Financial Intelligence Unit betreft, zijn de leden van de Hoge Raad van mening dat de mogelijkheid moet bestaan om de aangifte van verdachte verrichtingen rechtstreeks aan de Financial Intelligence Unit over te maken, en geen enkele discretionaire bevoegdheid voor beroepsorganisaties te voorzien. In het licht van de Belgische ervaring bij verschillende economische beroepen dient te worden benadrukt dat dit rechtstreeks overmaken als succesvol kan worden beschouwd.

Wat betreft de niet-verplichting tot aangifte van een verdachte verrichting als de beroepsbeoefenaars de ermee samenhangende informatie verwerft in omstandigheden waarin hij aan het beroepsgeheim gehouden is, willen de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen er de aandacht op vestigen dat in België bijna alle inlichtingen onder het zegel van het beroepsgeheim ingewonnen worden. Een dergelijke bepaling zou alle aanbevelingen dus zin- en nutteloos maken.

*
* *

Wat ten slotte de mogelijkheid betreft om de cliëntèle op de hoogte te brengen van een aangifte, steunen de leden van de Hoge Raad deze optie niet, aangezien er

een groot risico bestaat dat alle bewijsmateriaal vernietigd wordt voor de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI) haar onderzoek beëindigd of zelfs maar aangevat heeft.

De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen stellen bijgevolg voor optie 2 te volgen, en de “waarschuwing” dus niet toe te staan.

De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen willen niettemin onderstrepen dat de externe auditeur die als wettelijke controleur van de jaarrekeningen optreedt zich in dit geval in een moeilijke situatie bevindt. Hij zou er immers toe gebracht kunnen worden jaarrekeningen zonder voorbehoud goed te keuren terwijl hij bij de Financial Intelligence Unit een aangifte deed gesteund op een verdenking. In geval de verdenking bevestigd wordt, kan het feit dat de externe auditeur de jaarrekening zonder voorbehoud goedkeurde, hoewel zich in het betrokken bedrijf criminele en frauduleuze praktijken voordeden, schade berokkenen aan de kwaliteitsperceptie van het werk dat hij in het kader van zijn taak als wettelijk controleur van de jaarrekeningen uitvoerde.

Dit soort situatie kan zich ook voordoen bij externe accountants die de feiten bij de Cel voor Financiële Informatieverwerking aanklaagden - in het kader van een taak die betrekking had op de fusie, splitsing of wijziging van de juridische vorm – hoewel zij een goedkeuring verstrekten over de aard van en omstandigheden waarin de operatie werd uitgevoerd.

4. Reglementering en controle

In de huidige stand van de Belgische reglementering, wordt de controle op de verschillende categorieën van economische beroepsbeoefenaars uitgevoerd door de beroepsorganisaties.

Wat het bijzondere aspect van witwasverrichtingen betreft, werd door de wet van 11 januari 1993 een onafhankelijk controleorgaan, de Cel voor Financiële Informatieverwerking, belast met de controle van de door de beroepsbeoefenaars aangegeven zaken, opgericht.

De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen willen de aandacht vestigen op het feit dat een nieuw extern orgaan, dat onafhankelijk is van het beroep en belast is met het onderzoek van de problematiek van de onafhankelijkheid van de wettelijke controleurs van jaarrekeningen, binnenkort zal worden opgericht krachtens een (nog niet in het *Belgisch Staatsblad* gepubliceerde) wet, met name de wet houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen alsook van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen. In de mate dat dit “Comité” (waarvan de naam nog niet bekend is) belast wordt met een controle *a priori* zowel als *a posteriori*, kan de wet dit comité ertoe brengen de afhankelijkheid van een extern auditeur jegens een cliënt te onderzoeken en in voorkomend geval de inschikkelijkheid, zelfs de medeplichtigheid bij potentiële financiële witwasverrichtingen blootleggen. Het zou dan ook goed zijn te onderzoeken in hoeverre de wet van 11 januari 1993 moet worden gewijzigd. Indien er operaties die met witwassen te maken hebben worden geïdentificeerd, zou de voorzitter van het ‘Comité’ zodoende verplicht kunnen worden deze inlichtingen aan de Financial Intelligence Unit over te dragen.

5. Andere bemerkingen

Wat de feedback omtrent verdachte verrichtingen betreft (zoals bedoeld in paragraaf 3.7.2) beklemtonen de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen het belang dat de beroepsbeoefenaars hechten aan de opvolging van de informatie die aan de Financial Intelligence Unit (in België de CFI) wordt overgedragen. Zij stellen dan ook voor dat optie 1 van paragraaf 131 van het raadgevende FAG-document weerhouden wordt.

Bovendien willen de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen de aandacht vestigen op de bijzondere risico's die de beroepsbeoefenaars lopen in geval van inbreng in natura van schuld-

vorderingen of fusies van vennootschappen die slechts schuldvorderingen op hun actief staan hebben. Er moet in deze omstandigheden dan ook bijzondere waakzaamheid aan de dag gelegd worden voor zover deze schuldvorderingen gelijkgesteld moeten worden met de inbreng van geld. Deze omstandigheden hebben natuurlijk betrekking op het beroep van de bedrijfsrevisor, doch in het geval van fusies kunnen zij ook betrekking hebben op het beroep van de accountant (ingeschreven op de lijst van

externe accountants) wanneer deze gevraagd wordt een advies uit te brengen over de omstandigheden van de inbreng of de fusie. De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen zijn dan ook vragende partij voor een grondige discussie in samenwerking met de vertegenwoordigers van de Financial Intelligence Unit (in dit geval de CFI) en de betrokken beroepsorganisaties. Deze werkwijze kan voor deze materie resulteren in normatieve voorstellen.

bijlage XIV

Instituut der Bedrijfsrevisoren

	Totaal	NI	Fr
A. Aantal leden (natuurlijke personen):	971	632	339
B. Aantal leden (rechtspersonen):	400	257	143
C. Aantal stagiairs (natuurlijke personen):	501	360	141

Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten

A. Aantal leden (natuurlijke personen)	Totaal	NI	Fr
7 155	4 305	2 849	
- Accountants en Belastingconsulenten:	2 816	1 650	1 166
- Accountants:	3 185	1 824	1 361
- Belastingconsulenten:	1 154	831	322

<i>Deellijst "externe"</i>	Totaal	NI	Fr
4 072	2 344	1 728	
- Accountants en Belastingconsulenten:	2 207	1 273	934
- Accountants:	1 484	816	668
- Belastingconsulenten:	381	255	126

<i>Andere (interne + andere)</i>	Totaal	NI	Fr
3 083	1 961	1 122	
- Accountants en Belastingconsulenten:	609	377	232
- Accountants:	1 701	1 008	693
- Belastingconsulenten:	773	576	197

B. Aantal leden (rechtspersonen)	Totaal	NI	Fr
1 716	949	767	
- Accountants en Belastingconsulenten:	349	176	173
- Accountants:	1 337	758	579
- Belastingconsulenten:	30	15	15

C. Aantal stagiairs (natuurlijke personen)	Totaal	NI	Fr
1 471	961	510	
- Accountants:	1 130	685	445
- Belastingconsulenten:	341	276	65

Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten

Aantal leden	Totaal	NI	Fr
6 373	3 590	2 783	
- Erkende Boekhouders:	1 146	625	521
- Erkende Boekhouders-Fiscalisten:	5 227	2 965	2 262

Aantal rechtspersonen	Totaal	NI	Fr
3 562	2 048	1 514	
- Erkende Boekhouders:	531	310	221
- Erkende Boekhouders-Fiscalisten:	3 031	1 738	1 293

Aantal stagiairs	Totaal	NI	Fr
681	303	378	
- Erkende Boekhouders:	108	70	38
- Erkende Boekhouders-Fiscalisten:	573	233	340

Activiteitenverslag

Samenstelling van de Hoge Raad en wetenschappelijke adviseurs 1

Inleidende tekst 5

Bijlagen

Bijlage 1 Jaarrekening van de Hoge Raad over de periode 2001-2002 17

Bijlage 2 Advies van 5 november 2001 inzake de overgangsmatregelen
betreffende het eerste gedeelte van het bekwaamheidsexamen
voor accountant en/of belastingconsulent 19

Bijlage 3 Advies van 14 november 2001 over de normen inzake
controle van inbreng in natura en quasi-inbreng 35

Bijlage 4 Advies van 21 november 2001 omtrent het ontwerpbesluit
van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen inzake
de regeling voor de erkenning van bedrijfsrevisoren bij
kredietinstellingen, financiële holdings, beleggingsondernemingen
en instellingen voor collectieve belegging 55

Bijlage 5 Advies van 17 januari 2002 omtrent de regels inzake het opstellen
van een financieel plan in overeenstemming met artikel 51,
tweede lid van de wet van 22 april 1999, zoals opgesteld door de
Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende
Boekhouders en Fiscalisten 61

Bijlage 6 Advies van 17 januari 2002 omtrent de regels inzake het gratis
eerstelijns advies in overeenstemming met artikel 51,
derde lid van de wet van 22 april 1999, zoals opgesteld door
de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende
Boekhouders en Fiscalisten 77

Bijlage 7 Advies van 25 januari 2002 omtrent het voorontwerp van koninklijk
besluit tot uitvoering (van het ontwerp) van artikel 133
van het Wetboek van vennootschappen 83

Bijlage 8 Advies van 21 februari 2002 over het dubbel lidmaatschap
bij de economische beroepen 109

Bijlage 9 Advies van 17 mei 2002 omtrent de normen van het
Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake kwaliteitscontrole 133

Bijlage 10 Advies van 27 mei 2002 betreffende het huishoudelijk
reglement van het beroepsinstituut van erkende
boekhouders en fiscalisten 141

Bijlage 11 Advies van 13 juni 2002 omtrent de «gedragsregels inzake
verspreiding van publicitaire informatie door de economische
beroepsbeoefenaars» in het licht van de nakende nieuwe
Belgische wetgeving 147

Bijlage 12 Advies van 18 juni 2002 gewezen bij hoogdringendheid,
omtrent het co-commissariaat, ter discussie in de
Commissie Financiën en Economie van de Senaat 175

Bijlage 13 Advies van 7 augustus 2002 betreffende het raadgevend document
van 30 mei 2002 met betrekking tot de 40 (herziene)
FAG-aanbevelingen en uitgewerkt door de financiële werkgroep
witwassen van kapitalen 176

Bijlage 14 De economische beroepen in cijfers 181

