

Studies en documenten
van het Belgisch Centrum voor Normalisatie
van de Accountancy en het Revisoraat

**DE PARLEMENTAIRE WERKZAAMHEDEN
M.B.T. HET INSTITUUT
DER BEDRIJFSREVISOREN**

1-1985

INHOUDSOPGAVE

HOOFDSTUK 1 : DE OORSPRONG VAN DE WET VAN 21 FEBRUARI 1985	7
DEEL 1 : WORDINGSGESCHIEDENIS VAN DE WET VAN 1953	7
DEEL 2 : ONTWERP TOT HERVORMING	10
A. De eerste ontwerpen	10
B. Het wetsontwerp van 1965 toegelicht	11
C. Wetsontwerp Herbiet-Hourgardy	13
D. Het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven (1972)	13
DEEL 3 : DE HERVORMING VAN 1985	17
HOOFDSTUK 2 : DE TAAK VAN DE BEDRIJFSREVISOR	21
§1 De beperkende opvatting - Verslag HUMBLET 1951	21
§2 De opvatting vervat in de wet van 1953 - Stellingname van de Senaat	23
§3 De voorstellen tot hervorming van de jaren 60	24
§4 Het ontwerp tot hervorming van 1983	26
HOOFDSTUK 3 : HET INSTITUUT EN DE HOGE RAAD	31
§1 De oorsprong	31
§2 Het ontwerp van 1965	32
§3 De hervorming van 1985	33
§4 De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat	35

HOOFDSTUK 4 : TOEGANG TOT HET BEROEP	41
DEEL 1 : ALGEMEEN	41
§1 Samenvatting van het regime van 1953	41
§2 Samenvatting van de nieuwe regeling	41
A. Toegang tot de stage	41
B. Inschrijving op de lijst der natuurlijke personen (artikel 4)	42
C. Inschrijving van vennootschappen op de ledenlijst (artikel 4bis, 18 en 33)	43
D. Niet in België woonachtige personen (artikel 4ter)	43
DEEL 2 : DE NATUURLIJKE PERSONEN GEVESTIGD IN BELGIE	44
§1 Nationaliteit	44
§2 Uitsluiting	44
§3 Vereisten inzake diploma	46
§4 Toelatingsexamen en stage	47
DEEL 3 : SPECIAAL REGIME VOOR DE ACCOUNTANTS EN DE BEROEPSBEOEFENAARS	49
DEEL 4 : DE NIET IN BELGIE WOONACHTIGE RECHTSPERSONEN OF NATUURLIJKE PERSONEN	50
DEEL 5 : DE PROFESSIONELE VENNOOTSCHAPPEN	51
§1 Principe	52
§2 Overgangsfase	56
HOOFDSTUK 5 : PLICHTENLEER	61
DEEL 1 : DE ONAFHANKELIJKHEID	61
A. Wettteksten	61
B. Voorgeschiedenis	61
C. De onafhankelijkheid en de ondernemingsraad	64
D. De onafhankelijkheid en de commissarisfunctie	64

DEEL 2 : DE ONVERENIGBAARHEDEN	70
A. Wat voorafging aan de wet van 1953	70
B. Het voorstel Herbiet stelt een versoepeling voor van de regels	72
C. De hervorming van 1985	74
DEEL 3 : DE GEMEENSCHAPPELIJKE BEROEPSUITOEFENING	78
A. Wat voorafging aan de wet van 1953	78
B. De hervorming van 1985	79
C. De interprofessionele vennootschap	81
DEEL 4 : DE BEZOLDIGING	82
A. Wat de wet van 1953 vooraf gaat	82
B. Wetsvoorstel Van den Brande	83
C. De hervorming van 1985	84
DEEL 5 : DE AANSPRAKELIJKHEID EN DE VERZEKERING	88
A. Wat voorafging aan de wet van 1953	88
B. De discussie rond de beperkte aansprakelijkheid en de verplichte verzekering	89
DEEL 6 : HET BEROEPSGEHEIM	95
A. Wat voorafging aan de wet van 1953	95
B. Het wetsontwerp van 1983 stelt de invoering voor van een nieuw artikel	97
C. Terugkeer naar het gemeen recht	98
HOOFDSTUK 6 : DE UITOEFENING VAN HET BEROEP	101
DEEL 1 : PROFESSIONELE GEDRAGSREGELS	101
DEEL 2 : DE UITVOERING VAN DE CONTROLEOPDRACHT	104
DEEL 3 : TOEZICHT VAN HET INSTITUUT	106
HOOFDSTUK 7 : INSTITUTIONELE EN DISCIPLINAIRE ASPECTEN	111
DEEL 1 : REGLEMENTEN TER UITVOERING VAN DE WET	111
DEEL 2 : GEWESTELIJKE AFDELINGEN	113
DEEL 3 : DE RAAD VAN HET IBR	113
DEEL 4 : DE LEDENLIJST	113
DEEL 5 : TOESTEMMING AAN DE RAAD	115
DEEL 6 : DE DISCIPLINAIRE PROCEDURE	117

HOOFDSTUK 1 : DE OORSPRONG VAN DE WET VAN 21 FEBRUARI 1985

DEEL 1 : WORDINGSGESCHIEDENIS VAN DE WET VAN 1953

In het wetsontwerp dat door de heren HERBIET, HOUGARDY, MERCHIERs en BEAUDUIN ingediend werd vinden we een zeer duidelijk overzicht van de onderscheiden stappen die hebben geleid tot de oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (Stuk Senaat, 1966-1967, nr. 198). Een gelijkaardig overzicht m.b.t. de eerste jaren wordt ook teruggevonden in het verslag HUMBLET (Stuk Kamer, 1950-1951, nr. 514).

"Reeds in 1939 had wijlen minister Janson bij de Kamer van Volksvertegenwoordigers een ontwerp van wet ingediend "tot wijziging van de wetten op de handelsvennootschappen" ⁽¹⁾, om de controle op de vennootschappen te verscherpen door bemiddeling van een erkend commissaris. Het doel ervan was de spaarders beter te beschermen.

Onmiddellijk na de oorlog kwam hierbij een tweede doel, namelijk de organisatie van het beroep van accountant. Ten einde dit tweevoudig doel te bereiken, werd op 23 april 1946 een studiec commissie, de commissie-Depage, ingesteld die van de regering opdracht kreeg een statuut voor het beroep van bedrijfsrevisor in studie te nemen ⁽²⁾.

De conclusies van deze commissie werden grotendeels overgenomen in het ontwerp van wet "houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren" ⁽³⁾, dat op 3 maart 1947 door Minister Duvieusart werd ingediend.

In die tijd kwamen de zgn. structuurhervormingen ter sprake. De wet van 20 september 1948 "houdende organisatie van het bedrijfsleven" ⁽⁴⁾ concretiseerde enkele ideeën op dit stuk. Artikel 15, b), wees aan revisoren de wettelijke taak toe, de verslagen en bescheiden die het ondernemingshoofd aan de

¹)Gedr. St. Kamer, Buitengewone Zitting 1939, nr. 102.

²)Belgisch Staatsblad van 10 mei 1946.

³)Gedr. St. Kamer, Zitting 1947-1948, nr. 52.

⁴)Belgisch Staatsblad van 27-28 september 1948

ondernemingsraden voorlegt, juist en volledig te verklaren. Dit gebeurde reeds vooraleer het statuut van de revisoren was vastgesteld.

Hierdoor stelde de wetgever zich meteen een derde doel : het statuut en de taak van de revisoren te bepalen, de spaarders te beschermen en het beroep van accountant te organiseren.

In dit verband werden verscheidene voorstellen van wet ingediend : door de heer Leburton c.s. in 1949 en 1950 ⁽¹⁾, door de heer Coppé c.s. in 1949 ⁽²⁾.

Deze voorstellen vertonen belangrijke verschillen. De heer Leburton wenste, enerzijds dat de bedrijfsrevisoren zouden worden belast met het nazien en waarmerken van alle boeken en administratieve stukken en, anderzijds, evenals de heer Williot, dat de afgevaardigden van de werknemers- en werkgeververenigingen zitting zouden hebben in de Hoge Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Deze voorstellen pasten dus in het kader van de structuurhervormingen. De heer Coppé, daarentegen, beperkte enerzijds de opdracht van de bedrijfsrevisoren tot het nazien en waarmerken van de administratieve stukken en stelde, anderzijds, de instelling voor van een beroepsorde in de trant van de orden van vrije beroepen, waar alleen leden van het beroep zitting hebben in de raad.

Nog andere voorstellen van wet werden in 1951 ingediend bij de Kamer van Volksvertegenwoordigers, met name door de heer De Saeger c.s. tot instelling van een Orde van Accountants, voor alles beschouwd als de raadgevers van de ondernemingshoofden, en door de heer Scheyven c.s. houdende wijziging van de samengeordende wetten op de handelsvennootschappen, ten einde de vennootschappen die een publiek beroep doen op de geldbeleggers, te verplichten ten minste één commissaris aan te wijzen uit de leden van de toekomstige Orde van Bedrijfsrevisoren.

Inmiddels maakte de "bijzondere commissie" van de Kamer, "commissie voor de structuurhervormingen" genoemd, in het verslag in haar naam opgemaakt door de heer Humblet ⁽³⁾, haar standpunt bekend ten aanzien van de tekst die op 11 januari 1951 door Minister Coppé was ingediend en waarbij de wetsvoorstellen van de hh. Leburton en Williot werden gecoördineerd. Als bijlage bij dat verslag ging een ontwerp van wetstekst tot instelling van een Orde van Bedrijfsrevisoren.

Dat ontwerp bedoelde niet het beroep van accountant te organiseren ; het beperkte de bevoegdheid van de bedrijfsrevisoren tot de opdracht om de rekeningen der ondernemingen na te zien en te waarmerken en riep een nieuw en autonoom vrij beroep in het leven ten behoeve van de houders van

¹)Gedr. St. Kamer, Zitting 1949-1950, nr. 19 en Buitengewone Zitting 1950, nr. 162, voorstel van wet tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

²)Gedr. St. Kamer, Buitengewone Zitting 1950, nr. 170, voorstel van wet tot oprichting van de Orde der Bedrijfsrevisoren

³)Gedr. St. Kamer, Zitting 1950-1951, nr. 514.

het diploma van licentiaat in de handels- of in de economische wetenschappen of van handelsingenieur.

De meeste bepalingen ervan werden aangenomen door de Kamer van Volksvertegenwoordigers, die het op 22 november 1951 goedkeurde.

De Verenigde Commissies voor de Justitie en de Economische Zaken van de Senaat, die het nadien te behandelen kregen, brachten er belangrijke wijzigingen in aan, die vooral betrekking hadden op de functie van de revisoren, op de taken die hun kunnen worden opgedragen alsmede op de voorwaarden van toegang tot het beroep. Zoals blijkt uit het verslag van de heer Van Hemelrijck ⁽¹⁾ stelden zij voor, een Instituut voor boekhoudingsrevisoren in het leven te roepen, wier waarmerking niet meer waarde zou hebben dan een advies van deskundigen. De Senaat verenigde zich met deze opvatting en nam het voorstel aan op 11 december 1952. Zijn wensen gingen aldus naar een korps van zedelijk hoogstaande mensen, zeer bedreven in de boekhoudingstechniek en volkomen onafhankelijk zowel ten opzichte van de overheid als van alle buitenstaanders. De taak van deze "boekhoudingsrevisoren" moest zich, buiten en boven het kader van de structuurhervormingen, uitstrekken tot het accountantsonderzoek en verder gaan dan de gewone waarmerking voor de ondernemingsraad, maar zonder bepaalde werkzaamheden van de accountants te omvatten.

De Kamer van Volksvertegenwoordigers, die zich opnieuw over het ontwerp diende uit te spreken, bracht er zo goed als geen wijzigingen in aan. Zij bepaalde nader op welke voorwaarden een revisor commissaris van een vennootschap kon worden en verving de benaming "boekhoudingsrevisor" door "bedrijfsrevisor". De aldus geamendeerde tekst werd zowel door de Kamer als door de Senaat definitief aangenomen en werd de wet van 22 juli 1953.

Korte tijd nadien nam het Parlement het wetsvoorstel van de heer Scheyven aan, houdende wijziging van de samengeordende wetten op de handelsvennootschappen ⁽²⁾, dat de wet van 1 december 1953 zou worden ⁽³⁾. Deze verplicht onder meer de naamloze vennootschappen, de commanditaire vennootschappen op aandelen en de coöperatieve vennootschappen die een publiek beroep doen of hebben gedaan op de geldbeleggers, een "commissaris-revisor" te kiezen uit de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Een andere wet, die het volgende jaar werd aangenomen, nl. de wet van 16 maart 1954 betreffende de controle op sommige instellingen van openbaar nut ⁽⁴⁾, bepaalt dat de revisoren van deze instellingen zoveel mogelijk gekozen worden uit de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

¹)Gedr. St. Senaat, Zitting 1951-1952, nr. 513.

²)Gedr. St. Senaat, Zitting 1951-1952, nr. 513.

³)Belgisch Staatsblad van 16 december 1953.

⁴)Belgisch Staatsblad van 24 maart 1954.

Daar bij de toepassing van de wet van 22 juli 1953 tot oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren enkele leemten en onvolmaaktheden aan het licht waren gekomen, diende de heer Rey, Minister van Economische Zaken, op 8 december 1955, een ontwerp van wet in tot wijziging van sommige bepalingen ervan ⁽¹⁾.

De parlementaire werkzaamheden leidden tot belangrijke wijzigingen in de wet van 22 juli 1953, met name op het gebied van de erkenning van de diploma's, de ledenbijdrage, het statuut van de vreemdelingen, de eedformule, en vooral de toelatingsprocedure ; op dit laatste punt werden waarborgen toegevoegd met betrekking tot de rechten van de verdediging, de motivering van de beslissingen, de procedure voor een commissie van beroep en de voorziening in cassatie. Deze wijzigingen zijn vervat in de wet van 10 juli 1956 tot wijziging van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren ⁽²⁾."

DEEL 2 : ONTWERP TOT HERVORMING

A. De eerste ontwerpen

"Na enkele jaren werking van het Instituut is gebleken dat deze instelling onvoldoende beantwoordt aan de eisen van ons bedrijfsleven.

Er werden drie initiatieven genomen om deze toestand te verbeteren.

In de eerste plaats het wetsvoorstel van de heren SCHEYVEN, HERBIET en de STAERCKE, van 11 juli 1961, tot wijziging van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren ⁽³⁾. Naar hun mening is de geleidelijke vermindering van het aantal leden en stagiairs van het Instituut, sedert de oprichting ervan waargenomen, enerzijds het gevolg van het feit dat de wet van 1953 de functie van bedrijfsrevisor niet ruim genoeg heeft opgevat en zeer strenge onverenigbaarheden oplegt met betrekking tot de uitoefening van dit beroep, en anderzijds, dat de Staat er niet aan denkt een beroep te doen op die revisoren voor de verificatie en de waarmerking van de sociale rekeningen van de instellingen die toelagen van de Staat ontvangen of medewerken aan een activiteit van de openbare diensten. Daarom stelden de ondertekenaars van het voorstel van wet met name voor de opdrachten toevertrouwd aan de revisoren te verruimen door ze te doen treden uit het enge boekhoudingskader waarin zij zich bevinden, de revisoren de mogelijkheid te bieden aandacht te besteden aan minder belang-

¹)Gedr. St. Kamer, Zitting 1955-1956, nr. 395.

²)Belgisch Staatsblad van 24 maart 1954.

³)Gedr. St. Kamer, Buitengewone Zitting 1961, nr. 114.

rijke ondernemingen die om hun medewerking verzoeken en aan de Staat de verplichting op te leggen onder de bedrijfsrevisoren de deskundigen aan te wijzen, belast met het toezicht op de openbare instellingen en op de private instellingen, die betrokken zijn bij de uitvoering van een openbare dienst.

Dit parlementair initiatief werd in 1965 gevolgd door een tweevoudig regeringsinitiatief. achtereenvolgens werden op 12 januari 1965 een ontwerp van wet ingediend met betrekking tot het statuut en de functie van de vennootschapsrevisoren ⁽¹⁾ en op 8 maart 1965 een ontwerp van wet tot regeling van het beroep van accountant ⁽²⁾.

Het eerste ontwerp heeft ten doel de Bankcommissie in de plaats te stellen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en de benaming "Bedrijfsrevisoren" te vervangen door "vennootschapsrevisoren". Het tweede ontwerp strekt tot het regelen van het beroep van accountant."

(St. Senaat, 1966-1967, nr. 198).

B. Het wetsontwerp van 1965 toegelicht

"De wet van 22 juli 1953, houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, was er op gericht een korps te vormen van professionelen van het boekhoudkundig nazicht, bevoegd om hun diensten aan te bieden aan alle ondernemingen, in een staat van onafhankelijkheid vrij van alle banden van ondergeschiktheid. Hun bevoegdheid diende te worden verzekerd door een veeleisende vorming, toevertrouwd aan een organisme van hoge waarde - het Instituut der Bedrijfsrevisoren - en door regels inzake gedragingen en beroepspraktijk die dat Instituut zou uitwerken. Hun moreel en professioneel krediet zou aldus voortvloeien uit de strengheid waarmede ze erkend zouden worden en uit het disciplinair voogdijschap dat het Instituut op hen zou uitoefenen. Aldus zouden deze revisoren zich de aandacht en het vertrouwen van de ondernemingen en van het publiek waardig tonen door de veeleisendheid van het statuut waaraan ze zich vrijwillig zouden onderwerpen.

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft dat werk voor een groot gedeelte volbracht. De Regering wil hier hulde brengen aan al die er hebben aan meegewerkt, eerst in de onmiddellijk na de oprichting van het Instituut gecreëerde voorlopige organen, nadien in de regelmatige organen.

Bij de ervaring is echter gebleken dat die opdracht niet volledig te volbrengen was.

Een eerste reden daarvoor is dat de door de wetgever van 1953 gekoesterde hoop, een groeiend aantal professionelen van het boekhoudkundig nazicht en

¹)Gedr. St. Kamer, Zitting 1964-1965, nr. 931.

²)Gedr. St. Kamer, Zitting 1964-1965, nr. 997.

van de expertise zich aan het uitgewerkte statuut te zien onderwerpen, ontgoocheld werd.

De tweede reden die het voorstel van de Regering tot wijziging van de huidige wetgeving verantwoordt, is nog nauwer met het door de wet van 1 december 1953 nagestreefde doel verbonden. Het welslagen van die wet postuleerde dat de commissarissen-revisoren op een doctrinale steun zouden kunnen rekenen wat betreft de bij het uitoefenen van hun mandaten te volgen beroepsregels. Welnu, het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft deze door hen die er de begunstigden van moesten zijn als noodzakelijk aanvoelde steun vrijwel niet kunnen verlenen. Het was op de eerste plaats, geconfronteerd met de hoogdringendheid van de onmiddellijke werkzaamheden. Vooral - en dit is meer fundamenteel - werden de maatregelen niet getroffen waardoor het de nodige informatie had kunnen bekomen tot spijzing van zijn opdracht van gids van het beroep en behoeder van de tucht op de commissarissen-revisoren. Dit, samen met het feit dat het Instituut, uit hoofde van zijn aard zelf en van de samenstelling van zijn organen, niet in staat is geweest de bestendigheid en de intensiteit van het toezicht op de revisoren te verzekeren, verklaart dat het, na tien jaar werking, er niet in geslaagd is ten behoeve van zijn leden een doctrine uit te werken van het boekhoudkundig nazicht en van de vereisten van de rekeningsverantwoording, wat de werkgever van 1953 er nochtans van verwacht had.

Wat voorafgaat verklaart dat men het van diverse zijden nodig heeft geoordeeld het statuut van de revisoren te hervormen. De Regering meent dat deze hervorming beheerst moet worden door de noodzaak om een onderscheid te maken tussen de eigen vereisten van het algemene beroep van het boekhoudkundig nazicht en die welke verband houden met de uitoefening van speciale opdrachten, voornamelijk van de mandaten van commissaris-revisor ; ze stelt U dan ook voor ze afzonderlijk te organiseren.

Na een nieuw en zeer zorgvuldig onderzoek, heeft de Regering inderdaad gemeend niet te kunnen uitgaan van het voorstel dat door de HH. Scheyven, Herbiet en De Staercke indertijd bij het Parlement werd neergelegd (Stuk Kamer, 1961, nr. 114) en dat, bij de vaststelling van de leemten in de organisatie en in de werking van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, dit wilde verhelpen door het Instituut te hervormen. De Regering sluit zich volkomen aan bij de door de auteurs van dit voorstel gestelde diagnose, maar ze is een andere mening toegedaan over de middelen om deze moeilijkheden op te lossen.

(...)

Dit nieuwe revisorale statuut wordt gekenmerkt door de publiekrechtelijke aard van de instelling die ze zal erkennen, door de betekenis van die erkenning en door de modaliteiten volgens dewelke deze instelling, met het oog op meer doeltreffendheid in hun actie, op hen toezicht zal houden en het disciplinair voogdijschap uitoefenen. Het wetsontwerp vertrouwt deze nieuwe opdracht toe aan de Bankcommissie."

(Wetsontwerp met betrekking tot het statuut en de functie van de vennootschapsrevisoren, St. Kamer, 1964-1965, nr. 931).

C. Wetsontwerp Herbiet-Hourgardy

Het wetsontwerp dat werd ingediend als reactie op het ontwerp van Minister Spinoy streeft "een drievoudig doel na : betere bescherming van de spaarders, verhoging van het aantal bedrijfsrevisoren en organisatie van het beroep van accountant.

Ten dien einde voorziet het in de oprichting van ene "orde van bedrijfsrevisoren en accountants".

De term "Orde" werd verkozen boven "Instituut" om de niet-academische aard van de nieuwe instelling te onderstrepen. Deze dient geen traditie te vestigen op het gebied van de boekhouding en het doen van rekening en verantwoording : het is de taak van de wetgever om nadere regels te stellen voor de boekhoudkundige registratie. In dit opzicht moge erop gewezen worden dat dit onderscheid voor de geneeskunde gemaakt wordt en dat er, naast de Academiën van geneeskunde, een Orde van Geneesheren bestaat.

De voorgestelde "Orde" is ontworpen in de geest van de economische en sociale tradities van onze wetgeving, van ouds geworteld in het bestaan van vrije groeperingen zonder corporatistisch karakter die hun eigen beroepsregels vaststellen op initiatief en onder toezicht van de Wetgevende of van de Uitvoerende Macht binnen het kader van de bevoegdheden, haar door het Parlement verleend. Van deze algemene regel wordt slechts afgeweken om bijkomende waarborgen te geven voor de bescherming van de spaarders : vertegenwoordigers van de verschillende ministers zijn geroepen zitting te nemen in de nationale raad van de Orde, om onder meer deel te nemen aan het opstellen van de plichtenleer en van de stagereglementen voor deze beroepen.

De "Orde" zal alle beroepsaccountants omvatten, te weten de bedrijfsrevisoren, de zelfstandige accountants en de interne accountants. De hergroepering van al deze vakmensen in één enkele wettelijke organisatie zal niet alleen een eind maken aan de tweeledigheid waarvan wij hierboven de zeer grote nadelen hebben genoemd, maar ook aan de huidige tekortkomingen in de organisatie van het beroep van accountant, doordat de eisen inzake erkenning, bevoegdheid en stage, die de leden van dit beroep zichzelf uit eigen beweging hebben opgelegd in hun vrije beroepsverenigingen, wettelijk worden bekrachtigd, en dit zowel in hun eigen belang als in het belang van degenen, die van hun diensten gebruik maken."

(Stuk Senaat, 1966-1967, nr. 198).

D. Het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven (1972)

Het wetsontwerp dat in 1982 werd ingediend door L. Van den Brande verwijst aan het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven van 1972 en vraagt dat dit advies nauwgezet zou gevolgd worden.

Later zou dit advies en het voorstel ingediend door volksvertegenwoordiger Van de Brande zeer belangrijk blijken :

"In opvolging van de besluiten van de sociaal economische conferentie van 1970, bracht de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven op 12 juli 1972 een advies uit over de hervorming van het revisoraat.

In zijn inleiding stelt de C.R.B. het volgende : "Om diverse redenen heeft het I.B.R. niet aan de verwachtingen beantwoord en is het er niet in geslaagd zijn leden de vereiste kwaliteit en het nodige gezag te doen verwerven, zoals dit het geval is in sommige andere landen".

In het algemeen werd betreurd dat het Instituut zijn aandacht en activiteit in te grote mate heeft afgestemd op de verdediging van de beroepsbelangen van zijn leden en zich onvoldoende heeft geïnteresseerd aan de manier waarop de revisoren hun taak t.o.v. de ondernemingen zouden moeten vervullen. Daarenboven heeft het Instituut zich onvoldoende ingelaten met het toezicht die het op zijn leden moest uitoefenen.

De nieuwe voorstellen van de C.R.B. handelden over de volgende punten :

1. De uitbreiding van het toepassingsgebied

De C.R.B. stelt in haar advies voor het toepassingsgebied van de controle door de revisor (tot nu toe beperkt) o.m. uit te breiden tot :

- elke onderneming of instelling die een economische activiteit in ruime zin uitoefent en die minstens 150 werknemers ⁽¹⁾ tewerkstelt en daarenboven iedere onderneming die een ondernemingsraad heeft ongeacht het aantal werknemers ;
- al de holdings, banken, verzekeringsmaatschappijen en andere kredietinstellingen.

2. De taak van de revisor

Nazicht en waarmerking van documenten en inlichtingen waarvoor zijn optreden is voorgeschreven. Meer bepaald :

- de jaarrekeningen der onderneming ;
- de economische en financiële inlichtingen die de onderneming aan zekere belanghebbenden moet verstrekken en die het nazicht en de waarmerking door de revisor voorschrijven.

Die belanghebbenden kunnen zijn :

- het publiek ;
- de aandeelhouders ;

¹⁾Op dit ogenblik moet in elke onderneming waarin minstens 100 werknemers zijn tewerkgesteld een ondernemingsraad worden opgericht.

- de schuldeisers ;
- de O.R. of de syndicale afvaardiging ;
- de geldschieters ;
- de Bankcommissie en de Beurscommissie.

Hiertoe zal de revisor de boekhouding en de bewijssteken controleren en waarmerken dat de financiële staten in overeenstemming zijn met de wettelijke en statutaire bepalingen en op een correcte, volledige en juiste wijze de toestand van de onderneming weergeven.

Hij zal ook de financiële toestand van de onderneming (kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's) en de resultaten van het financieel beheer beoordelen. Om zijn taak naar behoren te kunnen vervullen zal de revisor een dialoog met belanghebbenden moeten kunnen voeren, dus ook met werknemersvertegenwoordigers in de O.R., om hen in staat te stellen de gewenste toelichtingen te verstrekken. Ook zal hij nagaan of de inlichtingen die vermeld zijn in het jaarverslag van de beheerraad stroken met de werkelijkheid.

Zijn taak reikt echter nog verder : de revisor zal ook nagaan of de inlichtingen voor de belanghebbenden volstaan om met kennis van zaken te oordelen. Hij zal hieraan zijn eigen oordeel toevoegen. Voor zover zij een weerslag hebben op de financiële toestand van de onderneming, zal de revisor zich ook uitspreken over het beheer en de organisatie van de onderneming. Het is de taak van het ondernemingshoofd om de informatie te verschaffen. De revisor verschaft aanvullende inlichtingen hetzij op eigen initiatief, hetzij op aanvraag van de belanghebbenden.

Indien de revisor onregelmatigheden vaststelt, licht hij de beheerraad hierover in. Als deze laatste hiermede geen rekening houdt, zal de revisor hiervan melding maken in zijn verslag. Dit verslag zal uitgebreider en gedetailleerder moeten zijn dan tot nog toe het geval was.

3. Het revisoraat en de ondernemingsraad

Het ondernemingshoofd blijft de informatie verstrekken aan de O.R. De taak van de revisor mag echter niet beperkt blijven tot een eenvoudige uiteenzetting van boekhoudkundige vaststellingen. De revisor mag bijkomende inlichtingen verstrekken aan de hand van schriftelijke nota's. De werknemersvertegenwoordigers in de O.R. moeten hem vragen kunnen stellen en eveneens een beoordeling kunnen vragen omtrent de financiële toestand. De vakbonden waren eveneens van mening dat de werknemersvertegenwoordigers in de O.R. afzonderlijk zouden moeten kunnen vergaderen met de revisor. De werkgeversorganisaties waren hiermede niet akkoord.

4. De aanstelling van de revisor

Tot nu toe wordt de commissaris-revisor aangeduid door de algemene vergadering der aandeelhouders. De C.R.B. wenst dat dit zou veranderen.

Het ondernemingshoofd zou een aantal revisoren voorstellen aan de ondernemingsraad. Deze laatste zou zich akkoord moeten verklaren omtrent de aan te duiden revisoren dit bij meerderheid van stemmen in ieder der partijen in de O.R. De aldus aangenomen revisor zou voorgesteld worden aan de algemene vergadering der aandeelhouders.

Indien de O.R. niet akkoord geraakt over de aan te duiden revisor, of ingeval de algemene vergadering der aandeelhouders de voorgedragen kandidaat niet aanvaardt, zal het toezichtsorgaan van het nieuwe Instituut der Bedrijfsrevisoren de revisor aanduiden.

5. De onafhankelijkheid van de revisor

De C.R.B. is van mening dat de revisor niet rechtstreeks meer zou mogen bezoldigd worden door de gecontroleerde onderneming, teneinde de onafhankelijkheid van de revisor t.o.v. de gecontroleerde onderneming te vergroten. De bezoldiging zou bv. kunnen gebeuren uit een fonds waarin de ondernemingen die een beroep doen op een revisor een bijdrage zouden storten.

Anderzijds zou de duur van het mandaat van dezelfde onderneming worden beperkt. In principe wordt 3 jaar vooropgesteld. Daarna zou het mandaat driemaal stilzwijgend kunnen verlengd worden voor een periode van telkens twee jaar.

Na de beëindiging van hun mandaat mogen de revisoren gedurende 3 jaar geen functie waarnemen van directeur of beheerder in de ondernemingen die aan hun toezicht waren onderworpen.

6. De organisatie van het revisoraat

De organen van het huidige I.B.R. zij volledig samengesteld uit revisoren. Dit werkt een zeker corporatisme in de hand met alle gevolgen vandien.

De C.R.B. is dan ook van mening dat een orgaan dient te worden gecreëerd dat toezicht zou uitoefenen op het revisoraat.

Bepaalde leden van de C.R.B. waren van mening dat dit een totaal nieuw orgaan diende te zijn. Anderen vonden het gewenst dit orgaan onder te brengen in de Bankcommissie met al of niet aanpassing van de samenstelling ervan.

Dit wetsvoorstel tot regeling van het revisoraat werd uitgewerkt op grond van de inzichten die de C.R.B. formuleerde in zijn advies van 12 juli 1972."

(Stuk Kamer, 1981 - 1982, nr. 119).

DEEL 3 : DE HERVORMING VAN 1985

Het voor-ontwerp van hervorming werd voorbereid onder impuls van Minister W. CLAES in 1981. Deze laatste verwijst hier tevens aan in de inleiding van het wetsontwerp dat door hem op 21 oktober 1982 ingediend werd :

"Bij de bekendmaking van de idee van een tewerkstellingspact heeft de Regering bevestigd dat de hervorming van het bedrijfsrevisoraat nog vóór het zomerreces moet verwezenlijkt worden. Niettemin moet vandaag vastgesteld worden dat de Regering geen ontwerp neergelegd heeft bij de wetgevende Kamers.

Deze handelswijze roept onmiddellijk vragen op daar de Regering beschikt over een ontwerp dat, na bespreking in Ministerraad van 27 juli 1981, op 29 juli voor advies aan de Raad van State werd overgemaakt. In een verklaring aan de pers heeft de huidige Minister van Economische Zaken verklaard dat hij dit ontwerp zou overnemen en als wetsontwerp terug zou neerleggen bij de Wetgevende Kamers.

De noodzaak van een hervorming van het bedrijfsrevisoraat werd recentelijk nogmaals bevestigd door de Regering (Stuk Kamer, 1982-1983, nr. 414).

Op 21 februari 1983 werd uiteindelijk een regeringsontwerp ingediend. In de memorie van toelichting worden de krachtlijnen van de hervorming als volgt samengevat :

- 1) Dit wetsontwerp wil dan ook in de eerste plaats deze doelstelling van de wet van 1948 verwezenlijken, door te voorzien in de verplichte benoeming van een bedrijfsrevisor in elke onderneming met een ondernemingsraad, door de taak van de bedrijfsrevisor te omschrijven in verband met de aan de ondernemingsraad te verstrekken inlichtingen en door deze raad via een recht van voordracht te betrekken bij de benoeming van de bedrijfsrevisor. Deze hervorming sluit volledig aan bij de voorstellen die de sociale gesprekspartners terzake hebben geformuleerd in 1972 via de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven.
- 2) De vierde richtlijn d.d. 25 juli 1978 van de Raad van de Europese Gemeenschappen inzake vennootschapsrecht verplicht ertoe de jaarrekening van een naamloze vennootschap, van een commanditaire vennootschap op aandelen van een personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid vanaf 1985 te laten controleren door een persoon die daartoe krachtens het nationale recht bevoegd werd verklaard ; in een vrijstelling van deze verplichting mag worden voorzien voor vennootschappen met een geringe omvang.

De hervorming van het boekhoudrecht die in hoofdzaak werd doorgevoerd door de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen en door de koninklijke besluiten van 8 oktober 1976 en van 7 maart 1978 steunt bovendien in ruime mate op het optreden van commissarissen en beroepsspecialisten inzake financiële controle om de

toepassing van deze reglementering te waarborgen (cf. in het bijzonder, artikel 17 van hogergenoemde wet van 17 juli 1975). Deze hervorming zou bijgevolg onvolledig zijn mocht de taak van commissaris niet worden toevertrouwd aan beroepsspecialisten op het gebied van financiële controle.

Ter uitvoering van hogergenoemde richtlijn en in het verlengde van de hervorming van het boekhoudrecht wil dit ontwerp - onder voorbehoud van overgangsbepalingen - de taak van controle en certificering van de rekening van vennootschappen toevertrouwen aan controlespecialisten voor wie strikte regels inzake deontologie, tucht en onafhankelijkheid gelden. Het ontwerp vertrouwt de uitoefening van de taak van commissaris exclusief toe aan de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Nochtans kan in vennootschappen met een geringe omvang de commissarisfunctie worden vervangen door een rechtstreekse onderzoeks- en controlebevoegdheid van de vennoten, naar analogie van de huidige regeling in de personenvennootschappen met beperkte aansprakelijkheid die ten hoogste vijf vennoten tellen (art. 134, lid 3, van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen).

(...)

- 3) Het statuut van de bedrijfsrevisor werd bepaald door de wet van 22 juli 1953. Dezelfde wet heeft het Instituut der Bedrijfsrevisoren opgericht.

Verschillende redenen kunnen worden aangevoerd om vrij grondige wijzigingen voor te stellen inzake het statuut van de bedrijfsrevisor alsmede inzake de prerogatieven van het Instituut : het nauwer betrekken van het bedrijfsrevisoraat bij de controle en de certificering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraad, het exclusief toevertrouwen aan bedrijfsrevisoren van de commissarisfunctie in vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, de eisen die op Europeesrechtelijk gebied zullen voortvloeiën uit de zevende en achtste richtlijn inzake vennootschapsrecht ⁽¹⁾ zodra deze door de E.E.G.-Ministerraad zullen zij goedgekeurd, de evolutie van de voorwaarden waaronder de controle en certificering van de rekeningen van vennootschappen - meer bepaald in internationaal verband - moet worden uitgevoerd, de noodzaak en de betrachting om een duidelijker onderscheid te maken tussen de taak van bedrijfsrevisor en het beroep van accountant, de bezorgdheid om de aspecten met betrekking tot de sociale verhoudingen te integreren in het algemeen beleid van het Instituut. Daarbij werden de fundamentele kenmerken van het Instituut en zijn organen gehandhaafd en werd erop toegezien de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor bij de uitoefening van zijn taak te vrijwaren.

Voortaan zal de wettelijke omschrijving van de taak van bedrijfsrevisor worden toegespitst op de vervulling van controle-opdrachten waarvoor de

¹⁾Zevende richtlijn betreffende de geconsolideerde jaarrekening ; achtste richtlijn betreffende de voorwaarden tot erkenning van de personen die belast zijn met de wettelijke controle van de jaarstukken van zekere vormen van vennootschappen.

wet hem een monopolie toekent, alsmede op de vervulling van controle-opdrachten vereist door de wet. Zodoende wordt de bedrijfsrevisor in hoofdzaak een persoon die ten behoeve van het maatschappelijk verkeer of van welbepaalde derden boekhoudingsstukken van ondernemingen certificeert en daardoor aan deze stukken het krediet hecht dat verbonden is aan de certificering door een beëdigd deskundige.

De voorgestelde wijzigingen zijn ingegeven door het advies dat de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven in 1972 heeft uitgebracht ; zoals hierboven werd verduidelijkt moeten zij evenwel in een breder perspectief worden gezien.

- 4) Noch op het vlak van de beginselen, noch in de praktijk, kan een hervorming van het bedrijfsrevisoraat worden losgekoppeld van de invoering van een passend statuut voor het accountantsberoep. Dergelijk statuut beoogt niet allen de rechtmatige bescherming van de belangen van personen wier beroep bestaat in de administratieve en boekhoudkundige organisatie van ondernemingen en in de boekhoudkundige expertise, meer bepaald in het kader van het Europees recht inzake de vrijheid van vestiging en van dienstverlening. Het beoogt tevens de bescherming van het publiek en van de gemeenschap in haar geheel. Tegenover de ontwikkeling van de vereisten inzake administratieve en boekhoudkundige organisatie waarmee de ondernemingen worden geconfronteerd, bestaat er een grote behoefte aan deskundig advies en dienstverlening op dit gebied. de voorgestelde bescherming van de titel van accountant strekt ertoe deze deskundigheid te objectiveren en te waarborgen.
- 5) De uitoefening van de taak van bedrijfsrevisor is niet alleen een zaak van de betrokken beroepsbeoefenaars, maar van de gemeenschap in haar geheel. Verder hebben ook de ondernemingen er belang bij dat deze taken deugdelijk worden uitgevoerd en de certificering van boekhoudingsstukken naar behoren gebeurt. Ook de werknemers, hun vertegenwoordigers in de ondernemingsraad en de organisaties waardoor ze worden vertegenwoordigd, verwachten terecht dat de bedrijfsrevisor ten volle de opdracht vervult die hem is opgedragen in het kader van de informatieverstrekking aan de ondernemingsraden.

Daarom wordt - mede als gevolg van de voorstellen die in 1972 door de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven werden geformuleerd - een Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat opgericht. De leden van de Hoge Raad worden benoemd door de Koning op voorstel van de Regering enerzijds en van de sociale gesprekspartners anderzijds.

De Hoge Raad heeft een adviserende bevoegdheid inzake het bedrijfsrevisoraat. Hij moet worden geraadpleegd over elk besluit ter uitvoering van de wet van 22 juli 1953 alsmede over elke beslissing met een algemene strekking die door het Instituut der Bedrijfsrevisoren wordt genomen."

(Stuk Kamer, 1982-1983, nr. 552, p. 1 tot 4).

het belang van ons bedrijfsleven een korps van onafhankelijke specialisten van de controle op en de waarmerking van de schrifturen moet worden samengesteld, die hun functiën zouden waarnemen, hetzij in opdracht van particulieren, hetzij in opdracht van de wet ; indien zulks waar is moet toch vermeden worden, dat bedoelde deskundigen dank zij hun tweevoudige bevoegdheid hun eigen onafhankelijkheid in het gedrang zouden brengen, of inbreuk zouden maken op de autonomie en de aansprakelijkheid van de ondernemingshoofden.

(...)

Waarnemers van de in het buitenland gedane proefnemingen wijzen trouwens op de afwijkingen die uit de verwarring van twee bevoegdheden voortvloeien.

De heer Van Rijn (*Etude sur la réforme du contrôle des sociétés commerciales et l'expérience anglaise*, blz. 52 en 53) onderzoekt de rol die door de Britse Chartered Accountants wordt vervuld in hun functiën als "auditors" der handelsvennootschappen en stelt vast dat er een neiging bestaat om de normale rol der "auditors" te verdraaien door hen mee te sleuren op het gebied van het beheer. Het zijn meestal de beheerders zelf die in bekoring komen, omdat zij het voorafgaand advies van de "auditor" trachten te bekomen ten einde hun verantwoordelijkheid te dekken. Welnu, aldus de auteurs, de "auditors" hebben slechts een opdracht van nazicht, zij zijn noch gidsen van de beheerders, noch verzekeraars van de aandeelhouders tegen de fouten van het leidend personeel.

Ook de heer Perren (*La profession d'expert-comptable aux Etats-Unis*, blz. 81 tot 83) constateert en betreurt een gelijkaardige ontwikkeling die zich bij sommige accountants des V.S.A. voordoet, die van nazieners der rekeningen, vertrouwelingen en raadgevers der ondernemingshoofden worden, en ten slotte zelf beheerders worden.

Het voorbeeld dat ontleend wordt aan de tradities van de Angelsaksische landen is dus niet van beslissende aard. Bij gebreke van hechte tradities, zou het zeer gevaarlijk zijn het gezag en de onafhankelijkheid van de toekomstige revisors van meet af aan in het gedrang te brengen door hun wettelijk het recht te verlenen de functiën van nazicht en die van raadgevers in zake organisatie en beheer samen te voegen."

(Verslag HUMBLET, Stuk Kamer, 1950-1951, nr. 514, p. 13).

Deze beperkte opvatting vindt misschien haar oorsprong in het onduidelijk beeld dat men zich had gevormd over de functie van de revisor. Dit kan blijken uit de tweede bespreking van het ontwerp in de Kamercommissie :

Twee andere leden geven uiting aan hun bezorgdheid over de uitbreiding van de wettelijke bevoegdheid der revisoren. Zal de aanvaarding van opdrachten van organisatie der boekhoudingsdiensten, van verbetering en ontleding, niet schaden aan de zelfstandigheid en de objectiviteit van de revisoren ? Zullen zij hen ten slotte niet doen afwijken van hun rol ? Moet men daarenboven niet beducht zijn voor de praktijk van de "geheime" contracten ?

Een lid van de Commissie merkt op dat de algemene bevoegdheid van de revisor niet mag verward worden met de bijzondere opdrachten die hij zal moeten vervullen. De algemene bevoegdheid ligt in wat hij bij machte is te doen : de revisor kan belast worden met opdrachten van organisatie, verbetering, nazicht of waarmerking, boekhoudkundige ontleding. Wanneer hij echter belast is met een bijzondere opdracht, moet hij zich daaraan houden en mag zijn algemene bevoegdheid hem niet het recht verlenen om de perken van die opdracht te buiten te gaan : zo mag een revisor belast met de opdracht van waarmerking in het kader der wet van 20 september 1948 zijn algemene bevoegdheid, zoals zij wordt bepaald in artikel 5 van dit ontwerp, niet voorwenden om een bepaalde boekhoudkundige organisatie op te leggen of om een advies te verstrekken over de toestand of de werking van de onderneming. Hij mag alleen de waarmerking verrichten. De Minister stemt in met deze terechtwijzing."

(Stuk Kamer, 1952- 1953, nr. 313, p. 5)

§2. De opvatting vervat in de wet van 1953 - stellingname van de Senaat

"De Kamer heeft de orde der bedrijfsrevisoren opgevat in functie van de wet van 20 september 1948 op de organisatie van het bedrijfsleven met het oog op het nazicht en de waarmerking als bepaald bij artikel 15 daarvan.

De opvatting van de Verenigde Commissies is ruimer. Het nieuwe beroep waarvan U de inrichting wordt voorgesteld, heeft een ruimer arbeidsveld en biedt derhalve meer bestaansmogelijkheden. De taak van nazicht en waarmerking kan aan de revisor worden opgedragen binnen de perken van de wet op de ondernemingsraden ; andere taken kunnen hem worden toevertrouwd bij bijzondere wetten, maar hij staat ook ten dienste van al wie er belang bij hebben een beroep te doen op zijn bevoegdheid en die in de strenge inrichting van het beroep een nieuwe waarborg voor zijn bekwaamheid en onkreukbaarheid zullen vinden.

Het is de Verenigde Commissies als weinig wenselijk voorgekomen de taak te beperken tot het nazicht en de waarmerking van de rekeningen. Die opvatting bleek gevaarlijk voor de opleiding en de bevoegdheid van de toekomstige revisoren. Het nieuwe beroep zou aldus weinig mogelijkheden bieden, ingaan tegen de buitenlandse ervaring en tegen de opvatting van talrijke deskundigen inzake boekhouding, van de belanghebbende meest vooraanstaande vereniging en van het departement van Economische Zaken.

De Commissies waren van mening dat de aanneming van het stelsel van de Kamer het gevaar bood een nieuw beroep in te stellen zonder voldoende werkzaamheid en waarvan de leden slechts moeilijk aan te werven zouden zijn.

De beste accountants moeten toegang hebben tot het nieuw beroep en er levensmogelijkheden vinden.

Daarom zal de boekhoudingsrevisor nog andere opdrachten kunnen uitoefenen dan die van nazicht en waarmerking, kan hij eveneens boekhoudingsdiensten

inrichten, rekeningen verbeteren en aan de hand van de boekhoudingstechniek zijn lastgever inlichten over de werkelijke toestand van een bepaalde ondernemingen uit financieel, economisch en fiscaal oogpunt.

Hij kan echter niet deelnemen aan het beheer van die onderneming, noch door een dienst of arbeidscontract aan enig werkgever verbonden zijn. Hij mag zelf de boekhouding niet voeren. Die werkzaamheden zijn hem verboden bij artikel 7 van de wet.

Kort gezegd, hij mag, met naleving van de tucht van het Instituut, alle opdrachten uitvoeren in verband met hetgeen in het algemeen het "accountantsonderzoek" wordt genoemd, met uitsluiting van die welke behoren tot het beheer en de organisatie van de ondernemingen. Een van zijn opdrachten zal bestaan in het nazicht en de waarmerking van de rekeningen, maar hij mag ook, aan degenen die hem er om vragen, raad geven over de vorm en tevens onder de grond van de boekhouding der ondernemingen die hij tot opdracht heeft te onderzoeken of te controleren.

(Verslag VAN HEMELRIJCK, Stuk Senaat, 1951-1952, nr. 512, p. 2).

§3. De voorstellen tot hervorming van de jaren 60.

In het wetsontwerp van de heren Scheyven, Herbiet en de Staercke wordt een verruiming voorgesteld van de aan de revisoren toe te vertrouwen opdrachten, daar werd vastgesteld dat heel wat revisoren ontslag hadden genomen kort na de eedaflegging tengevolge van een te strenge opvatting t.a.v. de uitoefening van het beroep :

"De voornaamste opdrachten waarmede de revisor belast is, blijven de controle en de expertise. Bij het vervullen ervan moet hij niet alleen gebruik maken van boekhoudkundige technieken, doch ook van de andere technieken van de bedrijfseconomie : de statistiek, de kostenanalyse, de budgetcontrole, enz.

Het is een illusie te geloven dat men de boekhoudkundige diensten van de bedrijven kan inrichten of herinrichten zonder tegelijk de administratieve structuur ervan te wijzigen. In de werkelijkheid zijn deze twee zaken onafscheidbaar en ze kunnen ook niet van elkaar losgemaakt worden. De nieuwe tekst neemt de inrichting van de administratieve diensten over zoals die reeds door de commissie Depage was voorgesteld.

De tekst stelt ten slotte de revisor niet alleen in staat de boekhoudingsstukken na te zien en te waarmerken, alsmede ze te verbeteren, doch hij breidt de bevoegdheid van de revisor uit tot de administratieve en boekhoudingsstukken.

Het Instituut had reeds geoordeeld dat de centralisatie een verenigbare activiteit in de zin van artikel 3 was. Maar deze interpretatie, hoe pertinent ook, zou juridisch kunnen betwist worden.

Men zou kunnen opwerpen dat de verruiming van de bevoegdheid van de bedrijfsrevisor, zoals wij die opvatten, afbreuk zou kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid."

(Stuk Kamer, 1961, nr. 114).

Het wetsontwerp Spinoy van 1965 had tot doel het Instituut der Bedrijfsrevisoren zonder meer af te schaffen en het toezicht op de vennootschapsrevisoren toe te vertrouwen aan de Bankcommissie. Ter vervanging wordt in een parallel ontwerp de oprichting van een Instituut van Accountants voorgesteld. In de memorie van toelichting wordt dit als volgt verduidelijkt :

"Dus hoofdzakelijk gericht op het statuut van de revisoren, gaat het ontwerp uit van het resultaat van de ervaring die de jongste tien jaar werd opgedaan en organiseert het op specifieke wijze de speciale "staat" van de vennootschapsrevisor zonder nog langer te verwijzen naar het algemene statuut van de professionelen van de accountancy, waarmee deze hoedanigheid trouwens verenigbaar en cumuleerbaar is in hoofde van dezelfde personen. De organisatie van deze staat wordt beheerst door de principes die ze bij de uitvoering van hun opdrachten moeten voorzitten, getekend als die zijn door het dubbele aspect - privaat en publiek - van de belangen waarvoor ze werden ingediend en door de precieze aard van de ondernemingen waar ze betrekking op hebben. Dit wordt overigens weergegeven door de titel "vennootschapsrevisor" die er voortaan zal mee overeenstemmen."

(Stuk Kamer, 1964-1965, nr. 981, p. 5).

Het **wetsvoorstel van de heer Herbiet c.s.** stelt de oprichting van een Orde van bedrijfsrevisoren en accountants voor met drie categorieën van leden : deze ingeschreven op de tabel der revisoren, deze ingeschreven op de tabel der zelfstandige accountants en deze ingeschreven op de tabel der interne accountants. Alleen de revisoren mogen mandaten uitoefenen van commissaris-revisor en opdrachten uitvoeren die hen bij de wet worden toevertrouwd (art. 3). Dit wordt als volgt verduidelijkt :

"Deze werkzaamheden zijn uitgebreider dan die bepaald bij artikel 3 van de wet van 22 juli 1953.

Zij bestaan o.m. uit het nazien, verbeteren en waarnemen, niet alleen van de boekhoudingsstukken, maar ook van de administratieve stukken van de ondernemingen ; zij worden ook uitgebreid tot de organisatie van de administratieve diensten. Deze verruiming, die geen conflict kan doen ontstaan met de functies die de wet aan de revisor opdraagt, zal de kleine en middelgrote bedrijven in staat stellen een beroep te doen op hun diensten ; bovendien zal zij een grotere rentabiliteit en dus ook een grotere zelfstandigheid van het beroep van revisor tot gevolg hebben. Ten slotte wil zij de Belgische vakmensen op het stuk van de toegelaten werkzaamheden, op een voet van gelijkheid plaatsen met hun collega's in vele andere landen.

Men mag hieruit evenwel niet besluiten dat welke beroepsactiviteit ook verenigbaar is met de functie van bedrijfsrevisor en accountant. De plichtenleer

kan bepaalde beroepsactiviteiten verbieden, zoals b.v. die van handelaars of verzekeringsagent.

Overigens worden de verschillende activiteiten, in artikel 3 van het voorstel opgesomd, niet bij uitsluiting voorbehouden aan de leden van de Orde, behalve dan toch weer de taken die de wet alleen aan de bedrijfsrevisoren opdraagt en de beroepsmatige waarmerking voor rekening van particuliere ondernemingen.

Deze twee uitzonderingen zijn wel verantwoord, gelet op hun grote betekenis voor het algemeen belang. Immers, zowel de uitoefening van de mandaten van commissaris-revisor b.v. als de waarmerking zijn voor derden een waarborg dat de rekeningen van het bedrijf juist zijn en overeenstemmen met de boeken."

(Stuk Senaat, 1966-1967, nr. 198, p. 7).

§4. Het ontwerp tot hervorming van 1983.

In tegenstelling tot de ontwerpen ingediend vóór 1965 heeft het ontwerp van 1983 zowel betrekking op de bedrijfsrevisoren als op de accountants. Het voorstel Claes van 1982 stemt grotendeels overeen met het ontwerp van 1983 doch had eveneens betrekking op de belastingsconsulenten. Dit laatste hoofdstuk werd echter niet opgenomen in de tekst van de regering. Volgende principes worden naar voor gebracht in de memorie van toelichting :

"Voortaan zal de wettelijke omschrijving van de taak van bedrijfsrevisor worden toegespitst op de vervulling van controle-opdrachten waarvoor de wet hem een monopolie toekent, alsmede op de vervulling van controle-opdrachten vereist door de wet. Zodoende wordt de bedrijfsrevisor in hoofdzaak een persoon die ten behoeve van het maatschappelijk verkeer of van welbepaalde derden boekhoudingsstukken van ondernemingen certificeert en daardoor aan deze stukken het krediet hecht dat verbonden is aan de certificering door een beëdigd deskundige.

In de optiek van het ontwerp ligt het onderscheid tussen de beroepen van bedrijfsrevisor en accountant niet zozeer op het vlak van het bekwaamheids- of deskundigheidsniveau, maar op het vlak van de hun toevertrouwde taken. De taak van de bedrijfsrevisor is gericht op de certificering van boekhoudkundige stukken. Deze taak houdt rechtstreeks verband met het algemeen belang. Het beroep van accountant daarentegen is gericht op het deskundig verlenen van bepaalde diensten aan ondernemingen ; dergelijke taak houdt meer verband met de belangen van welbepaalde ondernemingen. Dit verklaart een aantal verschillen tussen hun beider statuut, meer bepaald inzake onverenigbaarheden en tucht."

(Stuk Kamer, 1982-1983, nr. 552, hierna "Memorie van toelichting" genoemd, p. 3).

De commentaar bij artikel 29 van het ontwerp verduidelijkt waarom de regering het oud artikel drie vervangt waarin nauwkeurig de opdracht van de revisor werd gedefinieerd :

"Zoals de functie van bedrijfsrevisor wettelijk wordt bepaald, omvat zij niet alleen de taak van een bedrijfsrevisor. Zij dekt immers de werkzaamheden van elke accountant, en zelfs van iedereen die in een onderneming verantwoordelijk is voor de organisatie van de boekhoudingsadministratie. Deze laatste activiteiten worden aan de leden van het Instituut slecht op grond van onverenigbaarheden verboden.

De wet van 1953 bevat geen enkel monopolie op de uitoefening van de aldus beschreven functie.

Niet de wet van juli 1953 heeft de revisorale functie haar ware gestalte gegeven, maar de wetten die de leden van het Instituut bepaalde specifieke opdrachten hebben toebedeeld (wet van 20 september 1948 ; wet van 1 december 1953 waardoor de vennootschappen die een beroep hebben gedaan op het openbaar spaarwezen, ertoe verplicht worden ten minste een commissaris te kiezen onder de leden van het Instituut ; wetten die bijzondere verplichtingen hebben opgelegd in verband met bepaalde vennootschapsrechtelijke handelingen (inbreng in natura, omvorming, enz.) ; wet van 16 maart 1954 betreffende de openbare instellingen ; wetten en reglementen betreffende de controle over de ondernemingen van de financiële sector (banken, spaarkassen, verzekeringsmaatschappijen) en over de portefeuillemaatschappijen (koninklijk besluit nr. 64 van 10 november 1967).

In werkelijkheid komt het hier op neer, dat de functies die slechts mits toestemming van het Instituut mogen worden uitgeoefend, onder invloed van voornoemde wetten, de opdrachten overschaduwen, die onder de wettelijke bepaling vallen en waarvan de uitoefening van rechtswege is toegestaan.

Anderzijds verhindert de huidige wettelijke bepaling van de functie van bedrijfsrevisor overigens de formulering van een wettelijke definitie van de accountantsfunctie. In feite zou deze laatste op haast identieke wijze als de eerste moeten worden gedefinieerd.

Daarom wordt voorgesteld de taak van bedrijfsrevisor te definiëren aan de hand van haar specificiteit namelijk het uitoefenen van alle opdrachten die hem bij of krachtens de wet uitsluitend zijn toevertrouwd en op algemene wijze, alle controle-opdrachten met betrekking tot boekhoudkundige staten verricht in toepassing van of krachtens de wet. Met deze nieuwe definitie wordt het mogelijk de titel en het beroep van accountant te beschermen en te organiseren.

De wettelijke definitie van de taak van bedrijfsrevisor spitst zich weliswaar toe op de opdrachten die hem door de wet specifiek en uitsluitend worden toevertrouwd evenals op alle controle-opdrachten verricht met toepassing van of krachtens de wet. Dit impliceert echter geenszins - en hierop dient duidelijk gewezen - dat hij de opdrachten opgesomd in het huidig artikel 3 van de wet, niet langer zou mogen uitvoeren. De onverenigbaarheden worden behandeld in het hierna toegelicht artikel 7bis van de wet ; de opdrachten bedoeld in het huidig artikel 3 vallen hier principieel niet onder. De bedrijfs-

revisoren zullen deze dus vrij mogen blijven uitvoeren, mits inachtneming van de terzake geldende deontologische regels.

Daartegenover impliceert deze nieuwe wettelijke definitie van de taak van bedrijfsrevisor dat de uitoefening van de aan de bedrijfsrevisoren uitsluitend toevertrouwde opdrachten en van de wettelijke controle-opdrachten met het oog op de certificering van financiële staten, principieel de **hoofdbedrijvigheid** moet vormen van de revisor of van de firma waartoe hij behoort. Het mag niet om een bijkomende activiteit gaan. Hierop moet de Raad van het Instituut toezien. Deze kan echter, bij de toepassing van dit principe, een zekere soepelheid aan de dag leggen, met name voor de bedrijfsrevisoren die aan het begin staan van hun loopbaan of die nog maar pas de eed afgelegd hebben of ook nog om rekening te houden met bijzondere omstandigheden.

Ten slotte moet worden opgemerkt dat het nieuw artikel 3 van de wet niet zelf de opdrachten afbakt die aan de bedrijfsrevisoren zijn toevertrouwd. Deze vloeien voort uit andere wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen, onder meer uit deze die hierboven werden vermeld."

(Memorie van toelichting, p. 23).

De Raad van State onderstreept het gebrek aan onverenigbaarheden tussen de opdrachten van de accountant en het beroep van revisor :

" Uit de voorgestelde omschrijving van de taak van de revisor kan men afleiden dat deze slechts opdrachten mag vervullen die hem door of krachtens de wet zijn toevertrouwd, en dat hij geen andere opdrachten, bijvoorbeeld op verzoek van ondernemingen of van particulieren mag uitvoeren. Deze beperkte omschrijving moet worden vergeleken met de ruime opdrachten die luidens artikel 65 van het ontwerp de werkzaamheid van de accountants samenstellen.

Uit de Memorie van Toelichting bij artikel 27 blijkt evenwel niet de bedoeling om de taak van de bedrijfsrevisor te beperken tot opdrachten die hem door of krachtens de wet zijn toevertrouwd : onder voorbehoud van de onverenigbaarheden opgesomd in artikel 33 van het ontwerp, en van de terzake geldende tuchtregels, mogen de bedrijfsrevisor de opdrachten blijven uitvoeren die zijn opgesomd in het huidige artikel 3 van de wet van 22 juli 1953.

Artikel 27 van het ontwerp dient met deze bedoeling in overeenstemming te worden gebracht, waarbij de nadruk kan worden gelegd op het feit dat de hoofdzakelijke activiteit van de bedrijfsrevisoren voortaan zal bestaan in het vervullen in het vervullen van de opdrachten die hem door of krachtens de wet worden toevertrouwd.

(...)

Op het gebied dat niet bestreken wordt door de exclusieve bevoegdheid van de bedrijfsrevisoren, zullen dezen en de accountants, alsmede andere personen die de titel van accountant of een daarmee verwarring stichtende titel

niet voeren, in onderlinge concurrentie staan wat betreft het vervullen van de opdrachten die bij wijze van voorbeeld in artikel 65 zijn opgesomd. Deze concurrentieverhouding vertoont een dubbel uitzicht. Enerzijds, zijn de bedrijfsrevisoren en de accountants gehouden aan een beroepstucht, ook in de concurrentie, terwijl andere personen die eveneens de in artikel 65 bedoelde opdrachten vervullen niet noodzakelijk aan een beroepstucht gehouden zijn. Anderzijds rijst de vraag aan welke criteria de potentiële cliënten in verband met de door artikel 65 opgesomde opdrachten de voorrang zullen verlenen : de deskundigheid van de "service" of de prijs die voor deze "service" moet worden betaald, bij een bedrijfsrevisor, een accountant of een andere persoon die deze opdrachten vervult zonder evenwel de bij de wet bedoelde titels te voeren.

Waar het een belangrijk oogmerk van het ontwerp is de beroepen van bedrijfsrevisor en van accountant "op éénzelfde bekwaamheids- en deskundigheidsniveau (te) situeren" (memorie van toelichting), moet men niettemin vaststellen dat :

- voor de bedrijfsrevisoren de titel en bepaalde exclusieve bevoegdheden door de wet worden beschermd ;
- voor de accountants slechts de titel wordt beschermd ;
- terwijl voor de typische accountantsactiviteiten (artikel 65), die ook voor de bedrijfsrevisoren openstaan, geen enkele wettelijke bescherming wordt ingevoerd."

(Memorie van toelichting, p. 46 en 78).

In het licht van de voorafgaande discussies, is het verwonderlijk dat de besprekingen in de parlementaire commissies m.b.t. het onderwerp niet langer zijn uitgevallen. Het verslag van de Kamer onderstreept enkel :

"Deze bepaling geeft de taakomschrijving van de revisor. De rapporteur herhaalt hierbij wat in de Memorie van Toelichting hierover werd gezegd (Stuk nr. 552/1, p. 22-24) nl. dat al moet de hoofdactiviteit van een revisor bestaan uit de vervulling van wettelijke opdrachten en het uitoefenen van controle, die niet wegneemt dat nog andere taken door hem kunnen uitgeoefend worden. De Raad van het Instituut zal toezien dat het beroep door deze andere activiteiten niet in het gedrang wordt gebracht."

(Stuk Kamer, 1982-1983, nr. 552/35, p. 61)."

De commentaren van de senaatscommissie zijn nauwelijks duidelijker terzake :

"Verschillende leden peilen naar de verantwoording voor de gezamenlijke behandeling in eenzelfde wetsontwerp enerzijds van de problematiek van de bedrijfsrevisoraat en anderzijds van de wettelijke bescherming en organisatie van het accountantsberoep. Welk is ten slotte de specificiteit van beide beroepen ?

De Minister onderstreept vooreerst dat één van de grote verdiensten van het hier besproken wetsontwerp nu precies hierin ligt dat voor de eerste maal op het wetgevende vlak een coherente en haalbare intellectuele conceptie wordt voorgesteld over de respectieve rol en plaats van de nauw verwante beroepen van bedrijfsrevisor en accountant. Daarmee licht het wetsontwerp een hypothek die in België sedert 1953 de harmonieuze ontwikkeling van beide beroepen bezwaarde en in de praktijk tot jarenlange spanningen heeft geleid.

Artikel 3 van de wet van 22 juli 1953 tot oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren waarin de werkzaamheden van bedrijfsrevisor worden omschreven, is tot op vandaag tevens de voornaamste hinderpaal gebleken op de wet naar de gewenste wettelijke erkenning van het accountantsberoep *sensu stricto* (cf. Memorie van toelichting, Stuk Kamer 552/1, pp. 22-23).

Een accountant is geen tweederangsrevisor ! Voor dit taai misverstand zal in het wetsontwerp zeker niet de minste steun worden gevonden. De memorie van toelichting stelt uitdrukkelijk (o.c. p. 37) dat het onderscheid tussen beide beroepen gebeurt op grond van de functie en van de relatieve intensiteit van de eraan verbonden algemene of particuliere belangen, en niet op grond van een bekwaamheidshiërarchie. Dit legt uit waarom de toetredingsvoorwaarden voor beide beroepen inzake diploma's en ervaring haast identiek zijn, hoewel uiteraard rekening werd gehouden met de eigenheid van beide beroepen.

Daar waar het wetsontwerp de taak van bedrijfsrevisor (cf. artikel 33 ontwerp) toespitst op de vervulling van financiële controle-opdrachten waarvoor de wet hem in de regel exclusief bevoegd maakt en die normaliter leiden tot een certificering van de getrouwheid van financiële staten ten aanzien van derden, is het accountantsberoep gericht op de deskundige dienstverlening inzake accountancy aan ondernemingen (cf. artikel 78 ontwerp). In dit verband vraagt een lid of het een bedrijfsrevisor nog toegelaten zal zijn expertises te verrichten, gelet op het monopolie dat ter zake aan de externe accountants wordt toegekend (artikelen 78 en 82 van het ontwerp).

De Minister antwoordt hierop bevestigend. Uit artikel 82, tweede lid, 1^o, blijkt inderdaad dat het monopolie van de externe accountants wat het verrichten van expertises betreft niet geldt ten aanzien van bedrijfsrevisoren. Niettemin wenst de Minister hierbij op te merken dat artikel 33 van het ontwerp (dat artikel 3 van de wet van 22 juli 1953 vervangt) de hoofdtak van de bedrijfsrevisor toespitst op de uitvoering van alle opdrachten die hem bij of krachtens de wet uitsluitend zijn toevertrouwd, evenals op alle controle-opdrachten van boekhoudingsstaten verricht met toepassing van of krachtens de wet. Dat is immers de specificiteit van de revisorale functie, zodat met inachtneming van de ter zake progressieve toepassing, het verrichten van expertises slechts toelaatbaar is in de mate waarin zij bijkomstig blijven."

Twee belangrijke vragen komen in de teksten niet aan de orde, nl. : wat dient men te verstaan onder bijkomstig en kan men op beide lijsten ingeschreven staan ? Het betreffen twistpunten waaraan oplossingen zullen dienen gegeven te worden.

HOOFDSTUK 3 : HET INSTITUUT EN DE HOGE RAAD

§1. De oorsprong

De meeste ontwerpen hadden tot doel een ten opzichte van de openbare macht onafhankelijke beroepsorganisatie in het leven te roepen. De enige omstreden vraag bestond erin of het een "orde" dan wel een "instituut" diende te zijn. In het verslag Humblet wordt gekozen voor een orde :

"Het beroep van bedrijfsrevisor is een vrij en zelfstandig beroep.

Het wordt opgevat in de rechtsvorm van een Orde, van dezelfde aard als die van de Orde der Advocaten of der Geneesheren.

De Orde zelf is niet bevoegd tot het uitoefenen van een controle op de ondernemingen en is dus niet van dezelfde aard als bijvoorbeeld, de Bankcommissie.

Haar organen zijn de algemene vergadering, de Raad der Orde, het College der commissarissen, de Stagecommissie. De leden der verschillende leidende colleges worden door de vergadering verkozen. De financiën zijn zelfstandig. De uitvoeringsreglementen worden, op voorstel of na advies van de Raad der Orde, bij koninklijk besluit genomen.

De leden zijn onderworpen aan zeer strenge voorschriften van zelfstandigheid, eerbaarheid, beroepsgeheim, verantwoordelijkheid en tucht. De tucht wordt in eerste aanleg uitgeoefend door de Raad der Orde en, in tweede aanleg, door een Gemengde Commissie van Beroep."

(Stuk Kamer, 1950-1951, nr. 514, p. 14)

In de Senaat heeft een andere opvatting echter de bovenhand gekregen :

"Alhoewel dit organisme niet geroepen is om een onderwijsinstelling te worden, is het bestemd om een belangrijke academische rol te vervullen. Bovendien zal zijn meest kiese en meest belangrijke functie er in bestaan de samenhang te verzekeren van een korps waarvan de leden gedurende lange tijd een verschillende vorming zullen hebben. Het zal eveneens de rechtspraak moeten ontwikkelen waaruit een traditie zal ontstaan, niet alleen in zake boekhouding, herziening en voorstelling van de rekeningen. Op dit laatste punt - het belangrijkste - zal het Instituut der Bedrijfsrevisoren verschillen van de organisaties die bekend zijn onder de benaming "Orde" en die

de leden van andere vrije beroepen groeperen : geneesheren, apothekers, advocaten, enz. Men moet overigens toegeven dat die beroepen over een reeds oude traditie beschikken, terwijl er geen enkele zal bestaan wanneer het Instituut zal opgericht zijn.

Het is niet omdat het woord "Instituut" gebruikt wordt dat het de aard van vrij en zelfstandig beroep verandert."

§2. Het ontwerp van 1965

De nieuwe structuur die werd voorgesteld in 1965 wordt tot uitdrukking gebracht in het advies van de Raad van State m.b.t. het wetsontwerp nr. 931 (p. 18) :

"De ontwerp-wet heft de wet van 22 juli 1953 op en ziet ervan af de bedrijfsrevisoren in een autonome publiekrechtelijke instelling met rechtspersoonlijkheid onder te brengen. In de functie van bedrijfsrevisor maakt ze een onderscheid tussen de specifieke eisen van het accountantberoep en de eisen die verband houden met het uitoefenen en het controleren van de opdrachten van de commissaris-revisor.

In hoofdzaak komt ze alleen hierop neer, dat zij de Bankcommissie betreft bij het toezicht op diegenen onder de bedrijfsrevisoren, die zij voortaan "vennootschapsrevisor" noemt. Met de bedoeling het optreden van die revisoren doeltreffender en beter gecoördineerd te zien, draagt zij het toezicht op hun werkzaamheid op aan de Bankcommissie, die nu reeds onder meer belast is met een aantal opdrachten ter bescherming van het spaarwezen."

Parallel met dit ontwerp diende de regering een ander ontwerp in m.b.t. de organisatie van het beroep van accountant (stuk Kamer, 1964-1965, nr. 997). Ongelukkigerwijs bestond er geen samenhang tussen beide ontwerpen. Dit ligt waarschijnlijk aan de basis van het mislukken van deze poging tot hervorming.

In het voorstel HERBIET worden eveneens een aantal kritieken geuit :

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren vervangen door een openbare instelling is bovendien een oplossing die ernstige bezwaren doet rijzen, niet alleen ten aanzien van de beroepsorganisatie zelf. Al zouden aan een dergelijke instelling schijnbaar zeer geringe bevoegdheden worden toegekend, het valt niet te loochenen dat zij, bij de uitoefening van de beroepsdiscipline van de revisoren, er onvermijdelijk toe gebracht zou worden om zich weliswaar zijdelings, maar toch krachtig te mengen in de controle op de vennootschappen. De beginselen die in ons land ten grondslag liggen aan de organisatie en de werking van de particuliere bedrijven zouden aldus, langs een omweg, een fundamentele wijziging ondergaan, waarvan de verantwoording eerst nog zou moeten worden gegeven."

(Stuk Senaat, 1966 - 1967, nr. 198, p. 7).

§3. De hervorming van 1985

De in 1965 naar voor gebrachte ideeën worden verdedigd in het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven van 1972, waarin voorgesteld wordt om een orgaan te creëren, dat toezicht zou uitoefenen op het revisoraat.

In het voorstel VAN DEN BRANDE wordt deze idee overgenomen en wordt voorgesteld om de bestaande structuren op te heffen en een nieuw toezichtsorgaan te creëren, samengesteld uit personen die niet tot het bedrijfsrevisoraat behoren, waaraan een zeer ruime bevoegdheid wordt toegekend. Voorts wordt de oprichting van een "Vereniging van Revisoren" voorgesteld.

(Stuk Kamer, 1981-1982, nr. 119).

Het ontwerp van de regering gaat in een andere richting. Voor het eerst wordt de wet van 1953 niet meer opgeheven maar gewijzigd. Dit dient wel onderlijnd te worden, ook al heeft het slechts een symbolische waarde.

"Verschillende redenen kunnen worden aangevoerd om vrij grondige wijzigingen voor te stellen inzake het statuut van de bedrijfsrevisor alsmede inzake de prerogatieven van het Instituut : het nauwer betrekken van het bedrijfsrevisoraat bij de controle en de certificering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraad, het exclusief toevertrouwen aan bedrijfsrevisoren van de commissarisfunctie in vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, de eisen die op Europeesrechtelijk gebied zullen voortvloeien uit de zevende en achtste richtlijn inzake vennootschapsrecht zodra deze door de E.E.G.-Ministerraad zullen zijn goedgekeurd, de evolutie van de voorwaarden waaronder de controle en certificering van de rekeningen van vennootschappen - meer bepaald in internationaal verband moet worden uitgevoerd, de noodzaak en de betrachting om een duidelijker onderscheid te maken tussen de taak van bedrijfsrevisor en het beroep van accountant, de bezorgdheid om de aspecten met betrekking tot de sociale verhoudingen te integreren in het algemeen beleid van het Instituut. Daarbij werden de fundamentele kenmerken van het Instituut en zijn organen gehandhaafd en werd erop toegezien de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor bij de uitoefening van zijn taak te vrijwaren."

(Memorie van toelichting, p. 2)

Het verslag van de Senaatscommissie is duidelijker :

"In verband met de wijze van organisatie van het bedrijfsrevisoraat en de opvatting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, voor welke punten het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven hoofdzakelijk beperkt bleef tot het weergeven van de uiteenlopende standpunten van elke vertegenwoordigde organisatie, de Regering gekozen heeft voor het behoud van het Instituut in de vorm van een beroepsorde, met daarnaast een driedelig samengestelde Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat met adviesbevoegdheid voor alle algemene aspecten van het beroep.

Het behoud van het Instituut in de vorm van een beroepsorde berust op de volgende overwegingen :

- tot op heden werden alle georganiseerde vrije beroepen in België op die wijze gestructureerd ;
- voor zover aan de Regering bekend is, geldt in alle landen waar het bedrijfsrevisoraat georganiseerd is, in de eerste plaats, zo niet uitsluitend, het beroepsaspect ;
- aangezien de opdracht er voornamelijk in bestaat na te gaan of iemand de nodige bekwaamheid bezit voor de uitoefening van het beroep, te oordelen over de wijze waarop een bedrijfsrevisor zijn taak vervult en af te wegen in welke mate de goede naam van het beroep door verkeerd gedrag is geschaad - kortom personen te beoordelen - is het vanzelfsprekend dat de beoefenaars van het beroep op dit gebied beter geplaatst zijn om beslissingen te nemen, dan personen die de sociale partners of de overheid vertegenwoordigen ;
- de onvoorwaardelijke veroordeling van het Instituut in het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven van 1972, was wellicht te verklaren door de moeilijkheden en de problemen in de eerste jaren van het bedrijfsrevisoraat, maar ze is zeker niet meer gerechtvaardigd in 1984, na de grondige wijziging die het Instituut de jongste tien jaren heeft ondergaan.

Het behoud van het Instituut in de vorm van een beroepsorde gaat evenwel gepaard met de oprichting van een Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat. Voor de Regering is dit het sluitstuk van de hervorming, waarvan het institutioneel belang niet mag worden onderschat. De Hoge Raad is naast het Instituut geplaatst ten einde verwarring van bevoegdheden en verantwoordelijkheid te voorkomen. Hij is drieledig samengesteld en is bevoegd voor de algemene aspecten van het beroep, op welk vlak de sociale partners en de overheid zich uiteraard bewegen. Zijn adviesbevoegdheid wordt geschraagd door het recht om zijn adviezen openbaar te maken.

Aan de andere kant beschikt de Regering op grond van haar verordeningsbevoegdheid van talrijke aspecten van het revisoraat, over de nodige middelen ter bescherming van het algemeen belang in alles wat met het revisoraat te maken heeft."

(Stuk Senaat, 1983-1984, nr. 715/2, p. 8).

De voornaamste gevolgen van de nieuwe wet zijn :

- 1^o De invoering van een nieuw hoofdstuk m.b.t. het toezicht op de beroepsuitoefening van de revisoren (zie verder hoofdstuk 5) ;
- 2^o De aanpassing van de tuchtprocedure aan het Gerechtelijke wetboek (zie advies van de Raad van State) ;
- 3^o De oprichting van een consultatief orgaan, Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat genoemd (zie verder §4).

§4. De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat

In het voorstel VAN DEN BRANDE wordt de oprichting van een "toezichtorgaan" vooropgesteld, bekleed met een zeer ruime bevoegdheid. (Stuk Kamer, 1981-1982, nr. 119, art. 23 en 24). In het voorstel CLAES wordt de naam van dit orgaan gewijzigd in "Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en voor het beroep van accountant en belastingsconsulent". De gewezen Minister van Economische Zaken stelde een uitbreiding voor van de werkingssfeer van het voogdijorgaan, zijn macht bleef echter even uitgebreid.

(Stuk Kamer, 1982-1983, nr. 414, art. 114- 116).

Het ontwerp van de Regering is heel anders, het heeft slechts betrekking op de revisoren en zijn rol is slechts consultatief. Artikel 101 van de wet van 21 februari 1985 bepaalt :

"Bij het Ministerie van Economische Zaken wordt een "Hoge Raad voor het Bedrijfsleven" opgericht, hierna de Hoge Raad te noemen.

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

De Hoge Raad moet worden geraadpleegd voor elk koninklijk besluit te treffen ter uitvoering van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren alsmede voor elke beslissing met een algemene strekking te treffen door de Raad van het Instituut in toepassing van de artikelen 10 en 18bis van diezelfde wet.

De Hoge Raad mag zijn adviezen of aanbevelingen openbaar maken."

De regering verstrekt volgende commentaar in de memorie van toelichting :

"De certificerende bevoegdheid toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor, met name het afgeven door een beëdigd deskundige van een schriftelijke verklaring op grond van een met het oog hierop verrichte controle omtrent de getrouwheid van financiële staten, is aldus typisch een bevoegdheid die moet worden uitgeoefend met naleving van het algemeen belang, in functie van de vereisten van het maatschappelijk verkeer. Enkel onder die voorwaarden zal de bedrijfsrevisor kunnen uitgroeien tot een onafhankelijk en onpartijdig vertrouwensman van de vrij diverse bij een een getrouwe financiële verslaggeving belanghebbende partijen (kapitaalverstrekkers, schuldeiser, werknemer, overheid, ...).

Ten einde erop toe te zien dat deze maatschappelijke dimensie van de taak van bedrijfsrevisor effectief gestalte krijgt, wordt aansluitend bij het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven van juli 1972, voorgesteld een Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat op te richten. Via deze Hoge Raad worden de overheid en de sociale gesprekspartners via een adviserende instelling rechtstreeks betrokken bij de ontwikkeling van het algemeen beleid inzake bedrijfsrevisoraat.

De Hoge Raad wordt opgericht als adviserende raad in het Ministerie van Economische Zaken.

De Hoge Raad oefent zijn bevoegdheid uit door het verstrekken hetzij op eigen initiatief, hetzij op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de Regering of aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren."

(Memorie van toelichting, p. 44).

Er werden verscheidene amendementen ingediend op het voorstel zowel in de Kamer als in de Senaat die ertoe strekken naar de vroegere opvatting terug te keren :

"De heer VAN DEN BRANDE heeft een amendement ingediend (Stuk nr. 552/2-III) teneinde een ruimere bevoegdheid te geven aan de Hoge Raad, zoals uiteengezet in het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven (C.R.B. 1972/433, p. 22), en inzonderheid een normeringsbevoegdheid toe te kennen. Daarenboven zouden er eveneens twee vertegenwoordigers van het maatschappelijk verkeer moeten zetelen in de tuchtcommissies.

Wanneer het Instituut bepaalde richtlijnen niet naleeft zou dit moeten worden gemotiveerd ten opzichte van de Hoge Raad.

(...)

De heer VAN DEN BOSSCHE beoogt met zijn amendement (Stuk nr. 552/32) de bevoegdheid van de Hoge Raad uit te breiden tot het accountantsberoep en de consultatie van de Hoge Raad verplicht te maken bij een eventuele bezoldigingsregeling voor bedrijfsrevisoren. Verder lijkt een verplichte publiciteit van de adviezen van de Hoge Raad noodzakelijk voor een goede werking van dit Instituut waarvan de samenstelling essentieel zal zijn als vereiste om zich waar te maken. Tenslotte meent hij dat de raad het formele wettelijke recht moet worden toegekend om klacht in te dienen bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

(...)

De heer DELAHAYE dient een amendement in tot schrapping van artikel 100 van het ontwerp (Stuk nr. 552/33). Het komt hem voor dat het algemeen belang bepaald wordt door de wetgever. Daarvoor een bijzondere instelling in het leven roepen is een abdicatie waarvan het nut niet wordt aangetoond.

De Minister van Economische Zaken vermeldt dat de bedrijfsrevisoren voortaan een functie krijgen die voor alle betrokkenen bij het ondernemingsge-

beuren zeer belangrijk is. Een corporatisme van deze beroepsbeoefenaars moet dus vermeden worden.

(...)

Anderzijds lijkt het minder aangewezen ook bevoegdheid te verlenen aan de Hoge Raad voor wat de accountants betreft. Andere vrije beroepen kennen immers ook geen inspraak van het algemeen belang in hun beroepsorganisatie. Dat dit laatste wel georganiseerd wordt voor bedrijfsrevisoren houdt verband met de zeer specifieke opdrachten die deze laatste te vervullen hebben en met de historische ontwikkelingen van het beroep."

(Verslag VERHAEGEN, Kamer (1982-1983), nr. 552/35, p. 107 en 108).

Geen enkel voormeld voorstel werd door de Kamercommissie weerhouden. In de senaat werden twee amendementen ingediend, die als volgt verantwoord worden :

"A. (...)

De Hoge Raad moet betrokken worden niet alleen bij de problemen van de controle-opdrachten van de revisoren, maar ook bij elke kwestie die verband houdt met de bevoegdheid of de organisatie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Men moet via de Hoge Raad kunnen beschikken over een macht om voorstellen te doen zonder een corporatistische inslag die nadelig zou zijn voor het algemeen belang evenals voor dat van de jonge bedrijfsrevisoren en de stagiairs.

(...)

"D. (...) De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat is het sluitstuk van de hervorming. Het mag geen gewoon orgaan zijn voor adviezen die zonder gevolg zouden blijven. Wanneer een advies wordt aangenomen bij eenparigheid van de partijen waaruit de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat bestaat en dus een aanbeveling wordt, ligt het voor de hand dat alle partijen die aanbeveling moeten toepassen, anders zou het nut van de Raad geheel worden uitgehoud."

De Minister vraagt die amendementen te verwerpen om de volgende redenen :

Het amendement A zou tot gevolg hebben dat de Hoge Raad de facto de voogdij over het Instituut der Bedrijfsrevisoren gaat voeren.

Nu is de Hoge Raad, krachtens het ontwerp en de grondslagen waarop dit berust, een instelling naast het Instituut, met adviesbevoegdheid over de

wijze waarop de controle-opdrachten van de bedrijfsrevisoren worden uitgevoerd met inachtneming van het algemeen belang en de eisen van het maatschappelijk leven.

De Hoge Raad is echter niet bevoegd voor aangelegenheden waarover het Instituut als beroepsorde te beslissen heeft.

Anderzijds kan de Hoge Raad in voorkomend geval wel bepaalde aspecten van de organisatie en de werking van het Instituut aan zich trekken, voor zover die aspecten nauw verband houden met de vervulling van zijn wettelijke taak om ervoor te waken dat het beleid inzake bedrijfsrevisoraat verenigbaar is met het algemeen belang en de eisen van het maatschappelijk verkeer.

(...)

Ook het amendement D is niet verenigbaar met de adviesbevoegdheid die het ontwerp aan de Hoge Raad verleent. Men ziet niet in hoe een bijzondere manier van stemmen (de eenparigheid) een grond kan vormen voor de dwingende kracht die dit amendement aan de adviezen van de Hoge Raad wil verbinden.

(Verslag NICOLAS en FEVRIER, 1983-1984, nr. 715/2, p. 45 tot 47).

De begrippen advies en aanbeveling

De Raad van State merkte op (Memorie van Toelichting, p. 82) :

"Waar in het tweede lid sprake is van adviezen en aanbevelingen, neemt de Raad van State aan dat deze niet bindend zijn. Het verschil tussen een advies en een aanbeveling is evenwel niet duidelijk. Moet men begrijpen dat de aanbevelingen op eigen initiatief door de Hoge Raad worden gegeven, terwijl de adviezen gegeven worden op verzoek van de Regering of het Instituut der Bedrijfsrevisoren ?"

De Regering antwoordt in de commentaar bij de artikelen (Memorie van toelichting, p. 45) :

"In het kader van deze algemene adviserende bevoegdheid die hem wordt opgedragen, zal de Hoge Raad biezondere aandacht besteden aan de uitoefening door de bedrijfsrevisoren van de opdrachten bepaald in het nieuwe artikel 15bis van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, ten aanzien van de ondernemingsraad.

Hoewel zowel aanbevelingen als adviezen behoren tot zijn raadgevende bevoegdheid, zal een aanbeveling evenwel meer gewicht hebben dan een advies in de mate waarin ze is tot stand gekomen als gevolg van een eenparig besluit van de leden van de Hoge Raad."

Dezelfde vraag wordt ook gesteld in de bespreking in de Kamercommissie. Het antwoord is echter wel verschillend :

"De Hoge Raad, waarin zowel vertegenwoordigers van werknemers, als van werkgevers zitting zullen hebben, zal er ongetwijfeld op toezien dat de verdere ontwikkeling van het beroep niet eenzijdig gebeurt, wat de bedoeling van de oprichting van deze Raad is.

Een lid stelt nog de vraag wat het onderscheid is tussen een advies en een aanbeveling.

Er wordt verwezen naar de memorie van toelichting luidens welke met aanbevelingen eenparig uitgebrachte adviezen worden bedoeld. Hetzelfde lid acht dit onderscheid terminologisch onjuist en stelt voor alleen het woord "advies" te behouden.

Een ander lid is nochtans de mening toegedaan dat men beter het woord aanbeveling naast het woord advies behoudt, maar in een andere betekenis dan deze vermeld in de memorie van toelichting.

Wanneer de Hoge Raad zich tot de Regering zal richten zal hij zulks altijd onder de vorm van een advies doen. Ten overstaan van anderen daarentegen kan de uitspraak van de Raad een aanbeveling inhouden.

De Regering en de Commissie sluiten zich bij deze zienswijze en interpretatie aan."

(Verslag VERHAEGEN, p. 108).

Deze adviezen en aanbevelingen kunnen gepubliceerd worden, doch dit is echter geen noodzaak.

"Verder is het niet noodzakelijk dat alle adviezen van de Hoge Raad ruime publiciteit zouden krijgen. De mogelijkheid die de Raad toegekend wordt zijn adviezen bekend te maken zal het moreel gezag van deze adviezen kunnen ten goede komen."

(Verslag VERHAEGEN, p. 107).

HOOFDSTUK 4 : TOEGANG TOT HET BEROEP

DEEL 1 : ALGEMEEN

§1. Samenvatting van het regime van 1953.

Om tot het beroep van bedrijfsrevisor te worden toegelaten moet men :

- Belg zijn of een afwijking bekomen hebben bij koninklijk besluit ;
- Ten minste 25 jaar en ten hoogste 65 jaar oud zijn ;
- De burgerlijke en politieke rechten genieten ; niet veroordeeld geweest zijn wegens een der feiten bedoeld in het K.B. nr. 22 van 24 oktober 1934 en niet failliet verklaard geweest zijn ;
- Op het einde van de stage houder zijn van één van de bij wet verplicht gestelde diploma's ;
- Geslaagd zijn voor het examen van eindstage ; de houders van sommige diploma's worden echter hiervan vrijgesteld ;
- Een stage, die in principe drie jaar bedraagt, volbracht hebben bij een bedrijfsrevisor die reeds 5 jaar op de ledenlijst is ingeschreven ;
- De eed afleggen voor de Voorzitter van de Rechtbank van Koophandel.

Maatschappen kunnen niet alsdusdanig toetreden tot het Instituut der Bedrijfsrevisoren, daar de revisoren zich niet mogen verenigen in een vennootschap met rechtspersoonlijkheid.

§2. Samenvatting van de nieuwe regeling

A. TOEGANG TOT DE STAGE (artikel 17) :

- 1^o Belg zijn of zijn woonplaats hebben in België ;
- 2^o Niet beroofd geweest zijn van de burgerlijke en politieke rechten, niet in staat van faillissement verklaard geweest zijn zonder eerdere herstel te hebben bekomen en geen zelfs voorwaardelijke gevangenisstraf van ten minste drie maand hebben opgelopen voor een van de misdrijven vermeld in artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 22

van 24 oktober 1934 waarbij aan bepaalde veroordeelden en aan de gefailleerden verbod wordt opgelegd bepaalde ambten, beroepen of werkzaamheden uit te oefenen en waarbij aan de rechtbanken van koophandel de bevoegdheid wordt toegekend dergelijk verbod uit te oefenen, voor een inbreuk op de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, voor een inbreuk op de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, op de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen en haar uitvoeringsbesluiten of op de fiscale wetgeving;

- 3^o In het bezit van een Belgisch universitair **diploma** of van een Belgisch diploma van hoger onderwijs van universitair niveau, afgegeven na minstens vier studiejaren, met betrekking tot door de Koning te bepalen disciplines, of voldoen aan de voorwaarden inzake diploma en/of ervaring door de Koning bepaald. De in het buitenland afgegeven diploma's in dezelfde disciplines worden aanvaard mits hun gelijkwaardigheid vooraf door de bevoegde Belgische overheid werd erkend. De Koning kan de Raad van het Instituut machtigen in individuele gevallen in het buitenland afgegeven diploma's te aanvaarden ;
- 4^o Slagen voor een **toelatingsexamen** waarvan het peil de bekwaamheid en geschiktheid van de toekomstige bedrijfsrevisor kan waarborgen ;
- 5^o Een **stage-overeenkomst** te hebben gesloten met een lid van het Instituut dat ten minste vijf jaar op de ledenlijst van het Instituut ingeschreven is en dat de verplichting op zich neemt de stagiair bij diens opleiding tot bedrijfsrevisor te leiden en bij te staan. De overeenkomst moet worden goedgekeurd door de stagecommissie.

B. INSCHRIJVING OP DE LIJST DER NATUURLIJKE PERSONEN (artikel 4) :

- 6^o De bij het stagereglement ingerichte stage te hebben beëindigd. De personen, die de hoedanigheid bezitten van accountant, evenals de personen met vreemde nationaliteit die in het buitenland een hoedanigheid bezitten die gelijkwaardig is met deze van bedrijfsrevisor, worden, onder de door de Koning vastgestelde voorwaarden, geheel of gedeeltelijk vrijgesteld van de stage ;
- 7^o Geslaagd te zijn voor een bekwaamheidsexamen waarvoor de Koning het programma en de voorwaarden bepaalt ;
- 8^o Ten minste 25 jaar en ten hoogste 65 jaar oud zijn ;
- 9^o De eed afleggen voor de Voorzitter van de Rechtbank van Koophandel.

C. INSCHRIJVING VAN VENNOOTSCHAPPEN OP DE LEDENLIJST (artikel 4bis, 18 en 33)

Alleen burgerlijke professionele vennootschappen kunnen op de lijst ingeschreven worden. Daar deze vennootschapsvorm nog geen wettelijke regeling kent (zie wetsontwerp terzake, Stuk Kamer, 1984 - 1985, nr. 1108/1), voorziet artikel 33 van de wet van 22 juli 1953 ingevoerd door de wet van 21 februari 1985 in een overgangsregeling :

"§1. Tot bij het verstrijken van een termijn van drie jaar die ingaat met de datum waarop in het Belgisch recht voor bedrijfsrevisoren de burgerlijke professionele vennootschap wordt ingevoerd, wordt de hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren toegekend aan elke burgerlijke vennootschap, opgericht in de rechtsvorm van een vennootschap onder firma, personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid of coöperatieve vennootschap, die hierom verzoekt en die, buiten de andere voorwaarden bepaald door de Koning, aan de volgende vereisten voldoet :

- 1^o het doel en de werkzaamheid van de vennootschap moet beperkt zijn tot de uitoefening van de controle-opdrachten bedoeld in artikel 3 en tot de uitoefening van werkzaamheden die verenigbaar zijn met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor ;
- 2^o alle vennoten, zaakvoerders, en bestuurders moeten de hoedanigheid hebben van bedrijfsrevisor of in het buitenland een hoedanigheid hebben die door de Koning, ter uitvoering van internationale verdragen waarbij België partij is of mits wederkerigheid, als gelijkwaardig met deze van bedrijfsrevisor is erkend."

D. NIET IN BELGIE WOONACHTIGE PERSONEN (artikel 4ter).

De bedrijfsrevisor van Belgische nationaliteit kan zijn hoedanigheid van bedrijfsrevisor verwerven en behouden ook al heeft hij zijn woonplaats niet in België. Een buitenlander kan de hoedanigheid van bedrijfsrevisor bekomen indien hij in België gevestigd is. In principe zal hij deze verliezen van op het ogenblik dat hij het Belgisch grondgebied verlaat.

De uitoefening van het beroep of hun inschrijving op de ledenlijst zal geregeld worden bij koninklijk besluit :

"Art. 4ter. - Ter uitvoering van de internationale verdragen waarbij België partij is of in geval van wederkerigheid stelt de Koning de regels vast voor de toekenning van de hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan natuurlijke personen, die hun woonplaats niet in België gevestigd, die in een ander land een hoedanigheid bezitten die gelijkwaardig is met deze van bedrijfsrevisor."

DEEL 2 : DE NATUURLIJKE PERSONEN GEVESTIGD IN BELGIE

De voorwaarden om de hoedanigheid van bedrijfsrevisor te verwerven worden aangepast aan het Europese recht. Tevens wordt in de wet het fundamentele beginsel ingeschreven dat de bedrijfsrevisor zijn taak in volledige onafhankelijkheid moet waarnemen.

(Verslag VERHAEGEN, p. 5, zie ook 8ste richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen ; Verslag IBR 1984, p. 167).

§1. Nationaliteit

"Overeenkomstig het Europees recht dat discriminatie, op grond van de nationaliteit, verbiedt, wordt de toegang tot het bedrijfsrevisoraat ook opengesteld voor natuurlijke personen van vreemde nationaliteit die in België woonachtig zijn."

(Memorie van toelichting, p. 24).

§2. Uitsluiting

De uitsluitingsregeling wordt aangepast.

"Krachtens de huidige tekst kan de hoedanigheid van bedrijfsrevisor niet worden toegekend aan personen die hun burgerlijke en politieke rechten niet genieten, aan gefailleerden, en aan personen die zijn veroordeeld voor één der feiten bedoeld in het koninklijk besluit nr. 22 van 24 oktober 1934.

Inzake de uitsluiting als gevolg van strafrechtelijke veroordelingen is de huidige regeling niet evenwichtig : een - zelfs lichte - veroordeling wegens één der bij het voornoemd koninklijk besluit nr. 22 beoogde feiten leidt tot een absolute uitsluiting. Doch géén uitsluiting wordt voorzien in geval van veroordeling - zelfs tot zware straffen - wegens andere misdrijven, waardoor nochtans op ernstige wijze afbreuk wordt gedaan aan de goede naam van de bedrijfsrevisor, zoals veroordelingen wegens inbreuken op de wet houdende organisatie van het bedrijfsleven, wegens inbreuken op de wetten op de handelsvennootschappen of wegens inbreuken op de belastingwetgeving.

In de geamendeerde regeling wordt de reeks veroordelingen die uitsluiting tot gevolg hebben, dan ook uitgebreid. Tevens wordt de absolute draagwijdte van deze uitsluiting geschrapt, wanneer de uitgesproken veroordeling neerkomt op een (zelfs voorwaardelijke) gevangenisstraf van ten hoogste één maand of tot een geldboete. In dit geval kan aan de kandidaat de hoedanigheid van bedrijfsrevisor worden toegekend doch enkel mits een speciale toestemming van het Instituut.

Zoals de Raad van State terecht laat opmerken kent het ontwerp op dit punt een ruime beoordelingsbevoegdheid toe aan de Raad van het Instituut. Deze ruime beoordelingsbevoegdheid is echter doelgebonden : zij kan slechts wettig worden uitgeoefend zo de beoordeling stoelt op de gevolgen van de veroordeling voor de werkzaamheid van de bedrijfsrevisor."

(Memorie van toelichting, p. 24).

"De Raad van State doet opmerken dat het ontwerp geen regeling inhoudt voor het geval dat een kandidaat-bedrijfsrevisor wegens gelijkaardige misdrijven in het buitenland een strafsanctie zou hebben opgelopen.

Er zij eveneens opgemerkt dat, waar vereist is dat er geen veroordeling zou zijn voor een ander misdrijf "dat op ernstige wijze afbreuk doet" aan de voorwaarden voor de uitoefening van de activiteit van bedrijfsrevisor, het ontwerp een ruime beoordelingsbevoegdheid toekent aan de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

In het tweede lid van B, schrijve men "gevangenisstraf" in plaats van "vrijheidsberovende straf" en "misdrijven" in plaats van "feiten". Ook voor dit lid geldt de opmerking dat de Raad van het Instituut over een ruime beoordelingsbevoegdheid beschikt. Deze ruime beoordelingsbevoegdheid is uiteraard doelgebonden : zij kan met andere woorden slechts wettig worden uitgeoefend zo de beoordeling stoelt op criteria die eigen zijn aan de activiteit van de bedrijfsrevisor."

(Memorie van toelichting, p. 47).

De heer VAN DEN BOSSCHE acht het laatste lid van littera B niet opportuun omdat dit een soort genaderecht verleent aan het Instituut (Stuk nr. 552/11, 2). Het begrip "eerbaarheid" moet door een meer objectief criterium worden vervangen.

Daarbij sluit de heer BARZIN aan, die de laatste beoordelingsfactor van littera B, eerste lid, eveneens te subjectief acht (Stuk nr. 552/2, IV).

De rapporteur meent dat zijn amendement op art. 71 (Stuk nr. 552/19) m.b.t. de accountants eveneens dient te gelden voor de revisoren ; met name moet voorzien worden dat wanneer eerherstel is gevolgd op een faillissement de toegang tot het beroep niet kan geweigerd worden.

De leden van de Commissie stellen ook de vraag waarom hier een veroordeling van een maand voldoende is om geen toegang te krijgen tot het beroep terwijl dit voor de accountants drie maand is. Zij acht dit niet opportuun omdat beide beroepen gelijkwaardig zijn.

Het Regeringsamendement (Stuk nr. 552/29) komt tegemoet aan de amendementen van de heer BARZIN en de heer VAN DEN BOSSCHE om van de waardigheid van de betrokkene geen toelatingsvereiste meer te maken. Er wordt ook ingegaan op het amendement van de rapporteur om de in eer herstelde gefailleerde de toegang tot het beroep mogelijk te maken.

Tevens wordt de maximale gevangenisstraf van 1 naar 3 maand gebracht, zodat de toestand identiek is aan deze van de accountants.

Een lid vraagt waarom geen regeling voor eerherstel voorzien is voor straffen, maar wel voor een gefailleerde.

De rapporteur stelt dat een eerherstel bij straffen de straf uitwist, terwijl een eerherstel bij faillissement het faillissement laat bestaan. Het eerherstel bij faillissement is de bevestiging van het feit dat het passief aangezuiverd is.

Aangezien eerherstel bij straffen de straf uitwist, moet daarvoor in geen specifieke regeling worden voorzien."

(Verslag Verhaegen, p. 62 en 63).

§3. Vereisten inzake diploma

"Uit de opgedane ervaring blijkt :

- a) dat de uitoefening van de taak van bedrijfsrevisor over het algemeen, en rekening houdend met de snelle evolutie van de hieraan verbonden vereisten, een opleiding op hoog niveau vergt, wat in concreto gestalte krijgt in de vorm van een diploma van hoger onderwijs ;
- b) dat een stage meestal heel wat betere resultaten oplevert wanneer die plaatsvindt na het einde van de studie, dan voor of in de loop van de studies ;
- c) dat het eveneens aangewezen is bij koninklijk besluit te bepalen, welke diploma's van hoger onderwijs van universitair niveau toegang verlenen tot het bedrijfsrevisoraat, evenals de voorwaarden te bepalen waaronder andere diploma's mits beroepservaring, toegang verlenen tot het bedrijfsrevisoraat ;
- d) dat het nuttig voorkomt, ongeacht het diploma dat de kandidaat bezit, de toelating tot de stage afhankelijk te stellen van het slagen voor een toelatingsexamen dat het mogelijk maakt na te gaan of de kandidaat geschikt is om bedrijfsrevisor te worden.

Het lijkt overigens onverantwoord om personen die een dergelijk diploma niet zouden bezitten, doch die, met name door praktijk en studie de vereiste theoretische vaardigheid hebben verworven, op een onherroepelijke wijze uit te sluiten. In dit opzicht ligt het voor de hand nutteloze belemmeringen om van het beroep van accountant over te stappen tot dat van bedrijfsrevisor, te vermijden. Alles pleit daarentegen ten voordele van een vlotte overgang.

Gelet op het voorgaande, en rekening houdend met het tekstvoorstel van de Raad van State, bepaald de geamendeerde wettekst dat de kandidaat-bedrijfsrevisor in het bezit moet zijn van een Belgisch universitair diploma of

van een Belgisch diploma van hoger onderwijs van universitair niveau afgegeven na minstens vier studiejaar met betrekking tot door de Koning te bepalen disciplines, of dient te voldoen aan de voorwaarden inzake diploma en/of ervaring bepaald door de Koning. Gelet op het feit dat het beroep ook voor buitenlanders wordt opengesteld, maakt deze tekst het mogelijk in het buitenland afgegeven diploma's gelijk te stellen met Belgische diploma's."

(Memorie van toelichting, p. 25).

Deze stellingname wordt niet meer gewijzigd tijdens de commissiewerkzaamheden :

"De Minister van Economische Zaken meent dat het niet wenselijk is één bepaald diploma in de wet te voorzien en voor de andere diploma's te verwijzen naar een koninklijk besluit.

Daarenboven is de regeringstekst soepeler aangezien de Koning bepaalde titels kan erkennen en er ook een binding met de ervaring is voorzien."

(Verslag VERHAEGEN, p. 62).

"Wat het nieuwe 4^o betreft van voornoemd artikel 4 bevestigt de Minister dat het de Koning toekomt o.m. te bepalen welke diploma's zullen worden in aanmerking genomen, met dien verstande dat in principe een diploma van hoger onderwijs zal worden vereist.

Niettemin laat het ontwerp de mogelijkheid open om ook rekening te houden met andere diploma's en met de opgedane beroepservaring zodat personen die géén diploma van hoger onderwijs zouden bezitten maar die door praktijk en (zelf)studie de vereiste theoretische vaardigheid hebben verworven, tot het beroep kunnen toetreden. Aldus heeft het ontwerp de toegang tot het beroep zeker niet willen beperken tot de houders van een specifiek diploma. De Commissie is evenwel van oordeel dat de toegelaten diploma's moeten gericht zijn op de praktijk van het bedrijfsrevisoraat (cf. en vgl. artikel 6 van de achtste E.E.G.-richtlijn d.d. 10 april 1984)."

(Verslag NICOLAS en FEVRIER, P. 34).

§4. Toelatingsexamen en stage

"Een grotere soepelheid wat de formele toetredingsvoorwaarden (vereisten inzake diploma) betreft vereist evenwel de invoering, zoals voorgesteld, van een toelatingsexamen tot de stage dat afgestemd wordt op personen met een universitaire vorming. Uit dergelijk examen zal, beter dan uit het louter bezit van een bepaald diploma, kunnen worden afgeleid of de kandidaat geschikt is om effectief bedrijfsrevisor te worden, na beëindiging van een bijkomende praktische vorming tijdens de stage."

(Memorie van toelichting, p. 25).

"Uit de ervaring blijkt bovendien dat het aangewezen is in een toelatingsexamen tot de stage te voorzien. Dit toelatingsexamen moet erop gericht zijn enerzijds de basisvorming, en anderzijds de geschiktheid tot de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor te toetsen. Dit toelatingsexamen is daarentegen géén selectieproef bedoeld om het aantal stagiairs te beperken.

Zoals voorheen moet de stage gebeuren bij een bedrijfsrevisor met een anciënniteit van ten minste vijf jaar. Hij belooft in principe drie jaar. Zoals momenteel reeds gebeurt zal het stagereglement de Raad van het Instituut echter kunnen toelaten om, bij individuele beslissing, een kortere stagetijd toe te staan, ten gunste van de personen die op een andere wijze beroepservaring zouden hebben opgedaan.

In het kader van de verplichting opgelegd door artikel 2 van de wet van 22 juli 1953, om toe te zien op de vorming van een revisorenkorps, moet het Instituut er zo goed mogelijk voor zorgen dat een stagegegadigde die aan de wettelijke voorwaarden beantwoordt en geslaagd is voor de toelatingssproef georganiseerd door het Instituut effectief een stage meester vindt die er zich toe verbindt hem te begeleiden en bij te staan in zijn beroepsopleiding."

(Memorie van toelichting, p. 30).

"De heer. VAN DEN BOSSCHE wil de verplichting invoeren voor het Instituut om een stage meester aan te duiden wanneer een kandidaat-stagiair geen stage meester heeft gevonden (Stuk nr. 552/30).

Door de Minister van Economische Zaken wordt onderstreept dat dit principe langdurig werd besproken met het Instituut.

Het lijkt echter gewenst hiervan geen verplichting te maken om allerlei praktische overwegingen en eveneens omdat de verhouding tussen stage meester en stagiair op een vrijwillig engagement moet berusten.

Het Instituut heeft echter het nadrukkelijk het engagement op zich genomen om voldoende stage meesters te vinden."

(Verslag VERHAEGEN, p. 74).

"Wat de stageverplichting betreft voorzien in het 5^o van vornoemd artikel 4 herhaalt een lid zijn bezorgdheid omtrent de corporatistische tendenzen die in menig zgn. vrij beroep in het verleden werden vastgesteld, in het bijzonder naar aanleiding van de stageverplichting, zoals het fenomeen van de door de stagiair "betaalde" stage of nog de weigering van beroepsbeoefenaars om stagiairs aan te nemen.

In verband met de organisatie van de stage en de desbetreffende vrees en bezwaren van een commissielid, vestigt de Minister de aandacht op een uitgebreide nota van het Instituut der Bedrijfsrevisoren over de tegenwoordige organisatie van de stage.

Uit die nota blijkt met name :

- 1^o dat over de toelating tot de stage wordt beslist door de Raad van het Instituut, op grond van een toelatingsexamen over de vakken die aan het revisoraat ten grondslag liggen. De voorbereiding en de verbetering van dat examen worden opgedragen aan leraren van het hoger onderwijs. Het wordt gehouden in omstandigheden die een algehele objectiviteit waarborgen. Om het examen te mogen afleggen is geen voordracht vereist ;
- 2^o dat de jongste drie jaar 147 gegadigden geslaagd zijn voor het toelatingsexamen. Uit een onderzoek blijkt dat geen enkele geslaagde het moeilijk heeft gehad om een stagemeester te vinden ;
- 3^o dat in de loop van 1984 127 van de 164 examinandi geslaagd zijn voor het voorexamen in schriftelijk uitdrukkingsvermogen ; 57 hebben de overige examengedeelten met succes afgelegd en werden toegelaten tot de stage. 41 zijn ten dele geslaagd en kunnen zich een tweede maal aanbieden wanneer zij hun kennis van de betrokken vakken hebben aangevuld.

Alles wijst er overigens op dat de vraag naar revisiediensten de volgende jaren groot zal zijn en dat zij de inschakeling van stagiairs in het beroep zal vergemakkelijken.

Tot slot bevestigt de Minister dat het Instituut de morele verbintenis heeft aangegaan om er in de mate van het mogelijke voor te zorgen dat de stagegerechtigde die aan de wettelijke voorwaarden beantwoordt en geslaagd is voor het toelatingsexamen georganiseerd door het Instituut, werkelijk een stagemeester vindt."

(Verslag NICOLAS en FEVRIER, P. 34 EN 37).

DEEL 3 : SPECIAAL REGIME VOOR DE ACCOUNTANTS EN DE BEROEPSBEOEFENAARS

"Van de stage kunnen worden vrijgesteld, onder de door de Koning vastgestelde voorwaarden, de accountants (cf. Hoofdstuk IV) evenals de personen van vreemde nationaliteit die in het buitenland een bevoegdheid bezitten die gelijkwaardig is met deze van bedrijfsrevisor."

(Memorie van Toelichting, p. 25).

"De Regering heeft duidelijk geopteerd voor het organiseren van het beroep van accountant via dit wetsontwerp.

In de eerste plaats, omdat zij meent dat dit beroep dringend moet worden georganiseerd en dat het weinig zin heeft om iets wat meteen kan gebeuren, tot een later wetsontwerp uit te stellen.

Ten tweede, omdat er zeer nauwe banden bestaan tussen het beroep van bedrijfsrevisor en dat van accountant, zodat beide beroepen best worden benaderd vanuit één en dezelfde intellectuele conceptie, vanuit eenzelfde globale visie over de rol en de plaats van beide beroepen.

Ten derde, omdat beide beroepen beter niet resoluut worden gescheiden van elkaar en dat mogelijkheden moeten worden geschapen om zonder al te grote moeilijkheden van het ene naar het andere over te stappen."

(Memorie van toelichting, p. 37).

DEEL 4 : DE NIET IN BELGIË WOONACHTIGE RECHTSPERSONEN OF NATUURLIJKE PERSONEN

"In dezelfde gedachtengang, doch dit keer met de bewuste bedoeling het beroep internationaal open te stellen, in overeenstemming met de internationale verdragen waarbij België partij is, en meer bepaald met het Verdrag van Rome, voert het ontwerp de mogelijkheid in voor natuurlijke personen die niet in België woonachtig zijn en voor rechtspersonen naar buitenlands recht al dan niet in België gevestigd, om lid te worden van het Instituut, wanneer zij in een ander land een hoedanigheid bezitten die als gelijkwaardig met die van bedrijfsrevisor is erkend.

Deze toetreding zal, in het kader van de vrijheid van vestiging en van dienstverlening, geschieden onder de voorwaarden en volgens de regels bepaald door de Koning. Hierbij moet er uiteraard op worden toegezien dat de dienstverlening van deze revisoren of buitenlandse rechtspersonen, aan identieke regels is gebonden als deze gelden voor de Belgische revisoren, met name inzake onverenigbaarheden."

(Memorie van toelichting, p. 26).

"In dit artikel (art. 4ter) wordt bepaald dat natuurlijke personen die niet woonachtig zijn in België of rechtspersonen naar buitenlands recht, die niet in België gevestigd zijn, lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren kunnen worden in het kader van internationale verdragen of op grond van het wederkerigheidsprincipe.

De Regering vermeldt dat bij de bespreking van de achtste richtlijn gesteld werd dat, met betrekking tot de controleurs op de jaarrekening, er momenteel nog geen vrijheid van vestiging binnen de Gemeenschap bestaat.

Vandaar ook dat buitenlandse rechtspersonen of natuurlijke personen die een met de Belgische revisoren vergelijkbare hoedanigheid hebben slechts kunnen aanvaard worden als lid van het Instituut ter uitvoering van internationale verdragen en in geval van wederkerigheid."

(Verslag VERHAEGEN, p. 65).

DEEL 5 : DE PROFESSIONELE VENNOOTSCHAPPEN

§1. PRINCIPE

Mocht deze hervorming niet toelaten de taak van bedrijfsrevisor of van accountant te laten uitoefenen door rechtspersonen, dan zou zij snel achterhaald blijken en trouwens door de huidige toestand in de meeste andere landen in de schaduw worden gesteld. De tijd is voorbij dat de controletaak in een grote onderneming slechts kon worden toevertrouwd aan een natuurlijke persoon die ofwel alleen optrad ofwel in het kader van een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid waaraan een mandaat intuitu personae werd verleend.

Indien men, overeenkomstig de bedoeling van de Regering deze beroepen tot een internationaal niveau wil optillen dan moet in de mogelijkheid worden voorzien om het beroep uit te oefenen in het kader van een vennootschap met rechtspersoonlijkheid. Op die wijze wordt meer rechtszekerheid geschapen wat de betrekkingen met derden betreft en wordt de mogelijkheid geboden gediversifieerde en complementaire disciplines te beheersen ten einde tegemoet te komen aan de behoeften van nationale en multinationale ondernemingen, zowel op het stuk van controle als van adviesverstrekking.

De Regering heeft daarom besloten via een afzonderlijk wetsontwerp voor te stellen de burgerlijke professionele vennootschap en de burgerlijke interprofessionele vennootschap in het Belgisch recht in te voeren.

(Memorie van toelichting, p. 4).

"In de wet van 22 juli 1953 wordt het bedrijfsrevisoraat gezien als een vrij beroep dat op individuele wijze door natuurlijke personen wordt uitgeoefend. Krachtens artikel 8 van die wet mag de bedrijfsrevisor voor de uitoefening van zijn beroep geen vennootschap met rechtspersoonlijkheid oprichten, zelfs niet met andere bedrijfsrevisoren.

In vele gevallen zal de bedrijfsrevisor zijn beroep uiteraard op dezelfde wijze verder kunnen uitoefenen. Deze uitoefeningswijze van de revisorale funktie blijkt echter hoe langer hoe minder tegemoet te komen aan de controle-behoeften van grote ondernemingen, meer bepaald van deze die op internationaal vlak bedrijvig zijn, en evenmin aan de noodzakelijke samenwerking die de controle op dergelijke ondernemingen impliceert. In de meeste landen worden deze funkties trouwens uitgeoefend door firma's die, via uiteenlopende rechtsvormen, een groot aantal vennoten groeperen, die veel medewerkers te werk stellen en die zelfs zijn uitgegroeid tot "multinationals" op het stuk van de financiële controle. Het ligt ten slotte voor de hand dat het uitoefenen van de revisorale funktie door een rechtspersoon deze laatste, evenals de door haar te werk gestelde personen, behoedt voor individuele ongevallen waaraan natuurlijke personen bloot staan.

Het ontwerp stelt derhalve het lidmaatschap van het Instituut ook open voor vennootschappen, zodra het statuut van de burgerlijke professionele vennootschappen met rechtspersoonlijkheid door een aparte wet zal zijn geregeld. De bevoegdheden toegekend aan de Koning beogen de aanpassing ten behoeve van deze vennootschappen van de regels die voor de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen gelden. In afwachting van de oprichting van de burgerlijke professionele vennootschap, zal de hoedanigheid van lid van het Instituut krachtens een overgangsbepaling (art. 33) kunnen verleend worden, mits naleving van bepaalde voorwaarden, aan burgerlijke vennootschappen die een handelsvorm hebben aangenomen."

(Memorie van toelichting, p. 25).

INSCHRIJVING OP LEDENLIJST DER BEDRIJFSREVISOREN

"In de wet van 22 juli 1953 wordt het beroep van bedrijfsrevisor enkel toegelaten voor natuurlijke personen.

Wegens de maatschappelijke evolutie is het echter noodzakelijk geworden ook samenwerkingsvormen toe te laten voor de uitoefening van het bedrijfsrevisoraat. Door de uitbreiding van de functie en de omvang van de opdrachten is in vele gevallen een belangrijk kapitaal, een belangrijke uitrusting en een belangrijke groep medewerkers noodzakelijk geworden.

Het artikel voorziet dat het beroep ook kan uitgeoefend worden door een burgerlijke professionele vennootschap in de door de Koning vastgestelde voorwaarden. In de overgangsperiode zijn eveneens bepaalde burgerlijke vennootschappen, die een handelsvorm hebben aangenomen, toegelaten (art. 33). Deze vennootschappen kunnen dan ook als zodanig op het tableau der bedrijfsrevisoren worden ingeschreven.

(Verslag VERHAEGEN p. 63)

ORGANISATIEVORMEN

"De heer DELAHAYE legt een amendement neer (Stuk nr. 552/21) om ten definitieve titel de burgerlijke vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap als organisatievormen toe te laten. Inzonderheid de commanditaire vennootschap zou toelaten kapitaalverschaffers aan te trekken die zich niet met het beleid mogen inlaten.

Hierdoor wordt enerzijds de mogelijkheid gegeven het nodige kapitaal te bekomen en anderzijds wordt niet geraakt aan de noodzakelijke autonomie van de beroepsbeoefenaars in casu de bedrijfsrevisoren.

Bovendien zijn de beroepsbeoefenaars de zaakvoerders en als zodanig onbeperkt aansprakelijk, wat derden ten goede komt.

De rapporteur stelt de vraag of inderdaad ook geen andere rechtsvormen kunnen toegelaten worden dan de voorziene burgerlijk professionele

vennootschap. Momenteel worden immers apothekers reeds ondergebracht in coöpetatieven ; wordt aanvaard dat architecten het beroep uitoefenen in de vorm van een handelsvennootschap met burgerlijk doel bij toepassing van artikel 212 Venn. W.

De Balie van Brussel heeft vrij recent nagenoeg hetzelfde aanvaard, met uitzondering van de commanditaire vennootschap en de N.V.

Het is bekend dat ook geneesheren de P.V.B.A. als samenwerkingsvorm hebben aangenomen. Het lijkt dan ook logisch dat met de bestaande ontwikkelingen bij andere vrije beroepen rekening wordt gehouden.

Daarbij komt dat men eventueel voor de revisoren strenger kan zijn dan voor de accountant waar andere rechtsvormen toch mogelijk moeten blijven.

In elk geval moet de omzetting naar de burgerlijk professionele vennootschap zonder nadelige fiscale of andere gevolgen mogelijk zijn.

Een lid merkt op dat de samenwerking met kapitaalverschaffers de onafhankelijkheid van de revisoren toch ernstig in het gevaar dreigt te kunnen brengen en hij kan zich niet achter een commercialisering van het beroep scharen.

In elk geval moet de aansprakelijkheidsregeling van de beroepsbeoefenaars volledig spelen ook in het vennootschapsrecht.

Een ander lid stelt de vraag of na de overgangsperiode alle leden in de samenwerkingsstructuren de hoedanigheid van bedrijfsrevisor moeten hebben.

De Minister van Economische Zaken verduidelijkt dat voor de eigen beroepsuitoefening het nodig lijkt een duidelijke professionele benadering te handhaven. Daarom wordt vereist dat alle leden van de burgerlijk professionele vennootschap bedrijfsrevisoren zijn, terwijl het niet gepast lijkt dat dit beroep door anderen zou gecommmercialiseerd worden.

Hiermee rekening houdend legt de Regering een amendement neer (Stuk nr. 552/29) ertoe strekkend de commanditaire vennootschap, ook gedurende de overgangsfase, niet meer toe te laten. De stille vennoten (niet beroepsbeoefenaars) zijn immers niet noodzakelijk gekend.

Anderzijds dient gespecificeerd te worden op de ledenlijst der revisoren welke vennoten bedrijfsrevisoren zijn. Alle vennoten moeten immers bedrijfsrevisoren zijn. Daartoe wordt eveneens een regeringsamendement neergelegd (Stuk nr. 552/29).

Voorts is de Regering het eens met de opmerking van de rapporteur dat ook de P.V.B.A. in de overgangsfase moet aanvaard worden gelet op de evolutie bij andere vrije beroepen.

Ter informatie deelt de Minister nog mee dat in het ontwerp over de professionele en interprofessionele vennootschap rekening wordt gehou-

den met de omzetting van andere rechtsvormen in de voornoemde zonder enig fiscaal nadelig gevolg voor de betrokkenen."

(Verslag VERHAEGEN, p. 63 tot 65).

DE BURGERLIJKE PROFESSIONELE VENNOOTSCHAP

Het wetsontwerp m.b.t. de interprofessionele vennootschappen dat bij het bureau van de Kamer op 18 januari 1985 werd ingediend wordt als volgt voorgesteld in de memorie van toelichting :

"De Regering meent dat aan die opmerking ruimschoots tegemoet kan worden gekomen, te meer daar in het kader van de werkzaamheden van de bijzondere Kamercommissie, belast met het onderzoek van het ontwerp van wet tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, een overgangsbepaling (cfr. art. 67, Stuk nrs. 552/35 van 25 juni 1984) is uitgewerkt om voormelde kritiek teniet te doen, een bepaling die trouwens van het Parlement ruime instemming heeft gekregen. Deze bepaling verleent de hoedanigheid van revisor aan elke burgerlijke vennootschap opgericht in de vorm van een vennootschap onder gemeenschappelijke naam, een personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid of een coöperatieve vennootschap.

Als voorwaarde schrijft artikel 67 van het wetsontwerp op het revisoraat, dat einde juni door de Kamer is goedgekeurd, op het vlak van de aansprakelijkheid onder meer voor dat, telkens wanneer aan een burgerlijke maatschappij, die een van de voornoemde handelsrechtelijke vormen heeft aangenomen, een boekhoudkundige revisie wordt toevertrouwd, zij verplicht is onder haar vennoten een vertegenwoordiger aan te wijzen die belast is met de uitvoering van die opdracht in naam en voor rekening van de vennootschap. Die vertegenwoordiger is onderworpen aan dezelfde voorwaarden en draagt dezelfde aansprakelijkheid, inzonderheid op burgerrechtelijk vlak, als wanneer hij die opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou uitvoeren, onverminderd de hoofdelijke aansprakelijkheid van de burgerlijke vennootschap die hij vertegenwoordigt.

Het voorliggende ontwerp wil deze overgangsregeling definitief veralgemenen.

Het wetsontwerp dat U ter bespreking wordt voorgelegd strekt ertoe de oprichting mogelijk te maken van drie types van burgerlijke vennootschappen met rechtspersoonlijkheid : de professionele burgerlijke vennootschap en de burgerlijke vennootschap van middelen (cfr. art. 1, 2 en 23). Elk van die burgerlijke vennootschappen heeft de keuze tussen drie vormen van handelsvennootschap : de vennootschap onder gemeenschappelijke naam, de personenvennootschap (cfr. art. 3). Voor die drie types burgerlijke vennootschappen past het ontwerp aldus de mogelijkheid toe die wordt geboden door artikel 212 van de gecoördineerde wetten betreffende de handelsvennootschappen.

Wat de aansprakelijkheidsregeling betreft, maakt de tekst een onderscheid tussen de aansprakelijkheid voor de maatschappelijke schulden en die welke betrekking heeft op de schadevergoeding voor eventuele beroepsfouten.

In het eerste geval is de aansprakelijkheidsregeling van toepassing die voortvloeit uit de vorm van handelsvennootschap waarvoor is geopteerd. De aansprakelijkheid zal bijvoorbeeld onbeperkt zijn voor de vennootschapsvorm onder gemeenschappelijke naam ; zij zal beperkt zijn indien gekozen werd voor een P.V.B.A.

Wat de gevolgen van eventuele beroepsfouten betreft, verplicht het ontwerp, zich inspirerend op het mechanisme dat werd bedacht binnen het raam van het ontwerp op het revisoraat en overeenkomstig het advies van de Raad van State, iedere vennoot persoonlijk en hoofdelijk met de professionele burgerlijke vennootschap aansprakelijk te zijn voor alle schadelijke gevolgen van de handelingen die hij bij de oefening van zijn beroep in zijn hoedanigheid van vennoot verricht.

Tot slot houdt het ontwerp rekening met de bijzondere relatie die moet blijven bestaan tussen de cliënt en zijn raadsman in een professionele burgerlijke vennootschap. Zowel de vennootschap als de vennoten zijn titularis van het beroep, maar de vennoten mogen het beroep uitsluitend in hun hoedanigheid van vennoot uitoefenen (cfr. art. 1).

Natuurlijke personen die hetzelfde intellectueel beroep uitoefenen, kunnen een professionele burgerlijke vennootschap oprichten.

Professionele burgerlijke vennootschappen zullen aldus kunnen worden opgericht door een aantal natuurlijke personen die hetzelfde intellectueel beroep uitoefenen. Wat de interprofessionele burgerlijke vennootschappen betreft, deze kunnen worden opgericht door natuurlijke personen en door rechtspersonen die een verschillend intellectueel beroep uitoefenen op voorwaarde evenwel dat ze elkaar aanvullen. De vennootschap oefent in dit geval geen van de beroepen uit. Doch zoals voor de professionele vennootschap zullen de vennoten de beroepen uitsluitend in hun hoedanigheid van vennoot uitoefenen.

Voor de oprichting van de interprofessionele burgerlijke vennootschappen zullen een aantal bijzondere voorwaarden moeten worden vervuld. Deze regels zullen evenwel per beroep worden vastgelegd in afzonderlijke koninklijke besluiten.

Het systeem is zodanig opgevat dat de instanties die bevoegd zijn om een bepaald beroep te vertegenwoordigen, het initiatief tot reglementering van de oprichtingsvoorwaarden moeten nemen via een verzoek tot de Koning."

(Stuk Kamer, 1984-1985, nr. 1108/1)

§2. OVERGANGSFASE

"Bepaalde Belgische audit-kantoren werken momenteel als vennootschappen naar Belgisch recht met handelsvorm. In vele vennootschappen treden zij op als commissaris.

Artikel 66 wil de kantoren die buiten de handelsvorm die zij hebben aangenomen, alle voorwaarden vervullen om als revisor te kunnen worden erkend, in staat stellen de hoedanigheid te verwerven van lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, voorlopig in de vorm van een handelsvennootschap. Later zullen zij die hoedanigheid kunnen bekomen in de vorm van een burgerlijke professionele vennootschap, zodra deze in het Belgisch recht is ingevoerd en voor bedrijfsrevisoren toegankelijk.

Deze mogelijkheid moet echter - overeenkomstig het advies van de Raad van State over artikel 31 van het ontwerp overigens - beperkt blijven tot de vennootschappen met een onweerlegbaar professioneel karakter zoals dat blijkt uit de omschrijving van hun doel, de oriëntering van hun bedrijvigheid en de vereiste hoedanigheid van hun zaakvoerder en onbeperkt aansprakelijke vennoten : hun doel en hun bedrijvigheid zullen moeten beperkt blijven tot het uitoefenen van de functie van bedrijfsrevisor zoals die is vastgelegd in artikel 3 van de wet van 22 juli 1953 en tot het uitoefenen van werkzaamheden die verenigbaar zijn met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, anderzijds moeten al hun zaakvoerders, evenals, in voorkomend geval, al hun onbeperkt aansprakelijke vennoten de hoedanigheid hebben van bedrijfsrevisor.

Men was overigens van oordeel dat deze mogelijkheid best niet voor alle vennootschapsvormen zou openstaan, zelfs al gaat het maar om een overgangsperiode. De enige toegelaten rechtsvorm is die van vennootschap onder firma, gewone commanditaire vennootschap ⁽¹⁾ of coöperatieve vennootschap. Dat een audit-firma hierdoor verplicht zou zijn hun rechtsvorm te wijzigen lijkt, rekening houdend met de wetsbepalingen inzake de omvorming van de vennootschappen, geen onoverkomenlijk probleem, zelfs al gaat het om een overgangsperiode.

De tekst maakt de Koning trouwens bevoegd bijkomende voorwaarden te bepalen, waaraan deze vennootschappen moeten beantwoorden, zo onder meer om het professioneel karakter van de betrokken vennootschappen duidelijker te omschrijven. Deze voorwaarden kunnen met name betrekking hebben op de spreiding van het maatschappelijk kapitaal en de hoedanigheid van de aandeelhouders."

Aanleunend bij het voorschrift van ontwerp nr. 387 in geval geen rechtspersoon wordt aangeduid als bestuurder en om te vermijden dat de rechtsvorm van de coöperatieve vennootschap waarin de aansprakelijkheid van de vennoten beperkt is tot een bepaald bedrag (cf. artikel

¹) Deze vennootschapsvorm werd naderhand niet aanvaard en vervangen door de PVBA.

143, vierde lid, Venn. W.) een probleem inzake aansprakelijkheidsbeperking zou doen rijzen, bepaalt het ontwerp dat, wanneer een controle-opdracht zoals beoogd bij artikel 3 van de wet van 22 juli 1953 aan een burgerlijke vennootschap met deze rechtsvorm wordt toevertrouwd, deze laatste een vast vertegenwoordiger onder haar vennoten of zaakvoerders moet aanstellen, die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor heeft. Voor deze vaste vertegenwoordiger gelden dezelfde voorwaarden en dezelfde burgerrechtelijke, strafrechtelijke en disciplinaire aansprakelijkheid als wanneer hij deze opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou uitvoeren, onverminderd de hoofdelijke aansprakelijkheid van de burgerlijke vennootschap die hij vertegenwoordigt.

Dit artikel regelt tevens de openbaarmaking van de benoeming en de vervanging van deze wettelijke vertegenwoordiger. In dit opzicht leunt het tevens aan bij wat ontwerp nr. 387 in dergelijk geval voorschrijft.

Het bepaalt ten slotte, bij afwijking van artikel 143, eerste lid, Venn. W., dat de betrokken burgerlijke vennootschappen die de rechtsvorm van een coöperatieve vennootschap hebben aangenomen, een firma hebben. In de firma moet de naam voorkomen van een vennoot die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor heeft of die van een oud-vennoot die deze hoedanigheid heeft gehad."

(Memorie van toelichting, p. 35).

De discussie m.b.t. de overgangsfase verliep tamelijk geanimeerd in de Kamercommissie. De meningen inzake de vennootschapsvormen waren zeer verscheiden :

"In afwachting dat een aangepaste professionele samenwerkingsstructuur voor handen zal zijn, wordt toegelaten dat bedrijfsrevisoren zich verenigen voor de uitoefening van hun beroep onder de vorm van een vennootschap onder firma, een gewone commanditaire vennootschap of van een coöperatieve.

Wanneer het gaat om een coöperatieve met beperkte aansprakelijkheid van de vennoten wordt vereist dat een vaste vertegenwoordiger wordt aangesteld met burgerrechtelijke, strafrechtelijke en tuchtrechtelijke aansprakelijkheid alsof deze laatste zelf in eigen naam en voor eigen rekening zou optreden, onverminderd de aansprakelijkheid van de vennootschap.

De heer DELAHAYE stelt voor deze bepaling te schrappen (Stuk nr. 552/21). Door zijn amendement op artikel 31 van het ontwerp is immers voorgesteld de overgangsmaatregel van de ontwerp tekst als een definitieve regeling te beschouwen.

Hij herneemt dan ook de idee dat het belangrijk is dat een vereniging van bedrijfsrevisoren voor de uitoefening van hun beroep kunnen steunen op de nodige financiële middelen. Een en ander zou perfect kunnen gerealiseerd worden binnen een commanditaire vennootschap.

Een lid twijfelt aan de opportuniteit toe te laten dat in overgangsfase revisoren kunnen scheep gaan met niet-revisoren. Hierdoor komt toch het beroepsmatig karakter van een samenwerking in het gedrang.

De Regering is evenwel van mening dat ook gedurende de overgangsfase een samenwerking en professionele kontakten moeten plaatshebben. Daartoe lijkt het noodzakelijk dat verboden wordt dat bedrijfsrevisoren zich met niet-beroepsbeoefnaars zouden verenigen ; wat uitgedrukt wordt in het daartoe neergelegde regeringsamendement (Stuk nr. 552/29).

Daarmee vervalt ook het nut van de commanditaire vennootschap waarbij overigens de naam van de stille vennoten onbekend kan blijven. Anderzijds lijkt de P.V.B.A. wel aanvaard te kunnen worden. Deze rechtsvorm wordt immers ook toegelaten voor de samenwerking tussen advocaten, architecten en geneeesheren. Daartoe wordt een regeringsamendement neergelegd (Stuk nr. 552/29).

De heer VAN DEN BOSSCHE meent dat de voorgestelde regeling met de vaste vertegenwoordigers in de coöperatieve met beperkte aansprakelijkheid van de vennoten erg onduidelijk is. Met zijn amendement (Stuk nr. 552/27) wil hij alleen bedrijfsrevisoren toelaten om de vennootschap te vertegenwoordigen.

De Regering vermeldt dat vermits ook de P.V.B.A. als rechtsvorm wordt toegelaten, de tekst moet uitgebreid worden op het vlak van de verplichte tussenkomst van een vertegenwoordiger.

Voorgesteld wordt om de verplichting in te voeren een vertegenwoordiger te benoemen uit het vennootschapspersoneel van de toegelaten rechtsvormen, die belast wordt met de uitoefening van de opdracht in naam en voor rekening van de vennootschap. Daartoe wordt een regeringsamendement (Stuk nr. 552/29) neergelegd.

Hierdoor worden immers derden die schade hebben geleden door beroepsmatig optreden van bedrijfsrevisoren in een vennootschap van bedrijfsrevisoren maximaal beveiligd aangezien de vertegenwoordigers hoofdelijk met de vennootschap aansprakelijk kan worden gesteld.

Het is dus zo dat de vennootschap van revisoren die belast wordt met een bepaalde opdracht b.v. de uitoefening van een commissarisfunctie, daarvoor een vaste vertegenwoordiger moet aanduiden.

Deze vertegenwoordiger kan een bijzonder gevolmachtigde zijn of een bevoegd orgaan van de vennootschap zijn. Een bedrijfsrevisor-werknemer van de vennootschap kan evenwel niet als vertegenwoordiger worden aangesteld omdat zijn werknemersstatuut inhoudt dat hij slechts aansprakelijk kan gesteld worden in geval van grove fout of in geval van repetitieve lichte fout (art. 18 W.A.O.) terwijl de vertegenwoordiger hoofdelijk met de vennootschap aansprakelijk moet kunnen gesteld worden. De hoofdelijkheid houdt in dat zowel van de vennootschap als van de vertegenwoordiger vergoeding van de hele schade kan gevorderd worden.

De Regering kan ook principieel instemmen met het amendement van de heer VAN DEN BOSSCHE (Stuk nr. 552/27) om in de firmanaam slechts namen van bedrijfsrevisoren of gewezen bedrijfsrevisoren toe te laten. Dit wordt, rekening houdend met de voorgaande regeringsamendementen, bepaald in een daartoe neergelegd regeringsamendement (Stuk nr. 552/29)."

(Verslag VERHAEGEN, p. 87 en 89).

HOOFDSTUK 5 : PLICHTENLEER

DEEL 1 : DE ONAFHANKELIJKHEID

A. WETTEKSTEN

Art. 8 van de wet van 22 juli 1953 :

"§1. Bij het vervullen van de hem toevertrouwde controletaak handelt de revisor in volledige onafhankelijkheid van de betrokken personen, vennootschappen of instellingen."

Art. 64bis van de vennootschapswet :

"Kunnen niet tot commissaris worden benoemd diegenen die zich in een positie bevinden die van aard is om een onafhankelijke taakuitoefening, overeenkomstig de regels geldend voor het beroep van bedrijfsrevisor, in het gedrang te brengen. De commissarissen mogen niet aanvaarden na hun benoeming in een dergelijke positie te worden geplaatst."

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

Het tweede lid is eveneens van toepassing op de personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat."

B. VOORGESCHIEDENIS

"Dit artikel wijzigd artikel 8 van de wet van 22 juli 1953 en legt allereerst het fundamentele beginsel vast dat de revisoren de hun toever-

trouwde controle-opdracht volkomen onafhankelijk ten opzichte van de betrokken personen, vennootschappen of instellingen moeten uitvoeren.

Tot nog toe was dit principe niet wettelijk vastgelegd hoewel het de basis vormt van de beroepstucht. Het komt de Regering belangrijk voor in de wet duidelijk te bevestigen dat de bedrijfsrevisor voor zijn oordeelsvorming of bij het formuleren of het weigeren van zijn certificering van niemand instructies noch bevelen hoeft te ontvangen, en zich, in het kader van de wetten, besluiten, deontologische en professionele regels, slechts mag laten leiden door zijn professioneel plichtsbesef. Ongetwijfeld is dit een voorrecht, doch voor alles een opdracht die verplichtingen en verantwoordelijkheid met zich brengt.

Daarnaast regelt dit artikel de modaliteiten volgens dewelke een bedrijfsrevisor zich met andere personen mag verenigen. Daarvan was reeds sprake hierboven in verband met het toelaten van rechtspersonen als lid van het Instituut."

(Memorie van toelichting, p. 27)

In werkelijkheid werd het vraagstuk van de onafhankelijkheid reeds uitvoerig besproken gedurende de voorbereidende werkzaamheden van de wet van 1953. Het principe ligt vervat in artikel 2. Het Instituut dient te voorzien in de organisatie van een korps van specialisten die alle waarborgen bieden inzake onafhankelijkheid. De wet verduidelijkt in artikel 8 wat dient verstaan te worden onder de onverenigbaarheden. Dienaangaande kan men in het wetsvoorstel LEBURTON lezen :

"Het valt licht te begrijpen dat onafhankelijkheid de eerste plicht moet zijn voor deskundigen wier bedrijvigheid bestaat in het nagaan van de rekeningen van private ondernemingen. Men kan zich niet indenken dat die kiese taak zou worden vervuld door personen die zouden gebonden zijn door een bedienden- of arbeidscontract.

Tevens dient een scherpe grens te worden getrokken tussen het beheer, enerzijds, en de controle, anderzijds. De functies van beheerder, zaakvoerder en gevolmachtigde, alsmede alle functies die daden van beheer onderstellen moeten derhalve uiteraard onverenigbaar worden verklaard met de functies van bedrijfsrevisor.

Men zou gevaar lopen een groot gedeelte te ontnemen van de bezadigdheid die het kenmerk moet zijn van de door de revisoren bij de uitoefening van hun functies verstrekte adviezen, indien men hen toeliet in zekere ondernemingen daden van beheer te stellen, terwijl zij in andere ondernemingen er zouden toe gebracht worden daden van dezelfde aard te onderzoeken en kritiek er op uit te oefenen.

Men dient te vermijden dat de revisor ertoe zou gebracht worden, als een werkelijke mandataris en tot groot nadeel van zijn onafhankelijkheid, verantwoordelijkheden aan te nemen die geenszins onder zijn bevoegdheid vallen. Zijn beheer zou hem blootstellen aan rechtsvorderingen - en het is bekend hoe talrijk zij voorkomen - rechtsvorderingen die, zelfs onge-

grond, zijn positie en, als gevolg daarvan, het beroep zouden in het gedrang brengen."

(Stuk Kamer, 1949 - 1950, nr. 19, p. 4.)

Zo werden er ook tijdens de openbare zittingen interessante meningen naar voor gebracht :

"Nous devons donner à ces hommes, dont nous essayons d'augmenter l'indépendance et la compétence, la possibilité de remplir un rôle dans la vie économique. Il faut se défier de la multiplication des incompatibilités qui font que accepter différentes fonctions. C'est cela que nous vous demandons de changer. Nous vous demandons de dire que les réviseurs comptables peuvent être commissaire de sociétés avec l'autorisation du conseil de l'Institut et sous la garantie des règles disciplinaires de l'Institut des réviseurs comptables."

(De heer DUVIEUSART, Parlementaire Handelingen - Kamer, 11 juni 1953).

En ce qui concerne la mission, le nouveau texte élargit la compétence de réviseur d'entreprises. Cela comporte un double avantage : le réviseur va exercer sa fonction d'une façon plus large et non plus seulement dans un cadre restreint, tel qu'il fut envisagé à l'origine. D'autre part, il est certain que les possibilités de recrutement sont élargies. Il y a cependant un inconvénient, que j'ai signalé à la commission : le réviseur, qui devait se borner à une mission de contrôle, de vérification et de certification, va devenir un agent actif pour l'entreprise. Il va être appelé à exercer des tâches d'organisation et d'exécution. J'y vois, pour ma part, un danger : le réviseur d'entreprises n'aura plus, dans certains cas, la même indépendance et liberté d'action que celle qu'il avait dans le texte conçu auparavant. Nous avions voulu que le réviseur d'entreprises exerçât sa mission d'une façon totalement indépendante : mission de vérification, de contrôle, de certification ; avec le nouveau texte, il peut avoir certains intérêts dans l'entreprise. Il y a là un danger. Son indépendance peut être mise en cause. Pourtant, nous souhaitons l'unité de fonction, nous souhaitons que le réviseur d'entreprises soit le même au regard des diverses fonctions dont il aura la charge. Nous souhaitons que ce soit le même commissaire-réviseur, le même réviseur pour l'enregistrement comptable, le même réviseur destiné à documenter l'assemblée générale des actionnaires, et même, dans un but d'assainissement fiscal, nous souhaitons que le réviseur d'entreprises soit, demain, l'équivalent du "chartered accountant" c'est-à-dire celui qui, comme personnalité indépendante et experte, certifie la sincérité des documents à l'égard de tous, non seulement à l'égard du conseil d'entreprise ou de l'assemblée générale, mais encore à l'égard du fisc."

(De heer LEBURTON, Parlementaire Handelingen - Kamer, 10 juni 1953).

C. DE ONAFHANKELIJKHEID EN DE ONDERNEMINGSRAAD

De bedrijfsrevisor zal een strikte onafhankelijkheid moeten nastreven. het voorgesteld informatiesysteem berust op een evenwicht tussen de partners in het bedrijf. Van zodra de bedrijfsrevisor partij kiest zal zijn functie in het gedrang komen.

Het ontwerp heeft inderdaad de bedoeling de informatie voor alle belanghebbenden doorzichtiger te maken. De reden waarom aan de ondernemingsraad een "medebeslissingsrecht" wordt gegeven licht in het versterken van de autonomie van de revisor die zo voor alle betrokkenen geloofwaardiger wordt. De voorgestelde benoemingsprocedure is dus een psychologisch en relationeel belangrijk element."

(Verslag VERHAEGEN, p. 10).

"Een strenge beperking van het aantal mandaten is niet een waarborg van onafhankelijkheid. Een dergelijke beperking, die trouwens ook nergens in de buitenlandse wetgevingen aangetroffen wordt, zou een rem betekenen op de vestiging en uitbouw van revisorenkantoren en -maatschappijen met een zekere omvang, waarvan de solidariteit een bijkomende waarborg van onafhankelijkheid inhoudt t.a.v. de opdrachtverlenende ondernemingen. Het toezichtsorgaan zou er evenwel moeten over waken dat dergelijke revisorenkantoren of -maatschappijen door hun omvang bij de uitoefening van het revisoraat geen overheersende of zelfs monopolistische positie zouden innemen."

(Voorstel VAN DEN BRANDE, Stuk Kamer, 1981-1982, nr. 119, p. 10).

D. DE ONAFHANKELIJKHEID EN DE COMMISSARISFUNCTIE

"Het algemeen principe van de onafhankelijkheid

De Minister wijst op de belangrijke wijzigingen, welke de achtste richtlijn heeft ondergaan.

In artikel 11 wordt nog slechts het algemeen beginsel behouden dat een commissaris zijn taak in volledige onafhankelijkheid moet uitoefenen.

Het is inderdaad gebleken dat een precisering van verbodsbepalingen een onvolledigheid dreigt mee te brengen daar niet alle hypothesen kunnen worden omvat. Zo b.v. i.v.m. het verbod voor de commissaris om een participatie te hebben in de door hem gecontroleerde vennootschap (wat nu reeds in de deontologie van het I.B.R. geldt). Moet ook de situatie geregeld worden waarin aandelen vererfd worden ?

Moet ook een wettelijke regeling voorgeschreven worden voor de deelneming in gemeenschappelijke beleggingsfondsen die aandelen van de gecontroleerde vennootschap bezitten ?

Moet ook de verwantschap in de vierde graad in aanmerking worden genomen ?

Het ware wellicht wenselijk de omschrijving van de voorwaarden van onafhankelijkheid integraal aan de deontologie van het I.B.R. over te laten.

Een lid wijst op het gevaar van de verwijzing naar de deontologie. Het mag inderdaad niet miskend worden dat de toepassing van deontologische normen in de praktijk nogal eens tot verschillende resultaten leidt al naargelang de normen toegepast worden op een jonge beroepsbeoefenaar of op een gevestigd beroepsbeoefenaar.

De sterksten maken de wet uit en dit is moeilijk controleerbaar.

De Minister van Economische Zaken wijst er op dat het disciplinereglement terzake wordt opgesteld door de Koning, op advies van het I.B.R. en de Hoge Raad, waardoor er toch sterke garanties zijn ingebouwd voor de aangepastheid van inhoud van de na te leven normen. op deze wijze hangt de opstelling van de deontologische regels niet louter af van de beroepsmensen.

De commissie kan hiermee instemmen en meent dat men zich moet beperken tot enkele duidelijke bepalingen. Teneinde een definitief standpunt te bepalen acht de commissie het nuttig de Voorzitter van het Instituut op een hoorzitting uit te nodigen.

(...)

Zich inspirerend op de wellicht definitieve versie van de achtste E.E.G.-richtlijn inzake de erkenning van de personen belast met de wettelijke controle van de jaarstukken van bepaalde vennootschapsvormen (cfr. art. 11) en rekening houdend met de commissiebespreking, geeft de Regering inzake onverenigbaarheden en verbodsbepalingen de voorkeur aan een wetstechniek waarbij vooreerst het fundamenteel beginsel wordt benadrukt dat de commissarisfunctie op volstrekt onafhankelijke wijze dient uitgeoefend (cfr. het nieuwe eerste lid van art. 64bis).

(...)

Het is de taak van het Instituut der Bedrijfsrevisoren erop toe te zien dat zijn leden zich in volledige onafhankelijkheid van de hun toevertrouwde controle-opdrachten kwijten.

Zoals reeds onderstreept werd in de memorie van toelichting bij artikel 9 van het ontwerp (Stuk nr. 552/1, blz. 16-17), komt het ook de Hoge Raad toe in deze aangelegenheid via het uitoefenen van zijn adviserende functie de ontwikkeling van gezonde praktijken te bevorderen. Bovendien zal het door de Koning uit te vaardigen tuchtreglement in voorkomend geval de concrete uitwerking bepalen van het algemeen beginsel van de onafhankelijkheid dat bij wet is vastgelegd."

(Verslag VERHAEGEN, p. 37-41).

De definitieve tekst van artikel 64bis vloeit voort uit een regeringsamen-
dement, dat als volgt wordt besproken in het Verslag van de Commis-
sie :

Schematisch komt de nieuwe tekst uiteindelijk hierop neer.

- Er worden geen specifieke onverenigbaarheden in de wettekst bepaald,
maar de nadruk wordt gelegd op het algemeen beginsel :
 1. dat de commissarisfunctie op onafhankelijke wijze moet worden
uitgeoefend ;
 2. dat de commissaris zich niet mag bevinden in een toestand waar-
bij de onafhankelijke uitoefening van zijn taak in het gedrang zou
komen ;
 3. dat hij niet mag aanvaarden in een dergelijke toestand te worden
gebracht.
- De concrete draagwijdte van dit begrip van onafhankelijkheid wordt
gepreciseerd in het reglement, dat zal uitgevaardigd worden ter uit-
voering van artikel 10 (zie ook de art. 8 en 18ter van de wet van 22
juli 1953, zoals gewijzigd door de art. 37 en 49 van het ontwerp).
Hierbij wordt een belangrijke taak toevertrouwd aan het Instituut.
- Deze onafhankelijkheid slaat niet alleen op de taken en mandaten
maar ook op de opdrachten.
- Het begrip "tussenplaatsing" werd verduidelijkt ; het betreft nl. perso-
nen waarmee de bedrijfsrevisor een arbeidsovereenkomst heeft afge-
sloten of een persoon met wie hij beroepshalve in
samenwerkingsverband staat. Deze termen mogen niet restrictief wor-
den geïnterpreteerd. Bedoeld wordt elke vorm van vereniging of geor-
ganiseerde professionele samenwerking.

Bedoeld zijn eveneens verplichtingen om voor het vervullen van be-
paalde opdrachten beroep te doen op de diensten van deze persoon,
alsmede verplichtingen om elkaar wederzijds aan te bevelen. Toevallige
samenwerking wordt evenwel niet bedoeld.

- De onverenigbaarheden worden ook uitgebreid tot verbonden onderne-
ming. Het begrip verbonden onderneming wordt gedefinieerd in het
koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarreke-
ning van de onderneming, dat de enige tekst is waar dit begrip voor-
komt.
- De toegelaten taken, mandaten en opdrachten worden verduidelijkt. De
uitoefening van bepaalde taken, mandaten of opdrachten wordt slechts
verboden, wanneer en in de mate waarin daardoor de onafhankelijke
uitoefening van de commissarissen in het gedrang kan worden ge-
bracht.

Zoals aangestipt in de memorie van toelichting zijn onder meer volgende
taken en opdrachten verenigbaar :

- de uitoefening van de taak van commissaris in een verbonden onderneming ;
- de vervulling van bijzondere opdrachten die door of krachtens de wet uitdrukkelijk zijn opgedragen aan een bedrijfsrevisor ;
- de controle van de geconsolideerde jaarrekening of van financiële staten."

(Verslag VERHAEGEN, p. 44)

In het verslag van de Senaatscommissie vinden wij een duidelijke uiteenzetting m.b.t. de onzekerheden die bij sommige leden bestonden t.a.v. de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren en de oplossingen die terzake werden voorgesteld :

"Verschillende leden beklemtonen de fundamentele regel van de onafhankelijkheid die de bedrijfsrevisoren moeten in acht nemen bij de uitoefening van hun controle-opdrachten, en in het bijzonder bij de vervulling van de functie van vennootschapscommissaris. Zij twijfelen eraan of het ontwerp terzake een sluitende regeling bevat die waarborgt dat het beginsel van de onafhankelijkheid effectief zal worden nageleefd.

Een aantal sprekers zijn van oordeel dat de revisoren, om hun onafhankelijkheid te beveiligen, niet mogen worden bezoldigd door de onderneming die zij moeten controleren doch door het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Zij achten het vanzelfsprekend dat wanneer zij worden bezoldigd door de onderneming, hun onafhankelijkheid ten opzichte van de directie in het gedrang kan komen, vooral bij netelige toestanden. De middelen die het Instituut der Bedrijfsrevisoren nodig heeft om de revisoren te bezoldigen, zouden aan de ondernemingen kunnen worden gevraagd.

De organisatie op professionele grondslag en niet op de grondslag van een openbare of half-openbare instelling zou in bepaalde opzichten eveneens kunnen leiden tot houdingen die schadelijk kunnen zijn voor de objectiviteit en de onafhankelijkheid van de revisoren.

De Minister is het volledig eens met de intervenanten dat het onafhankelijkheidsbeginsel voor de goede werking van het bedrijfsrevisoraat van fundamenteel belang is. Bedrijfsrevisoren aan wie de wetgever het monopolie van de certificerende functie toevertrouwt, van wie derhalve wordt verwacht dat zij als vertrouwenspersoon ten behoeve van het maatschappelijk verkeer omtrent de getrouwheid van financiële staten deskundige verklaringen afleggen en openbaar maken, moeten onafhankelijk zijn, anders zal hun functie alle geloofwaardigheid verliezen.

De Minister wijst erop dat het onafhankelijkheidsbeginsel en zijn concrete implicaties de belangrijkste gespreksthema's waren die in de Bijzondere Kamercommissie werden aangesneden.

(...)

In dit nieuwe artikel 10 wordt, veeleer dan op specifieke onverenigbaarheden, allereerst de nadruk gelegd op het algemeen beginsel dat de commissarisfunctie op onafhankelijke wijze moet worden uitgeoefend en op het feit dat een commissaris zich niet mag bevinden in een toestand waarbij de onafhankelijke uitoefening van zijn taak in het gedrang zou komen.

Wat de effectieve draagwijdte van het beginsel van de onafhankelijkheid betreft, heeft de bespreking ertoe geleid in de wettekst uitdrukkelijk te verwijzen naar de ter zake geldende beroepsregels voor bedrijfsrevisoren. Deze regels zullen worden gepreciseerd in een reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en zullen tevens voortvloeien uit de beslissingen van het Instituut inzake deontologie en tucht.

Daarnaast wordt in het nieuwe artikel 10 het algemeen beginsel van de onafhankelijkheid nader uitgewerkt en verduidelijkt - gelet op het belang van de problematiek - wat de uitoefening der taken, mandaten of opdrachten betreft die aan de commissaris kunnen worden toevertrouwd. Aldus bepaalt het tweede lid van artikel 10 dat de commissarissen, in de vennootschap die aan hun controle is onderworpen en evenmin in een daarmee verbonden onderneming, een andere taak, mandaat of opdracht mogen vervullen die de onafhankelijke uitoefening van hun taak als commissaris in het gedrang zou kunnen brengen, zelfs wanneer die andere taak wordt opgenomen na de beëindiging van hun mandaat als commissaris. Het derde lid van artikel 10 breidt deze regeling bovendien uit tot de taken, mandaten of opdrachten vervuld door personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of door een persoon met wie hij "beroepshalve in samenwerkingsverband staat". Met dit laatste wordt elke vorm van vereniging of van georganiseerde professionele samenwerking bedoeld.

Men mag derhalve terecht stellen dat het nieuwe artikel 10 tot een fundamentele bepaling met algemene draagwijdte is uitgegroeid, die er borg moet voor staan dat de van de bedrijfsrevisor verwachte onafhankelijke taakuitoefening meer zal blijken te zijn dan een vrome wens. De daarbij toegepaste wetstechniek leidt ertoe dat de uitoefening van bepaalde taken, mandaten of opdrachten slechts verboden wordt wanneer en in de mate waarin daardoor de onafhankelijke uitoefening van de commissaristaak effectief in het gedrang komt of dreigt te komen. Daarmee werd van de aprioristische en casuïstische benadering van de huidige vennootschapswet afgestapt.

In concrete taal uitgedrukt komt deze nieuwe bepaling er dus op neer dat de commissaris of de personen met wie hij beroepshalve gebonden is voor de gecontroleerde vennootschap (of voor verbonden ondernemingen) ook andere opdrachten mogen vervullen dan die welke rechtstreeks voortvloeien uit de uitoefening van de commissarisfunctie (zoals de controle van de geconsolideerde jaarrekening) of die door of krachtens de wet aan de commissaris zijn opgedragen (controle bij inbreng in natura b.v.). Adviesverstrekking op het vlak van fiscaliteit, organisatie, informatica, ... is dus geoorloofd, doch slechts in de mate waarin daardoor een onafhankelijke taakuitoefening niet in het gedrang wordt gebracht.

De Minister beklemtoont de belangrijke active rol die ter zake aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren toekomt (cf. artikel 52 van het ontwerp) wat de aflijning betreft van het onafhankelijkheidsbeginsel. Zoals aange-stipt zal een reglement getroffen ter uitvoering van het gewijzigde arti-kel 10 van de wet van 22 juli 1953, na advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, deze concrete implicaties preciseren. Daarnaast zal de actie van het Instituut op het stuk van de handhaving van het onafhankelijkheidsbeginsel uiteraard zijn tuchtrechtspraak beïnvloeden.

Wat de bezoldigingsregels betreft herinnert de Minister aan de volgende basisregels :

- a) de bezoldiging wordt vastgesteld door de algemene vergadering der aandeelhouders bij de aanvang van de opdracht (nieuw artikel 64ter, eerste lid, Venn.W.) ;
- b) de algemene vergadering der aandeelhouders moet een bezoldiging vaststellen die de naleving van de controlenormen uitgevaardigd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren waarborgt (nieuw artikel 64, §1, derde lid, Venn.W.) ;
- c) de modaliteiten en voorwaarden inzake bezoldiging van de revisor worden bepaald en gecontroleerd door de Raad van het Instituut (art. 9, eerste lid, wet van 22 juli 1953) ;
- d) de bezoldiging kan tijdens de ambtsperiode niet worden gewijzigd, tenzij met instemming van de partijen (nieuw artikel 64ter, eerste lid, Venn.W.) ;
- e) aan de ondernemingsraad wordt het bedrag van bezoldiging van de commissarissen-revisoren ter informatie medegedeeld ; op verzoek van de door de werknemers benoemde leden van de ondernemingsraad die daartoe hebben beslist bij meerderheid van de door hen uitge-brachte stemmen, legt de revisor aan de ondernemingsraad een ra-ming voor van de omvang van de prestaties vereist voor de vervulling van de taak van commissaris-revisor en voor de opdrachten te vervullen ten behoeve van de ondernemingsraad (nieuw artikel 15ter, §2, tweede lid, wet van 20 september 1948) ;
- f) uitzonderlijke werkzaamheden bij bijzondere opdrachten die verenig-baar zijn met het onafhankelijkheidsbeginsel (supra) kunnen op bijzon-dere wijze worden bezoldigd, voor zover het jaarverslag verantwoording verstrekt over hun voorwerp en de eraan verbonden bezoldiging. Diezelfde regel geldt voor taken, mandaten of opdrach-ten vervuld door personen met wie de commissaris beroepshalve in samenwerkingsverband staat (nieuw artikel 64ter, tweede en laatste lid., Venn.W.). De voorziene openbaarmaking via het jaarverslag is een substantieel vormvereiste. Bij niet-naleving ervan zal de bezoldi-ging niet kunnen worden toegekend en zo dit al mocht gebeurd zijn, zullen de begunstigden deze verschuldigd zijn aan de vennootschap, ongeacht gebeurlijk verhaal hunnerzijds tegen de bestuurders.

Gelet op deze basisregels is de Minister van oordeel dat het ontwerp alle garanties bevat opdat de bezoldiging van de bedrijfsrevisor ten aanzien van alle betrokken partijen in alle klaarheid wordt vastgesteld en derhalve nog bezwaarlijk kan worden aangewend om een onafhankelijke beroepsuitoefening in het gedrang te brengen. In de door het ontwerp uitgewerkte optiek is de vraag wie de revisor vergoedt eigenlijk irrelevant. Een regeling waarbij in plaats van de gecontroleerde onderneming, bijvoorbeeld het Instituut der Bedrijfsrevisoren, de vergoeding van de revisor bepaalt en draagt, zou slechts schijnbaar meer waarborgen bieden voor een onafhankelijke beroepsuitoefening. Bovendien moet in deze materie rekening worden gehouden met de waargenomen transnationale uitoefening van het beroep waardoor de invoering van een alternatieve regeling zoals hierboven beschreven op praktische moeilijkheden zou stuiten.

De Minister is er derhalve van overtuigd dat de door de Kamer - na langdurige besprekingen - op dit punt goedgekeurde teksten alle garanties bieden opdat het beroep van bedrijfsrevisor volgens de uitdrukkelijke wens van de wetgever in volledige onafhankelijkheid zou worden uitgeoefend."

(Verslag NICOLAS en FEVRIER, p. 16).

DEEL 2 : DE ONVERENIGBAARHEDEN

A. WAT VOORAFGING AAN DE WET VAN 1953

"Er dient een scherpe grens te worden getrokken tussen het beheer, enerzijds en de controle, anderzijds. De functie van beheerder, zaakvoerder en gevolmachtigde, alsmede alle functies die daden van beheer onderstellen moeten derhalve uiteraard onverenigbaar worden verklaard met de functie van bedrijfsrevisor."

(Voorstel LEBURTON, Stuk Kamer, 1949-1950, nr. 19, p. 4)

"De Commissie heeft het beroep van revisor eenparig voor onverenigbaar verklaard met de banden van ondergeschiktheid van een bedienden- of arbeidscontract, of met de uitoefening van een door de Staat, door de provinciën en door de gemeenten bezoldigd ambt. In laatstgenoemd geval wordt de ambtenaar of het personeelslid bedoeld, doch geenszins de politieke mandataris. De plichtenleer zal nochtans bijzondere plichten van onthouding kunnen voorschrijven voor de politieke mandatarissen.

Een uitzondering is voorzien voor de functies welke in het onderwijs uitgeoefend worden, in eender welke tak of graad, zelfs indien het volle functies geldt. Een lid betreurt dat de functie van revisor kan uitgeoefend worden als bijkomende functie.

Het beroep van revisor wordt eveneens voor onverenigbaar verklaard met beheermandaten, namelijk met de mandaten van beheerders, bestuurders

en zaakvoerders van handelsvennootschappen of vennootschappen onder handelsvorm. De feitelijke vennootschap wordt natuurlijk gelijkgesteld met de rechtsvennootschap. Het behoeft geen betoog, dat het beroep van revisor, dat een vrij beroep is, uiteraard onverenigbaar is met dit van handelaar."

(Verslag HUMBLET, Stuk Kamer, 1950-1951, nr. 514, p. 20).

"Terwijl de Kamer de functie van revisor beperkte tot opdrachten van nazicht en waarmerking, heeft de Senaat zijn bevoegdheden uitgebreid tot de organisatie van boekhoudingsdiensten en het boekhoudkundig ontleden van de toestand en de werking der ondernemingen, zowel ten opzichte van hun kredietwaardigheid, hun rendement en hun risico's als van de wetten die er op toepasselijk zijn.

De Senaat was van oordeel dat de Kamer zich te uitsluitend er aan had gehouden de taak van de revisor op te vatten in het kader van de wet van 20 September 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven. Zonder in iets de tussenkomst van de toekomstige revisoren op dit gebied te wijzigen, heeft hij aan het beroep een ruimer bevoegdheid willen verlenen, nl. die van de "accountant", welke naast het nazien en waarmerken der rekeningen, ook de in het nieuw artikel 3 bepaalde opdrachten in verband met de organisatie van boekhoudingsdiensten, met de verbetering en ontleding omvat, met uitsluiting van die welke tot het beheer en de inrichting van de ondernemingen behoren.

(...)

De tekst van de Kamer bevatte een tweede paragraaf, houdende verbod tot uitoefening van om het even welke bedrijvigheid, zelfs zelfstandig, die niet in verband staat met de functie zoals deze in artikel 3 wordt bepaald. Daar de Senaat bedoelde functie heeft verruimd, heeft hij deze paragraaf weggelaten."

(Verslag HUMBLET, Stuk Kamer, 1952-1953, nr. 313, p. 4 en 7).

Verwonderlijk is wel dat de functie van commissaris steeds als onverenigbaar werd aanzien met de functie van revisor. Tijdens de commissiewerkzaamheden wordt echter een verandering van mening terzake waargenomen. Het principe werd schoorvoetend aanvaard, terwijl het toezicht van de Raad van het IBR werd opgelegd :

"Quid met de lastgeving van Commissaris ? De Commissie is niet te vinden voor de uitoefening van de functies van de gewone commissarissen van vennootschappen. Deze functies zouden onafhankelijkheid van de revisor in 't gedrang kunnen brengen, die aldus niet zonder gevaar voor hemzelf en voor het beroep, zou ontsnappen aan de plichtenleer en de tucht van het beroep. Daarentegen is de Commissie gewonnen voor het denkbeeld in de schoot van de vennootschappen, benevens de gewone commissarissen, een of meer erkende commissarissen op te nemen, die

zouden gekozen worden onder de leden van de Orde. Om reeds van nu af deze hervorming aan te moedigen, laat een laatste lid aan de revisoren toe met de toestemming van de Raad der Orde de functie van commissaris te aanvaarden onder de volgende voorwaarden : deze functies worden uitgeoefend met inachtneming van de beroepsvoorschriften en de tucht van de orde, en hun titularissen zullen de titel voeren van commissarissen-revisor. De vennootschappen welke aan de leden der Orde functies van commissaris zullen toevertrouwen, zullen aldus kunnen handelen met kennis van de plichten en verantwoordelijkheden welke aan de staat van revisor eigen zijn. Met voorbehoud van deze afwijking, wordt de lastgeving van commissaris onverenigbaar verklaard."

(Verslag HUMBLET, Stuk Kamer, 1950-1951, nr. 514, p. 21).

"In het eerste lid van artikel 7, heeft de Kamer de radicale onverenigbaarheid doen vervallen, welke de Senaat gewild had tussen het beroep van bedrijfsrevisor en het mandaat van commissaris van vennootschappen. Zij heeft in het tweede lid van dit artikel opnieuw de mogelijkheid opengesteld het mandaat van commissaris met toestemming van de raad van het Instituut uit te oefenen. Een dergelijke bepaling wordt onmisbaar indien de wet tot wijziging van de samengeordende wetten op de handelsvennootschappen (Gedr. St. Senaat, nr. 376, zitting 1952-1953), voorziet in het voor sommige vennootschappen verplicht, voor andere facultatief beroep op de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voor de uitoefening van het mandaat van commissaris. Zodra een ondernemingsrevisor het mandaat van commissaris uitoefent bij een vennootschap, waar hij moet optreden danwel in een vennootschap waar hij mag optreden, is hij commissaris-revisor en voert hij dan ook de titel.

De toestemming van de Raad van het Instituut is in beginsel natuurlijk altijd vereist. Maar de Raad zal noodzakelijkerwijze rekening dienen te houden met de wettelijke verplichting welke voortaan op sommige vennootschappen zal rusten om een beroep te doen op de ondernemingsrevisor. Hij zal niet nalaten de medewerking van zijn leden inzake controle op de vennootschappen door het aannemen van het mandaat van commissaris-revisor aan te moedigen en te vergemakkelijken. De wens dat de controle op de handelsvennootschappen zou worden toevertrouwd aan zelfstandige deskundigen, zal op die wijze in het belang van de spaarders worden verwerkelijkt."

(Verslag VAN HEMELRIJCK, Stuk Senaat, 1952-1953, nr. 405, p. 3).

B. HET VOORSTEL HERBIET STELT EEN VERSOEPELING VOOR VAN DE REGELS.

"Zo mogen de bedrijfsrevisoren en accountant geen arbeidsovereenkomst aangaan. Op deze regel wordt echter een uitzondering gemaakt ten behoeve van stagiairs en zelfstandige accountant, die zich op deze wijze wel zullen mogen verbinden tegenover een bedrijfsrevisor of een zelf-

standige accountant of tegenover een vereniging van revisoren en/of accountants. Dit om de stagiairs en de leden van de Orde in staat te stellen zich te omringen met bekwame medewerkers onder arbeidsovereenkomst, en ook om de totstandkoming van grotere revisie- of expertisekabinetten mogelijk te maken, waarvan alle tot het beroep behorende leden niet noodzakelijk de rang van vennoot hebben.

Met de functie van bedrijfsrevisor en zelfstandig accountant wordt ook onverenigbaar verklaard de uitoefening van de functie van beheerder of procuratiehouder van handelsvennootschappen of van vennootschappen in handelsvorm, of het bekleden van een ambt dat wordt bezoldigd door het Rijk, de provinciën, de gemeenten of door bij bijzondere wet opgerichte of georganiseerde openbare lichamen, met uitzondering van de revisie-mandaten in die lichamen.

Er wordt evenwel bepaald dat de uitoefening van de functie van leraar, bankrevisor, vereffenaar, gerechtelijk deskundige, deskundige van het sekwester en scheidsrechter verenigbaar is met de functie van bedrijfsrevisor en zelfstandig accountant. De uitoefening van die functies kan immers geen afbreuk doen aan de onafhankelijkheid van deze beroepen.

Wat de functie van beheerder van handelsvennootschappen of van vennootschappen in handelsvorm betreft, zij mag worden uitgeoefend door de zelfstandige accountants, maar in principe niet door de bedrijfsrevisoren. De tekst bepaalt nochtans dat de nationale raad van de Orde, in individuele gevallen, van deze regel kan afwijken, op voorwaarde dat de revisor niet wordt belast met het dagelijks beheer van een vennootschap.

Deze opheffing van het absolute karakter van het verbod van de bedrijfsrevisoren om een mandaat van beheerder uit te oefenen, steunt op verschillende gronden. In de eerste plaats zij opgemerkt dat het absolute verbod om een mandaat van beheerder uit te oefenen niet bestaat in vele andere landen, waarvan de beroepsorganisatie inzake accountancy vaak als voorbeeld wordt gesteld. Het lijkt, in ieder geval, in zijn huidige strengheid, niet verantwoord voor de familievennootschappen waarin een revisor of een accountant grote belangen bezit. Bovendien dient rekening te worden gehouden met de perspectieven die worden geopend door het ontwerp tot hervorming van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen; voor zover deze hervorming de huidige raad van beheer van de naamloze vennootschappen zal splitsen in een raad van toezicht, ontslagen van iedere beheerstaak, en een of meer beheerderszaakvoerders, schijnt de benoeming van een revisor of accountant tot lid van een raad van toezicht geen bezwaar te doen rijzen. Algemeen gezien, kan men zich ten slotte afvragen of, in bepaalde gevallen, de deelneming van beroepsmensen van de bedrijfsrevisie en van de accountancy aan de beraadslagingen en besluiten van de huidige raden van beheer en van de toekomstige raden van toezicht, niet heilzaam zal blijken, gelet op hun bevoegdheid en hun ervaring, met name inzake het opmaken en het interpreteren van balansen en inzake boekhoudkundige analyse.

Het spreekt vanzelf dat wij niet van het ene uiterste in het andere mogen vervallen. Hoe dan ook, het verbod blijft regel en de vervulling van een mandaat van beheerder uitzondering. Hoeft het wel te worden

gezegd dat de uitoefening van zulk een mandaat nooit zal worden toegestaan in een vennootschap, waarin de revisor of de accountant belast is met controletaken, of in een vennootschap die - hoe weinig en in welke vorm ook - afhangt van vennootschappen die hem met soortgelijke taken hebben belast."

(Stuk Senaat, 1976-1977, nr. 198, p. 10-11).

C. DE HERVORMING VAN 1985

"Ten gronde wordt de regeling inzake onverenigbaarheden op twee punten gewijzigd.

Eenzijds is de uitoefening van de taak van vennootschapscommissaris per definitie niet langer meer onverenigbaar met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en derhalve niet langer meer afhankelijk van de toestemming van het Instituut. In de plaats van een systeem van toestemming komt een systeem van toezicht (cf. artikelen 48 en volgende van het ontwerp).

In die gewijzigde optiek heeft bij voorbeeld de omstandigheid dat de vervulling van een onderwijstaak geen juridische onverenigbaarheid uitmaakt, geenszins tot gevolg dat de Raad van het Instituut daarmee geen rekening hoeft te houden bij de beoordeling van de effectieve beschikbaarheid van de bedrijfsrevisor. Dezelfde vaststelling geldt uiteraard voor andere toegelaten werkzaamheden.

Anderzijds worden de onverenigbaarheden uitgebreid (cf. 4^o) tot werkzaamheden die niet kunnen worden verzoend met de waardigheid of de onafhankelijkheid van de revisorale functie. Het komt het Instituut toe een beleid terzake te ontwikkelen dat onder meer tot uiting zal komen in de tuchtrechtspraak van het Instituut. Zoals reeds aangestipt bij de toelichting bij artikel 10 zal de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat via het uitoefenen van zijn adviserende bevoegdheid de ontwikkeling van gezonde praktijken terzake kunnen bevorderen.

Zoals de Raad van State terecht aanstipt laat deze tekst veel ruimte voor een beoordelingsbevoegdheid, die evenwel doelgebonden is. Om wettig te zijn moet de beoordeling derhalve stoelen op de gevolgen van de betwiste werkzaamheid voor de waardigheid of de onafhankelijkheid van de taak van de bedrijfsrevisor. De Raad van het Instituut zal zijn beslissingen terzake met redenen omkleeden."

(Memorie van toelichting, p. 27).

"Naar aanleiding van de in het 3^o bepaalde onverenigbaarheidsregeling rijst de vraag of de nationale wetgever een onverenigbaarheid mag opleggen in verband met functies bezoldigd door de Gewesten en de Gemeenschappen. Het antwoord is bevestigend, reeds omdat de beroepsvestigingsvoorwaarden een exclusieve nationale aangelegenheid zijn

gebleven (artikel 6, §1, VI, tweede lid, 6^o, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 betreffende de hervorming der instellingen) en de onverenigbaarheden die terzake van een beroep worden bepaald als een accessorium van de vestigingsvoorwaarden dienen te worden beschouwd.

Het 3^o dient ook de openbare diensten met eigen rechtspersoonlijkheid te vermelden, die afhangen van de genoemde publiekrechtelijke rechtspersonen. Bovendien rijst de vraag of deze onverenigbaarheid ook geldt in verband met ander publiekrechtelijke rechtspersonen, zoals bijvoorbeeld de intercommunale verenigingen of vennootschappen waarin de Staat of een andere publiekrechtelijke rechtspersoon een meerderheidsparticipatie bezit.

De in het 4^o bedoelde onverenigbaarheid is in vage termen gesteld en laat dan ook veel ruimte voor een beoordelingsbevoegdheid ; zoals reeds principieel werd gesteld in de opmerkingen bij artikel 28 van het ontwerp, is bedoelde onverenigbaarheidsregeling doelgebonden en met de beoordelingsbevoegdheid stoelen op criteria die eigen zijn aan de activiteit van de bedrijfsrevisor. Bovendien verdient het aanbeveling dat bedrijfsrevisoren die onzeker zouden zijn over de draagwijdte van bedoelde onverenigbaarheidsregeling vooraf de Raad van het Instituut in dit verband zouden kunnen raadplegen. Wanneer de Raad een bepaalde werkzaamheid onverenigbaar acht met de waardigheid of de onafhankelijkheid van de functie van bedrijfsrevisor, is het omwille van de rechtszekerheid wenselijk dat hij een dergelijke beslissing met redenen omkleedt."

(ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE, Stuk Kamer, 1982-1983, nr.552, p. 49).

"In vergelijking met de huidige regeling zijn er drie opmerkingen te maken :

- 1^o de functie van vennootschapscommissaris is niet langer onverenigbaar met de tak van bedrijfsrevisor en dus ook niet meer afhankelijk van een toestemming van het Instituut ;
- 2^o de onverenigbaarheden worden uitgebreid tot werkzaamheden die niet kunnen worden verzoend met de waardigheid of de onafhankelijkheid van de revisorale functie ;
- 3^o schematisch komen deze onverenigbaarheden hierop neer :
 - a) verbod om zich als werknemer te verbinden door een arbeidsovereenkomst ;
 - b) verbod om een commercieel beroep uit te oefenen, tenzij aangegeven door de rechtbank ;
 - c) verbod om in ondergeschikt verband een openbare betrekking uit te oefenen ;

- d) verbod om een werkzaamheid uit te oefenen, die onverenigbaar is met de waardigheid of de onafhankelijkheid van zijn taak.

De arbeidsovereenkomst

Door de heer VAN DEN BOSSCHE wordt een amendement ingediend (Stuk nr. 552/11) om het mogelijk te maken dat een bedrijfsrevisor een arbeidsovereenkomst afsluit met een andere bedrijfsrevisor. Dit zal de kans geven aan jonge bedrijfsrevisoren om een startperiode door te maken. Daarenboven werd in hetzelfde amendement een aantal instellingen opgesomd waarbij een bedrijfsrevisor geen bezoldigde functie mag uitoefenen.

De heer DELAHAYE heeft het probleem van de arbeidsovereenkomst in een andere context opgevat en dient een amendement in (Stuk nr. 552/21), waardoor een bedrijfsrevisorwel bediende kan zijn van één van de vennootschappen, opgesomd in artikel 33. Hij verwijst hierbij naar het arrest van het Hof van Cassatie van 20 oktober 1976 (R.D.S. 1977, 76) waarin aanvaard wordt dat een zaakvoerder bediende kan zijn van zijn vennootschap.

In dit geval blijft zijn verantwoordelijkheid als zaakvoerder volledig ten opzichte van de vennootschap.

De Regering gaat akkoord met het amendement van de heer Van den Bossche op het primo van artikel 7bis (Stuk nr. 552/11) waardoor het aan een bedrijfsrevisor toegestaan wordt dat hij een arbeidsovereenkomst sluit met een andere bedrijfsrevisor. Hierdoor wordt ook ingestemd met de algemene doelstellingen van het amendement Delahaye.

Het komt de Regering echter nuttig voor op de ledenlijst van de bedrijfsrevisoren naast de naam van de bedrijfsrevisor-werknemer eveneens de naam van diens bedrijfsrevisor-werkgever te vermelden. De Regering dient hiervoor een amendement in (Stuk nr. 552/29)."

(Verslag Verhaegen, p. 66).

Verbod om een bestuursfunctie waar te nemen

"Wat verboden is, is de uitoefening van echte commerciële activiteiten door een bedrijfsrevisor.

In het onderdeel 2^o van hetzelfde artikel tussen de woorden "professionele" en "vennootschappen" de woorden "en interprofessionele" worden ingevoegd.

Hierdoor wordt ingegaan op een vraag van de heer Barzin die vroeg of het secundo van artikel 7bis ook toestaat dat bedrijfsrevisoren bestuurder of zaakvoerder mogen zijn van interprofessionele vennootschappen."

(Verslag VERHAEGEN, p. 67).

"In verband met het 2^o van deze bepaling preciseert de Minister dat de uitzondering op het verbod om een bestuursfunctie uit te oefenen enkel geldt voor professionele en interprofessionele vennootschappen waarbij het beroep van bedrijfsrevisor is betrokken.

Op de vraag van een lid antwoordt de Minister dat een revisor - althans principieel - beheerder kan zijn van een vereniging zonder winstoogmerk, voor zover die taak niet om een of andere reden - cf. bijvoorbeeld het 4^o van voornoemd artikel - strijdig zou zijn met een wettelijk of deontologisch verbod.

Een revisor mag ook een politiek mandaat uitoefenen. De Minister benadrukt dat het Instituut de plicht heeft op grond van zijn algemene toezichtsfunctie de concrete gevallen van onverenigbaarheid te beoordelen en desgevallend passende maatregelen of sancties te treffen."

(Verslag NICOLAS EN FEVRIER, p. 35).

De andere bedrijvigheden

"De heer VAN DEN BOSSCHE meent dat de woorden in de tertio van artikel 7bis "in ondergeschikt verband een betrekking uit te oefenen" te eng zijn en dat meer algemeen zou moeten worden verboden dat een door de overheid bezoldigde functie door bedrijfsrevisoren zou mogen worden uitgeoefend (Stuk nr. 552/11).

In verband met het tweede deel van het amendement van de heer VAN DEN BOSSCHE in verband met het verbod een bezoldigde functie uit te oefenen acht de Minister van Economische Zaken het amendement te verstrekken. Men beoogt immers de onafhankelijkheid in de hand te werken ; Welnu, het lijkt overdreven te stellen dat er geen onafhankelijkheid meer is zodra een opdracht voor de "overheid" werd aanvaard die door haar bezoldigd wordt.

Een lid stelt de vraag waarom in het laatste lid een uitzondering wordt gemaakt voor onderwijsopdrachten. Dit is onder de huidige economische toestand niet aanvaardbaar ; er moet plaats worden gemaakt voor tewerkstelling ; overigens ziet het lid niet goed in hoe beide jobs goed verricht kunnen worden.

De Minister vermeldt dat de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor onder toezicht van het Instituut gebeurt ; dit Instituut moet er met name op toezien dat er de nodige tijd beschikbaar is om de beroepsfunctie uit te oefenen waarbij de functie van bedrijfsrevisor een hoofdtaak is. Dit laat een meer realistische benadering van de mogelijke problemen toe dan een absoluut verbod.

De heer BAERT wil in zijn amendement op dit artikel (Stuk nr. 552/14) na de woorden "van zijn taak" in 4^o toevoegen wat volgt : "Wordt als onverenigbaar bestempeld elke activiteit die niet verwant is met de

taakomschrijving van de bedrijfsrevisor, voorzien in het artikel 15 en 15bis van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven".

De Minister acht het amendement van de heer BAERT overbodig gezien de ruime formulering van dit artikel.

Na indiening van het amendement van de Regering trekken de heren VAN DEN BOSSCHE en DELAHAYE hun amendement in."

(Verslag VERHAEGEN, p. 67).

Boekhoudkundige expertise

Terzake verwijzen wij naar hoofdstuk I van onderhavige studie. Wij onderstrepen hier enkel het principe :

"De wettelijke definitie van de taak van bedrijfsrevisor spitst zich weliswaar toe op de opdrachten die hem door de wet specifiek en uitsluitend worden toevertrouwd evenals op alle controle-opdrachten verricht met toepassing van of krachtens de wet. Dit impliceert echter geenszins - en hierop dient duidelijk gewezen - dat hij de opdrachten opgesomd in het huidig artikel 3 van de wet, niet langer zou mogen uitvoeren. De onverenigbaarheden worden behandeld in artikel 7bis van de wet ; de opdrachten bedoeld in het huidig artikel 3 vallen hier principieel niet onder. De bedrijfsrevisoren zullen deze dus vrij mogen blijven uitvoeren, mits inachtneming van de terzake geldende deontologische regels."

(Memorie van toelichting, p. 23).

DEEL 3 : DE GEMEENSCHAPPELIJKE BEROEPSUITOEFENING

A. WAT VOORAF GING AAN DE WET VAN 1953

Het wetsvoorstel van de heer LEBURTON is het enige waarin een beperkende omschrijving wordt gegeven van het vennootschapsbegrip :

"Wij moeten de diensten erkennen die de administratiekantoren, waarvan de meeste opgericht zijn in de vorm van kapitaalvennootschappen tot nog toe hebben bewezen. Maar er kan geen sprake van zijn dat zij als zodanig de functies zouden op zich nemen die aan de ondernemingsrevisoren zijn voorbehouden. Die functies kunnen slechts worden uitgeoefend onder de persoonlijke verantwoordelijkheid van de revisoren. Indien die voorwaarde wordt terzijde gelaten, zou men zich juist in dezelfde toestand bevinden als de tegenwoordige welke aan personen die net door het be-

roepsgeheim zijn gebonden, toelaat kennis te nemen van vaststellingen gedaan door beroepsaccountants die het beroepsgeheim moeten bewaren.

(...)

Het recht tot vereniging mag niet aan de revisoren worden geweigerd. Integendeel, alhoewel de vormen der handelsvennootschappen - waarvan de burgerlijke vennootschap de meest logische schijnt - dienen geweerd, moet men de oprichting van firma's van revisor in de hand werken, want het is die firma's dat de eerste beroepstucht, ingegeven door de verantwoordelijkheid van de revisor ten overstaan van zijn vennoten, zal ontstaan.

Men moet eveneens de aard der benaming voorzien onder welke de firma's van revisoren mogen voorkomen.

Bovendien, moet het recht om samen te werken met niet-revisoren aan de leden van het Instituut worden ontzegd, want de onontbeerlijke solidariteit der vennoten ten opzichte van hun verantwoordelijkheid tegenover derden mag niet worden verzwakt.

Men moet echter rekening houden met het bestaan van vreemde, uit onafhankelijke deskundigen samengestelde firma's en waarvan het behoud in België gewettigd is, vermits de meeste van die firma's controle uitoefenen in de bijkantoren van vreemde vennootschappen voor rekening van hun hoofdzetel. Die firma's passen trouwens reeds sedert lang de beginselen toe waarvan de invoering in België naar aanleiding van de oprichting van het Instituut wordt voorgesteld."

(Stuk Senaat, 1949-1950, p. 4 en 5).

De latere voorstellen verbieden de handelsvennootschapsvorm en de vereniging met personen die niet op de lijst der bedrijfsrevisoren ingeschreven zijn. De in het ontwerp LEBURTON opgenomen uitzonderingsmaatregel m.b.t. de buitenlandse kantoren wordt niet meer teruggevonden in andere documenten.

B. DE HERVORMING VAN 1985

"Mocht deze hervorming niet toelaten de taak van bedrijfsrevisor of van accountant te laten uitoefenen door rechtspersonen, dan zou zij snel achterhaald blijken en trouwens door de huidige toestand in de meeste andere landen in de schaduw worden gesteld. De tijd is voorbij dat de controletaak in een grote onderneming slechts kon worden toevertrouwd aan een natuurlijke persoon die ofwel alleen optrad ofwel in het kader van een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid waaraan een mandaat intuitu personae werd verleend.

Indien men, overeenkomstig de bedoeling van de Regering deze beroepen tot een internationaal niveau wil optillen dan moet in de mogelijkheid worden voorzien om het beroep uit te oefenen in het kader van een vennootschap met rechtspersoonlijkheid. Op die wijze wordt meer rechtszekerheid geschapen wat de betrekkingen met derden betreft en wordt de mogelijkheid geboden gediversifieerde en complementaire disciplines te beheersen ten einde tegemoet te komen aan de behoeften van nationale en multinationale ondernemingen, zowel op het stuk van controle als van adviesverstrekking."

(Memorie van toelichting, p. 4).

"Het nieuwe artikel 8 legt volgende principes vast :

- a) een bedrijfsrevisor mag zich verenigen met andere bedrijfsrevisoren, hetzij voor de uitoefening van zijn opdrachten, hetzij alleen voor het in gemeenschap brengen van kosten verbonden aan de uitoefening van hun beroep. Onverminderd de tuchtbevoegdheid van het Instituut vergt de oprichting van een dergelijke vereniging niet de voorafgaande toestemming van het Instituut. Als de vereniging gevormd is voor de uitoefening van zijn functie, moet de vereniging vanzelfsprekend opgericht zijn in een wettelijk toegelaten vorm : burgerlijke vereniging zonder afzonderlijke rechtspersoonlijkheid, burgerlijke professionele vennootschap, burgerlijke vennootschap onder handelsvorm, onder de voorwaarden bepaald door artikel 66.
- b) een bedrijfsrevisor mag zich verenigen met andere personen die in een ander land een als gelijkwaardig erkende hoedanigheid bezitten ; een voorafgaande en steeds herroepbare toestemming van het Instituut wordt echter vereist indien deze persoon krachtens zijn nationaal statuut gemachtigd is om opdrachten uit te voeren die in België niet verenigbaar zijn met deze van een bedrijfsrevisor of indien deze vereniging is opgericht in een rechtsvorm of onder voorwaarden die niet toelaatbaar zijn voor een vereniging van bedrijfsrevisoren in België.
- c) in geval van vereniging van een bedrijfsrevisor met een persoon die geen bedrijfsrevisor is in België of die in het buitenland geen als gelijkwaardige erkende hoedanigheid bezit, is de voorafgaande en steeds herroepbare toestemming vereist van het Instituut ; dit laatste kan, zoals in voorgaand geval, aan zijn toestemming voorwaarden verbinden. Zo kan een bedrijfsrevisor van het Instituut toestemming krijgen om zich te verenigen via een burgerlijke interprofessionele vennootschap met een accountant en met een organisatieconsulent, overeenkomstig het wettelijk statuut dat de Regering zich voorneemt in te voeren.

De beslissingen waarbij de Raad van het Instituut een toestemming verleent of weigert moeten met redenen omkleed zijn (cf. artikel 43 ontwerp).

Uit deze bepalingen blijkt dat de Regering in de voorgenomen hervorming de uitoefening van het beroep via vennootschappen, de verenigingen van revisoren over de grenzen heen, alsmede de oprichting van multidisciplinaire firma's wil toelaten en in de hand werken, mits uiteraard de wettelijke en professionele regels van het bedrijfsrevisoraat worden nageleefd."

(Memorie van toelichting, p. 27).

"Samenwerking met andere revisoren is niet aan een toestemming van het Instituut onderworpen, maar is vrij.

Daarentegen wordt wel een voorafgaande steeds herroepbare toestemming van het Instituut vereist voor de samenwerking met buitenlandse revisoren voor zover deze laatsten opdrachten mogen uitvoeren die voor Belgische revisoren niet verenigbaar worden geacht met het beroep of voor zover de samenwerking gebeurt binnen een juridische structuur die niet goorloofd is voor Belgische revisoren.

Een toestemming is eveneens vereist voor de samenwerking met anderen dan revisoren.

Een lid stelt de vraag of een middelvennootschap tussen revisoren na de overgangsperiode noodzakelijkerwijze de vorm zal moeten aannemen van een burgerlijke professionele vennootschap.

De Minister verwijst hiervoor naar het aangekondigde wetsontwerp inzake professionele vennootschappen.

De Minister vermeldt tevens dat het aangewezen is te refereren aan artikel 32 van het ontwerp voor de bepaling van de als gelijkwaardig erkende buitenlandse revisoren. De Regering dient daartoe een amendement in (Stuk nr. 552/29).

Tevens komt het de Regering wenselijk voor op de ledenlijst der revisoren te vermelden van welke vennootschap of vereniging met buitenlanders zij deel uitmaken. Dit wordt verwoord in een daartoe ingediend regeringsamendement (Stuk nr. 552/29)."

(Verslag VERHAEGEN, p. 69).

C. DE INTERPROFESSIONELE VENNOOTSCHAP

"De Minister verduidelijkt dat een toestemming van het Instituut vereist is voor elke samenwerkingsvorm met niet-revisoren.

Derhalve is deze toestemming zowel vereist voor een interprofessionele samenwerkingsvorm als voor een middelvennootschap met niet-revisoren.

Om alle twijfel daarover weg te nemen worden de woorden "ter uitvoering van hun beroepsactiviteit" vervangen door "beroepshalve".

De heer DELAHAYE dient een amendement in (Stuk nr. 552/21) dat ertoe strekt de samenwerking tussen revisoren, accountants, fiscale raadgevers en organisatieconsultants in elk geval toe te staan. De voorgelegde tekst van het ontwerp maakt immers een arbitraire weigering van het Instituut der Bedrijfsrevisoren mogelijk om met één van de voornoemde beroepsbeoefenaars samen te werken.

De Minister gaat met het beginsel dat wordt uitgedrukt door het voormeld amendement akkoord. Het Instituut mag inderdaad geen toestemming weigeren voor een interprofessionele samenwerking om de enige reden dat het gaat om de samenwerking met b.v. een accountant. Met de verwoording van het amendement kan de Minister evenwel niet instemmen. Enerzijds wordt verwezen naar een aantal niet-gereguleerde beroepen (fiscale raadgever, organisatieconsultant), anderzijds zou uit een opsomming a contrario kunnen worden afgeleid dat een samenwerking met anderen dan de voornoemde wel uitgesloten is."

(Verslag VERHAEGEN, p. 70).

Dit artikel voegt in de wet van 1953 een nieuw artikel 8 in, waarvan § 4 bepaalt dat geen enkele vereniging of maatschap beroepshalve mag worden gevormd tussen één en meer bedrijfsrevisoren en andere personen die deze hoedanigheden niet bezitten, behoudens toestemming van de Raad van het Instituut.

Ondervraagd door een lid, betoogt de Minister dat deze bepaling elke vorm van vennootschap of vereniging dekt (dus niet alleen de voorziene interprofessionele of middelenvennootschap) maar niet elke vorm van overeenkomst waarbij kosten worden gedeeld.

Ook bevestigt de Minister dat de burgerlijke middelenvennootschap ook menselijke middelen kan bevatten, doch dat in dit geval deze medewerking zich op het interne vlak moet situeren.

(Verslag NICOLAS en FEVRIER, P. 35 EN 36).

DEEL 4 : DE BEZOLDIGING

A. WAT DE WET VAN 1953 VOORAF GAAT

"Bij eenparig goedgekeurd amendement wordt voorgesteld het tweede lid te vervangen door de volgende volzin : "De desbetreffende modaliteiten en voorwaarden worden bepaald en gecontroleerd door de Raad der Orde." Dit wil niet zeggen dat de Raad der Orde het ereloon vaststelt voor elk geval.

De revisor maakt zelf zijn staat op, maar de Raad bepaalt algemene regels en neemt kennis van de vragen tot begroting, onverminderd de beoordeling van de rechtbanken.

De Commissie acht het nuttig zekere beginselen aan te duiden :

- a) De revisor zou altijd een vast ereloon moeten ontvangen, met uitsluiting van alle tantièmes op de winst ;
- b) De revisor zou, onder welke vorm ook, geen andere rechtstreekse of onrechtstreekse voordelen genieten dan bedoeld ereloon ;
- c) De aard en de belangrijkheid van de geleverde prestaties, alsmede hun verhouding tot het gevraagde ereloon zouden het voorwerp moeten uitmaken van een uitvoerige staat."

(Stuk Kamer, 1950-1951, nr. 514, p. 23).

"Artikel 9 van het ontwerp van wet verleent aan de Raad de bevoegdheid om de modaliteiten en de voorwaarden van de bezoldiging der revisoren vast te stellen en te controleren. Het spreekt vanzelf dat wanneer de modaliteiten en voorwaarden van die bezoldiging bij de wet worden bepaald, zoals dit voor de commissarissen-revisoren het geval is, de Raad zich naar die regelen heeft te gedragen."

(Stuk Kamer, 1952-1953, nr. 504, p. 3).

B. WETSVOORSTEL VAN DEN BRANDE

"Voor de bezoldiging van de revisor zijn twee formules mogelijk :

- betaling per gepresteerde periode ;
- forfaitaire betaling per mandaat of opdracht.

Beide formules hebben hun voor- en nadelen. Het lijkt dan ook aangewezen door deze wet niet meteen een bepaalde formule op te leggen. Dit kan best gebeuren bij koninklijk besluit op advies van het toezichtsgaan, waarin de voornaamste gebruikers van het revisoraat zijn vertegenwoordigd.

In verband met de honoraria, is het aangewezen deze niet rechtstreeks door de onderneming aan de revisor te laten uitbetalen, maar b.v. via een fonds, opgericht bij het toezichtsgaan, waarin alle ondernemingen die gebruik maken van de revisor op basis van een aantal criteria een bijdrage moeten storten. De uitwerking van de beste formule wordt aan de Koning na advies van het toezichtsgaan overgelaten. Dit laatste zal ook waken over de éénvormigheid inzake bezoldiging van de stagiair-revisoren, zodat aan deze personen een redelijk inkomen wordt verzekerd."

(Stuk Kamer, 1981-1982, nr. 119, p. 20).

C. DE HERVORMING VAN 1985

Principe

"De heer VAN DEN BOSSCHE acht het nuttig voor een efficiënte uitvoering van de taak en om dumping te voorkomen dat het Instituut tarieven kan vastleggen. Ten dien einde legt hij een amendement neer (Stuk nr. 552/30).

De rapporteur verwijst eveneens naar zijn amendement (Stuk nr. 552/7, II) dat dezelfde gedachte verwoordt.

Een lid meent dat dit een onmogelijke taak is en dat daardoor het vrij beroep als zodanig wordt aangepast.

Een ander lid acht het wel nuttig de mogelijkheid te laten aan het Instituut om een "vork" inzake honoraria te bepalen, zonder dat het Instituut daardoor verplicht wordt of daartoe dient over te gaan voor alle prestaties. Hierdoor wordt voldoende vrijheid gelaten en tevens de mogelijkheid gecreëerd om derden de gelegenheid te geven enig inzicht te verkrijgen in het vergoedingssysteem.

De Minister laat opmerken dat door de niet opgeheven eerste zin van artikel 9 van de wet van 22 juli 1953 de raad van het Instituut reeds de bevoegdheid heeft controle uit te oefenen op de vergoeding, zodat amendementen op de tekst van het ontwerp ter zake overbodig zijn. Er kan overigens nog op worden gewezen dat de vergoeding voor de bedrijfsrevisor-commissaris bij de aanvang van het mandaat wordt vastgesteld door de algemene vergadering, zodat deze laatste niet verrast zal kunnen worden wanneer de rekening wordt voorgelegd.

Een wettelijke tarifiering of een tarifiering uitgevaardigd door het Instituut is momenteel wel van toepassing voor de opdrachten van revisor bij banken, verzekering en portefeuillemaatschappijen. Hoewel deze tarieven op vrij homogene sectoren betrekking hebben, stuit hun toepassing op menigvuldige moeilijkheden. Het schijnt derhalve niet aangewezen, in de gegeven omstandigheden, tarieven uit te werken toepasselijk op alle ondernemingen."

(Verslag VERHAEGEN, p. 70).

Bezoldiging van de vennootschapscommissaris

"Door te bepalen dat de bezoldiging van de commissaris bestaat in een vast bedrag, dat bij de aanvang van zijn taak door de algemene vergadering wordt vastgesteld en niet kan worden gewijzigd tenzij met instemming van de partijen, wil het ontwerp niet uitsluiten dat de partijen een of andere indexeringsclausule zouden inlassen, waarvan de modaliteiten bij de aanvang van de taak worden overeengekomen en slechts door wederzijdse toestemming kunnen worden gewijzigd.

Wat de vergoeding betreft van de uitzonderlijke werkzaamheden verricht binnen het kader van zijn taak als commissaris zoals die is omschreven in artikel 64, §1, eerste lid, en in het algemeen van de bijzondere opdrachten die de commissaris voor de vennootschap zou dienen te vervullen (cf. supra commentaar bij artikel 10) kan de bepaling ervan door de algemene vergadering moeilijkheden opleveren. Een voorafgaande vaststelling ervan stuit op de moeilijkheid om a priori de noodzaak en de omvang van dergelijke werkzaamheden en opdrachten, die per definitie uitzonderlijk zijn, te bepalen. De toekenning van de bezoldiging a posteriori is daarentegen bekritiseerbaar vanuit het oogpunt van de rechtszekerheid. Het lijkt derhalve verkieslijk te voorzien dat het jaarverslag over dergelijke aangelegenheden een passende verantwoording zou bevatten.

Door het gebruik van de woorden "rechtstreeks of via tussenplaatsing van personen" wordt aan de tekst geen beperkende draagwijdte gegeven. Niet enkel worden de gevallen bedoeld waarin dergelijke opdrachten aan de commissaris zelf worden toevertrouwd, doch ook deze waarin dergelijke opdrachten aan natuurlijke personen of rechtspersonen worden toevertrouwd met wie de commissaris professioneel verbonden is.

Bovendien weze opgemerkt dat de bijzondere vermelding in het jaarverslag waarin het tweede lid voorziet, een substantiële vormvereiste is. Bij niet-naleving ervan zal de bezoldiging niet kunnen worden toegekend en zo dit al mocht gebeurd zijn, zullen de begunstigden deze verschuldigd zijn aan de vennootschap, ongeacht gebeurlijk verhaal hunnerzijds tegen de bestuurders."

(Memorie van toelichting, p. 17).

"De heer VAN DEN BOSSCHE wil door zijn amendement (Stuk nr. 552/5, 1) verzekeren dat de toegekende bezoldiging in verhouding zou staan met de controle-opdracht en dit zowel om deze behoorlijk te laten vervullen als om dumping te voorkomen.

De rapporteur verwijst in dit verband naar zijn amendement op artikel 38 van het ontwerp (Stuk nr. 552/7) waarbij een tarifiering wordt voorgesteld.

De afgevaardigde van de Regering onderschrijft de verantwoording van dit amendement."

(Verslag VERHAEGEN, p. 32).

"Bijzondere bezoldiging

Uitzonderlijke werkzaamheden of verenigbare taken of opdrachten mogen slechts op bijzondere wijze worden bezoldigd wanneer hierover een passende verantwoording wordt gegeven in het jaarverslag. Ook in dit artikel leek het wenselijk het begrip "tussenplaatsing van personen" te vervangen door de verwijzing naar de persoon waarmee de commissaris

een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat. Bovendien leek het nuttig te preciseren dat de vereiste verantwoording een aanduiding moet bevatten van de aard van de taak of van de opdracht met het bedrag van de daarbijbehorende bezoldiging.

Hierdoor is tevens het amendement van de heer Van den Bossche in de tekst geïntegreerd (Stuk nr. 552/8).

De vraag werd gesteld wat het gevolg is van het ontbreken van een toelichting in het jaarverslag van de bezoldiging van bijzondere taken of opdrachten.

De Minister van Economische Zaken beschouwt de verantwoordingsverplichting als een substantiele vormvereiste. De vergoeding zonder verantwoording kan dus teruggevorderd worden. Desgevallend beschikt de commissaris dan ook over een aansprakelijkheidsvordering tegen het bestuur dat, bij overtreding van de vennootschapswet, zou nalaten deze verantwoording in het jaarverslag op te nemen.

Meldingsplicht

Teneinde de actie van het Instituut op het stuk van de onafhankelijkheid van de commissaris te ondersteunen, wordt voorgesteld de in artikel 49 van het ontwerp bedoelde meldingsplicht met betrekking tot wettelijk aan bedrijfsrevisor voorbehouden opdrachten uit te breiden tot de opdrachten die niet wettelijk aan leden van het Instituut zijn voorbehouden en die worden uitgevoerd hetzij door de revisor, hetzij door een persoon waarmee hij een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, wanneer deze opdrachten worden bezoldigd door een onderneming waarin de betrokken bedrijfsrevisor een wettelijke opdracht vervult.

De Regering legt daartoe een amendement op artikel 49 van het ontwerp neer (Stuk nr. 552/20)."

(Verslag VERHAEGEN, p. 44 en 45).

Informatieverstrekking aan de ondernemingsraad

"Aan de ondernemingraad wordt het bedrag van de bezoldiging van de commissarissen-revisoren ter informatie medegedeeld. Deze bezoldiging vergoed de commissarissen voor hun opdracht als commissaris-revisor en voor de taak en de opdrachten die zij vervullen met toepassing van artikel 15bis. Op verzoek van de door de werknemers benoemde leden van de ondernemingsraad, die daartoe hebben beslist bij meerderheid van de door hen uitgebrachte stemmen, legt de revisor aan de ondernemingsraad een raming voor van de omvang van de prestaties vereist voor de vervulling van deze taak en van deze opdrachten."

(Artikel 15ter, §2, 2de lid, wet van 1948)

"Uit de tekst van het tweede lid van § 2 blijkt niet of de ondernemingsraad het bedrag van de voorgestelde bezoldiging, al dan niet met een dubbele meerderheid mag verwerpen, noch welke de gevolgen van een dergelijke verwerping zouden zijn : mag de ondernemingsraad (met welke meerderheid ?) een nieuw bedrag vaststellen ? Moeten de raad van bestuur of de zaakvoerders in dit geval, staande de vergadering, een nieuw bedrag voorstellen. Of moet een nieuw bedrag worden voorgesteld in de nieuwe voorstellen als bedoeld in het derde lid van §2 ? Hoe komt de Raad van State evenwel voor dat het derde lid van §2 niet geëigend is voor deze laatste hypothese, en dat de Regering op dit punt het ontwerp moet verduidelijken :

- of, en zoja onder welke voorwaarden, de ondernemingsraad de voorgestelde bezoldiging mag verwerpen ;
- op welke wijze desgevallend een andere bezoldiging moet worden vastgesteld."

(Advies van de RAAD VAN STATE : memorie van toelichting, p. 65).

"In het voorstel dat aan de ondernemingsraad wordt voorgelegd, wordt het bedrag van de bezoldiging van de commissaris-revisor vermeld. Op verzoek van de werknemers in de ondernemingsraad dient de revisor een raming te maken van de omvang van zijn prestaties.

De heer VAN DEN BRANDE acht het normaal dat bijzondere vergoedingen voor uitzonderlijke activiteiten eveneens meegedeeld worden. Hij diende hiervoor een amendement in (Stuk nr. 552/2.III).

De Regering stelt evenwel dat het onmogelijk is kennis te geven aan de aanvang van het ambt van uitzonderlijke werkzaamheden die per definitie niet voorzien zijn.

De verslaggever stelt de vraag of in geval de ondernemingsraad de voorgestelde bezoldiging inadequaat acht, de benoeming door de Voorzitter van de Rechtbank dient te gebeuren.

De Raad van State had deze vraag reeds gesteld (adv. R. v. St., p. 65) maar het antwoord hierop is uitgebleven.

De Minister verduidelijkt dat het slechts de bedoeling is dat de bezoldiging ter informatie wordt meegedeeld. Ten einde dit te verduidelijken dient de Regering een amendement in (Stuk nr. 552/15,1)."

(Verslag VERHAEGEN, p. 23).

Er wordt een amendement ingediend, houdende dat de bezoldiging van de commissarissen-revisoren wordt gedragen door de onderneming ; zij wordt gestort door het Instituut der Bedrijfsrevisoren dat die bezoldiging van de onderneming terugvordert.

Dit amendement wordt verantwoord door het streven de onafhankelijkheid van de revisoren te versterken ten aanzien van de ondernemingen en hun groepen vennoten met een meerderheidsparticipatie of met overwegende invloed.

Verwijzend naar de algemene bespreking ter zake stelt de Minister voor dit amendement te verwerpen.

Het amendement wordt verworpen met 10 tegen 2 stemmen."

(Verslag NICOLAS en FEVRIER, p. 27).

DEEL 5 : DE AANSPRAKELIJKHEID EN DE VERZEKERING

A. WAT VOORAF GING AAN DE WET VAN 1953

"Het eerste deel van het artikel stelt het wezenlijk persoonlijk karakter van de verantwoordelijkheid der revisoren vast. Die bepaling moet worden aangevuld door een tekst bestemd om te verhinderen dat de leden van het Instituut zouden ontheven worden van de gevolgen van een inbreuk of een opzettelijke fout door hen die deze inbreuk of deze fout zouden ingegeven hebben of er door begunstigd werden.

Men dient echter rekening te houden met het feit dat het verzekeringscontract burgerlijkrechtelijke aansprakelijkheid, zoals het thans in de Angelsaksische landen wordt toegepast om de beroepsmensen (geneesheren, advocaten, public accountants) te beschermen tegen de risico's die zij bij de uitoefening van hun beroep oplopen, van geheel andere aard is. Het feit dat de verzekerde regelmatig een gedeelte van zijn inkomsten aanwendt tot dekking van die risico's bewijst dat hij zich niet aan zijn verantwoordelijkheden wil onttrekken maar zich integendeel in staat wil stellen het hoofd er aan te bieden.

Het zou gewenst zijn die handelswijze uit te breiden tot de leden van het Instituut, doch er moet bepaald worden dat de verzekeringscontracten moeten aangegaan worden, bij een erkende verzekeringsmaatschappij en dat zij uitsluitend moeten slaan op de dekking der beroepsrisico's."

(Voorstel LEBURTON, Stuk Kamer, 1949-1950, nr. 19, p. 5).

"Elke opdracht tot nazicht of waarmerking verbindt de burgerlijke aansprakelijkheid van de revisor. Deze aansprakelijkheid kan niet op een derde worden overgedragen en is niet vatbaar voor ontslag bij overeenkomst, zelfs gedeeltelijk of wegens lichte tekortkomingen.

Beginselen :

- a) De aansprakelijkheid van de revisor valt onder de regels van het gemeen recht. Zij is bijgevolg contractueel of delictueel naargelang dat ze al dan niet voortvloeit uit een contract. Beide aansprakelijkheden kunnen trouwens samengaan.
- b) De aansprakelijkheid van de tot commissaris der vennootschap aangewezen commissaris-revisor ten overstaan van deze vennootschap wordt geregeld door de wet op de vennootschappen.
- c) De aansprakelijkheid van de revisor, die bij toepassing van artikel 15 der wet van 20 september 1948 door de ondernemingsraad wordt aangewezen, is van delictuele of quasi-delictuele aard, want de revisor treedt op krachtens de wet en niet krachtens een lastgeving.

De zwaarste aansprakelijkheid vloeit voort uit de beschikkingen van artikel 28 : schending van het beroepsgeheim, opzettelijk valse of onvolledige verklaringen. De burgerlijke aansprakelijkheid van de revisor kan worden in 't gedrang gebracht door lichtzinnigheid, onvoorzichtigheid, vergissing, zelfs te goeder trouw. Men zal letten op de aard van de bemoeiingen, de houding van het ondernemingshoofd, op de stand van de rekenplichtige wetenschap toegepast op het geval in geschil.

Tegenover, wie is de revisor aansprakelijk ?

De onderneming beschouwd, als een economische en sociale eenheid in de zin van de wet van 20 september 1948, heeft geen passende juridische structuur. In de rechtstaal blijft de onderneming steeds het rechtswezen uit het wetboek van koophandel : hetzij het ondernemingshoofd, dat de handel persoonlijk drijft, hetzij de handelsvennootschap.

De revisor zal natuurlijk aansprakelijk zijn tegenover de aldus opgevatte onderneming. Ook tegenover derden, voor zover hij hun schade heeft toegebracht door een foutieve daad.

De verzekering tegen risico's van de beroepsaansprakelijkheid wordt toegelaten. Het contract moet nochtans worden goedgekeurd door de Raad der Orde. De wet legt geen franchise op ; daarover zal bij voorkomend geval worden beslist door de reglementen."

(Verslag HUMBLET, Stuk Kamer, 1950-1951, nr. 514, p. 22).

B. DE DISCUSSIE ROND DE BEPERKTE AANSPRAKELIJKHEID EN DE VERPLICHTE VERZEKERING.

Het wetsontwerp van 1983 bevatte een innovatie nl. : de beperkte beroepsaansprakelijkheid m.b.t. opdrachten die voortvloeien uit de vennootschapswet. Daarenboven werd aan de bedrijfsrevisoren de verplichting opgelegd "zich in voldoende mate te verzekeren".

"Volledig nieuw daarentegen is de bepaling (derde lid) waardoor hun aansprakelijkheid kan worden beperkt tot een bedrag dat overeenstemt met vijftig maal de bezoldiging verbonden hetzij aan de opdracht voor dat jaar of voor één der jaren tijdens dewelke de fout wel begaan, hetzij aan de vervulling van andere opdrachten die krachtens de wet aan bedrijfsrevisoren worden opgedragen. Uiteraard geldt dergelijke beperking niet ingeval de schade zou voortvloeien uit een overtreding gepleegd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden.

Deze bepaling maakt de weg vrij voor de veralgemeende dekking, via de verzekeringstechniek, van de professionele risico's verbonden aan de uitoefening van de commissarisfunctie. Deze risico's zijn inderdaad van die aard dat een onbeperkte aansprakelijkheid op dat gebied in de praktijk niet verzekeraar is gebleken, vandaar de noodzaak om een juridische aansprakelijkheidsbeperking in te voeren.

De voorgestelde regeling biedt het voordeel aan eventueel benadeelde partijen zekerheid te verschaffen omtrent een werkelijk en belangrijk verhaalobject. In geval van grote risico's wordt immers vaak vastgesteld dat een onbeperkte aansprakelijkheid de facto ten zeerste beperkt kan zijn als gevolg van de beperkte omvang van het vermogen van de aansprakelijke persoon en verder als gevolg van de beperkingen waaraan het beslag op dit vermogen kan gebonden zijn.

Hierbij weze opgemerkt dat het niveau van de aansprakelijkheidsbeperking vrij hoog werd gesteld en vaak het privé-vermogen van de bedrijfsrevisor zal overtreffen."

(Memorie van toelichting, p. 19 en 20).

"Zoals uit de voorgestelde wettekst blijkt geldt dergelijke verzekeringsplicht voor alle controle-opdrachten die door of krachtens een wet zijn ingesteld. Deze verplichting strekt zich derhalve niet uit tot de aansprakelijkheid gebonden aan andere controle-opdrachten, die bedrijfsrevisoren - bijkomend - mogen vervullen binnen de perken van de wettelijke en deontologische verplichtingen die op hen van toepassing zijn.

Deze bepaling sluit ook aan bij het nieuw artikel 64nonies, Venn. W. (cf. artikel 16 van het ontwerp) waardoor de aansprakelijkheid die krachtens de vennootschapswet op de bedrijfsrevisoren en op de commissarissen-revisoren berust, in de regel wordt beperkt tot een bedrag dat gelijk is aan vijftig maal de bezoldiging verbonden aan het mandaat van commissaris of aan de vervulling van andere opdrachten die krachtens de vennootschapswet aan bedrijfsrevisoren wordt toevertrouwd.

Zoals toegelicht in de commentaar op het nieuw artikel 64nonies, Venn. W. (artikel 16 van het ontwerp) lijkt de bescherming van derden in geval van tekortkoming beter verzekerd door een regeling waarin de aansprakelijkheid financieel is beperkt doch gewaarborgd wordt door de verbintenis van een verzekeringsmaatschappij, dan door een principieel onbeperkte aansprakelijkheid, die in werkelijkheid evenwel slechts een beperkte patrimoniale betekenis kan hebben voor de schuldeisers van de schadevergoeding. Daarom legt

dit artikel de bedrijfsrevisoren de verplichting op - binnen de hierboven aangegeven beperkingen - hun professionele burgerrechtelijke aansprakelijkheid te dekken.

Er wordt echter een franchise opgelegd waarvan het minimumbedrag door de Koning wordt vastgesteld, om de revisor daadwerkelijk, doch in redelijke en doeltreffende mate, een gedeelte te laten dragen van de door derden opgelopen schade ingevolge vergissingen of fouten van zijnentwege.

De bepalingen van de verzekeringspolis moeten door de Raad van het Instituut worden goedgekeurd. "

(Memorie van toelichting, p. 29).

Deze innovatie werd vrij koel onthaald door de Raad van State :

"Meer algemeen dient gesteld dat de aansprakelijkheidsbeperking zeer ongevoelen is in ons privaatrecht. In principe is iedereen aansprakelijk voor de gevolgen van zijn fouten ; dit geldt ook voor de beroepsaansprakelijkheid. De vraag rijst waarom, moet toepassing van het vierde lid, het slachtoffer, en niet degene die de fout heeft begaan, desgevallend ten dele de nadelige gevolgen van deze fout moet dragen. De oplossing lijkt temeer ongevoelen, daar de mogelijkheid bestaat de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor op een verzekeraar af te wentelen, en de dekking, die door de verzekeraars kan worden verleend naar alle waarschijnlijkheid veel hoger kan zijn dan de beperking van de aansprakelijkheid als geregeld in het vierde lid.

De memorie van toelichting verklaart dat een onbeperkte aansprakelijkheid "feitelijk niet verzekeraar is". Die verklaring doet de volgende vragen rijzen : Is een onbeperkte aansprakelijkheid al dan niet verzekeraar, en zo neen, is de gevolgtrekking dan niet gewettigd dat de verzekeringsplicht, niet de aansprakelijkheid, dient te worden gedekt ? Ingeval dezelfde fouten gedurende verschillende jaren begaan worden, of ingeval de gevolgen van een fout zich over verschillende jaren uitstrekken, hoe wordt dan de beperking van de aansprakelijkheid berekend ? Een beperking per jaar is gebruikelijk in de verzekeringspolissen maar is een nieuwigheid inzake aansprakelijkheid. En, ten slotte, is er nog de vraag of de beweerdde onverzekerbaarheid een voldoende verantwoording is, enerzijds, voor de aansprakelijkheidsbeperking van de bedrijfsrevisor, en, anderzijds, voor het gedane onderscheid tussen de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor en de aansprakelijkheid van de vennoot die een onderzoeks- en controlerecht uitoefent.

Bovendien is de regeling in het vijfde lid vrij ingewikkeld, zodat zich ernstige toepassingsmoeilijkheden zullen voordoen."

(Memorie van toelichting, p. 73).

Na lange discussie, wordt door de speciale Kamercommissie opnieuw de onbeperkte aansprakelijkheid ingevoerd.

"Omvang van de verantwoordelijkheid

Op dit ogenblik is de verantwoordelijkheid zowel van de bestuurders als van de commissarissen onbeperkt.

In de praktijk is deze onbeperkteid echter beperkt tot de omvang van hun patrimonium.

Het is echter te verwachten dat de schadevergoedingsvordering wegens beroepsfouten van bedrijfsrevisoren, zoals trouwens voor andere beroepen, in de toekomst zullen toenemen. Dergelijke vorderingen kunnen aanzienlijke bedragen uitmaken. (Zie voor deze problematiek "Auditors : A. Critical Review of their Role", The Company Lawyer, 1983, p. 187).

Vandaar het standpunt van de Regering om het bedrag van de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor te beperken maar dan tot een bedrag waarop reëel beslag zal kunnen worden gelegd en voor welk bedrag trouwens de verplichting wordt ingelast om een beroepsverzekering af te sluiten (zie art. 40 van het ontwerp). Op deze wijze zullen de rechten van de derden beter beschermd zijn.

Er zijn trouwens precedents in verband met de beperking van de aansprakelijkheid. Een beperking van de aansprakelijkheid van de commissaris komt ook in Duitsland voor waar de Wirtschaftsprüfer aansprakelijk is tot 500.000 DM. In het Belgisch recht is er eveneens een aansprakelijkheidsbeperking voor de hotelier (art. 1952, B.W.), voor de scheepseigenaars (art. 46, §II, Zeevaartwet), inzake nucleaire schade en ook voor schade bij transport.

Invoering van de hoofdelijke onbeperkte aansprakelijkheid

Door de heer VAN DEN BOSSCHE worden drie amendementen ingediend (Stukken nr.s 552/8 en 552/9-IV) met drie doeleinden namelijk het invoeren van de hoofdelijke aansprakelijkheid, ook voor alinea 1 namelijk de tekortkoming in hun taak, beoordeling van deze aansprakelijkheid volgens de regels van de lastgeving en het weglaten van de beperkte aansprakelijkheid.

De heer VAN DEN BOSSCHE licht zijn drie amendementen op deze bepaling toe.

Vooreerst acht hij het wenselijk dat ook een hoofdelijkheid wordt voorzien voor andere fouten dan overtredingen van de vennootschappenwet of de statuten. De indiener van de amendementen verwijst in dit verband naar de regeling van de bestuurders in het wetsontwerp nr. 387/1 (1979-1980). De taakverdeling die door het college van commissarissen wordt doorgevoerd moet immers irrelevant zijn gelet op het feit dat aan het college als zodanig de opdracht wordt gegeven de controle uit te oefenen.

Vervolgens is het wenselijk te refereren naar de regels inzake lastgeving waardoor de beoordeling mogelijk is binnen een gekend kader. Tenslotte dient de aansprakelijkheidsbeperking geschrapt te worden. Al is het inderdaad zo dat wanneer een debiteur een vermogen heeft dat ontoereikend is om de schuld te voldoen de schuldeiser onbevredigd blijft, dan mag toch niet uit

het oog worden verloren dat ook andere vrije beroepen het recht zouden kunnen laten gelden om een dergelijke aansprakelijkheidsbeperking op te eisen waardoor de maatschappelijke ordening op juridisch vlak fundamenteel dreigt gewijzigd te worden. Een dergelijke wijziging mag niet zonder een grondig voorafgaand onderzoek geïntroduceerd worden.

Overigens zouden de slachtoffers van de fouten van de commissaris reeds genoegzaam aan hun trekken komen wanneer in de wet een minimale verzekeringsplicht wordt ingeschreven vb. ten belope van ten minste 50 X een jaarbezoldiging.

Discussiepunten over de verantwoordelijkheid

1. De juridische figuur van de lastgeving

De Minister van Justitie betwist het nut van de verwijzing naar de regels omtrent de lastgeving. De enige reden waarom men naar de lastgeving zou kunnen verwijzen is dat de aansprakelijkheid van de niet bezoldigde lasthebber minder streng beoordeeld wordt dan de verantwoordelijkheid van de bezoldigde lasthebber. Welnu, het mandaat van de commissaris zal steeds bezoldigd zijn.

2. De hoofdelijke aansprakelijkheid

Het eerste lid voorziet geen hoofdelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor wanneer het gaat om de vervulling van zijn taak. Men kan dan ook moeilijk innoveren t.a.v. de commissaris zonder dat ook te doen voor het bestuur. Derhalve moet dan ook nu nog geen hoofdelijkheid voor louter contractuele fouten worden voorzien. Voor de commissaris moet dezelfde regeling gelden als voor het bestuur, nl. dat in concreto zal moeten bewezen worden wie de fout heeft begaan.

Daarbij moet overigens reeds nu rekening gehouden worden dat ook voor beleidsfouten een solidaire veroordeling of een veroordeling in solidum kan uitgesproken worden wanneer het gaat om gemeenschappelijke of samenlopende fouten.

3. De aansprakelijkheidsbeperking

Wat de afwijzing van de aansprakelijkheidsbeperking betreft, moet meegedeeld worden dat de Minister van Justitie daar geen principieel punt van wenst te maken en deze kwestie overlaat aan de wijsheid van de commissie. Nochtans wenst hij te wijzen op enkele opmerkingen van de bedrijfsrevisoren. De revisoren vrezen dat er een opmerkelijke verhoging van de verzekeringspremie zal komen indien een onbeperkte aansprakelijkheid wordt gehandhaafd. Daarenboven zou er sneller een veroordeling kunnen worden uitgesproken indien er een verplichte verzekering is.

Een lid laat opmerken dat het toch zeer merkwaardig is dat hier uitsluitend een aansprakelijkheidsbeperking wordt ingevoerd voor de revisoren

en er geen enkele specifieke regeling ter overweging wordt gelegd wat het bestuur betreft. Heel wat ambtenaren of bedienden zijn blootgesteld met hun persoonlijk vermogen aan aansprakelijkheidsvorderingen die tegen hen als bestuurder worden ingesteld (zonder daarvoor zelf een bijkomende vergoeding te krijgen) of de bestuurders van N.I.M. of G.I.M.V. in de vennootschappen waarin deze deelnemen.

Een ander lid deelt deze opvatting en wijst erop dat een aansprakelijkheidsbeperking wordt ingevoerd ten voordele van één orgaan terwijl het ander orgaan nl. het bestuur buiten beschouwing gelaten wordt, hoewel het onmiskenbaar is dat ook daar een onderscheid op het vlak van de aansprakelijkheid zou moeten doorgevoerd worden tussen de actieve bestuurders welke functies overigens wettelijk onderscheiden worden in de banken. Hij acht derhalve het derde lid niet opportuun.

Een lid stipt nog aan dat, al is de aansprakelijkheidsbeperking in ons recht niet nieuw en ook terug te vinden in de matigingsbevoegdheid van de veroordeling door de rechter bij schade veroorzaakt door krankzinnigen (art. 138bis, B.W.) of bij een kennelijke grove fout van bestuurders (art. 63ter, Venn. W.) dat het toch op zijn minst onlogisch is een aansprakelijkheidsbeperking toe te kennen aan gespecialiseerde, bijzonder daartoe opgeleide revisoren en niets daarover te voorzien voor daartoe niet geschoolde bestuurders waarvan de theoretische aansprakelijkheid tenminste even groot is, al is zij van een andere aard.

De Minister van Economische Zaken meent dat, al is er een verband tussen de aansprakelijkheid van de commissaris en deze van het bestuur, het toch over een verschillende aansprakelijkheid gaat.

Overigens is hij de mening toegedaan dat het hier niet hoeft te gaan om een precedent maar dat wel kan overwogen worden de aansprakelijkheid van de bestuurders precieser af te bakenen."

(Verslag VERHAEGEN, p. 53).

Door af te zien van de idee van de beperkte aansprakelijkheid komt ook de verplichting van "in voldoende mate verzekerd te zijn" te vervallen. Men gaat dus terug naar de regeling opgenomen in artikel 8 van de wet van 1953, dat ondertussen het artikel 9bis is geworden.

"Verzekeringsverplichting en aansprakelijkheidsbeperking

In deze bepaling wordt de verzekeringsplicht ingevoerd en tevens de aansprakelijkheidsbeperking voor de uitoefening van de functie van bedrijfsrevisor.

De Minister van Economische Zaken wijst erop dat in Duitsland de "Wirtschaftsprüfer" een aansprakelijkheidsbeperking kent ten belope van 500.000 D.M. ; dat er enorme vorderingen zijn in het buitenland en met

name de V.S.A. ; dat een onbeperkte aansprakelijkheid theoretisch is wanneer ze niet verzekerd kan worden, dat Belgische verzekeraars slechts voor 30 miljoen wensen te verzekeren.

Een lid stelt de vraag of de verplichte verzekering de aansprakelijkheidsvorderingen niet zal laten toenemen.

De Minister stelt dat de verzekeringsverplichting het corollarium is van de aansprakelijkheidsbeperking.

Een ander meent dat men niet voor één bepaalde beroepsgroep moet afwijken van het algemeen rechtsbeginsel van de onbeperkte aansprakelijkheid. Verschillende leden sluiten zich bij die mening aan.

De Minister sluit zich aan bij het standpunt van de Commissie om geen aansprakelijkheidsbeperking in te voeren, omdat hiermede een uitzonderingsregime wordt gecreëerd dat alleen geldt voor bedrijfsrevisoren, en evenmin een verzekeringsverplichting op te leggen. Door de Regering wordt dan ook voorgesteld artikel 40 te schrappen.

(Stuk nr. 552/29).

De heer VAN DEN BOSSCHE wil door zijn amendement (Stuk nr. 552/30) en het subamendement (Stuk nr. 552/31-II) duidelijk stellen dat exonerationebedingen niet toegestaan zijn. Een lid laat opmerken dat dit amendement overbodig is. Voor de uitvoering van de wettelijke opdrachten is geen exoneratione mogelijk aangezien het gaat om de uitvoering van taken die door de wetgever zijn opgelegd en dus van openbare orde zijn. Voor de andere opdrachten wordt de exonerationemogelijkheid beperkt door het gemene recht dat de exonerationeclausule vernietigd verklaard wanneer daardoor het voorwerp van de opgenomen verbintenissen te niet wordt gedaan of verdwijnt. De Regering beaamt dit en de heer VAN DEN BOSSCHE trekt zijn amendement in."

(Verslag VERHAEGEN, p. 73).

DEEL 6 : HET BEROEPSGEHEIM

A. WAT VOORAF GING AAN DE WET VAN 1953

"Er dient rekening mede gehouden, dat de revisoren, door hun ambt zelf, kennis zullen krijgen van gegevens van uiterst vertrouwelijke aard, welke verband houden met persoonlijke toestanden en met de werking van de ondernemingen. Een uiterst strenge verplichting tot het bewaren van het beroepsgeheim dient hun dan ook opgelegd. Ook de stagedoenden en het eventueel door de revisoren in dienst genomen personeel zijn aan be-

doelde verplichting onderworpen. De derden die aanspraak zullen maken op de dienstverstrekingen van de leden van het Instituut zijn er toe gerechtigd, in dit verband de meeste waarborgen te eisen.

Bij artikel 39 wordt de toepassing van strenge strafbepalingen voorzien in geval van schending van het beroepsgeheim."

(Voorstel LEBURTON, Stuk Kamer, 1949-1950, nr. 19, p. 6).

"Het beroepsgeheim slaat niet alleen op de feiten en inlichtingen die aan de revisor in vertrouwen worden medegedeeld, maar ook op de feiten en inlichtingen waarvan hij kennis neemt, of waar hij op de een of andere wijze achter komt.

Het geheim dekt verder niet alleen de feiten van het economisch, financieel en boekhoudkundig leven van de onderneming, maar in het algemeen al wat haar zelf, haar leiding, haar personeel, haar leveranciers, haar concurrenten en haar cliënten aanbelangt.

De enige twee uitzonderingen op de onwrikbaarheid van het beroepsgeheim zijn die voorzien bij artikel 458 van het Wetboek van strafrecht : de getuigenis vóór het gerecht en het bevel van de wet.

De revisor die belast is met ene opdracht tot nazicht mag, in zijn verslag, melding maken van de boekhoudkundige gegevens en de economische feiten die de bestanddelen uitmaken van zijn nazicht, in zover deze gegevens en feiten onontbeerlijk zijn met het oog op de vervulling van zijn wettelijke opdracht ; hij moet er zich van onthouden feiten te vermelden die niet in verband staan met het vervullen van die opdracht.

Er werd hierboven reeds op gewezen dat de opdracht tot waarmede geen uitleggingen of commentaar omvat.

Verder dient opgemerkt dat het beroepsgeheim niet geldt voor de betrekkingen in tuchtzaken van de revisor met de overheid van de Orde. In dit geval zal de regel gevolgd worden die van toepassing is in alle georganiseerde vrije beroepen, en waarbij aan de leden der beroepsverenigingen de verplichting wordt opgelegd aan de tuchtoverheid de waarheid te zeggen : de individuele plicht inzake beroepsgeheim wordt dan op die overheid overgedragen.

De verplichting van het beroepsgeheim strekt zich uit tot de stagiairs en tot de personen in dienst van de revisoren."

(Verslag HUMBLET, Stuk Kamer, 1950-1951, nr. 514, p. 27).

"De commissieleden hebben de nadruk gelegd op het belang en het absoluut karakter van de geheimhoudingsplicht. Het is wel verstaan dat deze geldt tegenover allen, zowel wat betreft het voorwerp der taak zelf als de inlichtingen die de revisoren bij de uitvoering daarvan mochten bekend worden.

De enige uitzonderingen, welke strict dienen uitgelegd, zijn de twee uitzonderingen bedoeld bij artikel 27 zelf, alsmede die in tuchtzaken welke in het verslag van de heer HUMBLET wordt toegelicht."

(Verslag VAN HEMELRIJCK, Stuk Senaat, 1951-1952, nr. 513 p. 10).

B. HET WETSONTWERP VAN 1983 STELT DE INVOERING VOOR VAN EEN NIEUW ARTIKEL

"Art. 9bis - De bedrijfsrevisoren, de stagiairs, alsmede de personen waarvoor ze moeten instaan mogen geen ruchtbaarheid geven aan de inlichtingen en feiten waarvan ze kennis hebben gekregen tijdens de uitvoering van hun taken."

Dit verbod geldt niet :

- a) wanneer zij geroepen worden om in rechte getuigenis af te leggen ;
- b) wanneer de wet hen verplicht of toelaat deze inlichtingen kenbaar te maken ;
- c) voor de mededeling van een attest of een bevestiging verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waarbij zij hun taak uitoefenen, of gericht, binnen het kader van de controle die hun met betrekking tot de jaarrekening van een onderneming werd toevertrouwd, tot een commissaris-revisor of een persoon die in een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige taak uitoefent als deze van commissaris-revisor."

De Raad van State drukt zijn bezorgdheid uit m.b.t. deze uitzondering :

"Littera c) gaat uit van twee hypothesen. Voor de mededeling van "een attest of een bevestiging" (waarbij niet bepaald wordt wat met "een bevestiging" wordt bedoeld), moeten de bedrijfsrevisoren daartoe de toestemming hebben verkregen van de onderneming waarbij zij hun functie uitoefenen. Worden die attesten en bevestigingen "binnen het kader van een controle-opdracht", gericht tot een commissaris-revisor of een persoon die in een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige functie uitoefent als deze van commissaris-revisor, dan bepaalt het ontwerp niet dat de toestemming van de onderneming vereist is. Ter illustratie van deze tweede hypothese vermeldt de memorie van toelichting de controle van een geconsolideerde jaarrekening. Dit is evenwel slechts een voorbeeld. Ter beveiliging van de belangen waarvan de bescherming beoogd wordt door artikel 36 van het ontwerp, verdient het de voorkeur dat ook in de tweede hypothese de toestemming van de onderneming vereist is. De toestemming kan desgevallend algemeen en doorlopend zijn, wanneer het gaat om de controle van een geconsolideerde jaarrekening."

(Memorie van toelichting, p. 49).

In de Kamer wordt het principe van het invoeren van een nieuw artikel verworpen :

"Dit artikel omschrijft voor de bedrijfsrevisoren en stagiairs het beroepsgeheim in die zin dat zij geen ruchtbaarheid mogen geven aan de inlichtingen en feiten waarvan ze kennis hebben gekregen tijdens de uitvoering van hun taken. Het artikel 29 voorziet hierop in een aantal uitzonderingen.

Een lid maakt de opmerking dat de tekst ruimer is dan de interpretatie van het Hof van Cassatie. Volgens het Hof zijn alleen de strikt persoonlijke feiten beschermd door het beroepsgeheim. Hier gaat het echter over alle inlichtingen.

Een lid wenst te vernemen waarom inzake beroepsgeheim niet expliciet verwezen wordt naar artikel 458 van het Strafwetboek of waarom deze bepaling niet overgenomen wordt met toevoeging van littera c. De voorgestelde werkwijze zou de duidelijkheid en de uniforme interpretatie in de hand werken.

Een ander lid sluit zich hierbij aan en wijst op een tekstverschil tussen de voorgestelde tekst en artikel 458 van het Strafwetboek met name "ruchtbaarheid geven" versus "bekend maken".

De Minister neemt deze suggestie in overweging en laat opmerken dat de geheimhouding ook niet speelt bij visering van geconsolideerde jaarrekeningen (sub c).

Een lid vraagt of de geheimhoudingsplicht ook bestaat in hoofde van de Raad van het Instituut n.a.v. een tuchtprocedure.

De Minister wijst erop dat elk onderzoek inzake tucht en toezicht in toepassing van artikel 18ter een vertrouwelijk karakter heeft.

Hetzelfde lid vraagt ook of de geheimhouding betrekking heeft op medewerkers, niet-aangestelden.

Op een en ander punt wordt door de Regering bevestigend geantwoord."

(Verslag VERHAEGEN, p. 71).

C. TERUGKEER NAAR HET GEMEEN RECHT

Het vraagstuk van het beroepsgeheim wordt uiteindelijk opnieuw aangeraakt bij de bespreking van de strafsancties :

"In verband met het beroepsgeheim dringt de commissie aan om zo nauw mogelijk aan te sluiten bij artikel 458 van het Strafwetboek. Er bestaat reeds voldoende rechtspraak in verband met dit artikel 458 over de juiste omschrijving van het beroepsgeheim.

Daarenboven moet ook rekening worden gehouden met artikel 39 van het ontwerp waarin de principes van de geheimhouding worden besproken en uiteindelijk met de strafmaat, bepaald in artikel 10 van het ontwerp."

(Verslag VERHAEGEN, p. 83).

Een uitzondering blijft gelden "voor de mededeling van een attest of van een bevestiging verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waarbij zij hun taak uitoefenen, of gericht, binnen het kader van de hun toevertrouwde controle over de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een onderneming, tot een commissaris-revisor of een persoon die in een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige taak uitoefent als deze van commissaris-revisor (Art. 27)."

HOOFDSTUK 6 : DE UITOEFENING VAN HET BEROEP

DEEL 1 : PROFESSIONELE GEDRAGSREGELS

"In het nieuw artikel 18bis wordt vooreerst de bevoegdheid van de Raad van het Instituut bevestigd om te bepalen op welke wijze de bedrijfsrevisor bij het vervullen van de in artikel 3 bedoelde opdrachten hoort te handelen.

Deze bepaling verwijst aldus naar de zogenaamde "controlenormen" die de Raad van het Instituut heeft vastgesteld, daarbij gevolg gevend aan de wens geuit door de wetgever tijdens de voorbereidende werkzaamheden van de boekhoudwet van 17 juli 1975. Ook in het buitenland en in internationale verenigingen werden dergelijke professionele gedragsregels uitgewerkt door de bevoegde instanties.

In dergelijke gedragsregels of normen wordt beschreven welke werkwijze naar het oordeel van een bevoegde instantie van een bedrijfsrevisor in de regel mag worden verwacht, wil hij zijn taak naar behoren vervullen. Deze regels zijn, althans in beginsel, juridisch niet bindend in die zin dat hun niet-naleving niet automatisch leidt tot sancties. Niettemin spreekt het vanzelf dat in geval van betwisting de wijze waarop een bedrijfsrevisor werkzaam is, evenals de burgerrechtelijke en zelfs strafrechtelijke aansprakelijkheid (cf. artikel 17, wet van 17 juli 1975) die daaraan gebonden is, zal getoetst worden aan de normen uitgevaardigd door de Raad van het Instituut.

Verder moet in deze aangelegenheid de aandacht worden gevestigd op artikel 100, § 1, derde lid, van het ontwerp krachtens hetwelk de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat onder meer moet worden geraadpleegd over elke beslissing met een algemene strekking te treffen door de Raad van het Instituut, in toepassing van het hier besproken artikel 18bis. Deze bepaling impliceert dat tussen het Instituut en de Hoge Raad effectief overleg wordt gepleegd bij de uitwerking van controlenormen (cf. infra, toelichting bij artikel 100)."

(Memorie van toelichting, p. 30).

De Raad van State maakte een aantal tegenwerpingen m.b.t. de normatieve bevoegdheid van een beroepsorganisme. Hij was voornamelijk bezorgd omwille van het dwingende karakter van de normen : een stelling, die overigens werd verlaten :

"Het artikel bepaalt dat de "controlenormen", die van toepassing zijn op alle of bepaalde opdrachten van de bedrijfsrevisor, door het Instituut worden vastgesteld. De memorie van toelichting beklemtoont dat het Instituut thans reeds "controlenormen" uitvaardigt, en dat dergelijke normen ook in het buitenland en in internationale groeperingen" door de bevoegde instanties" worden uitgewerkt.

Volgens het artikel zijn bedoelde normen "bindend voor de leden van het Instituut". Uit de memorie van toelichting blijkt bovendien dat met name op grond van deze normen, de wijze waarop een revisor zijn opdrachten vervult, evenals "zijn burgerlijke en zelfs strafrechtelijke verantwoordelijkheid", kunnen worden beoordeeld. Bedoelde normen hebben derhalve een aanzienlijke juridische betekenis. Om grondwettelijke redenen is het niet verantwoord de verordenende bevoegdheid dienaangaande aan het Instituut toe te wijzen. Deze verordenende bevoegdheid dient te worden toegewezen aan de Koning die haar uitoefent, desgevallend, op voorstel of na advies van het Instituut.

Noch de tekst van artikel 14 van het ontwerp noch de memorie van toelichting verstrekken enige uitleg bij het begrip "controlenorm". Uit de alsnog door het Instituut vastgestelde controlenormen (zie : Instituut der Bedrijfsrevisoren, Vademecum der bedrijfsrevisoren, deel I, Brussel, 1978, blz. 187 en volgende) blijkt dat die "controlenormen" geen gedetailleerde werkwijze omschrijven die de bedrijfsrevisor dient na te leven en toe te passen bij de vervulling van zijn controle-opdracht.

Er wordt door het ontwerp evenwel niet voorzien in een oplossing voor het geval dat er een interferentie of zelfs een conflict zou bestaan tussen deze controlenormen en de adviezen of aanbevelingen van de Commissie voor boekhoudkundige normen (artikel 14 van de wet van 17 juli 1975 betreffende de boekhouding en de jaarrekeningen der ondernemingen).

Bovendien is het niet duidelijk wie aansprakelijk kan worden gesteld wanneer een bedrijfsrevisor een controlenorm heeft nageleefd en toegepast, waarvan de inhoud, geheel of gedeeltelijk, kennelijk verkeerd is.

Het ontwerp bepaalt tevens dat de controlenormen vergezeld kunnen gaan van commentaar of uitleg "die de waarde heeft van een aanbeveling". Niet duidelijk is, welke rechtskracht een dergelijke aanbeveling bezit. Wordt zij bijvoorbeeld ook in aanmerking genomen om de aansprakelijkheid van de revisor te beoordelen ?

Het verdient de voorkeur dat de rechtskracht en de juridische gevolgen van bedoelde aanbeveling minstens in de memorie van toelichting zouden worden gepreciseerd. Zo de aanbeveling geen bindende rechtskracht heeft, mag zij door het Instituut worden vastgelegd.

De controlenormen mogen geen afbreuk doen aan de normen vastgesteld door de Hoge Raad voor het bedrijfsrevisoraat en voor het beroep van accountant betreffende de opdrachten van de bedrijfsrevisor bij een ondernemingsraad. Deze bevoegdheid tot het vaststellen van dergelijke normen wordt aan de Hoge Raad toegewezen bij artikel 83, vierde lid, van het ontwerp. Bij bedoelde bepaling zal de opmerking worden gemaakt dat deze verordenende

bevoegdheid niet aan de Hoge Raad, maar wel aan de Koning, moet worden toegewezen.

In de voorgestelde tekst van artikel 44 en van artikel 83 blijven de volgende vragen onbeantwoord : wie is bevoegd om de strijdigheid vast te stellen tussen een controlenorm, als bedoeld in artikel 44 van het ontwerp, en een norm vastgesteld door de Hoge Raad ? Welke oplossing geldt voor het geval dat een bedrijfsrevisor een controlenorm, als bedoeld in artikel 44 van het ontwerp, strijdig acht met een norm vastgesteld door de Hoge Raad, en de controlenorm om deze reden niet naleeft noch toepast ? Welke is de sanctie in geval van strijdigheid tussen een controlenorm, als bedoeld in artikel 44 van het ontwerp, en een norm vastgesteld door de Hoge Raad ?

Afgezien van het grondwettelijk motief, biedt een vaststelling door de Koning van de norm bedoeld in artikel 44 en in artikel 83 van het ontwerp het voordeel van eenheid in hoofde van de normerende overheid.

Indien de toewijzing van de verordende bevoegdheid aan de Koning, zoals door de Raad van State voorgesteld door de wetgever niet wordt weerhouden, dient alleszins in de wet een regeling te worden opgenomen betreffende de strijdigheid tussen de controlenormen, als bedoeld in artikel 44 van het ontwerp, en de normen vastgesteld door de Hoge Raad.

Waar artikel 83, derde lid, van het ontwerp bepaalt dat het advies van de Hoge Raad vereist is voor "elke beslissing met een algemene strekking" uitgaande van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren met toepassing van artikel 18bis van de wet van 22 juli 1953 (dit is artikel 44 van het ontwerp), is zodanige regeling ontoereikend om de problemen op te lossen die naar aanleiding van de genoemde strijdigheid kunnen rijzen.

Ten slotte zij beklemtoond dat het aanbeveling verdient dat de bij artikel 44 bedoelde controlenormen, gezien hun belang (artikel 83 heeft het over beslissingen "met een algemene strekking"), in het Belgisch Staatsblad wordt gepubliceerd."

(Memorie van toelichting, p. 52).

Spijts alle inspanningen slaagde de regering er niet in om haar standpunt in overeenstemming te brengen met dit van de Raad van State zonder te raken aan de rol van het IBR inzake de uitvaardiging van professionele gedragsregels. De gekozen oplossing is niet zonder meer eensluitend. De Kamercommissie zette de bespreking verder :

"Ten gevolge van het amendement door de Commissie aangenomen bij artikel 64, §1, 4^{de} lid, Venn. W., stelt de Minister van Economische Zaken dat in de Nederlandse tekst de woorden "de gebruikelijke werkwijzen" moeten vervangen worden door "de gebruikelijke controlenormen" ter vertaling van "les diligences normales".

Een lid stelt de vraag wat hier precies bedoeld wordt. Wanneer het gaat om deontologische normen is het voorgestelde vrij evident ; gaat het om prakti-

sche voorschriften dan moet men er toch rekening mee houden dat in individuele gevallen afwijkingen noodzakelijk kunnen zijn.

De Minister van Economische Zaken vermeldt dat hier aan de Raad van het Instituut een analoge opdracht wordt gegeven als aan de Commissie voor Boekhoudkundige normen. Terwijl deze laatste boekhoudkundige regels vastlegt, wordt aan de Raad de mogelijkheid geboden om controlenormen vast te stellen, m.a.w. algemene revisienormen die een professionele leidraad vormen voor de wijze waarop controle wordt uitgeoefend. Dergelijke normen bestaan reeds op nationaal en internationaal niveau en houden enerzijds de uitdrukking van een beginsel in en anderzijds gaan zij gepaard met concrete toepassingsgevallen, ten einde de betrouwbaarheid van de controleverwerking te kunnen opvoeren. Het louter deontologische wordt hiermee overstegen.

Zoals reeds in de Memorie van Toelichting aangestipt zijn de controlenormen niet bindend maar hebben zij het karakter van een aanbeveling waarvan afgeweken kan worden mits dit wordt verantwoord (Stuk nr. 552/1, blz. 30).

Twee commissieleden menen dat in de Nederlandse tekst de woorden "hoeft te volgen" moeten worden geschrapt terwijl in de Franse tekst de woorden "les diligences normales" moeten worden vervangen door "les normes de contrôle usuelles".

Door zijn amendement (552/30) wil de heer VAN DEN BOSSCHE een inspraak van de leden van het Instituut bij de uitvaardiging van controlenormen organiseren.

Tevens acht hij een publiciteit van deze normen gewenst, m.n. door een mededeling in het Staatsblad, gelet op het maatschappelijk belang.

De rapporteur meent dat hiermede meer problemen gecreëerd worden dan er worden opgelost. Immers, zolang deze normen niet gepubliceerd zijn in het Staatsblad, kunnen die niet tegen derden worden ingeroepen.

De Minister stemt met dit laatste in en wijst erop dat de normen nu reeds door ruim overleg, nationaal en internationaal, tot stand komen en ruim verspreid worden. Hij stipt nog aan dat in het regeringsamendement (Stuk nr. 552/29) de tekst wordt aangepast in de zin zoals gewenst door de Commissie, nl. door voortaan te spreken van "gebruikelijke controlenormen" i.p.v. "gebruikelijke werkwijzen" en door niet langer meer te vereisen dat deze steeds dwingend moeten worden gevolgd."

(Verslag VERHAEGEN, p. 75).

DEEL 2 : DE UITVOERING VAN DE CONTROLEOPDRACHT

De wetgever heeft zijn opvatting inzake de bevoegdheid van de persoon belast met de controle van de jaarrekening verwoord in de vennootschaps-wet.

Het ingevoegde artikel 64sexies luidt als volgt :

"De commissarissen kunnen te allen tijde ter plaatse inzage nemen van de boeken, brieven, notulen en in het algemeen van alle documenten en geschriften van de vennootschap. Zij kunnen van de bestuurders, van de gemachtigden en van de aangestelden van de vennootschap alle opheldering en inlichtingen vorderen en alle verificaties verrichten die zij nodig achten.

Zij kunnen van de bestuurders vorderen ter zetel van de vennootschap in het bezit te worden gesteld van inlichtingen betreffende verbonden ondernemingen of betreffende andere ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat, voor zover zij deze inlichtingen nodig achten om de financiële toestand van de vennootschap te controleren.

Zij kunnen van de bestuurders vorderen ter zetel van de vennootschap in het bezit te worden gesteld van inlichtingen betreffende verbonden ondernemingen of betreffende andere ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat, voor zover zij deze inlichtingen nodig achten om de financiële toestand van de vennootschap te controleren.

Zij kunnen van de bestuurders vorderen dat zij aan derden de bevestiging vragen van het bedrag van hun vorderingen op, hun schulden tegenover of van hun andere betrekkingen met de gecontroleerde vennootschap.

De bevoegdheden bedoeld in de vorige leden kunnen door de commissarissen, alleen of gezamenlijk handelend, worden uitgeoefend.

Tenminste halfjaarlijks wordt hun door de bestuurders een boekhoudkundige staat opgesteld volgens het schema van balans en resultatenrekening overgeemaakt.

De commissarissen kunnen zich bij de uitoefening van hun taak, op hun kosten, doen bijstaan door aangestelden of andere personen voor wie zij instaan."

In de voorbereidende werkzaamheden treft men weinig commentaar aan m.b.t. deze tekst. In de memorie van toelichting vindt men (p. 19) :

"Dit artikel bevestigt de bevoegdheden die de commissarissen reeds bezitten krachtens het huidig artikel 65 (cf. eerste lid) en vult ze aan (tweede en derde lid) inzake verbonden ondernemingen en inzake bij derden in te winnen inlichtingen over de gecontroleerde vennootschap.

Er wordt aangestipt dat deze bevoegdheden door de commissarissen, alleen of collegiaal kunnen worden uitgeoefend. Deze bepaling bevestigt het beginsel volgens hetwelk de commissarissen hun controletaken individueel moeten kunnen verrichten, ook al vormen zij een college.

Krachtens het zesde lid van dit artikel kunnen de commissarissen zich bij de uitoefening van hun opdracht, op hun kosten, doen bijstaan door aangestelden of andere personen voor wie zij instaan. Het is derhalve duidelijk dat de commissaris die verantwoordelijk is voor de keuze van zijn medewerkers, ook verantwoordelijk is voor de beroepsfouten die deze personen mochten begaan

in de uitoefening van de hun toevertrouwde opdrachten. Daarbij is het onverschillig of deze personen autonome deskundigen zijn of niet. In dit verband is het bij voorbeeld uitgesloten dat in het commissarisverslag een onderscheid qua aansprakelijkheid zou worden gemaakt of gesuggereerd tussen de controletaken die de commissaris persoonlijk heeft verricht en diegene die worden verricht door personen op wie hij een beroep heeft gedaan. Dit sluit natuurlijk geen verhaal uit van de aansprakelijk gestelde commissaris tegen deze personen wegens door hen begane fouten."

DEEL 3 : TOEZICHT VAN HET INSTITUUT

"Artikel 18ter, dat door artikel (52) in de wet van 1953 wordt ingevoerd, verplicht het Instituut erop toe te zien dat zijn leden de opdrachten, die hun worden toevertrouwd, deugdelijk vervullen en met name dat zij :

- 1^o hun beroepskennis op permanente wijze vervolmaken ;
- 2^o vooraleer een opdracht te aanvaarden, beschikken over de vereiste bekwaamheid, medewerking en tijd om deze opdracht goed uit te voeren ;
- 3^o zich met de nodige zorg en in volledige onafhankelijkheid kwijten van de hun toevertrouwde controle-opdrachten ;
- 4^o geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen ;
- 5^o geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de waardigheid of de onafhankelijkheid van hun taak.

Deze opdracht van het Instituut staat los van de tuchtbevoegdheid waarover Hoofdstuk V van de wet van 22 juli 1953 handelt, hoewel het vaststaat dat eventuele tekortkomingen van bedrijfsrevisoren ten opzichte van de in artikel 18ter opgesomde punten, tuchtmaatregelen kunnen rechtvaardigen.

Artikel 18ter situeert zich op het vlak van de administratieve en academische rol te vervullen door het Instituut. Het voorziet in een opdracht voor het Instituut en legt het verplichtingen op. Deze toezichtsfunctie zal in hoofdzaak aanleiding geven tot aanbevelingen of eventueel dwingende verzoeken om een gebrek of een aanvechtbare toestand te verhelpen, eerder dan tot sancties. Volgens de bewoordingen zelf van het artikel 18ter slaat deze bevoegdheid algemeen genomen op de goede uitvoering van de aan de leden van het Instituut toevertrouwde controle-opdrachten.

De vijf hierboven opgesomde punten vormen slechts een verduidelijking van sommige aspecten die op bijzondere wijze benadrukt dienen te worden.

Vooreerst wat de permanente bijscholing betreft. Zo men ooit voor zijn gehele beroepsloopbaan genoeg had aan de kennis die men had opgedaan vooraleer bedrijfsrevisor te worden, dan is die tijd lang voorbij. De evolutie verloopt te snel en is te groot om niet te eisen dat revisoren zich permanent en grondig zouden bijscholen. Hierop moet het Instituut toezien en, zo nodig, met name in samenwerking met derden en onderwijsinstellingen, er

voor zorgen dat effectieve bijscholingsmogelijkheden worden geboden aan de leden van het Instituut.

Voorts is er de verplichting voor de revisoren om te beschikken over de vereiste bekwaamheid, medewerking en tijd om de aanvaarde opdracht goed uit te voeren. Wanneer men, bij voorbeeld, een mandaat aanvaardt in een vennootschap met een bedrijvigheid die zich uitstrekt over talrijke vestigingen en bijkantoren in het buitenland zal de kennis en de organisatiemethode die zulks vereist, niet dezelfde zijn als wat vereist is voor een mandaat in een vennootschap waarvan de bedrijvigheid zich enkel op binnenlands vlak afspeelt. De noodzaak aan elke opdracht de nodige tijd te besteden om deze tot een goed einde te brengen, impliceert overigens dat de revisor de midde-len waarover hij beschikt zou aanpassen aan de omvang van de taken die hij aanvaardt, dan wel dat hij de taken die hij aanvaardt aanpast aan de midde-len waarover hij beschikt.

De punten 3, 4 en 5 vergen geen commentaar, daar ze evident zijn.

De leden 2 en 3 van artikel 18ter geven het Instituut de nodige onderzoeks-bevoegdheid om de opdracht die hem krachtens het eerst lid werd gegeven tot een goed einde te brengen. Deze bevoegdheid omvat met name de moge-lijkheid van de revisor te eisen dat hij alle informatie zou voorleggen zoals bij voorbeeld zijn werkschema en controlenota's, evenals de mogelijkheid -naar het voorbeeld van wat in het buitenland bestaat - om de betrouwbaar-heid te testen van zijn werkmethodes en de zorg te meten waarmee hij zijn opdracht uitvoert.

Het laatst lid van artikel 18ter betreffende het informeren van de Raad over de controle-opdrachten die de leden hebben aanvaard, houdt recht-streeks verband met de opheffing van de thans vereiste voorafgaande toe-stemming van de Raad van het Instituut bij het aanvaarden van enig man-daats als vennootschapscommissaris (cf. toelichting bij artikel 36 van het ontwerp).

Het nieuwe artikel 18quater ten slotte, bepaalt dat zo de Raad van het In-stituut kennis heeft van het feit dat een bedrijfsrevisor zich gedraagt op een wijze die strijdig is met de voorschriften van artikel 18ter, eerste lid, hij de betrokken persoon ertoe verplicht aan de omstreden toestand een einde te maken.

Wordt hieraan binnen de toegemeten termijn onvoldoende gevolg gegeven dan kan de Raad de zaak voorleggen aan de tuchtcommissie, met toepassing van de procedure en van de rechtsmiddelen die gelden in tuchtzaken. Aldus wordt tegemoet gekomen aan bezwaren van de Raad van State tegen de oorspron-kelijke versie van dit artikel (vroeger artikel 46 van het ontwerp).

De tuchtcommissie kan de bedrijfsrevisor verbieden bepaalde nieuwe opdrach-ten te aanvaarden of van hem eisen dat hij van bepaalde door hem aan-vaarde opdrachten afziet.

De toezichtsfunctie die aldus aan de Raad van het Instituut wordt toever-trouwd is een van de hoekstenen waarop de hervorming van het bedrijfsrevi-soraat is gesteund. Zij moet het krediet bevestigen dat verbonden is aan de

revisorale controle in België en in het buitenland, en er voor zorgen dat de certificeringen door leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren kunnen bogen op internationale erkenning."

(Memorie van toelichting, p. 31).

Het advies van de Raad van State m.b.t. de artikels 18ter en quater is zeer belangrijk. Nadat de Regering er kennis van genomen had, heeft zij in artikel 18quater de procedure vastgelegd waarbij vooraleer de revisor het verbod wordt opgelegd om een opdracht uit te voeren de zaak moet voorgelegd worden aan de Tuchtcommissie :

"Niet duidelijk is, of het niet-naleven door de bedrijfsrevisoren van deze verplichting, als bepaald in artikel 45, wordt aangezien als vatbaar voor een tuchtstraf. De memorie van toelichting preciseert dat de bij artikel 45 bedoelde opdracht van het Instituut losstaat van de tuchtbevoegdheid van het Instituut, "hoewel vaststaat dat eventuele tekortkomingen van revisoren ten opzichte van de in artikel 18ter (= artikel 45 van het ontwerp) opgesomde punten, tuchtmaatregelen kunnen rechtvaardigen". Dit blijkt ook uit het voorgestelde artikel 18quater van de wet van 22 juli 1953 (= artikel 46 van het ontwerp), waar uitdrukkelijk wordt verwezen naar artikel 18ter, eerste lid, 1^o tot 5^o (= artikel 45 van het ontwerp).

Krachtens bedoeld artikel 18quater, 1^o , kan, tot de toestand is verholpen, door de Raad van het Instituut aan de bedrijfsrevisor het verbod worden opgelegd om nieuwe opdrachten te aanvaarden, of van hem worden geëist dat hij bepaalde door hem aanvaarde opdrachten afziet. Het komt de Raad van State voor (onder voorbehoud van 's Raads fundamenteel bezwaar bij het voorgestelde artikel 18quater van de wet van 22 juli 1953) dat een dergelijke maatregel kan worden gelijkgesteld met de tuchtmaatregel van de schorsing (althans een gedeeltelijke schorsing), als bedoeld in artikel 50 van het ontwerp (= nieuw artikel 20 van de wet van 22 juli 1953), zodat bij dergelijke maatregelen de procedure en de rechtsmiddelen terzake van de tuchtrechtspraak dienen te worden toegepast.

(...)

Ten opzichte van het tweede lid van het ontworpen artikel gelden de volgende opmerkingen. Het volstaat niet, opdat een beslissing op grond van dit artikel kan worden genomen, dat de bedrijfsrevisor vooraf werd gehoord, of dat hij op regelmatige wijze werd opgeroepen om zich te verantwoorden. Overeenkomstig de beginselen van behoorlijk bestuur, dient de toepasselijke procedure minstens als volgt te worden ingericht :

- de bedrijfsrevisor moet bij een ter post aangetekende brief worden uitgenodigd om zich te verantwoorden ;
- vooraleer van de bedrijfsrevisor geëist wordt dat hij zich verantwoordt, moet hij kennis krijgen van het dossier betreffende de hem ten laste gelegde gedraging ;
- zo de bedrijfsrevisor op de uitnodiging om zich te verantwoorden binnen de gestelde termijn niet reageert, volstaat deze uitnodiging, en kan de

- procedure op geldige wijze voortgezet worden ;
- ter vrijwaring van de rechten van de verdediging, moet de bedrijfsrevisor de mogelijkheid hebben om zijn verantwoording, binnen een bepaalde termijn, schriftelijk mee te delen aan het Instituut ;
 - pas daarna kan de Raad van het Instituut de bedrijfsrevisor oproepen om hem te horen betreffende zijn verantwoording ;
 - de beslissing door de Raad van het Instituut krachtens artikel 18^{quater} genomen, moet met redenen omkleed zijn.

Het komt de Raad van State bovendien voor dat tegen de krachtens artikel 18^{quater} genomen beslissingen hoger beroep moet mogelijk zijn overeenkomstig artikel 51 van het ontwerp (= nieuw artikel 21 van de wet van 22 juli 1953). Zoals reeds werd aangestipt in de opmerkingen bij artikel 45 van het ontwerp, kunnen orde maatregelen waarin is voorzien door artikel 46, inderdaad gelijkgesteld worden met tuchtstraffen. Artikel 46 van het ontwerp zou derhalve overeenkomstig de voorafgaande opmerkingen dienen herschreven te worden."

(Memorie vqn toelichting, p. 53-54).

De commissiewerkzaamheden brengen weinig nieuwe elementen aan het licht :

"Het ontwerp bepaalt tevens dat het Instituut effectief toezicht houdt op zijn leden, niet alleen op deontologisch vlak doch ook, naar het voorbeeld van wat reeds in de Verenigde Staten gebeurt, wat de kwaliteit betreft van de gebruikte controlemethodes en de verhouding tussen beschikbare mogelijkheden en aanvaarde opdrachten. Hier voorziet het ontwerp in een administratieve en academische opdracht voor het Instituut die losstaat van de eigenlijke tuchtbevoegdheid.

(...)

In dit artikel wordt de controle-opdracht omschreven welke het Instituut heeft in verband met de goede uitvoering door haar leden van de hun toevertrouwde opdrachten.

Gewezen wordt op het regeringsamendement (Stuk nr. 552/20).

Hierdoor wordt de verplichting opgelegd dat aan het Instituut melding wordt gegeven van de bezoldiging voor niet-wettelijke opdrachten die door de bedrijfsrevisor of zijn werknemers of personen waarmee hij een samenwerkingsverband heeft, worden uitgeoefend, voor zover die opdrachten worden uitgeoefend in de onderneming waar de bedrijfsrevisor een wettelijk mandaat uitoefent. Dit regeringsamendement is het gevolg van de voorgestelde wijzigingen op artikelen 9 tot 11 van het ontwerp, waarnaar verwezen wordt.

Het begrip "waardigheid"

Een lid wenst in het 5^o de woorden "de waardigheid of" te laten schrappen. Het lijkt hem dat een beoordeling van de waardigheid tot willekeur en sub-

jectivisme aanleiding kan geven. Andere leden menen evenwel dat, in weliswaar uitzonderlijke omstandigheden, het gedrag in de privé-sfeer ernstige repercussies kan hebben op de beroepsgroep (b.v. gevangenisstraf van minder dan drie maanden) als zodanig zodat daartegen moet kunnen worden opgetreden, wat door het 5^o mogelijk wordt. Het volgen van het voorstel van het lid zou daar overigens niets aan wijzigen aangezien de opsomming exemplatief en niet limitatief is.

Het eerste lid wijst erop aan dat een tuchtstraf voor deze gevallen kan worden uitgesproken.

Uiteindelijk gaat de Regering toch akkoord met de suggestie om in het 5^o de woorden "de waardigheid of" weg te laten (Stuk nr. 552/29). Het begrip waardigheid lijkt hier minder op zijn plaats dan wel in artikel 53 van het ontwerp dat handelt over de tucht."

(Verslag VERHAEGEN, p. 5 en 76).

HOOFDSTUK 7 : INSTITUTIONELE EN DISCIPLINAIRE ASPECTEN

DEEL 1 : REGLEMENTEN TER UITVOERING VAN DE WET

"De Raad van State stelt in verband met het eerste lid de volgende tekst voor : "De Koning stelt, op voorstel van of na advies van de Raad van het Instituut, het tuchtreglement vast, alsmede de reglementen die noodzakelijk zijn voor de werking van het Instituut en voor de verwezenlijking van zijn bij deze wet omschreven doeleinden".

Voor het tweede lid stelt de Raad van State de volgende tekst : "De koninklijke besluiten ter uitvoering van deze wet worden genomen op voorstel of na advies van de Hoge Raad voor het bedrijfsrevisoraat."

Uit de gezamenlijk lezing van het eerste en het tweede lid vloeit voort dat bepaalde bij artikel 38 bedoelde koninklijke besluiten kunnen worden genomen, hetzij op eigen initiatief van de Regering, hetzij op voorstel van de Raad van het Instituut of van de Hoge Raad voor het bedrijfsrevisoraat.

In de eerste hypothese moet het advies worden ingewonnen én van de Raad van het Instituut én van de Hoge Raad. Deze adviezen kunnen uiteenlopend of zelfs tegenstrijdig zijn. De Raad van State neemt evenwel aan dat bedoelde adviezen niet bindend zijn, zodat de Koning, wanneer aan de adviesverplichting is voldaan, bevoegd is om zelf de uiteindelijke inhoud van de besluiten te bepalen. Hierbij zij nog opgemerkt dat, vooraleer in de bedoelde koninklijke besluiten nieuwe bepalingen worden opgenomen, hierover aan de Raad van het Instituut en aan de Hoge Raad een nieuw advies moet worden gevraagd.

In de tweede hypothese worden de koninklijke besluiten genomen op voorstel van de Raad van het Instituut of van de Hoge Raad. Ook deze voorstellen kunnen uiteenlopend of zelfs tegenstrijdig zijn. De Raad van State neemt overigens aan dat de Koning door de inhoud van bedoelde voorstellen niet gebonden is en dat Hij, nadat een voorstel is gedaan, oordeelt of het al dan niet past op het voorstel in te gaan, en zo ja, de uiteindelijke inhoud van de besluiten bepaalt. Wanneer het voorstel uitgaat van de Raad van het Instituut, moet de Koning het advies inwinnen van de Hoge Raad, en omgekeerd."

(Advies van de Raad van State - Stuk Kamer, 1982-1983, nr. 552/1, p. 50-51).

DEEL 2 : GEWESTELIJKE AFDELINGEN

Het oud artikel 10 voorzag in de mogelijkheid tot oprichting van regionale afdelingen door middel van reglementen ter uitvoering van de wet. De Raad van State merkte terzake op dat :

"... door de opheffing van het huidige tweede lid van artikel 10 van de wet van 22 juli 1953, de mogelijke oprichting van gewestelijke afdelingen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren wordt afgeschaft. De memorie van toelichting verstrekt in dit verband geen uitleg".

(Memorie van toelichting, p. 51).

DEEL 3 : DE RAAD VAN HET IBR

"In dit artikel wordt de bevoegdheid van de Raad der Orde omschreven . De Raad is de spil van de Orde. Hij vertegenwoordigt ze, verzekert de werking en de tucht ervan. In zake vermogen en financiën bezit hij alle machten van bestuur en beschikking, welke hem door de wet of de reglementen niet worden ontnomen. Zo zal er nooit een hapering komen in de juridisch beheer van de orde. In het artikel wordt verder de overdracht van het dagelijks beheer aan een administrateur of aan een Uitvoerend Comité voorzien. het artikel wordt eenparig goedgekeurd."

(Verslag HUMBLET, Stuk Kamer, 1950-1951, nr. 514, p. 25).

"Gevolg gevend aan een suggestie van de Raad van State (cf. onder meer de opmerking bij artikel 34, thans 37 van het ontwerp) wordt in artikel 13 van de wet van 22 juli 1953 een algemene bepaling ingevoerd waardoor elke beslissing van de Raad van het Instituut die betrekking heeft op één welbepaalde persoon met redenen moet worden omkleed."

(Memorie van toelichting, p. 29).

"Dit artikel (het nieuwe artikel 15) omschrijft hoe de bestuursleden van het Instituut worden benoemd en hoe de vergoedingen gebeuren.

De vraag wordt gesteld wat bedoeld wordt met de taakvergoeding. Hierop wordt geantwoord dat het de bedoeling is te onderstrepen dat het niet gaat om een lucratieve bezigheid maar om een opdracht met een zekere symbolische vergoeding.

Een lid gaat akkoord dat een zekere vergoeding wordt toegekend omdat door de toekenning van een zekere vergoeding belet wordt dat alleen de rijkste beroepsbeoefenaars de bestuurdersfuncties zouden kunnen uitoefenen."

(Verslag VERHAEGEN, p. 73).

DEEL 4 : DE LEDENLIJST

"Door het wetsontwerp wordt slechts een categorie leden voorzien : de werkende leden. De stagiairs maken geen deel uit van de Orde."

(verslag HUMBLET, Stuk Kamer 1950-1951, nr. 514, p. 14).

"In de wet van 22 juli 1953 wordt het bedrijfsrevisoraat gezien als een vrij beroep dat op individuele wijze door natuurlijke personen wordt uitgeoefend. Krachtens artikel 8 van die wet mag de bedrijfsrevisor voor de uitoefening van zijn beroep geen vennootschap met rechtspersoonlijkheid oprichten, zelfs niet met andere bedrijfsrevisoren.

In vele gevallen zal de bedrijfsrevisor zijn beroep uiteraard op dezelfde wijze verder kunnen uitoefenen. Deze uitoefeningswijze van de revisorale functie blijkt echter hoe langer hoe minder tegemoet te komen aan de controlebehoeften van grote ondernemingen, meer bepaald van deze die op internationaal vlak bedrijvig zijn, en evenmin aan de noodzakelijke samenwerking die de controle op dergelijke onderneming impliceert. In de meeste landen worden deze functies trouwens uitgeoefend door firma's die, via uiteenlopende rechtsvormen, een groot aantal vennoten groeperen, die veel medewerkers te werk stellen en die zelfs zijn uitgegroeid tot "multinationals" op het stuk van de financiële controle. Het ligt ten slotte voor de hand dat het uitoefenen van de revisorale functie door een rechtspersoon deze laatste, evenals de door haar te werk gestelde personen, behoedt voor individuele ongevallen waaraan natuurlijke personen bloot staan.

Het ontwerp stelt derhalve het lidmaatschap van het Instituut ook open voor vennootschappen, zodra het statuut van de burgerlijke professionele vennootschappen met rechtspersoonlijkheid door een aparte wet zal zijn geregeld. De bevoegdheden toegekend aan de Koning beogen de aanpassing ten behoeve van deze vennootschappen van de regels die voor de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen gelden. In afwachting van de oprichting van de burgerlijke professionele vennootschap, zal de hoedanigheid van lid van het Instituut krachtens een overgangsbepaling (cf. infra, artikel 66) kunnen verleend wor-

den, mits naleving van bepaalde voorwaarden, aan burgerlijke vennootschappen die een handelsvorm hebben aangenomen."

(Memorie van toelichting, p. 26).

"Artikel 6, tweede lid van de wet van 22 juli 1953 bepaalt reeds dat de ledenlijst jaarlijks wordt bekendgemaakt ; uit artikel 2, § 2, van het koninklijk besluit van 20 september 1955 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, blijkt dat de ledenlijst in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt, dat de voorzitter de Raad van het Instituut in het Belgisch Staatsblad de wijzigingen kan bekendmaken die de ledenlijst sedert de jaarlijkse bekendmaking heeft ondergaan, en dat ieder belanghebbende bij het Instituut kan vernemen of een bepaald persoon lid ervan is. Hoewel de memorie van toelichting nopens het doel van artikel 31 geen aanduidingen verstrekt, lijkt het de bedoeling van de Regering te zijn de informatiemogelijkheid van de belanghebbenden te verruimen. Het artikel bepaalt evenwel niet op welke wijze het verzoek moet worden gedaan en of de inwilliging van het verzoek aan een voorafgaande betaling van kosten onderworpen is."

(Advies van de Raad van State, p. 48).

"Schrapping

Dit artikel (het nieuwe artikel 4quater) voorziet de mogelijkheid voor het Instituut om de hoedanigheid van bedrijfsrevisor in te trekken.

Bij deze bepaling stipt de Minister van Economische Zaken aan dat in het ontwerp betreffende de burgerlijke professionele vennootschap een regeling wordt uitgewerkt met betrekking tot de gevolgen van het verlies van de hoedanigheid van beroepsbeoefenaar van een dienstverlenend intellectueel beroep en tot de gevolgen hiervan voor de relatie tussen de vennoot en de burgerlijke vennootschap.

Mededeling van ledenlijst

Elke belanghebbende kan te allen tijde op de zetel van het Instituut kennis nemen van de ledenlijst of het Instituut om mededeling ervan verzoeken.

De Regering gaat akkoord met het amendement van de heer VAN DEN BOSSCHE (Stuk nr. 552/11) waardoor niet vereist wordt dat men blijk moet geven van een belang om inzage te bekomen of mededeling te verkrijgen van de ledenlijst van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Daarom worden de woorden "Elke belanghebbende" vervangen door het woord "eenieder". In de Franse tekst wordt door de Regering evenwel "toute personne" verkozen boven "quiconque" ten einde in overeenstemming te zijn met de vennootschappenwet."

(Verslag VERHAEGEN, p. 66).

DEEL 5 : TOESTEMMING AAN DE RAAD

De toestemming van de Raad is vereist in volgende gevallen :

- inschrijving op de lijst van het Instituut (art. 4bis - 4ter) ;
- voeren van de titel van ere-bedrijfsrevisor (art. 7, 2^{de} lid) ;
- vereniging met andere personen die in het buitenland een gelijkaardige hoedanigheid bezitten maar gemachtigd zijn onverenigbare taken uit te voeren (art. 8, §3) ;
- vereniging opgericht in het buitenland in een rechtsvorm die in België niet toegelaten is (art. 8 §3) ;
- de interprofessionele vennootschap (art. 8, §4) ;
- verzekeringscontract ter dekking van de burgerrechtelijke aansprakelijkheid (art. 3bis) ;
- de toelating tot de stage (art. 17).

Voorts moet de Raad overeenkomstig de wet ingelicht worden, doch zonder dat zulks een toelating vereist, met betrekking tot :

- de aanvaarding van een wettelijke opdracht, de eraan verbonden bezoldiging, alsmede de beëindiging van de opdracht (art. 18ter, §2, 3^{de} lid) ;
- de ingeleide gerechtelijke tucht- of administratieve procedure die betrekking heeft op zijn taak van bedrijfsrevisor (art. 18quinquies).

Met betrekking tot de twee laatst genoemde gevallen heeft de Regering volgende commentaar verstrekt in de memorie van toelichting (p. 32) :

"Het laatste lid van artikel 18ter betreffende het informeren van de Raad over de controle-opdrachten die de leden hebben aanvaard, houdt rechtstreeks verband met de opheffing van de thans vereiste voorafgaande toestemming van de Raad van het Instituut bij het aanvaarden van enig mandaat als vennootschapscommissaris.

(...)

Artikel 18quinquies, ingevoegd door artikel 51 van het ontwerp, bepaalt ten slotte dat een bedrijfsrevisor tegen wie een gerechtelijke, tucht- of administratieve procedure werd ingeleid die betrekking heeft op zijn taak als bedrijfsrevisor, de Raad van het Instituut daarover moet inlichten. De Raad van het Instituut moet op verzoek van de betrokken gerechtelijke, tucht- of administratieve overheid. Het betreft hier een substantiële vormvereiste dat bij niet-naleving de nietigheid van de procedure tot gevolg heeft. Deze bepaling moet de gerechtelijke, administratieve of tuchtoverheid in staat stellen

volledig geïnformeerd te zijn over de omstandigheden waarin revisorale opdrachten worden uitgevoerd, en zich met kennis van zaken uit te spreken."

De verplichting om bij elke gerechtelijke procedure die wordt ingeleid eerst het Instituut te horen werd echter niet weerhouden door de Kamercommissie :

"Wanneer een bedrijfsrevisor bij de uitoefening van zijn taak wordt gedagvaard ingevolge een gerechtelijke, tucht of administratieve procedure, moet hij de Raad van zijn Instituut inlichten en op verzoek van de betrokken revisor moet de Raad worden gehoord.

De juridische adviseur van de Commissie laat opmerken dat de verplichting om de Raad van het Instituut te horen in een procedure niet enkel een novum is, maar daarvoor ook geen procedure is uitgewerkt terwijl het toch gaat om de substantiële vormvereiste volgens de Memorie van Toelichting (nr. 552/1, blz. 32).

De Minister van Economische Zaken vermeldt dat het Openbaar Ministerie toch ook vaak in een procedure tussenkomt.

Een adequate informatie van de rechtbank door de Raad van het Instituut lijkt voor alle betrokkenen ook hier wenselijk.

Een lid is van mening dat het tweede lid niet kan gehandhaafd worden.

Niet alleen wordt daarmee een bijzonder systeem ingevoerd dat alleen voor de bedrijfsrevisoren geldt maar wordt tevens de procedure nodeloos verzwagd waarbij de rechtbank één advies kan inwinnen.

Daarbij komt nog de vraag wie de Raad is. Het horen van het collectief orgaan is alweer iets nieuws.

Een ander lid kan zich aansluiten bij deze opmerking en stelt voor de woorden "op verzoek van de betrokken revisor of op zijn verzoek" te schrappen en het woord "moet" te vervangen door "kan".

Het woord "gehoord" moet ook vervangen worden door het woord "geraadpleegd".

De Regering kan met dit laatste instemmen en dient een amendement in dat overeenstemt met meningen uitgedrukt in de Commissie (Stuk nr. 552/29).

In het regeringsamendement wordt het tweede lid van artikel 18quinquies vervangen door de volgende bepaling : "De Raad van het Instituut kan worden geraadpleegd door de betrokken gerechtelijke, tucht- of administratieve overheid".

(Verslag VERHAEGEN, p. 77).

DEEL 6 : DE DISCIPLINAIRE PROCEDURE

De disciplinaire procedure vervat in de wet van 1953, werd uitgewerkt door de Kamercommissie :

"Door het ontwerp van de Regering werd die tucht toevertrouwd aan een andere raad dan de Raad van de Orde. De Commissie was van mening dat de eenheid van het beroep eist dat de tucht wordt uitgeoefend door de leidende leden ervan."

(Verslag HUMBLET, Stuk Kamer, 1950-1951, nr. 514, p. 26).

Steunend op het Strafwetboek heeft de Raad van State echter een wijziging voorgesteld. De Regering heeft hiervan gebruik gemaakt om terug te komen op de oude voorstellen waarin het tuchtorgaan en de Raad van elkaar gescheiden waren :

"Momenteel ligt de tuchtbevoegdheid bij de Raad van het Instituut. Dit stelt bepaalde problemen, met name wanneer het onderzoek over verschillende zittingen is gespreid. krachtens de algemene beginselen van het tuchtrecht, moet de samenstelling van het tuchtcollege tijdens de hele procedure onveranderd blijven. Het volstaat dan ook dat er één lid na aan een eerste zitting te hebben deelgenomen, verhinderd is, opdat de voortzetting van de procedure onmogelijk wordt. De paritaire samenstelling van de Raad in taalkundig opzicht kan trouwens moeilijkheden doen rijzen op het vlak van de beginselen inzake het gebruik der talen in tuchtzaken.

Daarom wijzigt het ontwerp artikel 19 van de wet van 22 juli 1953 om de tuchtbevoegdheid toe te vertrouwen aan een commissie bestaande uit twee kamers, een Nederlandstalige en een Franstalige, naar gelang van het geval voorgezeten door de voorzitter en ondervoorzitter van het Instituut en met bovendien twee door de Raad van het Instituut aangewezen bedrijfsrevisoren. Beide bedrijfsrevisoren kunnen worden gekozen uit de Raad van het Instituut of daarbuiten.

Wat de bevoegdheid van de kamers op taalgebied betreft geldt als criterium de taal waarin de betrokken bedrijfsrevisor zijn eed heeft afgelegd.

§2. In haar huidige versie vermeldt de wet van 22 juli 1953 geen tuchtmotieven i.e. gedragingen die aanleiding kunnen geven tot het opleggen van een tuchtstraf. Onder meer vanuit juridisch oogpunt lijkt het aangewezen dergelijke motieven in de wet zelf te vermelden. Dat is de bedoeling van artikel 53 van het ontwerp dat daarmee aansluit bij de algemene beginselen van het tuchtrecht dat in ons land geldt.

Met de formule "opdrachten die verenigbaar zijn met de taak van bedrijfsrevisor" worden deze controlewerkzaamheden bedoeld die een bedrijfsrevisor principieel mag uitoefenen, naast de opdrachten die hem bij of krachtens de wet zijn toevertrouwd die zijn hoofdzakelijke en specifieke taak uitmaken (cf. supra toelichting bij artikel 29 van het ontwerp).

§3. Artikel 54 van het ontwerp met betrekking tot de tuchtstraffen en de tuchtprocedure vervangt het huidig artikel 20 van de wet van 22 juli 1953. De voorgestelde bepalingen stemmen overeen met de tekstvoorstellen van de Raad van State terzake, die in zijn advies heeft laten opmerken dat de thans geldende procedure niet overeenstemt met de evolutie van het tuchtprocesrecht en van de tuchtrechtspraak.

Krachtens §2, tweede lid van het nieuw artikel 20 kan elke belanghebbende bij de Raad van het Instituut klacht indienen tegen een bedrijfsrevisor. In dat verband is het duidelijk dat de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat als belanghebbende moet worden aangemerkt. Dezelfde vaststelling geldt ook voor de werknemersvertegenwoordigers in een ondernemingsraad.

§4. Artikel 55 van het ontwerp voegt een nieuw artikel 20bis in, waardoor het verzet tegen een bij verstek gewezen beslissing wordt geregeld. Deze bepaling stelt overeen met het voorstel van de Raad van State.

§5. Het nieuw artikel 21 ingevoegd door artikel 56 van het ontwerp regelt de samenstelling van de commissie van beroep en de rechtspleging in hoger beroep. Wat dit laatste betreft werden de tekstvoorstellen van de Raad van State overgenomen.

§6. Het nieuw artikel 21bis ingevoegd door artikel 57 van het ontwerp bepaalt de termijnen van verzet en hoger beroep. Het tekstvoorstel van de Raad van State werd overgenomen.

§7. Het nieuw artikel 22 ingevoegd door artikel 58 van het ontwerp regelt de mededeling van de beslissingen getroffen door de tuchtcommissie. Het tekstvoorstel van de Raad van State werd overgenomen. In tegenstelling evenwel tot de mening die in het advies van de Raad wordt uitgedrukt is de Regering van oordeel dat aan diegene die klacht heeft neergelegd niet het recht moet worden gegeven om hoger beroep aan te tekenen, daar hij geen partij is in het tuchtgeding. Derhalve moet niet worden voorzien in een mededeling aan deze personen van de beslissingen van de tuchtcommissie.

§8. Het nieuw artikel 23 ingevoegd door artikel 59 van het ontwerp regelt, zoals het huidig artikel 23, de procedure in cassatie. Daarbij worden geen wijzigingen ten gronde ingevoerd."

(Memorie van toelichting, p. 32 tot 34).

Dank zij de werkzaamheden van de Kamercommissie werden de voorgestelde teksten gevoelig verbeterd en aangevuld (Verslag Verhaegen, p. 78 tot 82) :

Samenstelling van het tuchtorgaan :

"Een lid vraagt of de rechter een beroepsrechter is.

Gelet op artikel 84 van het Gerechtelijk Wetboek wordt hierop bevestigend geantwoord aangezien de consulaire rechters, rechters in handelszaken, worden benoemd terwijl hier sprake is van een rechter in de rechtbank van

koophandel. Tevens wordt aangestipt dat de benoeming dient te geschieden door de Koning op voordracht van de Minister van Justitie. (...)

Verder wordt thans bepaald - zoals voor de commissie van beroep - dat de benoeming tot lid van de tuchtcommissie geldt voor een (vernieuwbare) periode van zes jaar en dat plaatsvervangers dienen aangeduid p. 78). (...)

Verder verduidelijkt hij (de Minister van Economische Zaken) dat met het Hof van Beroep niet het Arbeidshof wordt bedoeld.

Opdracht van de Raad :

"Er zij beklemtoond dat op deze wijze de taken respectievelijk van de Raad en van de voorzitter van het Instituut beter worden onderscheiden van deze van de tuchtcommissie (p. 78). (...)

Een lid stelt nog een vraag naar de rol van de Raad in de tuchtprocedure.

De Regering vermeldt dat de Raad optreedt als een soort procureur die het onderzoek leidt, haar rol is dus niet deze van brievenbus om feiten over te maken (p. 79)."

Bekendmaking van de beraadslagingen :

"De vraag wordt gesteld wat in §5 bedoeld wordt met "in het belang van de rechtspraak" om af te wijken van de openbaarheid van de procedure.

Een lid meent dat het zou kunnen gaan om te beletten dat het geheim karakter van een strafprocedure zou verbroken worden (p. 79)."

De schorsing :

Een lid stelt de vraag naar de repercussies van een schorsing wanneer een maatschap of samenwerkingsverband voor handen is.

Mag de geschorste revisor nog inkomsten halen uit opdrachten die hij heeft overgedragen of overgelaten aan zijn partner ?

Een lid wijst erop dat de Balie van Luik hieromtrent een precies intern reglement heeft opgesteld en hij stelt dan ook voor dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voor de uitvoering van de sancties hetzelfde zou doen (p. 79)."

Mededeling van de tuchtbeslissing aan de Procureur-Generaal

"Een lid meent dat het niet nuttig is om alleen de Procureur-generaal van de woonplaats van de revisor te laten optreden. Hij stelt voor de woorden "van de woonplaats van de bedrijfsrevisor" te schrappen (p. 79)."

"Een ander lid stelt voor het tweede lid van het regeringsamendement te schrappen omdat volgens het gemene recht de Procureur-generaal bij het Hof van Cassatie van een tuchtbeslissing in kennis wordt gesteld ofwel door de Procureur-generaal bij het Hof van beroep ofwel door de Minister van Justitie om een cassatie in het belang van de wet in te stellen (p. 83)."

Verwijzing aan het Gerechtelijk Wetboek :

"Door verschillende leden wordt de bemerking gemaakt dat men dezelfde termijnen zou moeten nemen zoals in het Gerechtelijk Wetboek (voor de procedure van verzet en beroep = 30 dagen).

Ook voor de regeling van het argument van de overmacht namelijk het leveren van het bewijs dat de betrokkene zich in de onmogelijkheid bevond om de betekening te ontvangen, wordt verwezen naar het Gerechtelijk Wetboek en wordt het niet wenselijk geacht een afzonderlijk stelsel in te stellen voor de tuchtprocedure voor de bedrijfsrevisor (p. 81)."

Voor de voorziening in cassatie :

"Verschillende leden zijn van mening dat er geen afzonderlijke procedure en afzonderlijke termijnen moeten voorzien worden maar dat het wenselijk is de voorziene termijnen te volgen van het Gerechtelijk Wetboek.

(...)

De Regering legt na deze opmerking een nieuwe tekst voor. Hierin wordt een termijn van drie maanden bepaald voor het instellen van een voorziening in cassatie en wordt wat de procedureregels betreft naar de gemeenrechtelijke bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek verwezen.

Tevens is bepaald dat na een eerste cassatie de commissie van beroep waarnaar de zaak wordt verwezen zich dient te voegen naar de beslissing van het Hof betreffende het beslechte rechtspunt, zodat géén tweede cassatie mogelijk is. Tenslotte is het ook overbodig gebleken uitdrukkelijk te voorzien in de bevoegdheid van de procureur-generaal bij het Hof van Cassatie om in het belang van de wet een voorziening in te stellen tegen de beslissingen van de Commissie van Beroep. Deze bevoegdheid is immers geregeld bij de artikelen 1089 e.v. van het Gerechtelijk Wetboek (p. 82)."