

Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat over onverenigbaarheden in deontologisch reglement IBR

In zijn advies op de laatste versie van het ontwerp deontologisch reglement wil de Hoge Raad zich beperken tot enkele bedenkingen die verband houden met de problematiek van de onverenigbaarheden. Aan de vorige adviezen van de Hoge Raad werd immers reeds ruimschoots gevolg gegeven.

1° Persoon waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat (art. 1, 5° ontwerp van deontologisch reglement).

De term "persoon waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat" wordt als volgt gedefinieerd in art. 1, 5° van het ontwerp van deontologisch reglement:

"Elke persoon waarmee de bedrijfsrevisor rechtstreeks of onrechtstreeks is overeengekomen om geheel of gedeeltelijk de inkomsten van de respectievelijke beroepen in gemeenschap te brengen, of om bepaalde kosten die met hun beroep verband houden, volgens een verdeelsleutel op basis van de omzet te verdelen, alsook elke persoon die zich in een al dan niet ondergeschikte afhankelijk verhouding bevindt."

Deze term werd overgenomen uit de Handelsvennootschappenwet (artt. 64bis-ter Venn.W.):

"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 bedrijfsrevisoren, 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 eraan, 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" (art. 64bis Venn.W.).

(...)

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

(...)

De vervulling door een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in een samenwerkingsverband staat, van een taak, mandaat of opdracht kan slechts door de vennootschap worden bezoldigd voor zover het jaarverslag verantwoording verstrekt over het voorwerp van deze taak, mandaat of opdracht en de eraan verbonden bezoldiging" (art. 64ter Venn.W.)



Het is begrijpelijk dat de wettelijke term gedefinieerd wordt in het deontologisch reglement omdat de wetgever zelf in deze richting gestuurd heeft: uiteindelijk verkoos hij immers uit te gaan van een algemeen en verder in te vullen beginsel, eerder dan van al te zeer uitgewerkte onverenigbaarheidsbepalingen (Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 552/20, p. 3; nr. 552/35, p. 41).

Uit de in het ontwerp deontologisch reglement gegeven definitie van de term 'personen die in een beroepsmatig samenwerkingsverband staan' blijkt weliswaar dat het feit dat de leden van het samenwerkingsverband een verschillend beroep (bv. revisor-accountant-fiscalist) uitoefenen geen bezwaar uitmaakt om niettemin van een **beroepsmatig** samenwerkingsverband te gewagen.

Nochtans kan gevreesd worden dat de definitie voor het overige van aard is om een aantal pluridisciplinaire kantoren ertoe uit te nodigen zich zo te structureren dat zij buiten het toepassingsgebied vallen.

Uit de interviews met een aantal pluridisciplinaire kantoren is inderdaad gebleken dat, tussen de verschillende departementen van eenzelfde kantoor, noch de winstdeling, noch de kostendeling **op basis van het omzetcijfer** gebruikelijk zijn. In de mate waarin deze laatste kostendeling toch zou voorkomen, is het gemakkelijk andere kostendelingssleutels dan het omzetcijfer naar voor te schuiven om de definitie te ontgaan.

In geen geval is het maatschappelijk verkeer gediend met een enge definitie die louter op intern-juridische of intern-financiële criteria voortbouwt. Het is zeer moeilijk om voor derden aannemelijk te maken dat drie departementen van een pluridisciplinair kantoor die dezelfde naam dragen niet zouden verbonden zijn door een beroepsmatig samenwerkingsverband.

De wetgever heeft er trouwens tijdens de parlementaire bespreking van het 'Wetsontwerp tot hervorming van het Bedrijfsrevisoraat' bij herhaling op gewezen dat de term beroepsmatig samenwerkingsverband niet restrictief mocht geïnterpreteerd worden:

"Bedoeld is elke vorm van vereniging of georganiseerde professionele samenwerking. Bedoeld zijn eveneens verplichtingen om voor het vervullen van bepaalde opdrachten beroep te doen op de diensten van deze persoon alsmede verplichtingen om elkaar wederzijds aan te bevelen" (Parl.St., **Kamer**, 1982-83, nr. 552/20, p. 3; nr. 552/35, p. 44.

Bovendien werd aan het Instituut opdracht gegeven de verenigbaarheid van door leden van eenzelfde professioneel samenwerkingsverband in eenzelfde onderneming verrichte taken na te gaan, en zulks in de laatste twee leden van art. 18ter W. 22 juli 1953, zoals gewijzigd bij W. 21 februari 1985:

"Elke revisor licht het Instituut in, binnen de termijn en op de wijze bepaald door het huishoudelijk reglement, over de door hem aanvaarde opdrachten waarvan de uitvoering aan de leden van het Instituut uitsluitend is toevertrouwd, over de eraan verbonden bezoldiging, alsmede over het beëindigen van deze opdrachten.

Hetzelfde geldt voor de de opdrachten waarvan de vervulling niet uitsluitend aan de leden van het Instituut is opgedragen, die worden vervuld hetzij door de bedrijfsrevisor, hetzij door een persoon met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten, of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, wanneer zij worden bezoldigd door een onderneming waarin de bedrijfsrevisor een opdracht vervult die uitsluitend aan de leden van het Instituut is toevertrouwd"

Op grond van deze bepaling moet de revisor die in een onderneming een revisorale controleopdracht vervult, daarvan vooreerst de aanvaarding en de beëindiging melden aan het Instituut.

Hij dient bovendien te melden dat iemand met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, met een andere niet-wettelijke opdracht in die onderneming belast is geworden. Daarbij is van geen belang, het tijdstip waarop deze andere opdracht werd toevertrouwd.

Het is kenschetsend dat de wetgever deze meldingsplicht bij amendement heeft uitgebreid op het ogenblik dat hij de onverenigbaarheidsregel in art. 64bis Venn.W. bij amendement tot zijn huidige versie herformuleerde:

"Gelet op de wijzigingen gebracht aan de artikelen 64bis en quater van de Vennootschapswet via de voorgestelde amendementen op artt. 9 en 11 van het ontwerp, is het aangewezen het Instituut in staat te stellen de bevoegdheid uit te oefenen hem toegekend door artikelen 18ter wat de goede uitvoering door zijn leden van de hun toevertrouwde opdrachten betreft. Dit gebeurt via een meldingsplicht die eveneens slaat op de opdrachten die niet uitsluitend aan de leden van het Instituut zijn toevertrouwd en die hetzij door een bedrijfsrevisor, hetzij door personen met wie hij een arbeidsovereenkomst of een professionele samenwerkingsovereenkomst heeft afgesloten worden vervuld, wanneer deze opdrachten worden bezoldigd door een onderneming waarin de bedrijfsrevisor een opdracht vervult waarvan de

uitoefening wel uitsluitend aan de leden van het Instituut is toevertrouwd.” (Parl. St., **Kamer**, 1982-83, nr. 552/20, p. 8).

Klaarblijkelijk is de transparantie de eerste remedie waarin de wetgever voorzien heeft tegen de cumulatie van binnen eenzelfde verband moeilijke verenigbare taken.

Deze transparantie brengt vooreerst een meldingsplicht aan het Instituut met zich (art. 18ter W. 22 juli 1953).

Vervolgens noopt zij tot het melden van de honoraria voor bijzondere opdrachten in het jaarverslag (art. 64ter Venn.W.).

Indien deze transparantie niet volstaat om de onafhankelijkheid te waarborgen, moet het Instituut verbod opleggen om de onverenigbare taken verder te cumuleren (art. 18 quater W. 22 juli 1953). Dergelijke ‘individuele maatregel’ strekt ertoe een concrete deontologische toestand te voorkomen of te beëindigen.



Besluitend kan gesteld worden dat, indien men de term ‘persoon met wie hij beroepshalve in een professioneel samenwerkingsverband staat’ wil definiëren, voldoende inspiratie kan gevonden worden in de reeds aangehaalde, en in de parlementaire voorbereiding tot tweemaal toe herhaalde alinea :

“Bedoeld is elke vorm van vereniging of georganiseerde professionele samenwerking. Bedoeld zijn eveneens verplichtingen om voor het vervullen van bepaalde opdrachten beroep te doen op de diensten van deze persoon alsmede verplichtingen om elkaar wederzijds aan te bevelen” (Parl.St., **Kamer**, 1982-83, nr. 552/20, p. 3; nr. 552/35, p. 44.

In geen geval mag een definitie gekozen worden die ertoe zou kunnen leiden dat de artikelen 64bis en 64ter Venn.W. dode letter blijven. Minstens zou de definitie toepassing moeten vinden op de interprofessionele groepering met eenzelfde maatschappelijke benaming -waarnaar verwezen wordt in art. 30, 4° van het ontwerp deontologisch reglement.

Het Instituut moet nauwlettend toezien op de toepassing van de artt. 64bis-ter Venn.W., en dit op grond van de wettelijke opdracht die het toegewezen kreeg op grond van art. 18ter W. 22 juli 1953. Deze toezichtsplicht klemt des te meer daar art. 64ter Venn.W. strafrechtelijk gesanctioneerd is : bij niet vermelding in het jaarverslag van de honoraria voor bijzondere opdrachten kan zowel de controlerende commissaris als de gecontroleerde bestuurder gestraft worden (art. 204, 5° Venn.W.).

2° Onverenigbaarheden in het kader van een beroepsmatig samenwerkingsverband (art. 12, §3 Venn.W.).

Art. 64bis Venn.W. luidt als volgt:

“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 bedrijfsrevisoren, 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 eren, 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” (art. 64bis Venn.W.).

In geen geval kan deze bepaling ertoe leiden dat de commissaris in de onderneming zelf geen andere wettelijke controle-opdrachten zou mogen vervullen. De vervulling van deze opdrachten is van rechtswege toegelaten (Parl.St., **Kamer**, 1982-83, nr. 552/1, p. 16).

Bovendien is de in art. 64bis Venn.W. vervatte bepaling strikt genomen enkel toepasselijk op de revisoren die tevens commissaris zijn.

Revisoren die in een onderneming de boekhouding corrigeren of verifiëren in een andere hoedanigheid dan die van commissaris, worden niet getroffen door de regel van art. 64bis Venn.W.

Hetzelfde geldt voor de revisor die, zonder commissaris te zijn, in een onderneming een wettelijke opdracht vervult andere dan controle van de jaarrekening (bv. inbreng in natura): strikt genomen mag hij in die onderneming nog zonder beperking andere taken waarnemen.

Reeds in zijn advies aan de Kamercommissie voor Handels- en Economisch Recht d.d. 25 juni 1992 heeft de Hoge Raad deze wettelijk leemte doen opmerken (Parl.St., **Kamer**, 1991-92, nr. 491/5, p. 54, nrs. 13 e.v.).



Het huidige art. 12, §3 van het ontwerp deontologisch reglement is niet erg duidelijk:

“Wanneer personen waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat een functie, mandaat of een opdracht van welke aard dan ook uitoefenen waarvan het voorwerp gebeurlijk door de revisor moet worden gecontroleerd in het kader van zijn revisorale opdracht, dan mag hij die opdracht niet aanvaarden, en indien hij die reeds uitoefent, dient hij die onmiddellijk te beëindigen”.

Met name is deze bepaling erg pluri-interpretabel indien eenzelfde beroepsmatig samenwerkingsverband terzelfdertijd fiscale of consultancydiensten enerzijds, en auditdiensten anderzijds zou presteren in een bepaalde onderneming: staat het buiten kijf dat accountancydiensten niet door eenzelfde beroepsmatig samenwerkingsverband kunnen gecontroleerd worden, dan hangt ter zake van fiscale en consultancydiensten **alles ervan af of men eenduidig kan vaststellen wat gebeurlijk door de revisor moet gecontroleerd worden.**



Het ware daarom wenselijk de tekst in art. 12, par. 3 ontwerp deontologisch reglement te verduidelijken.

Ook zou de wettelijke onverenigbaarheid van art. 64bis Venn. W. in het deontologisch reglement van het Instituut moeten uitgebreid worden tot de gevallen waarin de revisor met de correctie en de verificatie van de jaarrekening van de onderneming belast is zonder commissaris te zijn (bv. art. 80, tweede lid, 1° Venn.W.).

Daarnaast zou de wettelijke onverenigbaarheid van art. 64bis Venn. W. in het deontologisch reglement van het Instituut kunnen uitgebreid worden tot de gevallen waarin de revisor in de onderneming, zonder commissaris te zijn, andere wettelijke controle-opdrachten (bv. inbreng in natura) vervult.

Gesuggereerd wordt derhalve het actuele art. 12, §3 van het ontwerp deontologisch reglement te vervangen door volgende bepaling:

“Het is de revisor verboden in een onderneming die aan zijn controle is onderworpen, of in een daarmee verbonden onderneming, een andere taak, mandaat of opdracht dan wettelijke controle-opdracht te aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van hun mandaat of erna, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn taak in het gedrang te brengen. Het is onverschillig of voormelde controle kadert in een commissarisopdracht.

Evenzeer is het de revisor verboden om in de onderneming waarin hij een bijzondere wettelijke opdracht vervult, of in een daarmee verbonden onderneming, een andere taak, mandaat of opdracht te aanvaarden, die zal worden

vervuld tijdens of na de duur van voormelde opdracht, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn taak in het gedrang te brengen”.

Het ligt in de bedoeling van de Hoge Raad dan geleidelijk, per wettelijke opdracht, amendering van de normen te suggereren om een daadwerkelijk en casuïstisch onverenigbaarheidsbeleid mogelijk te maken.

