

Advies over de splitsing en fusies van ondernemingen

Mevr. T. MERCKX-VAN GOEY
Volksvertegenwoordiger
Voorzitter Bijzondere Kamercommissie
inzake Handels- en Economisch Recht

Mevrouw de Voorzitter,

Bij brief d.d. 2 juni 1992 hebt U de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat om advies gevraagd nopens het amendement van volksvertegenwoordiger De Clerck op het wetsontwerp tot aanpassing van onze vennootschapswetgeving aan de derde E.G.-Richtlijn inzake fusies en aan de zesde E.G.-Richtlijn inzake splitsingen. De Hoge Raad is U daarvoor zeer erkentelijk.

Het amendement van volksvertegenwoordiger De Clerck strekt ertoe de verplichte controle-opdrachten bij fusie en splitsing waarvoor luidens het regeringsontwerp enkel een beroep zou kunnen gedaan worden op een bedrijfsrevisor, mogelijks ook aan een accountant toe te vertrouwen.

Luidens art. 101 W. 21 februari 1985 bestaat de taak van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat erin erover te waken dat het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer zouden in acht genomen worden bij de vervulling van de controle-opdrachten die aan de bedrijfsrevisor werden toevertrouwd.

De Kamers hebben in de Wetten van 18 en 20 juli 1991 reeds een aantal wettelijke controle-opdrachten aan de externe accountant toevertrouwd die tot dan toe het exclusief monopolie van de revisoren uitmaakten. Bij die gelegenheid werd het advies van de Hoge Raad echter niet gevraagd.

Onmiddellijk nadien reeds drong de Hoge Raad bij de Regering aan op een uitbreiding van zijn bevoegdheid tot het Instituut der Accountants.

De Hoge Raad heeft zijn vraag herhaald bij monde van zijn uittreedende en zijn nieuwe Voorzitter gedurende de parlementaire hoorzitting die gehouden werd op 15 mei jl.

In het amendement De Clerck wordt precies de toebedeling van een nieuwe bijzondere controle-opdracht aan externe accountants voorgesteld. Hoewel de bevoegdheid van de Hoge Raad nog niet werd uitgebreid, kadert het gevraagde advies in zijn wettelijke bevoegdheid. Het amendement betreft inderdaad een typisch revisorale controle-opdracht zodat de Hoge Raad dient na te gaan of het toebedelen van deze opdracht aan de externe accountants kan geschieden zonder schade aan het algemeen belang, en met inachtneming van de vereisten van het maatschappelijk verkeer.

Op 18 juni hoorde de voltallige Hoge Raad achtereenvolgens de Voorzitters van de Instituten der Bedrijfsrevisoren en der Accountants -telkens vergezeld van een delegatie uit hun Raad- en aangaande een eventuele verdere toenadering tussen beide beroepen, en aangaande het voorgestelde amendement De Clerck.

In het navolgend unaniem advies zal de Hoge Raad zich beperken tot het laatste punt. Hij wenst vooreerst het voorgestelde amendement te onderzoeken vanuit het formele gezichtspunt van de interne samenhang van de Handelsvennootschappenwet. Zoals reeds werd aangestipt, heeft de vennootschapswetgeving immers in juli 1991 een wending genomen in het verlengde waarvan dit amendement moet gesitueerd worden.

Daarna zal de Hoge Raad nagaan of de voorwaarden voor een uitbreiding van de wettelijke opdrachten van de accountant vervuld zijn, en met name of de competentie van de betrokken beroepsbeoefenaars en de onafhankelijkheid van hun functievervulling voldoende gewaarborgd zijn.

Daaruit zal blijken dat, indien de Kamers willen verder gaan op de ingeslagen weg, de uitbreiding van de bevoegdheid van de Hoge Raad tot het beroep van accountant een *conditio sine qua non* vormt.



1. Interne samenhang van de vennootschapswetgeving.

1. Poogt men de wijzigingen aan de Handelsvennootschappenwet die zijn aangebracht bij wet van 21 februari 1985, in verband te brengen met diegene die zijn aangebracht bij de wetten van 18 en 20 juli 1991, dan valt op dat de vennootschapswetgever aan de bedrijfsrevisor hoofdzakelijk opdrachten in grote ondernemingen heeft toevertrouwd, en aan de accountant vooral opdrachten in kleine en middelgrote ondernemingen⁽³⁾.

De periodieke controle van de jaarrekening is sedert de W. 21 februari 1985 het exclusief monopolie van de revisoren in de grote ondernemingen, zowel ten behoeve van de algemene vergadering als van de ondernemingsraad.

In de kleine en middelgrote ondernemingen waar geen ondernemingsraad is, wordt de periodieke controle van de jaarrekening overgelaten aan de individuele vennoten die zich daarbij enkel kunnen laten assisteren door een accountant (art. 64, par. 2, tweede lid Venn.W.).

Indien een extern accountant of een bedrijfsrevisor in dergelijke kleine of middelgrote onderneming de jaarrekening verifieert of corrigeert, moeten zijn coördinaten sedert de W. 18 juli 1991 vermeld en neergelegd worden samen met de jaarrekening (art. 80, 2° Venn.W.).

In tegenstelling tot de periodieke controle op de jaarrekening, moeten de occasionele controle-opdrachten in de regel altijd door een externe deskundige worden uitgevoerd, zowel in grote ondernemingen als in kleine en middelgrote ondernemingen.

Slechts de controle-opdracht bij uitkering van een interim-dividend vormt daarop een uitzondering: zij moet enkel worden verricht in de naamloze vennootschappen waar reeds een commissaris is, d.i. in de grote ondernemingen die de vorm van een naamloze vennootschappen hebben aangenomen (art. 77ter Venn.W.).

De zes andere occasionele controle-opdrachten daarentegen moeten steeds worden uitgevoerd door een deskundige, ongeacht de grootte van de vennootschap. Tot voor kort behoorden zij tot het exclusief monopolie van de bedrijfsrevisor.

2. Zoals gezegd ligt het amendement De Clerck in het verlengde van een reeks amendementen die door de Kamers aanvaard werden bij de voorbereiding van de Wetten van 18 en 20 juli 1991 tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen.

Op grond van deze amendementen kunnen de occasionele opdrachten bedoeld in art. 34bis (voorkeurrecht), art. 60 (belangenconflict), art. 70bis (wijziging maatschappelijk doel) en bij art. 167 (omzetting) voortaan niet alleen meer aan een bedrijfsrevisor, maar ook aan een accountant worden toevertrouwd.

Deze amendementen sorteerden enkel effect voor de handelsvennootschappen die als een kleine of middelgrote onderneming kunnen beschouwd worden in de zin van de boekhoudwetgeving, d.w.z. ondernemingen die hun jaarrekening in verkorte vorm mogen opmaken en publiceren (art. 12 W. 17 juli 1975).

Dezelfde gevolgtrekking zal opgaan voor de occasionele opdracht bij fusie indien het amendement De Clerck aangenomen wordt.

(3) In de Handelsvennootschappenwet worden enkel die ondernemingen aan revisorale controle onderworpen die de vorm hebben aangenomen van een N.V., een B.V.B.A. of een C.V. met beperkte aansprakelijkheid. De ondernemingen die een andere vennootschapsvorm hebben aangenomen worden niet geïnviseerd in het advies.

Vermits het in grote ondernemingen verplicht is een bedrijfsrevisor te belasten met de commissarisfunctie, zullen zij ook op hem een beroep doen voor de occasionele opdrachten, zoals de controle bij fusie.

De keuze tussen een bedrijfsrevisor en een externe accountant bestaat enkel in de -kleine en middelgrote- ondernemingen waar geen bedrijfsrevisor tot commissaris moet aangeduid worden, en waar meestal ook geen gebruik gemaakt wordt van de faculteit om er één aan te stellen.

De occasionele controle-opdrachten in grote ondernemingen zullen dus uitgevoerd worden door de commissaris. In de mate waarin de betrokken gebeurtenissen (bv. omzetting) aanleiding geven tot het verstrekken van occasionele economische en financiële informatie aan de ondernemingsraad, zal dezelfde bedrijfsrevisor ook daar optreden (art. 15ter W. 20 september 1948 en art. 25 K.B. 27 november 1973).

3. In kleine en middelgrote ondernemingen heeft men voor de meeste occasionele opdrachten dus reeds de effectieve keuze tussen een bedrijfsrevisor en een externe accountant, maar nog niet voor de fusie, de inbreng in natura en de quasi-inbreng.

Vanuit het formele standpunt van de interne samenhang van de vennootschapswetgeving dient de vraag gesteld waarom, althans in de kleine en middelgrote ondernemingen, de andere occasionele controle-opdrachten wel, en die bij fusie en bij inbreng in natura niet zouden worden gedeeld door bedrijfsrevisor en externe accountant.

In de Senaatscommissie 'ad hoc' Handelsvennootschappen werd bij de besprekingen voorafgaand aan de Wet van 18 juli 1991 beslist dat de opdrachten inzake omzetting, fusie en (quasi-) inbreng in natura moesten uitgezonderd worden van het gedeeld monopolie zodat ze vooralsnog het exclusief terrein bleven van de bedrijfsrevisoren⁽⁴⁾.

In een andere Senaatscommissie, nl. die voor Justitie werd echter bij de bespreking voorafgaand aan de Wet van 20 juli 1991 inzake de Coöperatieve Vennootschap beslist de controle-opdracht bij omzetting evenzeer toe te vertrouwen aan de externe accountant⁽⁵⁾.

4. Van de zes occasionele controle-opdrachten die zowel in kleine, middelgrote als grote ondernemingen door een wettelijk erkende deskundige moeten uitgevoerd worden zijn er twee die slechts een beperkt nazicht vooronderstellen, nl. die bij belangenconflict (art. 60 Venn.W.) en die bij doelwijziging (art. 70bis Venn.W.).

In die gevallen maakt de aard van de te controleren stukken het overbodig voor de bedrijfsrevisor of de externe accountant om zich uit te spreken over het getrouwe beeld van het vermogen, de financiële positie of de resultaten. De reikwijdte van de controlewerkzaamheden zou dergelijke uitspraak trouwens ongewettigd maken⁽⁶⁾.

5. De andere vier opdrachten nopen de deskundige er steeds toe zich uit te spreken over de waarde die door het bevoegde vennootschapsorgaan aan de onderneming gegeven werd, en dus over de juistheid, volledigheid en getrouwheid van de voorgelegde rekeningen.

Bij omzetting van een vennootschap is deze waardering o.a. zeer belangrijk met het oog op het kapitaalcijfer dat op het passief van de omgevormde onderneming zal geboekt worden.

Zo is het voor de toekomstige schuldeisers⁽⁷⁾ van een in N.V. omgezette V.O.F. van cruciaal belang dat dit cijfer correct is.

Bij inbreng in natura, quasi-inbreng, fusie en uitsluiting of beperking van het voorkeurrecht, moet de deskundige zich niet alleen uitspreken over de waarde van de onderneming, maar daarbij aansluitend over de waardeverhouding tussen de nieuwe inbreng en die van de onderneming. Niet alleen de verhouding tussen de vennootschap en haar schuldeisers, maar ook de verhouding tussen de bestaande en de nieuwe aandeelhouders wordt hierdoor beïnvloed.

(4) Verslag Verhaegen-Bayenet. Parl. St., Senaat, 1990-91, nr. 1107/3, pp. 221-222.

(5) Verslag Arts, Parl. St., Senaat, 1990-91, nr. 1374/8, p. 48-49.

(6) Deze bemerking geldt evenzeer voor de opdracht die de commissaris op grond van art. 77ter Venn.W. moet waarnemen bij de uitkering van een interim-dividend (supra).

(7) De schuldeisers wiens vordering dateert van voor de omzetting, kunnen blijven rekenen op de onbeperkte aansprakelijkheid van de vennoten.

Gelet op het feit dat de controle-opdracht bij fusie niet wezenlijk verschilt van die bij omzetting en uitsluiting van voorkeurrecht, ziet de Hoge Raad niet in waarom de eerstgenoemde opdracht niet en de laatstgenoemden wel aan de externe accountant zouden kunnen worden toevertrouwd.

6. Bovendien kan men zich afvragen waarom, nu een volgende stap overwogen wordt, het gedeeld monopolie slechts tot de fusie, en niet tot de inbreng in natura en de quasi-inbreng zou worden uitgebreid.

Dit is niet evident omdat in de huidige stand van onze wetgeving, d.w.z. voor de goedkeuring van het wetsontwerp inzake fusies, bij elke fusie noodzakelijkerwijze gebruik moet gemaakt worden van de techniek van de inbreng in natura.

De juridische fusie die door het wetsontwerp 1214 wordt ingevoerd, maakt de tussenstap van de inbreng in natura weliswaar overbodig.

Het valt evenwel te verwachten dat buiten de juridische fusie, in de toekomst ook nog andere technieken van bedrijfsconcentratie zullen gebezigd worden die wel lopen over de inbreng in natura.

Bij ongewijzigde goedkeuring van het amendement De Clerck zal de accountant bij deze klassieke vormen van bedrijfsconcentratie niet kunnen tussenkomen, en bij de 'nieuwe' juridische fusie wel. De aard van de tussenkomst en de gevraagde competentie zijn nochtans identiek.

7. Als **voorlopig** besluit kan dus gesteld worden dat indien de toekenning in kleine en middelgrote ondernemingen van de controle-opdrachten bij omvorming en uitsluiting van voorkeurrecht aan de externe accountant gerechtvaardigd is geweest, de logica gebiedt de lijn door te trekken naar de opdrachten bij fusie, en wellicht ook die bij inbreng in natura.

2. De competentie en de kwaliteitscontrole.

8. Opdat de toebedeling van occasionele controle-opdrachten in kleine en middelgrote ondernemingen aan de externe accountants gerechtvaardigd zou zijn, moet men ervan verzekerd zijn dat zij over dezelfde competentie en dezelfde onafhankelijkheid beschikken als de bedrijfsrevisoren om deze taken tot een goed einde te brengen.

Naar het verleden toe dient opgemerkt dat ingevolge de overgangsmaatregelen die vervat lagen in de Wet van 21 februari 1985, tot beide beroepen personen werden toegelaten die niet voldeden aan de wettelijke toegangsvoorwaarden⁽⁸⁻⁹⁾.

Vermits het beroep van accountant in 1985 voor het eerst gereguleerd werd, ligt het voor de hand dat de fractie van de personen die van deze overgangsmaatregel genieten in termen van het totaal aantal beroepsbeoefenaars, bij de accountants groter is dan bij de bedrijfsrevisoren⁽¹⁰⁾.

9. Naar de toekomst toe moet worden vastgesteld dat de toelatingsvoorwaarden tot beide beroepen dezelfde inhoud hebben.

Bij de toegang tot de stage zijn het dezelfde universitaire of daarmee gelijkgestelde diploma's van het lange type die in aanmerking worden genomen om te beslissen of iemand wordt toegelaten tot het toegangsexamen of niet⁽¹¹⁾.

(8) Voor de revisoren, artt. 62-65 W. 21 februari 1985, uitgevoerd in K.B. 15 mei 1985, B.S., 30 mei 1985.

(9) Voor de accountants, art. 99 W. 21 februari 1985, uitgevoerd in K.B. 14 juni 1985, B.S., 22 juni 1985.

(10) Van de ongeveer 800 revisoren in 1991 zijn er ongeveer 220 die van de overgangsmaatregel van 1985 genoten. Bij de accountants werden er van ongeveer 11.000 aanvragen tot toelating onder de overgangsmaatregelen in 1985-86, meer dan 40% geweigerd. Er worden sedertdien ongeveer 100 personen per jaar toegelaten tot de stage van accountant.

(11) Art. 4, 3° W. 22 juli 1953 en art. 72, 3° W. 21 februari 1985

Tot 30 juni 1995 komen ook nog bepaalde diploma's afgeleverd door erkende instellingen van het korte type in aanmerking ⁽¹²⁻¹³⁾.

De toegang tot beide beroepen wordt verleend na een soortgelijke stage en een vergelijkbaar eindstage-examen ⁽¹⁴⁾.

10. De Hoge Raad wenst te benadrukken dat de stagecommissies in beide beroepen er actief op moeten toezien dat de stagiairs voldoende kansen krijgen gedurende hun opleiding om zich de methode van de bijzondere controle-opdrachten eigen te maken.

Het is dus niet aangewezen stagiairs toe te wijzen aan een stagemeeester die in zijn beroepspraktijk veeleer zelden met bijzondere controle-opdrachten in aanraking komt.

11. Het is tevens van belang te benadrukken dat competentie geen recht is dat verworven blijft dankzij de goede opleiding die men genoten heeft.

Het is wezenlijk dat beide Instituten hun leden, zoals dat momenteel reeds geschiedt, blijven verplichten tot permanente vorming en bijscholing.

12. Ook de kwaliteitsnormering en de kwaliteitscontrole zijn doorslaggevend, en moeten op vergelijkbare leest geschoeid worden.

Zo werd zeer recent door het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan het advies van de Hoge Raad een ontwerp-norm "beperkt nazicht" onderworpen die specifiek bedoeld is voor de bijzondere wettelijke controle-opdrachten (bv. controle op tussentijdse staat bij wijziging van het maatschappelijk doel).

Ongeveer gelijktijdig vernam de Hoge Raad dat binnen het Instituut der Accountants een Speciale Commissie 'bijzondere verslagen' werkzaam is die waakt over de kwaliteit van alle bij W. 18 juli 1991 ook aan accountants toevertrouwde bijzondere verslagen.

Vermits het om dezelfde bijzondere opdrachten gaat, spreekt het vanzelf dat de Hoge Raad maar goed kan functioneren indien hij beide beroepen op het stuk van de controlenormen en de confraternele controle in dezelfde zin kan adviseren.

3. De onafhankelijkheid van de beroepsbeoefenaars.

13. Het volstaat niet dat verzekerd wordt dat de competentie van bedrijfsrevisoren en accountants van hetzelfde niveau is. Gelet op het feit dat de beroepsbeoefenaar bij de occasionele controle-opdrachten het algemeen belang moet behartigen met inachtneming van de vereisten van het maatschappelijk verkeer, dient ook de onafhankelijkheid van beide categorieën beroepsbeoefenaars op dezelfde manier gewaarborgd te worden.

Bij aanpassing van de vennootschapswetgeving ingevolge de hervorming van het bedrijfsrevisoraat bij W. 21 februari 1985, stelde de wetgever twee duidelijke regels inzake onafhankelijkheid voorop:

(12) K.B. 10 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants, B.S., 29 november 1990; art. 13 K.B. 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren, B.S., 23 december 1987

(13) In art. 13 van het stagereglement IBR wordt nog verwezen naar een verouderde diplomalijst vervat in een K.B. van 10 januari 1980. Een K.B. is in voorbereiding waardoor in het stagereglement IBR zou verwezen worden naar K.B. 10 november 1990 zodat de diploma's van het korte type die erkend werden bij K.B. 10 november 1990 voor de accountants ook zouden gelden voor de revisoren. De Hoge Raad reeds op 20 juni 1991 adviseerde om bij die gelegenheid de titel van het K.B. 10 november 1990 uit te breiden naar de revisoren (K.B. 10 november 1990 betreffende de diploma's van kandidaat-accountants én kandidaat-revisoren). Overigens dient benadrukt dat het een overgangsregime betreft dat ten einde komt in 1995.

(14) Art. 3.5° W. 22 juli 1953 en art. 72.5° W. 21 februari 1985.

1°; de vennootschapscommissaris mag in dezelfde onderneming geen enkele andere taak, mandaat of opdracht (bv. boekhouding, fiscaliteit) aanvaarden die van aard zou zijn om een onafhankelijke taakuitoefening in het gedrang te brengen (art. 64bis Venn.W.);

2°; indien de vennootschapscommissaris in dezelfde onderneming toch een bijzondere opdracht verricht omdat ze niet van aard is om zijn onafhankelijkheid in het gedrang te brengen, kan zij slechts het voorwerp uitmaken van een afzonderlijke bezoldiging voor zover het jaarverslag verantwoording verstrekt over het voorwerp van die werkzaamheid en de eraan verbonden vergoeding (art. 64ter Venn.W.).

14. De wetgever zelf heeft de vervulling van een bijzondere wettelijke controle-opdracht (bv. inbreng in natura) als niet van aard beschouwd om de onafhankelijkheid van de commissaris in dezelfde onderneming in het gedrang te brengen. In de grote ondernemingen is het immers de commissaris die in de Handelsvennootschappenwet met deze occasionele opdrachten belast werd. Wel zal de afzonderlijke bezoldiging van de commissaris voor dergelijke bijzondere controle-opdrachten onderworpen zijn aan de voorwaarden van verantwoording die vervat liggen in het zonet vermelde art. 64ter Venn.W.

De wetgever heeft derhalve ook impliciet de omgekeerde redenering gemaakt en geoordeeld dat de vervulling van de commissarisfunctie niet van aard is om de onafhankelijkheid van de betrokken bedrijfsrevisor in het gedrang te brengen wanneer hij in dezelfde onderneming wordt gevraagd om bijzondere controle-opdrachten waar te nemen (bv. inbreng in natura, wijziging doel).

15. Er bestaat geen wettelijke regeling die in dezelfde zin de onafhankelijkheid beheerst van de bedrijfsrevisor of van de accountant die in een kleine of middelgrote onderneming waar geen commissaris werd aangesteld de jaarrekening verificeert of corrigeert, of die er een bijzondere wettelijke controle-opdracht (bv. bij fusie) vervult.

Het is naar Belgische normen evident dat de externe accountant of bedrijfsrevisor in de kleine of middelgrote onderneming waarin hij voordien de boekhouding gevoerd of de fiscaliteit georganiseerd heeft, geen bijzondere opdrachten zal mogen waarnemen, of niet zal mogen overgaan tot de verificatie van de boekhouding. Toch is hier nood aan deontologische regels die voor de beide beroepen uniform zijn, omdat internationaal niet steeds dezelfde hoge standaarden worden opgelegd.

Delicater is reeds de situatie waarin de externe accountant of bedrijfsrevisor zich beperkt tot de correctie of tot de verificatie van de jaarrekening van een kleine of middelgrote onderneming. In dat geval is niet duidelijk of, en onder welke voorwaarden deze externe accountant of bedrijfsrevisor nog bijzondere controle-opdrachten, zoals deze inzake fusie mag waarnemen in dezelfde ondernemingen.

De wetgever heeft hier inderdaad in geen bepalingen voorzien die vergelijkbaar zijn met degene die men terugvindt in art. 64bis en art. 64ter Venn.W.

Nog delicater is het geval waarin een onderneming wel een ondernemingsraad heeft, maar geen commissaris⁽¹⁵⁾. In dat geval moet de financiële en economische informatie ten behoeve van de ondernemingsraad geverifieerd worden door een bedrijfsrevisor. Maar de ondernemingsleiding kan voor een occasionele opdracht een beroep doen op een ander bedrijfsrevisor of op een extern accountant.

16. Uiteraard kunnen deze lacunes verholpen worden door deontologische regels. En zowel het Instituut der Bedrijfsrevisoren als het Instituut der Accountants bereiden op dit ogenblik een deontologisch reglement voor dat uiteindelijk bij Koninklijk Besluit zal worden uitgevaardigd.

(15) Dit is o.a. het geval indien een N.V., B.V.B.A. of C.V. voorheen meer dan 100 werknemers had en enkel op die grond een grote onderneming was, en haar werknemersaantal nu gedaald is tot een cijfer beneden 100, maar boven 50. In dat geval blijft de verplichting van een ondernemingsraad gelden, maar moet geen commissaris meer worden aangesteld.

Men zou ook moeten overwegen de aansprakelijkheid van de accountant op dezelfde wijze te regelen als die van de bedrijfsrevisor in het bijzondere geval dat hij een controle-opdracht vervult namens een vennootschap¹⁶⁾.

De éénheid van al deze regels is van fundamenteel belang nu de wetgever beide beroepen gedeeltelijk met dezelfde taken heeft belast.

De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat kan in de huidige stand van het recht helaas niet borg staan voor deze eenheid, omdat enkel de reglementering en de normering van het beroep van bedrijfsrevisor aan zijn adviesbevoegdheid onderworpen is.

4. Uitbreiding van de bevoegdheid van de Hoge Raad

a) Krachtlijnen.

17. Aldus ontstaat het risico dat twee beroepsbeoefenaars die horen tot een verschillend Instituut, dezelfde wettelijke controle-opdrachten zouden vervullen, maar zouden onderworpen zijn aan verschillende deontologische regels.

Daarom wordt een voorstel tot wijziging van het statuut en de bevoegdheid van de Hoge Raad gedaan, waarvan men het detail sub b) en c) vindt, en waarvan de krachtlijnen de volgende zijn:

- de bevoegdheid van de Hoge Raad wordt uitgebreid tot het Instituut der Accountants;
- in de mate de eenvormigheid van bepaalde deontologische of controlenormen vereist is, kunnen de Raden van beide Instituten niet afwijken van de adviezen van de Hoge Raad;
- bijgevolg wordt een permanent overleg ingebouwd tussen de Hoge Raad enerzijds en de beide Instituten anderzijds;
- de Hoge Raad kan klacht neerleggen lastens een beroepsbeoefenaar bij de Instituten;
- de tot dusver zeer ontoereikende middelen van de Hoge Raad worden verruimd; daartoe wordt aan de Koning de mogelijkheid gegeven een zekere bijdrage op te leggen aan de Instituten.

b) Nieuwe tekst art. 101 W. 21 februari 1985

18. Het voorstel van de Hoge Raad bestaat erin art. 101 W. 21 februari 1985 als volgt te wijzigen:

§1. Er wordt een "Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en voor de Accountancy" opgericht, hierna de Hoge Raad te noemen. De Hoge Raad is een zelfstandig organisme met zetel te Brussel.

De Hoge Raad heeft tot taak, via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de Regering of aan de Instituten der Bedrijfsrevisoren en der Accountants, ertoe bij te dragen dat bij de uitoefening van de opdrachten die de wet aan de bedrijfsrevisoren en de accountants toevertrouwt en bij de verrichting van de accountants-werkzaamheden, 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 en van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het Bedrijfsrevisoraat. De Regering moet elke afwijking van een unaniem advies van de Hoge Raad expliciet motiveren.

De Hoge Raad moet eveneens worden geraadpleegd voor elke beslissing met een algemene strekking te treffen door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren in toepassing van de artikelen 9, 10 en 18bis van de Wet van genoemde

(16) De revisorenvennootschap moet voor elke controle-opdracht een vennoot of zaakvoerder tot vaste vertegenwoordiger aanstellen die hoofdelijk met de vennootschap aansprakelijk is, zowel op burgerrechtelijk, strafrechtelijk als tuchtrechtelijk gebied (art. 33 W. 22 juli 1953, zoals ingevoerd bij art. 67 W. 21 februari 1985).

wet van 22 juli 1953 en van elke beslissing met een algemene strekking te treffen door de Raad van het Instituut der Accountants in toepassing van art. 88 van genoemde wet van 21 februari 1985. De Raden van beide Instituten kunnen niet afwijken van een advies dat door een meerderheid in de Hoge Raad werd goedgekeurd, indien het advies betrekking heeft op een materie die beide beroepen kan aangaan. Van adviezen inzake een materie die slechts één van beide beroepen betreft, kan het betrokken Instituut slechts afwijken mits uitdrukkelijke motivering.

De Hoge Raad moet elk advies dat hem gevraagd wordt verlenen binnen de zes maanden. Zoniet wordt hij geacht gunstig te adviseren.

§2. *De Hoge Raad organiseert een permanent overleg met het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants. Daartoe kan hij werkgroepen oprichten samen met beide Instituten.*

§3. *“De Hoge Raad kan bij de tuchtcommissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, respectievelijk van het Instituut der Accountants klacht indienen tegen één of meer bedrijfsrevisoren, respectievelijk accountants. De betrokken commissie stelt de Hoge Raad in kennis van het gevolg dat aan deze klacht gegeven werd”.*

§4. *De Hoge Raad is samengesteld uit zeven door de Koning benoemde leden, van wie er vier op een dubbeltal worden voorgedragen door de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven en drie worden voorgedragen door de Minister van Economische Zaken en door de Minister van Financiën. Hun vergoeding wordt vastgesteld bij Koninklijk Besluit.*

§5. *Op voorstel van de Hoge Raad stelt de Koning het reglement van inwendige orde van de Hoge Raad vast, waarin het Ministerie van Economische Zaken wordt belast met de waarneming van zijn secretariaat en met de voorziening van ruimtelijke infrastructuur. De andere werkingskosten van de Hoge Raad worden gedragen door het Instituut der Bedrijfsrevisoren en door het Instituut der Accountants op de wijze en binnen de grenzen door de Koning bepaald.*

c) Gedetailleerde verantwoording van de voorgestelde tekst.

1° Verantwoording paragraaf 1: uitbreiding bevoegheid.

19. De uitbreiding van de bevoegdheid van de Hoge Raad tot het Instituut der Accountants is zeer logisch gelet op het feit dat de wetgever een reeks controle-opdrachten die voorheen exclusief aan de revisor waren voorbehouden, ingevolge de wetten van 18 en 20 juli 1991 ook heeft toevertrouwd aan de accountant, terwijl het niet uitgesloten is dat in de nieuwe fusiewet wordt voortgegaan op de ingeslagen weg. Daarnaast is het wenselijk om budgettaire redenen de Hoge Raad in zekere mate te verzelfstandigen (zie par. 5).

Voorgesteld wordt om zich bij de formulering te laten leiden door het amendement Van den Bossche dat reeds werd ingediend bij de voorbereiding van de Wet van 21 februari 1985⁽¹⁷⁾. Zodoende zou de taak van de Hoge Raad er voortaan toe moeten bijdragen “dat bij de uitoefening van de de opdrachten die de wet aan de bedrijfsrevisor **en aan de accountant toevertrouwt alsmede bij de verrichting van de accountantswerkzaamheden** het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer in acht worden genomen”.

De nieuwe benaming van de Hoge Raad zou dan worden: “Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy” (HRBA) of “Conseil Supérieur du Revisorat d’Entreprise et de l’Expertise-Comptable” (CSRE).

20. De reglementen en normen die aan de Hoge Raad moeten worden voorgelegd zijn diegene bedoeld

- voor revisoren: in art. 9 (nieuw), 10 en 18bis W. 22 juli 1953
- voor accountants: in art. 88 W. 21 februari 1985 (nieuw)

Het artikel 88 is het equivalent voor de accountants van de artt. 9, 10 en 18bis voor de revisoren. Daarnaast wordt voorgesteld de normgeving van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake honoraria (art. 9 W. 22 juli 1953) ook onder de adviesbevoegdheid van de Hoge Raad te brengen. Deze regelgeving is evident van algemeen belang omdat de honorering in hoge mate samenhangt met de onafhankelijkheid van de revisor: enerzijds mag dit bedrag niet te laag

(17) Parl. St., Kamer, 1982-83, nr. 552/32.

zijn, zodoende dat de revisor in staat is zijn functie naar behoren waar te nemen; anderzijds mag het honorarium niet te hoog zijn, zodoende dat het de revisor niet afhankelijk maakt van de gecontroleerde onderneming.

21. Voorgesteld wordt bovendien

1) een motiveringsplicht op te leggen aan de Regering wanneer zij een K.B. wil uitvaardigen dat ingaat tegen een **unaniem** advies van Hoge Raad

2) een verbod tot afwijking op te leggen aan de Instituten wanneer een **meerderheidsadvies** voorligt van de Hoge Raad:

- nopens een norm die niet moet worden bekrachtigd door de Koning (bv. art. 18bis W. 22 juli 1953),
- die gelet op het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer identiek moet zijn voor beide beroepen (bv. norm beperkt nazicht/speciale opdrachten).

Het pendant van deze versterking van het gezag van de Hoge raad is dat elk advies binnen een zekere termijn (max. 6 maanden) moet verleend worden.

2° Verantwoording paragraaf 2: permanent overleg.

22. Hier wordt inspiratie gezocht in het amendement Van den Brande, dat reeds werd ingediend bij de voorbereiding van de wet van 21 februari 1985 ⁽¹⁸⁾. Daarin werd ook al voorzien in een permanent overleg met **beide** Instituten.

De bedoeling bestaat erin de rol van unificatie te benadrukken die aan de Hoge Raad is voorbehouden.

Zo zou aan deze nieuwe wetsbepaling uitvoering kunnen gegeven worden door een maandelijks vergadering tussen de voorzitters en het dagelijks bestuur van de Instituten enerzijds en van de Hoge Raad anderzijds.

3° Verantwoording paragraaf 3: klachtrecht in tuchtzaken.

23. In dezelfde geest van unificatie wordt voormeld amendement Van den Brande eveneens overgenomen in zoverre het de mogelijkheid expliciteerde voor de Hoge Raad om klacht neer te leggen bij de tuchtinstanties, en geïnformeerd te worden over het eraan gegeven gevolg.

4° Verantwoording paragrafen 4 en 5: werkingsmiddelen Hoge Raad

24. Uiteraard wordt met het voorstel van paragraaf 4 aan de samenstelling van de Hoge Raad niets gewijzigd. Er wordt enkel bevestigd dat de vergoeding en zitpenningen die de leden van de Hoge Raad ontvangen, worden onderworpen aan de controle van de uitvoerende macht.

25. De bedoeling van de voorgestelde paragraaf 5 bestaat erin de Hoge Raad meer werkingsmiddelen te geven dan tot dusver het geval was, en hem terzelfdertijd self-supporting te maken.

Toen de oprichting van een Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat voor het eerst werd voorgesteld in een advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven in 1972, werd overwogen zijn financiering ten laste van de geadmisteerde ondernemingen te leggen.

Omdat de conceptie van de Hoge raad die naar voor komt uit de wet van 21 februari 1985 minder vergaand is, zijn het veeleer de Instituten die als geadmisteerden moeten beschouwd worden. Deze zijn in staat een financieringsinspanning te leveren, omdat zijn samen meer dan 8.000 lidgeldplichtigen hebben.

Op dit ogenblik zijn de werkingsmiddelen waarover de Hoge Raad lastens de begroting van het Ministerie van Economische Zaken beschikt ruimschoots ontoereikend en zij laten hem slechts moeizaam toe zich te kwijten van zijn opdrachten.

(18) Parl. St., **Kamer**, 1982-83, nr. 552/2, p. 5.

De Hoge Raad beschikt over geen enkele wetenschappelijke staf of infrastructuur, en kan enkel voor secretariaatshulp beroep doen op de Dienst Bedrijfsorganisatie. Om zijn onafhankelijkheid te waarborgen is het wenselijk dat de Hoge Raad zelfstandig over zijn werkingsmiddelen zou kunnen beschikken, onder controle van de voogdijminister.



Mevrouw de Voorzitter,

De Hoge Raad hoopt op deze wijze tegemoet gekomen te zijn aan Uw vraag om advies die enkel betrekking had op het amendement De Clerck.

Indien dit amendement in het logisch verlengde ligt van de wetten van 18 en 20 juli 1991, dan is dit evenzeer waar voor een uitbreiding van de bevoegdheid van de Hoge Raad tot het beroep van accountant, die als een absolute voorwaarde voor de goedkeuring van het amendement moet beschouwd worden.

In de hoop u hiermede van dienst te zijn, en steeds bereid tot verdere toelichting, verblijft hij,

Koen GEENS
Voorzitter