

Advies inzake het tuchtrecht en de code van plichtenleer

H.R.B. 90.05.D d.d. 30.09.1991

H.R.B. 90/05.D
30.09.1991

Advies inzake het tuchtreglement en
de code van plichtenleer

I. Algemene bespreking

1. Noodzaak van de herziening van het tuchtreglement

- (1) Het tuchtreglement is het sluitstuk van de reglementering van het beroep van bedrijfsrevisor, na de goedkeuring van het stagereglement en het reglement van inwendige orde. De antwoorden op de vragen die moeten worden beantwoord in het tuchtreglement bepalen nog meer dan in het stagereglement en het reglement van inwendige orde de geest waarin het beroep van bedrijfsrevisor wordt uitgeoefend.
- (2) Deze vragen moeten beantwoord worden op een ogenblik dat het beroep op Europees vlak aan grote veranderingen onderhevig is. Deze vragen zouden dan ook best beantwoord worden door gelijkvormige oplossingen voor te stellen op Europees vlak. Tot op heden heeft de Europese Commissie na de invoering van de VIII^o Richtlijn van 10 april 1984 op dit domein weinig voorstellen gedaan, terwijl ondertussen het tuchtreglement dringend moet aangepast worden aan de wijzigingen ingevoerd door de wet van 21 februari 1985, die reeds meer dan vijf jaar oud is.
- (3) In afwachting van een gemeenschappelijke oplossing op Europees vlak meent de Hoge Raad dat het tuchtreglement moet uitgewerkt worden rekening houdend met de eigenheid van de Belgische wetgeving en meer bepaald met de rol van de bedrijfsrevisor t.a.v. de ondernemingsraad. Het is duidelijk dat dergelijke regeling een voorlopig karakter heeft en eventueel zal moeten aangepast worden wanneer een geharmoniseerde Europese regeling wordt opgelegd. Dit vergt weliswaar een dubbele inspanning op het vlak van de reglementering, maar de aanpassing van het tuchtreglement duldt geen verder uitstel.

In dit verband wensen enkele leden van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat dat reeds nu bij het uitwerken van het deontologisch reglement uitdrukkelijk rekening zou gehouden worden met de internationale en Europese context waarin dit beroep moet worden uitgevoerd.

2. De voorwaarden voor een onafhankelijke beroepsuitoefening

- (4) De Hoge Raad heeft in het verleden herhaaldelijk, en vooraleer het ontwerp van deontologisch reglement ter sprake kwam, aandacht besteed aan het fundamentele probleem van de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor en de daaruit voortvloeiende onverenigbaarheden, die het sluitstuk uitmaken van iedere deontologie.
- (5) De onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor wordt bepaald door een samenspel van factoren. Er is de persoonlijkheid van de revisor zelf, waarop noch het I.B.R., noch de Hoge Raad, noch de wetgever vat hebben. Vervolgens door de wijze waarop de bedrijfsrevisor wordt benoemd of aangesteld waar zowel het ondernemingshoofd als de werknemersafgevaardigden in de ondernemingsraad hun oordeel over de onafhankelijkheid van de kandidaat kunnen laten gelden, althans op het ogenblik van zijn benoeming. Verder zijn er de vereisten tot bekendmaking van de nevenopdrachten en hun bezoldiging. Hier dient het I.B.R. een belangrijke rol te spelen om na te gaan of er onder bepaalde omstandigheden geen te grote afhankelijkheid is gegroeid van één cliënt of van een niet revisorale activiteit. Het maatschappelijk verkeer heeft evenwel geen rechtstreekse greep op het optreden van het I.B.R. in individuele gevallen. Tenslotte en niet in het minst wordt de onafhankelijkheid in grote mate afgelijnd door het deontologisch reglement. Alleen binnen dit kader kan het maatschappelijk verkeer zijn rol ten volle spelen. Binnen het raam van het deontologisch reglement kunnen de objectieve omstandigheden worden vastgelegd, die volgens het maatschappelijk verkeer, geacht moeten worden de onafhankelijkheid van de revisor in het gedrang te brengen behoudens uitdrukkelijk bewijs van het tegendeel. Indien het maatschappelijk verkeer enige greep wil hebben op de omstandigheden die de onafhankelijkheid van de revisor moeten waarborgen, dan moeten deze omstandigheden gepreciseerd worden in objectieve criteria vervat in het deontologisch reglement, dat door het I.B.R. dan in concrete gevallen wordt toegepast.
- De beoordeling van deze onafhankelijkheid is inderdaad niet alleen een professioneel oordeel van de bedrijfsrevisor zelf, over de omstandigheden waarin hij persoonlijk meent zich objectief over de financiële en economische informatie te kunnen uitspreken, maar ook een maatschappelijk oordeel dat wordt geformuleerd door de Hoge Raad die het maatschappelijk verkeer vertegenwoordigt en in laatste instantie door de wetgever.
- (6) Tijdens deze gesprekken zowel binnen de Raad, als daarbuiten o.a. met de vertegenwoordigers en leden van het Instituut zijn er twee fundamenteel verschillende opvattingen over de onafhankelijkheid van het beroep en de ermee gepaard gaande onverenigbaarheden naar voren gekomen. Ondanks de zeer uiteenlopende standpunten heeft de Hoge Raad met betrekking tot de concrete regels die moeten gelden om de onafhankelijkheid van de revisor te waarborgen wel een eensgezind standpunt

bereikt met betrekking tot de onverenigbaarheden t.a.v. de onderneming waarin de bedrijfsrevisor een wettelijke opdracht uitoefent.

Daarnaast, en zonder afbreuk te doen aan de eensgezindheid van de Hoge Raad betreffende de hierboven genoemde grondregel van onverenigbaarheid zijn er met betrekking tot twee bijzondere problemen telkens twee minderheidsstandpunten, die elk worden verdedigd door de organisaties die het maatschappelijk verkeer vertegenwoordigen. Het eerste probleem betreft de uitgestrektheid van het toepassingsgebied van de onverenigbaarheden t.a.v. de onderneming waarin de bedrijfsrevisor een wettelijke opdracht uitoefent het tweede probleem heeft betrekking op de aard van de activiteiten die in het algemeen verenigbaar zijn met het beroep van bedrijfsrevisor.

- (7) De Hoge Raad stelt unaniem dat de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor een principieel verbod inhoudt tot het ontplooiën van om het even welke beroepsactiviteit in ondernemingen of vennootschappen waar hij een wettelijke opdracht vervult als commissaris revisor of als bedrijfsrevisor t.a.v. de ondernemingsraad, met uitzondering evenwel van een beperkt aantal werkzaamheden en opdrachten die onmiddellijk hierna worden gepreciseerd. Bij het bepalen van deze opdrachten en werkzaamheden is de Hoge Raad uitgegaan van de bestaande wettelijke bepalingen zoals die thans zijn opgenomen in de art. 7 bis/4° van de wet tot oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (ingevoegd door art. 40 van de wet van 21 februari 1985) en de artikelen 64 bis en ter van de wet op de handelsvennootschappen (zoals vervangend door de artikelen 10 en 11 van de wet van 21 februari 1985). Art. 7 bis/4° en 64 bis stellen algemene voorwaarden van onafhankelijkheid, terwijl art. 64 ter de bezoldiging van bijkomende activiteiten regelt.

Uit artikel 64 ter van de vennootschapswet kan worden afgeleid dat bijkomende activiteiten toegelaten zijn t.a.v. dezelfde onderneming of vennootschap als deze waarin de bedrijfsrevisor een wettelijke opdracht vervult, op voorwaarde dat deze bijkomende activiteiten beperkt blijven tot uitzonderlijke werkzaamheden en bijzondere opdrachten.

Daarnaast gelden de algemene onverenigbaarheidsvereisten van art. 7 bis van de wet tot oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en 64 bis vennootschapswet die erop neerkomen dat de bedrijfsrevisor in de vennootschap die aan zijn controle onderworpen is geen enkele andere taak, mandaat of opdracht mag aanvaarden die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening ervan in het gedrang te brengen. Om aan deze voorwaarde van onafhankelijkheid te voldoen is de Hoge Raad unaniem van mening dat t.a.v. dezelfde onderneming of vennootschap deze andere activiteiten van de bedrijfsrevisor zowel naar hun aard als naar hun omvang strikt ondergeschikt dienen te blijven aan zijn wettelijke opdracht.

- (8) Deze onverenigbaarheid geldt niet alleen t.a.v. de bedrijfsrevisor persoonlijk, maar ook t.a.v. zijn naaste familieleden en t.a.v. de collega's en medewerkers die deel uitmaken van dezelfde maatschap of vennootschap of van verbonden vennootschappen. In dit opzicht is de Hoge Raad van mening dat de onverenigbaarheden die gelden t.a.v. natuurlijke personen mutatis mutandis een gelijkaardige draagwijdte moeten hebben voor vennootschappen. Deze onverenigbaarheid houdt ook in dat er een zekere tijd dient te verlopen tussen het beëindigen van met name een wettelijke controleopdracht bij een vennootschap of onderneming en het aanvaarden van

andere opdrachten zoals een bestuursmandaat of een opdracht van fiscaal advies. Het vaststellen van de omvang van de onverenigbaarheden dient in alle redelijkheid te gebeuren. D.w.z. dat bij het beoordelen van de feitelijk controlerende invloed van een onderneming op een andere, deze feitelijke controle in eerste instantie moet onderworpen worden aan het professionele oordeel van de bedrijfsrevisor.

Bovendien moet t.a.v. de buitenlandse vennootschappen die deel uitmaken van een groep er over gewaakt worden dat de norm van het Belgische deontologisch reglement de facto niet geëxporteerd wordt naar het buitenland. Dit houdt in dat de deontologische normen enkel van toepassing zijn voor dienstverrichtingen die in België plaats vinden. Wanneer een lid van het Instituut deel uitmaakt van een internationale groep, kunnen er in het buitenland door deze groep uiteraard wel activiteiten ondernomen worden die desgevallend in België niet verenigbaar zijn met het beroep van bedrijfsrevisor, op voorwaarde dat de onafhankelijkheidsvereiste in het algemeen geëerbiedigd blijft.

Door deze opvatting komt de Hoge Raad tegemoet zowel aan de mogelijkheid tot interprofessionele samenwerking die duidelijk in de wet van 1985 is opgenomen, als aan de uitwerking van strikte criteria inzake onafhankelijkheid die althans in eigen land en in de ogen van het maatschappelijk verkeer ieder belangenconflict moeten uitsluiten.

- (9) Ten aanzien van de juiste omvang van de onverenigbaarheden t.a.v. de onderneming waarin de bedrijfrevisor een wettelijke opdracht uitoefent, bestaat er evenwel geen eensgezindheid in de Hoge Raad. Een meerderheid van de leden is op grond van art. 64 bis van de vennootschapswet dat spreekt over "verbonden onderneming", van oordeel dat de onverenigbaarheid betrekking moet hebben op alle vennootschappen die verbonden zijn met de vennootschap of onderneming waarbij de bedrijfsrevisor zijn wettelijke opdracht uitoefent. Het begrip verbonden vennootschap of verbonden onderneming moet begrepen worden in deze zin van de boekhoudwetgeving. Wanneer de revisor die de wettelijke opdracht uitoefent deel uitmaakt van een maatschap of vennootschap geldt de onverenigbaarheid t.a.v. alle vennootschappen of ondernemingen en de ermee verbonden vennootschap of onderneming waarbij een vennoot of medewerker van de maatschap of vennootschap een opdracht uitoefent. De onverenigbaarheid strekt zich eveneens uit tot de vennootschappen en maatschappen die met de revisorenvennootschap een verbonden vennootschap of onderneming uitmaken in de zin van de wet op de jaarrekeningen.
- (10) Twee leden die organisaties van het maatschappelijk verkeer vertegenwoordigen zijn van mening dat in het vooruitzicht van de verwezenlijking van de interne markt en op een ogenblik dat het vrije verkeer in de Europese Gemeenschap een werkelijkheid wordt, het belangrijk is de Belgische revisorenkantoren niet te benadelen tegenover de buitenlandse kantoren.
- Het komt erop aan de Belgische revisoren in de internationale context niet af te zonderen, temeer daar ons land reeds in belangrijke mate openstaat voor het buitenland. Een te beperkend stelsel van onverenigbaarheden dreigt gevaarlijke gevolgen met zich te brengen voor de kwaliteit van de controle, omdat het de internationale samenwerking zal belemmeren en afbreuk zal doen aan de vorming van teams van revisoren. Er zou een uitgesproken risico bestaan dat de certificering van de jaarrekeningen zou worden toevertrouwd aan kleine kantoren, die soms

weinig zijn uitgerust voor bepaalde vormen van controle. In het perspectief van de groeiende internationalisering van de economie, komt het er bijgevolg op aan de Belgische revisoren niet in een ongunstige positie te plaatsen in hun verhouding tot de buitenlandse kantoren.

Hieruit vloeit voort dat overeenkomstig artikel 64 ter van de vennootschapswet, de bedrijfsrevisoren de mogelijkheid moeten behouden om uitzonderlijke of bijzondere opdrachten uit te voeren op voorwaarde dat zij voldoen aan de nodige vereisten van bekendmaking.

Deze regel moet eveneens worden toegepast in deze dochtervennootschappen waar de moedervernootschap een daadwerkelijke invloed uitoefent op de beslissingen, te weten de dochtervennootschappen waar de moedervernootschap een aandelenparticipatie bezit van 66 procent van het kapitaal.

- (11) Met betrekking tot de aard van de activiteiten die in het algemeen verenigbaar zijn, met het beroep van bedrijfsrevisor, t.a.v. andere vennootschappen of ondernemingen dan deze waarin de bedrijfsrevisor zijn wettelijke opdracht uitoefent, is een meerderheid van de leden van de Hoge Raad van mening dat de bedrijfsrevisor ook nog andere activiteiten kan uitoefenen (zoals bv. belastingadvies), op voorwaarde dat deze activiteiten, zoals gesteld in artikel 7 bis/4° van de wet op oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (ingevoegd door art. 40 van de wet van 21 februari 1985) zijn onafhankelijkheid bij de beroepsuitoefening in het algemeen niet aantasten.
- (12) Zonder afbreuk te doen aan het unanieme standpunt van de Hoge Raad inzake onverenigbaarheden t.a.v. de vennootschap of onderneming waarbij hij een wettelijke opdracht uitvoert zijn twee andere leden van de Hoge Raad die organisaties van het maatschappelijk verkeer vertegenwoordigen van mening dat de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor met name t.a.v. de vertegenwoordigers van de werknemers in de ondernemingsraad vereist dat hij buiten onderwijs en onderzoek in het algemeen geen enkele andere opdracht aanvaardt of uitvoert buiten de wettelijke opdrachten waarvoor de wet hem het monopolie verleent. Dit houdt in dat buiten de eigenlijke revisorale activiteit de bedrijfsrevisor geen enkele andere professionele activiteit kan ontplooien, ook niet t.a.v. vennootschappen of ondernemingen waarbij hij geen enkele wettelijke controleopdrachten uitoefent. Dit verbod geldt natuurlijk niet alleen voor de bedrijfsrevisor persoonlijk, maar ook voor zijn naaste familieleden alsmede voor alle collega's en medewerkers in de maatschap, de vennootschap of de verbonden vennootschappen waarvan hij deel uitmaakt.
- (13) Deze laatste zeer strikte, opvatting over het beroep van bedrijfsrevisor steunt op de volgende overwegingen :
 - a. Het is voor een bedrijfsrevisor praktisch niet mogelijk om zijn volledige onafhankelijkheid te bewaren tussens twee partijen (werkgevers en werknemers), die tegenstelde belangen kunnen hebben, wanneer hij buiten zijn wettelijk controleopdrachten in aanzienlijke mate nog andere opdrachten zou hebben waarvoor hij uitsluitend in dienst zou staan van één van deze partijen met name de werkgevers.

- b. De wet van 21 februari 1985 bevat geen specifieke wetsbepalingen die het Instituut der Bedrijfsrevisoren de bevoegdheid verlenen om reglementerend op te treden t.a.v. deze nevenactiviteiten, des te meer daar sommige van deze nevenactiviteiten nu reeds onder de bevoegdheid vallen van een andere gereguleerde beroepen, zoals bijvoorbeeld de accountants en de advocaten.
 - c. Het beroep van bedrijfsrevisor is op zichzelf reeds zo verscheiden en vergt zo'n uiteenlopende kennis en kundigheden, dat het praktisch onmogelijk is om al de vereiste disciplines te beheersen voor andere activiteiten die nog buiten de wettelijke opdrachten van het bedrijfsrevisoraat zouden liggen.
- (14) Wanneer men evenwel zoals de meerderheid van de leden van de Hoge Raad, van oordeel is dat de bedrijfsrevisor naast de wettelijke opdrachten t.a.v. andere cliënten ook nog andere dan wettelijke opdrachten kan uitvoeren, rijst de vraag of deze andere dan wettelijke opdrachten eveneens aan deontologisch toezicht van het Instituut der Bedrijfsrevisoren onderworpen zijn en zo ja volgens welke regels dit toezicht moet worden uitgeoefend.

3. Deontologisch toezicht op geoorloofde nevenactiviteiten

- (15) Alhoewel de wet van 21 februari 1985 dergelijke nevenactiviteiten voor andere dan wettelijke opdrachten, wel toelaat, heeft hij zich over het deontologisch toezicht op deze nevenactiviteiten niet uitdrukkelijk uitgesproken. In afwachting van dergelijke uitspraak komt het alle leden van de Hoge Raad voor, dat deze nevenactiviteiten moeten uitgeoefend worden op een dergelijke manier dat zij onder alle omstandigheden de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor waarborgen bij de uitoefening van zijn revisorale opdrachten, en dat zij niet indruisen tegen de regels van de waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid die gelden voor het beroep. Deze overeenstemming met de onafhankelijkheid dient deontologisch te worden beoordeeld door het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Dit geldt met name ook voor dat gedeelte van de nevenactiviteiten dat, zoals bij de accountants, wettelijk geregeld is. De beoordeling van de overeenstemming van deze gereguleerde nevenactiviteiten met de deontologische regels van de beroepsuitoefening van het Instituut der Bedrijfsrevisoren komt aan dit laatste toe. De Hoge Raad is er zich van bewust dat er bij het toezicht op deze nevenactiviteiten nog talrijke problemen zich voordoen. Hij is evenwel van mening dat het voorbarig is om een standpunt in te nemen in een domein dat wettelijk niet duidelijk geregeld is en zal de bespreking van deze problemen later voorleggen in een afzonderlijk document.

4. Uitbreiding van de deontologische regels tot alle revisorale opdrachten

- (16) In het voorliggende ontwerp worden de deontologische regels van toepassing gemaakt op alle controleopdrachten. Naar de unanieme mening van de Hoge Raad dient de toepassing van de deontologische regels minstens te worden uitgebreid tot alle opdrachten die de bedrijfsrevisor krachtens de wet mag uitvoeren (bijv. verklaring en ontleding van de financiële en economische informatie t.a.v. de

ondernemingsraad, beoordeling van inbreng in vennootschappen of expertise voor de rechtbank) en niet alleen tot de externe controleopdracht. Bijgevolg dient in alle artikelen waar er sprake is van controleopdracht, dit woord zoals in de franse tekst, vervangen te worden door de revisorale opdracht.

II. Artikelsgewijze bespreking

- (17) Bij de artikelsgewijze bespreking zal worden uitgegaan van de algemene grondregels zoals die uiteen werden gezet in nr. (7), maar tevens ook worden rekening gehouden met de minderheidsstandpunten betreffende de twee bijzondere problemen vermeld op het einde van nr. 6 met betrekking tot de omvang van de onverenigbaarheden (nr. 10) enerzijds en de aard van de activiteiten in het algemeen nrs. 12 en 13) anderzijds.

Artikel 1 : Algemene beginselen van deontologie

- (18) Dit artikel stelt bij wijze van inleiding de algemene beginselen voorop, die de deontologie beheersen evenals de inventaris van de voorschriften die het beroep regelen.
- (19) Alhoewel in het verslag aan de Koning gewag wordt gemaakt van de wijzigingen die werden aangebracht door de wet van 21 februari 1985, komen deze wijzigingen die in het algemeen ook hun weerslag hebben op de nieuwe deontologie onvoldoende tot hun recht in het inleidende artikel.
- (20) Volgens de Hoge Raad zou artikel 1 kort de algemene doelstelling van de wetgever moeten hernemen en vervolgens de voorwaarden waarin, en de middelen waarmee deze doelstellingen dienen te worden nagestreefd. Als algemene doelstelling van het beroep van bedrijfsrevisor kan worden vooropgesteld : " De juistheid en betrouwbaarheid verzekeren van de jaarrekening van de onderneming en van haar economische en financiële informatie ten aanzien van het economische en maatschappelijke verkeer. Deze doelstelling dekt zowel de strikte controleactiviteiten, als de mogelijkheid om de bevindingen, van deze controleactiviteit te verklaren en te ontleden t.a.v. de ondernemingsraad enerzijds en toegankelijk te maken voor het bestuur van de onderneming, haar aandeelhouders en schuldeisers anderzijds."
- (21) De voorwaarden om deze doelstellingen te kunnen verwezenlijken zijn :
- a. de deskundigheid van de revisor, die essentieel is om controle technisch te kunnen uitvoeren.
 - b. de objectiviteit en onpartijdigheid die moet gewaarborgd worden zowel door de subjectieve ingesteldheid van de bedrijfsrevisor als door de objectieve omstandigheden waarin hij zijn opdracht uitvoert en
 - c. het vertrouwen dat de bedrijfsrevisor moet hebben zowel van het ondernemingshoofd als van de vertegenwoordigers van de werknemers in de ondernemings-

raad.

- (22) De opdracht moet natuurlijk uitgeoefend worden mits eerbiediging van de wettelijke en reglementaire bepalingen en de controlenormen van het Instituut. Daarbij dienen te worden gevoegd de aanbevelingen van het Instituut rekeninghoudend met de eigen draagwijdte van deze aanbevelingen.
- (23) Tenslotte wordt de beroepsuitoefening beheerst door de traditionele en ongeschreven regels van rechtschapenheid, kiesheid en confraterniteit die ook voor de hervorming van 1985 tot de regels van de deontologie hebben behoord, waarbij "justes égards" in het frans misschien in het nederlands correcter zou worden weergegeven door de "gepaste achting".
- (24) De tekst zou dan kunnen luiden als volgt :

Hoofdstuk I : Algemene regels van deontologie
Titel I : De opdracht van de bedrijfsrevisor.

Artikel 1 :

" De algemene doelstelling van het beroep van bedrijfsrevisor bestaat erin de juistheid en de betrouwbaarheid van de jaarrekeningen en van de economische en financiële informatie van de onderneming te verzekeren ten aanzien van de deelnemers aan het economisch en maatschappelijk verkeer en deze jaarrekeningen de economische en financiële informatie te verklaren en te ontleden zoals omschreven in art. 1 van de wet van 21 februari 1985.

Ten einde deze opdracht te kunnen vervullen dient de bedrijfsrevisor erover te waken dat hij beschikt over de vereiste deskundigheid, over het vertrouwen van het ondernemingshoofd en van de vertegenwoordigers van de werknemers en tenslotte over de objectiviteit en onpartijdigheid die hem moeten toelaten zijn opdracht in volledige onafhankelijkheid uit te voeren.

De bedrijfsrevisor moet hierbij de wettelijke en reglementaire bepalingen naleven evenals de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Naargelang de omstandigheden moet hij bovendien rekening houden met de aanbevelingen die uitgaan van het Instituut.

Tenslotte moet hij in de uitoefening van zijn beroep iedere handeling of houding vermijden die in strijd zou zijn hetzij met de rechtschapenheid en de kiesheid, hetzij met de gepaste achting verschuldigd aan de confraters".

Artikel 2 : Onafhankelijkheid en onverenigbaarheden

- (25) Aangezien de inhoud van artikel 2 de onverenigbaarheden bevat zou het artikel best ook als titel dragen : Titel II : Onverenigbaarheden.

- (26) Dit artikel bevat een aantal onverenigbaarheden die niet uitdrukkelijk in de wet zijn opgesomd, maar die de wettelijke onverenigbaarheden ongemoeid laten. Zij kunnen evenwel beschouwd worden als de verdere uitwerking van de algemene vereisten van waardigheid, onafhankelijkheid en kiesheid die wel uitdrukkelijk in de wet worden vermeld. Vandaar dat het artikel beter ingeleid zou worden door de volgende bepaling "Zonder afbreuk te doen aan artikel 40 van de wet van 21 februari 1985 houdende hervorming van het Bedrijfsrevisoraat" of "zonder afbreuk te doen aan artikel 7 bis van de wet tot oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren".
- (27) Onder a worden uitgesloten het bestuur in iedere onderneming die een handelsrechtelijk doel heeft. Aangezien het onderscheid tussen commerciële en niet-commerciële doelstellingen steeds meer vervaagt en in de ons omringende landen zelfs helemaal niet bestaat, zou het wenselijk zijn de onverenigbaarheid van deelname in bestuur en vertegenwoordiging uit te breiden tot iedere ondernemingsactiviteit ongeacht het al dan niet winstgevendende doel van de onderneming. Het spreekt vanzelf dat het lidmaatschap van verenigingen zonder winstoogmerk die geen ondernemingsactiviteit hebben niet onder dit verbod valt.
- (28) Er weze opgemerkt dat het verbod tot het stellen van daden van koophandel zeer streng is, vermits een alleenstaande koop-verkoop op zichzelf reeds een daad van koophandel is. Het lijkt nogal verregaand alleenstaande verkopen door een bedrijfsrevisor te verbieden, dan wanneer zulke alleenstaande verkopen vaak moeilijk te controleren vallen. Aangezien het beroep van handelaar op zichzelf onverenigbaar is met het beroep van bedrijfsrevisor, zal het regelmatig of beroepsmatig stellen van daden van koophandel in ieder geval worden uitgesloten.
- (29) In art. 2 c) worden alle bedrijvigheden die behoren tot een ander beroep uitgesloten, met uitzondering van opdrachten aanverwant aan deze van bedrijfsrevisoren. Met name worden de activiteiten toegelaten, die worden opgesomd in art. 78 van de wet van 21 februari 1985. De Hoge Raad is van oordeel dat indien men al nevenactiviteiten zou toelaten, alleen deze activiteiten die opgesomd worden in art. 78 van de wet, principieel verenigbaar zijn met het beroep van bedrijfsrevisor. Dit betekent dat de woorden 'onder meer' vervangen moeten worden door de woorden 'met name' of 'te weten'. Het spreekt vanzelf dat de twee leden van de Hoge Raad die organisaties van het maatschappelijk verkeer vertegenwoordigen hun meer restrictieve opvattingen handhaven die hierboven werd uiteengezet (alleen verenigbaarheid van onderwijs en onderzoek) (zie nrs. 12 en 13).
Aangezien buiten onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, die worden toegelaten in art. 40 in fine, van de wet van 21 februari 1985 de activiteiten die in artikel 78 worden opgesomd nagenoeg allemaal aanverwante activiteiten zijn, komt het de Hoge Raad voor, dat voor het overige en buiten de activiteiten vermeld in art. 78 van de wet, het beter zou zijn enkel deze activiteiten toe te laten die noodzakelijk samenhangen met, of voortvloeien uit de beroepsactiviteit van de bedrijfsrevisor. Een voorbeeld van een noodzakelijk samenhangende activiteit, zou het advies zijn van een bedrijfsrevisor hoe de boekhouding van een onderneming moet worden georganiseerd, nadat hij hierop in zijn verslag kritiek zou uitgeoefend hebben op de werking. De regel zou dan luiden : "Buiten een taak in het onderwijs of weten-

schappelijk onderzoek is iedere andere beroepsactiviteit onverenigbaar met het beroep van bedrijfsrevisor, met uitzondering van de activiteiten opgesomd in art. 78 van de wet van 21 februari 1985 en andere activiteiten die noodzakelijkerwijze samenhangen met of voortvloeien uit de beroepsactiviteit van bedrijfsrevisor".

- (30) Het feit dat dergelijke activiteiten principieel verenigbaar zijn met het beroep van bedrijfsrevisor betekent niet dat zij onder alle omstandigheden verenigbaar zijn met de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor. Alleen nevenactiviteiten in het onderwijs of wetenschappelijk onderzoek kunnen geacht worden onder alle omstandigheden verenigbaar te zijn met de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor. Twee leden van de Hoge Raad die organisaties van het maatschappelijk verkeer vertegenwoordigen zijn dan ook van oordeel dat de nevenactiviteiten die toegelaten worden aan de bedrijfsrevisoren steeds beperkt moeten blijven tot onderwijs en wetenschappelijk onderzoek; alle andere nevenactiviteiten moeten geacht worden rechtstreeks of onrechtstreeks de onafhankelijke beroepsuitoefening van de bedrijfsrevisor aan te tasten (zie nrs. 12 en 13). De regeling van andere nevenactiviteiten dan onderwijs en onderzoek is in deze opvatting dan ook overbodig en moet niet in het deontologische reglement worden opgenomen.
- (31) Voor de andere nevenactiviteiten, buiten onderwijs en wetenschappelijk onderzoek menen alle andere leden van de Hoge Raad evenwel dat zij omwille van de mogelijkheid van belangenconflicten niet kunnen worden uitgeoefend binnen de vennootschap of onderneming waarin de bedrijfsrevisor een wettelijke controleopdracht verricht behoudens werkzaamheden en opdrachten die zowel naar hun aard als naar hun omvang strikt ondergeschikt zijn aan de wettelijke opdracht. Dit verbod geldt rechtstreeks, maar ook onrechtstreeks d.w.z. ook voor ondernemingen die verbonden zijn met de onderneming waarin de bedrijfsrevisor een wettelijke controleopdracht vervult. Onder verbonden ondernemingen dient te worden verstaan de verbonden onderneming zoals dit begrip werd bepaald in het K.B. van 8 oktober 1976 over de jaarrekening, zoals uiteengezet onder nrs. 7 en 8. Twee leden die organisaties van het maatschappelijk verkeer vertegenwoordigen handhaven evenwel hun standpunt dat eerder werd uiteengezet (zie nr. 10) en wensen het begrip verbonden onderneming te beperken tot een rechtstreekse deelneming van tenminste twee derden van het kapitaal.
- (32) Tenslotte kunnen er omstandigheden zijn waardoor activiteiten, alhoewel principieel verenigbaar met het beroep van bedrijfsrevisor, zelfs niet kunnen worden uitgeoefend in een volledig onafhankelijke en niet verbonden onderneming. Alhoewel hier op het eerste zicht er zich geen belangenconflict kan voordoen, kan het toch gebeuren dat de vertrouwensrelatie die bestaat tussen de bedrijfsrevisor enerzijds en de werkgever of werknemers van de onderneming anderzijds in het gedrang zou kunnen gebracht worden door het vervullen van een opdracht in een niet verbonden onderneming. Aldus is het denkbaar dat de uitwerking van een herstructureringsplan met ontslagregeling door de revisor in een andere onderneming de verhouding met de werknemers in de onderneming waarin hij zijn wettelijke opdracht heeft grondig kan verstoren. Aldus is het eveneens denkbaar dat een herstructureringsplan uitgewerkt voor een concurrerend bedrijf het vertrouwen van het ondernemingshoofd in de

bedrijfsrevisor zou aantasten.

- (33) Een meerderheid van de Hoge Raad is van oordeel dat deze overwegingen evenwel niet tot een absoluut verbod van dergelijke nevenactiviteiten in andere niet-verbonden ondernemingen moet leiden, omdat het aantal gevallen waarin dergelijke conflicten zich zullen voordoen toch eerder beperkt zal zijn, zodat het volstaat een deontologische norm in te voeren, volgens dewelke een bedrijfsrevisor dergelijke opdrachten moet weigeren, wanneer hij van oordeel is dat dit de vertrouwensrelatie kan schaden met partijen in ondernemingen waarin hij een wettelijke opdracht vervult. Deze norm zou kunnen versterkt worden door de verplichting om dergelijke opdracht te melden bij de ondernemingen waarin de bedrijfsrevisor een wettelijke opdracht vervult zoals reeds omschreven door art. 64 ter vennootschapswet. In overeenstemming met het standpunt dat buiten onderwijs en wetenschappelijk onderzoek geen nevenactiviteiten kunnen worden toegelaten zijn twee leden van de Hoge Raad evenwel van oordeel dat de bedrijfsrevisor in ieder geval van deze activiteiten moet worden uitgesloten (zie nrs. 12 en 13).
- (34) Bij de opdrachten die op grond van het laatste lid aan een bedrijfsrevisor kunnen worden toevertrouwd kunnen volgens een meerderheid van de Hoge Raad nog uitdrukkelijk worden toegevoegd de opdracht als curator in een faillissement, en de aanstelling die gebeurt door paritair samengestelde organen van werkgevers en werknemers.

Artikel 3 : Algemene regels van onafhankelijkheid en onpartijdigheid

- (35) De onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor wordt gewaarborgd op twee manieren : (i) enerzijds door de subjectieve ingesteldheid waarmee hij zijn opdracht uitoefent en (ii) anderzijds door een aantal objectieve omstandigheden waarin hij zijn opdracht uitoefent. Artikel 3 is de meest algemene uitdrukking van de twee aspecten van zijn onafhankelijkheid. Enerzijds mag de bedrijfsrevisor zich nooit in een positie laten manoeuvreren waardoor zijn onafhankelijkheid kan worden aangetast, anderzijds moet hij persoonlijk steeds de meest stricte objectiviteit nastreven. De Hoge Raad kan zich met deze twee benaderingen volstrekt verenigen. De objectieve omstandigheden die de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor waarborgen, moeten wel worden gepreciseerd in een aantal regels inzake onverenigbaarheden (zie art. 2) en andere omstandigheden waaronder een revisor geen opdracht kan aanvaarden (zie art. 4 e.v.).
- (36) Inzake terminologie zou het wenselijk zijn steeds dezelfde bewoordingen te gebruiken : ofwel "leden van het Instituut", ofwel "bedrijfsrevisoren". Aangezien elders in de tekst het woord bedrijfsrevisor is gebruikt verdient dit laatste de voorkeur.
- (37) De onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor moet gewaarborgd blijven niet alleen bij de vervulling van controleopdrachten, maar in principe bij de vervulling van iedere opdracht in de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor. Vandaar dat in de artikelen 3 en volgende de regels inzake onafhankelijkheid niet alleen moeten betrekking hebben op de controle van de jaarrekening, maar op iedere opdracht die

de bedrijfsrevisor beroepshalve aanvaardt. Vandaar dat men beter zou spreken over revisorale opdrachten i.p.v. controleopdrachten (zie eveneens nr. 16).

Artikel 4 : Onverenigbaarheid t.a.v. bloedverwanten en verbonden ondernemingen

- (38) De regels die in artikel 4 en volgende worden opgelegd aan bedrijfsrevisoren, natuurlijke personen ten einde hun onafhankelijkheid te bewaren, moeten mutatis mutandis ook gelden voor vennootschappen van revisoren. Dit betekent dat telkens wanneer een onverenigbaarheid wordt ingevoerd voor familieleden van een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon bv. omwille van aandelenparticipaties of het uitoefenen van functies, , dezelfde onverenigbaarheid moet gelden voor de medevennoten en medewerkers van de andere vennootschappen die als verbonden onderneming samen met de revisorenvennootschap deel uitmaken van dezelfde groep of die door een ander structureel samenwerkingsverband verbonden zijn. Dit zou ofwel bij wijze van algemene bepaling in de tekst van artikel 4 moeten worden opgenomen ofwel zou ieder artikel vanaf artikel 4 systematisch in deze zin worden aangepast. Deze beperking geldt uiteraard niet t.a.v. verbonden ondernemingen of vennootschappen die in het buitenland gevestigd zijn en waar volgens de in het buitenland geldende regels er geen onverenigbaarheid bestaat tussen de revisorale activiteit en de andere activiteiten.
- (39) De onverenigbaarheid met de positie van bediende of zelfstandig beroepspracticus die "een betekenisvolle invloed" uitoefent op de jaarrekening van een onderneming is vaag en daardoor tegelijkertijd te ruim en te eng. Bovendien voert dit artikel een nieuw criterium in waarvan de betekenis slechts na jaren betwistingen duidelijk zal worden. De Hoge Raad geeft er dan ook de voorkeur aan een andere vorm voor de onverenigbaarheid met personen die een rol spelen bij het opstellen van de jaarrekeningen. Een algemene onverenigbaarheid zou dienen te gelden voor het "leidinggevend personeel" van de onderneming, ongeacht of het een rechtstreekse of onrechtstreekse invloed heeft op de jaarrekeningen. Een specifieke onverenigbaarheid zou gelden voor het personeel dat controle- en beslissingsbevoegdheid heeft bij het opstellen van de jaarrekeningen. Een specifieke onverenigbaarheid zou eveneens moeten gelden voor de zelfstandige beroepspracticus die beroepshalve opdrachten uitvoert ten aanzien van de jaarrekeningen.
- (40) Met betrekking tot het aandeelhouderschap in de ondernemingen waarin hij een opdracht vervult is de Hoge Raad van mening dat indien er onverenigbaarheid is wanneer alleen bloed- en aanverwanten voornaamste aandeelhouders zijn deze onverenigbaarheid ook van toepassing moet zijn wanneer de revisor zelf samen het bloed of aanverwanten de voornaamste aandeelhouder is in de onderneming waarin de opdracht wordt vervuld. Vandaar dat § 2 in artikel 4 zou moeten worden aangevuld als volgt : "de bedrijfsrevisor mag geen opdracht van controle van de jaarrekeningen of andere boekhoudbescheiden aanvaarden in een onderneming waarin hij individueel of gezamenlijk met"..
- (41) Het verbod om opdrachten uit te voeren in vennootschappen waarin de bedrijfsrevisor en/of zijn familie een belangrijke participatie hebben, dient evenwel niet beperkt

te blijven tot de vennootschappen waarin de revisorenvennootschap een participatie heeft, maar ook tot de vennootschappen en verbonden ondernemingen die zelf een belangrijke aandelenparticipatie hebben in een vennootschap van revisoren. Aangezien niet-leden van het Instituut een minderheidsparticipatie mogen verwerven in een vennootschap van revisoren is het theoretisch mogelijk dat een bank- of verzekeringsmaatschappij een aandelenparticipatie van bijvoorbeeld 40 % zouden verwerven in een revisorenvennootschap. Men ziet niet goed hoe de revisorenvennootschap in volle onafhankelijkheid controleopdrachten zou uitvoeren bij haar voornaamste aandeelhouder.

- (42) In het voorlaatste lid, in fine, van artikel 4 zou beter gesproken worden over "het eerste lid" i.p.v. "de eerste alinea".

Artikel 5 : Verbod van beperkte financiële deelnemingen

- (43) Het verbod om voor zichzelf of zijn minderjarige kinderen aandelen aan te houden is nagenoeg niet te controleren wanneer het gaat om aandelen aan toonder. Men ziet trouwens niet goed in, in welke mate een beperkte aandelenparticipatie de objectiviteit van de bedrijfsrevisor of zijn onafhankelijkheid in gevaar zou kunnen brengen, aangezien slechts een belangrijke aandelenparticipatie wordt uitgesloten in artikel 4. De figuur van het beheerscontract is eveneens vreemd aan het Belgisch recht en een onvolmaakte afspiegeling van de "Blind trust" die in bepaalde angelsaksische landen wordt gebruikt. Het verbod is evenmin nodig om misbruik van voorkennis te bestrijden. Hiervoor bestaat een specifieke wetgeving die onlangs nog aanzienlijk werd verscherpt. Aangezien regels die geen eigenlijke doelstelling hebben en waarvan de toepassing bovendien moeilijk kan gecontroleerd worden eerder aanleiding geven tot oneigenlijk gebruik of zelfs misbruik verkiest de Hoge Raad de hele regeling van art. 5 § 2 t/m § 5 te schrappen. Indien ze toch zou behouden blijven moet het verbod in § 5 uitgebreid worden tot aandelen ontvangen door schenking.

Artikel 6 : Financiële voordelen

- (44) De Hoge Raad is het eens met de strekking van deze bepaling. Wellicht kan deze beperking beter geformuleerd worden door te stellen dat de revisor "Buiten de vergoeding die wordt vastgesteld in de wet geen enkele andere vergoeding noch voordeel mag ontvangen die onrechtstreeks een vergoeding zou zijn voor de wettelijke opdrachten of die erop gericht zouden zijn zijn welwillendheid uit te lokken".

Artikel 7 : Belangenconflicten

- (45) De Hoge Raad is het eens met de strekking van dit artikel, maar aangezien het in het algemeen handelt over de voorwaarden van de onafhankelijke uitoefening van het beroep zou het beter onmiddellijk na artikel 3 plaatsnemen, vooraleer de structurele maatregelen worden uiteengezet die dienen om de onafhankelijkheid te

waarborgen.

Artikel 8 : Onverenigbaarheid met functies in de boekhouding van de onderneming

- (46) De Hoge Raad is het eens met de algemene strekking van dit artikel met dien verstande dat de "personen die een betekenisvolle invloed uitoefenen op de boekhouddienst", moeten vervangen worden door "leidinggevend personeel of personeel dat een controle- of een beslissingsbevoegdheid heeft in de boekhouding van de onderneming".
- (47) De beperking die in § 2 wordt gesteld dat de bedrijfsrevisor niet gerechtigd is de vennootschap te vertegenwoordigen in welke hoedanigheid ook, is te streng. Zij kan alleen maar gerechtvaardigd worden voor organieke vertegenwoordiging en algemene volmachten. Wat de bijzondere volmachten betreft en de niet formele vertegenwoordiging, moet de bedrijfsrevisor in staat worden gesteld de onderneming te "vertegenwoordigen" voor opdrachten die noodzakelijk voortvloeien uit of samenhangen met zijn wettelijke controleopdracht of in het raam van andere revisorale opdrachten buiten de wettelijke controleopdracht. Vandaar dat aan de eerste zin van § 2 zou moeten worden toegevoegd : "met uitzondering van vertegenwoordiging in het raam van andere wettelijke opdrachten of van opdrachten die noodzakelijk voortvloeien uit of samenhangen met zijn wettelijke controleopdracht".

Artikel 9 : Oorsprong van de vergoedingen

- (48) Het tweede en derde lid van artikel 9 beperkt vergoedingen uit andere diensten dan de wettelijke revisorale opdrachten. Deze bepaling regelt enkel de vergoeding. Zij mag onder geen enkel voorwendsel geïnterpreteerd worden als een toelating voor andere nevenactiviteiten dan deze die op grond van art. 2 van het deontologisch reglement worden toegestaan. Het zou dan ook beter zijn het woordje 'duurzaam' te schrappen, ofwel gewoon te verwijzen naar art. 64 ter van de vennootschapswet, dat in samenlezing met art. 64 bis uiteraard ook de bijkomstigheid van dit soort vergoedingen veronderstelt.

Titel Hoofdstuk III

- (49) Aangezien de deontologische verplichtingen slaan op het geheel van de revisorale activiteiten en niet alleen op zijn controleactiviteiten. Vandaar dat de titel van dit hoofdstuk verander zou moeten worden in "Uitvoering van revisorale of wettelijke opdrachten".

Artikel 10 : Uitvoering controleopdracht

- (50) De Hoge Raad is het eens met de strekking van dit artikel maar meent dat als volgt gepreciseerd zou moeten worden : "Elke verklaring, certificering of ontleding door een bedrijfsrevisor vloeit voort uit doelgericht en nauwgezet uitgevoerde controlewerkzaamheden."

Artikel 11 : Bijstand bij de uitvoering van werkzaamheden

- (51) Uit dit artikel dat de hulp en bijstand in de uitvoering van revisorale werkzaamheden zou duidelijker naar voor moeten komen dat de revisor die gelast is met het uitvoeren van de opdracht in ieder geval de professionele eindverantwoordelijkheid behoudt. Met name moet dit ook beklemtoond worden in het eerste lid van artikel 11. Tenslotte wijst de Hoge Raad erop dat deze bepaling eveneens als regel zou moeten inhouden dat de bedrijfsrevisor geen essentiële bestanddelen van zijn opdracht die hem intuitu personae wordt verleend kan overlaten aan medewerkers. Dit geldt in het bijzonder voor zijn opdrachten die verband houden met de ondernemingsraad, waarbij men ervan uit moet gaan dat, behoudens overmacht, de bedrijfsrevisor steeds in persoon en niet via een medewerker deelneemt aan de vergadering van de ondernemingsraad.

Artikel 12 : Schriftelijke aantekeningen en bijhouden van documenten

- (52) De regels met betrekking tot aantekeningen gelden niet alleen voor controleopdrachten maar voor alle revisorale opdrachten. Het artikel moet in die zin worden aangepast. Tevens zou het wenselijk zijn dat ook in dit artikel eveneens een regel zou worden toegepast met betrekking tot het bewaren en archiveren van documenten.

Artikel 13 : Ondertekening van documenten

- (53) De verplichting tot ondertekening moet niet beperkt worden tot documenten in verband met boekhoudkundige staten, maar tot alle verklaringen, certificeringen of verslagen die uitgaan van een bedrijfsrevisor in de uitoefening van zijn beroep. De Hoge Raad is van mening dat de tekst van dit artikel in die zin zou moeten worden uitgebreid.
- Wanneer de natuurlijke persoon die ondertekent optreedt als vertegenwoordiger van een vennootschap of groepering moet hij de vennootschap of groepering vermelden, wanneer het de vennootschap of groepering is die met de opdracht werd gelast en op voorwaarde dat de vennootschap of groepering lid is van het Instituut. Wanneer daarentegen de vennootschap of groepering niet werd gelast met de opdracht mag de vennootschap of groepering niet vermeld worden.
- De persoon die de verantwoordelijkheid opneemt voor de ondertekening van een verklaring, certificering of een verslag moet tevens de persoon zijn die de essentiële elementen van de opdracht in verband met dat document heeft uitgevoerd.

Artikel 14 : Beoordelingfouten

- (54) Naar het oordeel van de Hoge Raad moet de regel van art. 14 in verband met de beoordelingsfouten niet beperkt blijven tot het oordeel van de jaarrekeningen of de boekhoudkundige stukken, maar uitgebreid worden tot iedere beoordeling die gebeurt binnen een revisorale opdracht.
- (55) De Hoge Raad is van oordeel dat ook indien de fout onbewust gemaakt wordt met als gevolg dat de buitenstaander misleid wordt, dergelijke onbewuste fout een deontologische fout kan uitmaken.
Het woordje 'bewust' moet dan ook geschrapt worden in de tekst.
- (56) Bij het beoordelen of de professionele beoordelingsfout tevens een deontologische fout is moet volgens de Hoge Raad uitgegaan worden van het criteria van marginale toetsing. M.a.w. daar waar er redelijkerwijze meningsverschillen over de beoordeling kunnen bestaan kan een verschillend resultaat nooit aanleiding geven tot een deontologische fout zelfs indien in de ogen van bepaalde collega's een professionele beoordelingsfout werd gemaakt. Ten einde dit criterium duidelijk te stellen, komt het de Hoge Raad voor dat het beter is de woorden 'in sterke mate' te vervangen door "kennelijk" of "manifestement", zodat het artikel eindigt als volgt: "dat bepaalde informatie, in de stukken waarover hij zijn oordeel geeft, dat ze kennelijk van aard zijn de bestemming te misleiden".

Artikel 15 : Certificering van vooruitzichten en hypothesen

- (57) In plaats van te stellen dat de bedrijfsrevisor geen certificering kan uitbrengen over vooruitzichten of informatie die niet gesteund is op controleerbare stukken, verdient het volgens de Hoge Raad aanbeveling te verwijzen naar dezelfde bewoordingen als deze die worden gebruikt in het model van certificeringsverslag (H.R.B. 87/008 D van 02.04.1987). Dit houdt in dat de bedrijfsrevisor zich moet uitspreken over de volledigheid van de informatie en dat hij melding moet maken van de documenten die zijn inziens noodzakelijk zijn voor de beoordeling, maar die toch ontbreken, met aanduiding van de reden waarom ze ontbreken, of indien ze niet ontbraken, de reden waarom de documenten niet of niet volledig konden worden gecontroleerd bijvoorbeeld :
- a. omdat zij gesteund zijn op informatie zonder dat het voor ons technisch en materieel mogelijk is na te gaan of deze informatie correct is;
 - b. omdat de informatie in de onderneming niet beschikbaar is;
 - c. omdat het tijdstip waarop de informatie ter beschikking werd gesteld onvoldoende tijd voor controle liet.

Voor toekomstverwachtingen of hypothesen dient de bedrijfsrevisor zich van zelfsprekend niet borg te stellen voor de realisatie ervan, en evenmin voor de hypothesen waarop zij steunen. Hij moet evenwel nagaan of zij op een beredeneerde wijze werden opgesteld en geen kennelijke tegenstrijdigheden vertonen met de

informatie die de bedrijfsrevisor bekend is en met de algemeen aanvaarde ontwikkelingen.

Artikel 16 : Arbeidsovereenkomst

- (58) De Hoge Raad is van oordeel dat het tweede lid iets scherper moet geformuleerd worden ten einde de bedrijfsrevisor daadwerkelijk de mogelijkheid te bieden om zijn beroep overeenkomstig de deontologische regels uit te oefenen. De tekst van het tweede lid zou dan luiden als volgt : "Een bedrijfsrevisor die een andere bedrijfsrevisor tewerkstelt moet de noodzakelijke voorwaarden scheppen om het beroep overeenkomstig de regels van plichtenleer uit te oefenen, en mag in geen enkel geval rechtstreeks of onrechtstreeks invloed uitoefenen om van deze regels af te wijken".

Artikel 17 en 18 : Honoraria en overname van kantoor

- (59) Alhoewel de Hoge Raad het eens is met de algemene strekking van dit artikel betreurt de Hoge Raad dat in dit artikel geen mogelijkheid wordt geboden om de honoraria vast te stellen in functie van een indicatieve tarificatie die vastgesteld zou worden door het Instituut. De Hoge Raad beseft dat het niet eenvoudig is om een eenvormige tarificatie vast te stellen, maar de volledige afwezigheid van enige verwijzing naar een mogelijkheid tot tarificatie levert de ondernemingen in feite over aan de willekeur van de bedrijfsrevisor. Dit geldt niet alleen voor de honoraria maar ook voor de overnameprijs van het kantoor.
- (60) Aangezien de Hoge Raad van oordeel is dat de bedrijfsrevisor geen enkele andere functie mag uitoefenen is de onderneming waarin hij een wettelijke opdracht vervult zou het wenselijk zijn nog te herhalen dat hij buiten de uitzonderingen van art. 64 ter vennootschapswet geen enkele andere vergoeding mag ontvangen dan de vergoeding vastgesteld voor zijn wettelijke opdracht.
- (61) Voorts meent de Hoge Raad dat naast de criteria opgesomd in artikel 18 het belang van de zaak traditioneel ook een criterium vormt bij het bepalen van de vergoeding.
- (62) Tenslotte merkt de Hoge Raad op dat het bedrag van het ereloon moet bepaald worden in functie van de prestaties die vereist zijn niet met het oog op de naleving van de normen van het Instituut, maar wel met het oog op de deskundige en objectieve uitvoering van de wettelijke opdracht en de juiste beoordeling van de economische en financiële informatie die bereikt worden door een concrete naleving van de normen en aanbevelingen van het Instituut.

Artikel 19 : Opvolging

- (63) Het deontologisch reglement zou moeten preciseren waar de revisoren zich moeten informeren over de controleopdrachten bij een onderneming : bij de betrokken onderneming zelf en bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren.
- (64) De verplichting die in het tweede lid van artikel 19 wordt gesteld om de revisor die een permanente opdracht heeft bij een onderneming op de hoogte te brengen van het voorwerp van zijn bijzondere opdracht, kan enkel staan op de algemene omschrijving van die opdracht en niet op de details ervan. Deze verplichting kan alleen maar gelden t.a.v. de revisor die een wettelijke opdracht (permanent of niet) bij een onderneming heeft en niet op activiteiten die niet tot de wettelijke opdracht van de revisor behoren.
- (65) Wanneer een revisor een collega opvolgt heeft de uittredende revisor de verplichting het dossier over te dragen aan zijn opvolger. Deze verplichting zou moeten opgenomen worden in het deontologisch reglement met verwijzing naar de aanbeveling die het I.B.R. zelf heeft opgesteld over het gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere revisor en waarover de Hoge Raad advies heeft verstrekt op 5 december 1987 (H.R.B. 87/017 D). De opvolger maakt immers in zekere mate gebruik van de werkzaamheden van zijn voorganger.

Artikel 20 : Meningsverschil met confrater

- (66) In geval van meningsverschil over het werk of de verklaring om de confrater lijkt het inderdaad gewenst de confrater op de hoogte te brengen, zonder evenwel de verplichting op te leggen dat dit "onmiddellijk" moet gebeuren.
- (67) Het deontologisch reglement zou ook moeten bepalen wat moet gebeuren wanneer het meningsverschil ontstaat ten gevolge van een bijzondere opdracht die uitgaat van de opdrachtgever. De vraag is of de opdrachtgever niet op de hoogte moet worden gesteld van de bevindingen.
- (68) Bovendien komt het de Hoge Raad voor dat benevens de opdrachtgever en de confrater in ieder geval het Instituut van dergelijk meningsverschil op de hoogte moet worden gesteld. Het Instituut moet dan in een gemotiveerd antwoord aan de revisor die het ongunstige rapport heeft ingediend meedelen welk gevolg hieraan werd gegeven.
- (69) Indien het Instituut geen gevolg geeft aan het ongunstig rapport van de revisor zou deze eventueel het recht moeten hebben om zijn rapport neer te leggen bij de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat, die eventueel bij wijze van algemene beslissing een advies uitbrengt over de regel en niet over het individuele geval.
- (70) Tenslotte wenst de Hoge Raad erop te wijzen dat ook derden het recht moeten hebben om klacht in te dienen bij het Instituut tegen het optreden van een bedrijfsre-

visor en dat het Instituut op dergelijke klacht een gemotiveerd antwoord zou moeten geven. Eventueel kan deze verplichting worden opgenomen in het inwendig reglement.

Artikel 21 : Reclame en publiciteit

- (71) Terzake van reclame en publiciteit is de Hoge Raad van oordeel dat een onderscheid gemaakt moet worden tussen enerzijds reclame en andere middelen tot het ronselen van cliënten die in principe verboden is, en anderzijds het verstrekken van objectieve informatie over de persoon, het kantoor van de bedrijfsrevisor en de wijze waarop hij zijn beroep uitoefent, die nodig zijn ten einde een verantwoorde keuze tussen bedrijfsrevisoren te kunnen maken bij het verlenen van een opdracht. Tenslotte moet men nog een onderscheid maken met de gevallen waar de revisor buiten zijn wil om, gevraagd wordt bepaalde gegevens mede te delen op grond van een algemeen gangbare informatieverplichtingen (bijvoorbeeld bij een uiteenzetting tijdens een studiedag, of bij een interview aangevraagd door een journalist).
- (72) Reclame, sponsoring en iedere vorm van publiciteit die niet gericht is op het verstrekken van objectieve informatie over de persoon en het kantoor van de bedrijfsrevisor ten einde een redelijk verantwoorde keuze te maken, dient verboden te worden. Zij brengt geen betekenisvolle informatie aan bij potentiële cliënten. Omwille van de oppervlakkigheid van het medium, dat niet toelaat de nodige objectieve onderscheidingen te maken, dienen de algemene uitzendingen van televisie en radio te worden uitgesloten als medium om dit soort informatie bekend te maken.
Hetzelfde geldt uiteraard voor betaalde reclame in dag- en weekbladen en tijdschriften.
Uitzondering kan worden gemaakt voor gespecialiseerde mededelingen op radio, televisie en in gespecialiseerde bladen en tijdschriften betreffende o.m. lijsten of repertoria van beroepsbeoefenaars, studiedagen en professionele manifestaties.
- (73) Objectieve informatie (diploma's, naam en adres van de revisor, zijn vennoten en medewerkers, aard van de activiteiten, enz) zijn gewenst te einde potentiële cliënten toe te laten een oordeel te vellen. Het betreft hier informatie in professionele repertoria, informatie over de opening of verplaatsing van een kantoor, informatie in een offerte, enz. Deze informatie dient met de nodige bescheidenheid te worden meegedeeld, ten einde concurrentieel opbod en buitensporige uitgaven in dit domein te voorkomen. Bovendien moet de bedrijfsrevisor natuurlijk voldoen aan zijn wettelijke informatieverplichtingen t.a.v. de vennootschap, de ondernemingsraad en het Instituut der Bedrijfsrevisoren.
- (74) Daarnaast is objectieve informatie toegestaan die voortvloeit uit algemene gewoonten van bekendmaking die van buitenaf aan de revisor worden opgelegd bij deelname aan studiedagen, publicatie van boeken, artikelen en niet door de revisor aangevraagde interviews en debatten in de media.
- (75) Bij het verspreiden van informatie over het kantoor moet erover gewaakte worden

dat iedere verwijzing naar met de revisor verbonden vennootschappen of groepen die in hun geheel of gedeeltelijk niet aan de deontologie van het revisoraat onderworpen zijn volstrekt vermeden wordt.

- (76) Bij het voorstellen van offertes is bovendien ieder gebonden aanbod verboden. Het gezamenlijk aanbieden van diensten die betrekking hebben op een wettelijke opdracht en andere diensten dient eveneens te worden verboden.

Artikel 23 : Lidmaatschap van revisorenvennootschappen

- (77) De Hoge Raad onderschrijft ten volle het exclusiviteitsbeginsel waarbij een revisor die lid is van een vennootschap alleen voor die vennootschap het beroep kan uitoefenen. Het noodzakelijke gevolg hiervan is dat de revisor in België slechts van één revisorenvennootschap lid kan zijn.
- (78) Terzake van het lidmaatschap van buitenlandse revisoren verkiest de Hoge Raad dat dit lidmaatschap beperkt blijft tot buitenlandse revisorenvennootschappen en niet wordt uitgebreid tot vennootschappen met een gelijkaardig doel, zoniet zou de strenge regeling inzake onverenigbaarheid op binnenlands vlake volledig uitgehold worden door deelname aan een buitenlandse vennootschap die verschillende beroepen groepeert.

Artikel 24 - 25 - 26 : Lidmaatschap van andere dan revisorenvennootschappen

- (79) In de opvatting van een lid van de Hoge Raad dat de revisor geen andere nevenactiviteiten mag uitoefenen dan onderwijs en wetenschappelijk onderzoek moet dit artikel volledig geschrapt worden.
- (80) Indien andere nevenactiviteiten wel als verenigbaar worden beschouwd met het beroep van bedrijfsrevisor, weze het niet t.a.v. de onderneming waarbij een wettelijke opdracht wordt uitgeoefend, kan een middelenvennootschap wel worden toegestaan mits voorafgaandelijke en herroepbare toestemming van het I.B.R. en onder een aantal voorwaarden zoals gepreciseerd in art. 24.
- (81) In deze opvatting van de Hoge Raad dienen de voorwaarden die in het ontwerp worden gesteld evenwel dezelfde te zijn voor rechtspersonen en voor natuurlijke personen.
- (82) In deze optiek dienen art. 24 en 25 precies dezelfde te zijn. De middelenvennootschap die met familieleden van de revisor wordt opgericht (art. 25) dient aan dezelfde voorwaarden te worden onderworpen als de middelenvennootschap met andere vrije beroepen. Met name dient het verbod tot enige verwijzing naar de middelenvennootschap dat geldt voor de familiale middelenvennootschap ook van toepassing te zijn op de middelenvennootschap die wordt gesloten met andere gereguleerde beroepen. Dit laatste is noodzakelijk om de eigen identiteit van het beroep van revisor duidelijke tot uitdrukking te brengen. Art. 24 zou in deze

zin moeten worden aangepast.

Artikel 27 : Aandelen in andere vennootschappen

- (83) Het is de Hoge Raad niet duidelijk waarom de revisor geen meerderheidsparticipatie zou mogen verwerven in om het even welke vennootschap, op voorwaarde dat hij als revisor geen enkele beroepshandeling t.a.v. die vennootschap verricht en dat de revisor geen melding maakt van zijn aandeelhouderschap. Art. 4 van het ontwerp voorziet immers dat de revisor de voornaamste aandeelhouder kan zijn in een vennootschap. Zolang het aandeelhouderschap en de uitoefening van het beroep streng gescheiden blijven lijken er zich geen deontologische problemen aan te dienen. Het lijkt wel gewenst om geen enkel mandaat of geen enkele bestuursfunctie uit te oefenen en natuurlijk geen enkele controleopdracht wat reeds in art. 4 van het ontwerp werd geregeld.