

3. ADVIES BETREFFENDE DE BEROEPEN WAARVAN DE BEOEFENAARS IN AANMERKING KOMEN OM MET DE BEDRIJFSREVISOR EEN MIDDELVENNOOTSCHAP TE VORMEN

D. 11 mei 1995

A. Geraadpleegde werken :

Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat.

Koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren (B.S. van 18 januari 1994, blz. 940).

I.R.E., Deuxième forum du revisorat, Liège 1993, Réflexions et opinions, 3/1994.

P. Van Ommeslaghe, «Les sociétés coopératives, les sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles et les sociétés de moyens», Les sociétés commerciales, éd. du Jeune Barreau de Bruxelles, 1985, p. 315 et sp. pp. 384 et seq.

K. Geens, «Het vrij beroep», doctoraatsthesis, Leuven, 1986, nr. 645 en volgende.

J.-P. Maes en K. Van Hulle, De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep, Kluwer rechtswetenschappen, Antwerpen, 1985, blz. 28 en volgende.

B. Inleiding

Artikel 8, § 4 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, ingevoerd door artikel 41 van de wet tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, bepaalt het volgende: «Geen enkele vereniging of vennootschap mag beroepshalve worden gevormd tussen een of meer bedrijfsrevisoren en andere personen die niet deze hoedanigheid bezitten of die geen in het buitenland door de Koning als gelijkwaardig erkende hoedanigheid bezitten, behoudens voorafgaande en steeds herroepbare toestemming van de Raad van het Instituut.».

Recent werden in de artikelen 30 en 32 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren de voorwaarden gepreciseerd voor de oprichting van een vennootschap of een vereniging die tot doel heeft het in gemeenschap brengen van alle of van een gedeelte van de kosten die verband houden met de uitoefening van de beroepen.

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft de Hoge Raad om advies gevraagd in verband met deze aangelegenheid. Deze vraag om advies had tot voorwerp om, rekening houdend met de van toepassing zijnde bepalingen en met een aantal gevallen die hem zijn voorgelegd (accountant, boekhouder, juridische beroepen van notaris en advocaat, adviseur inzake organisatie en beheer, verzekeringsagent, uitzendbureau, «interim management» en makelaar in handelseigendommen), de bepaling toe te laten van de beroepen waarvan de beoefenaars in aanmerking komen om met de bedrijfsrevisor een vennootschap aan te gaan.

C. Algemene beschouwingen

De Hoge Raad is van mening dat, om een antwoord te geven op gestelde vraag, artikel 30.1 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 nauwkeurig moet worden ontleed. Dat artikel luidt als volgt: «De vennootschap of vereniging kan maar worden aangegaan tussen de beoefenaars van een intellectueel beroep, onderworpen aan een erkende beroepsdeontologie, voor de verlening van diensten die verband houden met de beroepsactiviteit van de bedrijfsrevisor.».

Er zijn drie voorwaarden bepaald: de kandidaat-vennoot moet een intellectueel beroep beoefenen voor de verlening van diensten, die verband houden met de beroepsactiviteit van de bedrijfsrevisor en hij moet onderworpen zijn aan een erkende beroepsdeontologie.

De Hoge Raad is van mening dat de eerste voorwaarde, namelijk of het gaat over een intellectueel beroep voor de verlening van diensten, weinig problemen doet rijzen. Hij heeft er dan ook voor gekozen om, in het kader van onderhavig advies, enkel de overige twee vereiste voorwaarden te onderzoeken (hierna 1 en 2).

Overigens is de Hoge Raad bijzonder bezorgd over de weerslag die de oprichting van dergelijke vennootschappen zou kunnen hebben op de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor die er deel van uitmaakt (hierna 3).

1. De diensten die verband houden met de activiteit van de revisor

Het is niet gemakkelijk te bepalen welke diensten nauw verband houden met de activiteit van de revisor.

De verruiming van het activiteitengebied van de bedrijfsrevisoren en vooral het groeiende technisch karakter van hun professionele omgeving verlangen immers van hen meer en meer dat zij - om hun opdrachten tot een goed einde te brengen - samenwerken met gespecialiseerde personen, zodat het aantal verband houdende diensten onvermijdelijk zal toenemen.

Hoe kan men zich bijvoorbeeld certificering van de jaarrekeningen van een verzekeringsmaatschappij indenken zonder een aan ervaring getoetste kennis inzake actuariaat ?

De Hoge Raad is dan ook van mening dat onder verband houdende diensten moet worden verstaan zowel de diensten die de bedrijfsrevisor zelf kan verlenen op basis van de bekwaamheid waarover hij beschikt voor de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor en met inachtneming van de van toepassing zijnde wettelijke bepalingen (ex. artikel 3 van de wet van 22 juli 1953) als die welke een specifieke bekwaamheid vergen, maar die erin bestaan de ondernemingen te adviseren.

Ten slotte, in plaats van zich te verzetten tegen elke vorm van interprofessionele vennootschap, dient er naar de mening van de Hoge Raad, te worden opgelet dat demogelijkheden voor de oprichting van vennootschappen of verenigingen niet worden beperkt tot de beroepsmensen die diensten verlenen welke verenigbaar zijn met het beroep van bedrijfsrevisor.

2. De erkende beroepsdeontologie

De Hoge Raad meent dat die voorwaarde in de praktijk het meest problemen zal opleveren. Het is inderdaad zo dat het woord «deontologie» en vooral het woord «erkend» niet zijn vastgelegd in het koninklijk besluit en dat het verslag aan de Koning, dat aan het koninklijk besluit voorafgaat, hierover geen enkele toelichting bevat, zodat verschillende vragen moeten worden gesteld.

Op de eerste plaats, wat verstaat men onder deontologie?

Volgens het Instituut der Bedrijfsrevisoren (op.cit., blz. 29) wordt de deontologie bepaald als het geheel van regels en verplichtingen die een beroep regelen, het gedrag van diegenen die dat beroep uitoefenen, de verhoudingen tussen de beroepsbeoefenaars en hun cliënteel of het publiek.

Die definitie is in overeenstemming met de recente gewoonte die het gebruik van de term beperkt tot de plichten die moeten worden nageleefd bij de uitoefening van een beroep.

De Hoge Raad kan zich dan ook hierbij aansluiten. Hij wenst evenwel te preciseren dat, naar zijn mening, de regels die een beroep zichzelf wil opleggen - door ze te vermelden in een code - enkel de uitdrukking zijn van algemene principes die op dat beroep van toepassing zijn en waarvan de sanctie bijgevolg niet zou moeten worden beperkt tot de bepalingen van de bovenvermelde code.

Wanneer is een beroepsdeontologie erkend of - met andere woorden - welk is het feitelijke of het juridische element dat een beroepsdeontologie onderscheidt van een erkende beroepsdeontologie?

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren schrijft in zijn document over het tweede forum van het revisoraat het volgende: «Er kan slechts van een erkende plichtenleer sprake wanneer er een bepaalde vorm van beroepsvereniging bestaat. Die organisatie hoeft niet door de wet te zijn erkend, maar zij moet wel bestaan en representatief zijn voor het betrokken beroep».

Het Instituut gaat verder en preciseert het volgende: «De bedoeling hier is niet aan te tonen dat de vennoten een beroepsethiek hebben die verenigbaar, maar niet noodzakelijk dezelfde is teneinde conflicten binnen de vennootschappen en met de tuchtrechtelijke instanties van de verschillende beroepsbeoefenaars te vermijden.

De vereiste van een deontologie beoogt ook te kunnen reageren wanneer een van de vennoten een houding aanneemt die de tuchtrechtelijke instanties van de andere vennoten als strijdig met het algemeen belang beschouwen; dit veronderstelt dat er een disciplinair systeem is, of ten minste een mogelijkheid tot uitsluiting.».

De parlementaire documenten ter voorbereiding de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat bevatten geen beslissende argumenten in dat verband, maar ze bieden toch interessante aanwijzingen.

De memorie van toelichting vermeldt immers dat uit de bepalingen van het ontwerp over de interprofessionele vennootschappen en verenigingen blijkt dat de Regering in de voorgenomen hervorming de uitoefening van het beroep via vennootschappen, de verenigingen van revisoren over de grenzen heen, alsmede de oprichting van multidisciplinaire vennootschappen wil toelaten en in de hand werken, mits uiteraard de wettelijke en professionele regels van het bedrijfsrevisoraat worden nageleefd (Parlementaire Stukken, Kamer, nr. 552/1, zitting 1982-1983, 21 februari 1983, blz. 28 en - in dezelfde zin - het verslag aan de Koning dat aan het koninklijk besluit van 10 januari 1994 voorafgaat, B.S. 18 januari 1994, blz. 944).

Anderzijds gaat de Regering akkoord met het principe dat aan de basis ligt van een amendement ingediend door de heer Delahaye. Dat amendement wou - in alle gevallen - de vereniging toestaan tussen revisoren, accountants, fiscale adviseurs en consultants inzake organisatie, om de volgende reden: «Het Instituut mag inderdaad geen toestemming weigeren voor een interprofessionele samenwerking om de enige reden dat het gaat om de samenwerking met bv. een accountant». Toch heeft de Regering zich gekant tegen het amendement, om de volgende twee redenen: «Enerzijds

wordt verwezen naar een aantal niet-gereguleerde beroepen (fiscale raadgever, organisatieconsultant), anderzijds zou uit een opsomming a contrario kunnen worden afgeleid dat een samenwerking met anderen dan de voornoemde wel uitgesloten is» (Verslag uitgebracht in naam van de bijzondere commissie, door de heer Verhaegen, Parlementaire Stukken, Kamer, nr. 552/35, zitting 1983-1984, 25 juni 1984, blz. 69-70).

Ingevolge de toelichtingen van de Regering werd het amendement ingetrokken.

De divergentie die aldus tot uiting komt, vormt, volgens de Hoge Raad, de kern van de kwestie: impliceert een erkende beroepsdeontologie dat het beroep gereguleerd is, dat wil zeggen dat het door de wet georganiseerd is en dat de eisen inzake deontologie de vorm aannemen van een koninklijk besluit of - zoals het Instituut der Bedrijfsrevisoren vindt - is het voldoende dat er een bepaalde vorm van organisatie bestaat die representatief is voor het beroep in kwestie?

De kwestie heeft een meer dan louter theoretisch belang.

Inderdaad, naargelang men de ene of de andere interpretatie aanneemt, zullen meer of minder beroepsmensen middelvennootschappen kunnen oprichten met bedrijfsrevisoren.

Thans is het zo dat - onder de beroepen waarop het verzoek om advies slaat - en zonder vooruit te lopen op de verwantschap tussen de gepresteerde diensten enerzijds en het beroep van bedrijfsrevisor anderzijds, enkel de beroepen van accountant, boekhouder, de juridische beroepen van advocaat en notaris, alsmede het beroep van verzekeringsagent door de wet zijn georganiseerd, overigens niet op een gelijksoortige wijze.

Men dient zich dan ook af te vragen of een dergelijke beperkende interpretatie van de woorden «erkende deontologie» - alhoewel ze het bijzonder belangrijk voordeel van de rechtszekerheid biedt - niet het risico doet ontstaan dat de mogelijkheden tot interprofessionele vennootschappen met personen die aanverwante diensten verlenen flink worden afgeremd.

Bovendien stelt men vast, op basis van een studie verricht door de Federatie van Europese Accountants, dat het in bepaalde Europese landen mogelijk is - mits bepaalde voorwaarden worden nageleefd (meerderheid der bestuurders en der stemrechten..) - multidisciplinaire vennootschappen op te richten voor de **uitoefening** van de wettelijke controle op de rekeningen, de controle op de fusies of de controle op de inbreng in vennootschap.

In de meeste landen is het evenwel verboden interprofessionele vennootschappen te gebruiken voor de uitoefening van die activiteiten.

De andere interpretatie die erin bestaat dat «een bepaalde vorm van organisatie, die representatief is voor het desbetreffende beroep» voldoende zou zijn, lijkt de Hoge Raad geschikter, maar toch roept ze een aantal vragen op.

Een eerste vraag houdt verband met het feit dat - in een dergelijke benadering - enkel de leden van de organisatie zich kunnen verenigen met bedrijfsrevisoren, zodat het voor de beroepsvereniging eventueel aantrekkelijk zou kunnen zijn het aantal van haar leden te beperken of zelfs te verminderen, om de mededinging te verminderen.

De toetreding tot dergelijke organisaties zou dan ook moeten mogelijk zijn met naleving van zo objectief mogelijke voorwaarden.

Het is overigens duidelijk dat de nieuwe leden het bewijs moeten hebben geleverd van de professionele hoedanigheden die vereist zijn voor de beoefening van het bovenvermelde beroep, volgens hoge kwaliteitsnormen.

Ten slotte is het belangrijk dat, in termen van leden of van markt, de organisatie kan worden beschouwd als de gesprekspartner die het beroep in kwestie vertegenwoordigt.

Een tweede vraag houdt natuurlijk verband met het bestaan van deontologische regels, de wijze waarop de beroepsvereniging erop toeziet dat die voorschriften worden nageleefd en met de sancties, tot en met de uitsluiting, die toegepast kunnen worden.

3. Onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor

De Hoge Raad is van mening dat een interprofessionele vennootschap- is het slechts een middelvennootschap- de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor in gevaar kan brengen.

De Hoge Raad wenst om die reden - zoals hij dat reeds heeft gedaan naar aanleiding van de onverenigbaarheden in het deontologisch reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (zie verslag 1992-1993, blz. 53) - in herinnering te brengen dat verscheidene bepalingen moeten worden nageleefd. Die bepalingen hebben tot doel - door toepassing van het principe van de transparantie - die onafhankelijkheid te waarborgen en ze moeten, naar gelang van het geval, worden nageleefd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren of door de bedrijfsrevisoren.

Tot de eerste categorie behoren de artikelen 18 ter, lid 1, 3° tot 5°, en 18 quater van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

De revisoren moeten op dat vlak de artikelen 18 ter, leden 3 en 4 van de bovenvermelde wet naleven, de artikelen 64 bis en 64 ter van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, alsmede artikel 14 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

D. Procedure-overwegingen

Vanuit de bezorgdheid om het naleven van de bevoegdheden toegekend aan de verschillende Instellingen, Ordes en betrokken representatieve verenigingen heeft de Hoge Raad de beslissing genomen om, geval per geval, enkel de aanvragen om advies te onderzoeken die betrekking hebben op verenigingen, hetzij met beroepen waarvan de Instellingen, Ordes of representatieve verenigingen het Instituut der Bedrijfsrevisoren hebben ondervraagd over de mogelijkheid verenigingen op te richten waarbij de twee beroepen worden gegroepeerd, hetzij met beroepen waarvoor de Hoge Raad bevoegd is.

E. Bijzondere overwegingen inzake de vereniging van bedrijfsrevisoren met leden van de Belgische Vereniging van Adviseurs in Organisatie en Beheer (ASCOBEL)

De inlichtingen verstrekt door, alsmede de statuten (artikel 5.c en f, 8 en 9) en de plichtenleer van de Belgische Vereniging van Adviseurs in Organisatie en Beheer (ASCOBEL) lijken prima facie aan te tonen dat die vereniging voldoende waarborgen biedt op het vlak van de hierboven onder punt C.2 vermelde kwesties.

Toch moet de aandacht erop worden gevestigd dat verscheidene bepalingen van de statuten (artikelen 2, 5, 7, 8, 9 en 11) verwijzen naar een intern reglement dat inzonderheid de details moet regelen met betrekking tot de onthaalstructuren (bv. middelvennootschap) die bestemd zijn om in te spelen op de behoeften van de intellectuele beroepen die verwant zijn met die van adviseurs in management.

Bovenvermeld reglement zou ook betrekking hebben op het erkennen en het bijeenbrengen van de individuele adviseurs, de periodiciteit van de verificaties van de kwalificaties, de oogmerken, de samenstelling en de procedures van het erkenningscomité, de procedure die door het erkenningscomité is gevolgd om een vooronderzoek in te stellen naar de feiten die kunnen leiden tot het weglaten of het schrappen van een lid in de lijsten van de vereniging en ten slotte op de voorwaarden om - voor de reeds vermelde onthaalstructuren - een lid op te nemen in of te schrappen uit de lijsten van de vereniging.

Uit de vragen gericht aan ASCOBEL blijkt dat een dergelijk intern reglement niet bestaat.

De Hoge Raad is dan ook van mening dat hij zich niet kan uitspreken over de aanvraag om advies inzake ASCOBEL, bij gebrek aan de noodzakelijke informatie.

Overigens wenst de Hoge Raad nu reeds te onderstrepen dat zodra in het intern reglement volledige en geschikte antwoorden zullen zijn gegeven op de bovenvermelde vragen, het tot de taak van het Instituut der Bedrijfsrevisoren zal behoren om informatie in te winnen over de concrete werking van de toelatingsprocedures, alsmede over het doeltreffend karakter van de controle op de naleving van de deontologische voorschriften en de procedures die tot sancties kunnen leiden.

F. Conclusies

Gelet op wat voorafgaat en rekening houdend met de informatie waarover de Hoge Raad beschikt, is die Raad van mening:

- a) dat een bedrijfsrevisor thans geen interprofessionele middelvennootschap mag vormen met een boekhouder, een notaris, een advocaat, een lid van ASCOBEL, een verzekeringsagent of met personen die activiteiten ontplooiën op het gebied van een uitzendbureau, een bureau inzake «interim management» of als makelaar in handelseigendommen,
- b) dat een bedrijfsrevisor, op voorwaarde dat het Instituut der Accountants daarmee akkoord gaat, een interprofessionele middelvennootschap mag vormen met een accountant.