

5. ADVIES BETREFFENDE HET ONTWERP VAN KONINKLIJK BESLUIT TOT VASTSTELLING VAN HET REGLEMENT VAN PLICHTENLEER DER ACCOUNTANTS.

D. 22/12/94

Prolegomena

Krachtens artikel 88 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, stelt de Koning, op voorstel of na advies van de Raad van het Instituut der Accountants, het stagereglement en het tuchtreglement vast, alsmede de reglementen die noodzakelijk zijn voor de werking van het Instituut en voor de verwezenlijking van zijn bij deze wet omschreven doelstellingen.

In 1987 reeds stelde de Raad van het Instituut een tekst voor met als titel «Ontwerp van koninklijk besluit van plichtenleer». Die tekst werd aan verschillende onderzoeken onderworpen.

De Raad van State bracht tenslotte op 2 juni 1992 een advies uit over het ontwerp van besluit tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants.

De tekst die voor advies aan de Hoge Raad wordt voorgelegd, is de tekst van het nieuwe ontwerp van koninklijk besluit van plichtenleer, zoals het aan de Minister van Kleine en Middelgrote Ondernemingen en Landbouw werd voorgelegd, na aanpassing aan het advies van de Raad van State.

*

*

*

Het advies van de Hoge Raad is als volgt opgebouwd : het behandelt eerst het fundamenteel probleem van de rechtsgrond van het ontwerp en onderzoekt vervolgens, bepaling per bepaling, het bovenvermeld ontwerp hoofdzakelijk rekening houdend met het advies van de Raad van State en de opmerkingen over dit advies geformuleerd door het Instituut der Accountants.

Bovendien werd, overeenkomstig de wens van de wetgever dat de Hoge Raad zou toezien op de eenheid der plichtenleer en technieken van toepassing op de beroepen van bedrijfsrevisor en accountant, systematisch overgegaan tot een vergelijking van de ontwerpbepalingen met de bepalingen van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren (B.S., 18 januari 1994, blz. 940).

*

*

*

1. Rechtsgrond van het ontwerp van koninklijk besluit

De Raad van State heeft in zijn advies van 2 juni 1992, op basis van de algemene principes betreffende de uitvoering der wetten (art. 108 van de Grondwet), een zeer beperkend standpunt ingenomen m.b.t. de inhoud van de deontologische verplichtingen die de plichtenleer van het Instituut der Accountants zou kunnen formuleren.

De argumenten waarop het standpunt van de Raad van State gebaseerd is, bestaan enerzijds rechtstreeks uit de bepalingen van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat die de juridische basis vormen van de plichtenleer en anderzijds onrechtstreeks uit de rolverdeling in de onderneming tussen de accountants en de bedrijfsrevisoren, zoals de wetgever die gewild heeft.

Alvorens die argumenten te bespreken, dient te worden vermeld dat, waar het om verschillende andere gereguleerde beroepen gaat, de juridische basis van de plichtenleer niet zelden beperkter is en dikwijls berust op algemene principes en waarden die heel wat vager zijn dan het ontwerp van koninklijk besluit betreffende de accountancy³.

Het bijzonder kenmerk van het beroep van accountant en trouwens ook van bedrijfsrevisor bestaat er bovendien in dat de Koning zelf de plichtenleer vaststelt, na advies van respectievelijk het Instituut der Accountants of het Instituut der Bedrijfsrevisoren, terwijl hij voor de andere gereguleerde beroepen slechts een voogdijbevoegdheid heeft, die in voorkomend geval negatief is. Zijn rol bestaat er dan in ofwel bij koninklijk besluit het reglement in zijn geheel goed te keuren, waardoor het bindende kracht verkrijgt, ofwel het niet goed te keuren, waardoor het reglement het statuut van «officieuze» code verwerft (b.v. code inzake medische plichtenleer)⁴.

De indirecte argumentatie die de Raad van State ontleent aan de wet van 21 februari 1985 op basis van een vergelijking met het beroep van bedrijfsrevisor, gaat terug op de geschiedenis van de wet, maar is, volgens de Hoge Raad, en om verschillende redenen, niet helemaal relevant.

Het hoeft geen verbazing te wekken dat de wetgever in 1985 meer de nadruk gelegd heeft op de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor dan op die van de accountant.

Het feit dat de revisor benoemd wordt door de vennootschap die hij dient te controleren in het belang van het maatschappelijk verkeer, stelt de noodzaak van zijn onafhankelijkheid in het daglicht.

Er mag evenwel hoogstens sprake zijn van een verschil in intensiteit met de andere beroepen waaronder dit van accountant. Ook voor die laatste is de onafhankelijkheid een onontbeerlijke voorwaarde om hun beroep loyaal en op sociaal gerechtvaardigde

³ Zie namelijk voor de geneesheren, het artikel 15 § 1 van het besluit nr. 79 over de Orde der Geneesheren en voor de advocaten, artikel 456 van het Gerechtelijk Wetboek.

⁴ In dit laatste geval kunnen de tuchtinstaties in hun beslissingen niet verwijzen naar het tuchtreglement daar het geen bindende kracht heeft. Het tuchtreglement kan evenwel een bron van inspiratie zijn omdat het legaliteitsbeginsel niet geldt in tuchtzaken. De tuchtrechter heeft immers geen tekst nodig - namelijk een tekst met bindende kracht - om een laakbaar gedrag te bestraffen.

wijze uit te oefenen. Wat betreft het beroep van accountant heeft de wetgever dit bepaald en trouwens herhaald (cf. art. 81 en 84 van de wet van 21 februari 1985). De Hoge Raad is trouwens van mening dat het niet is, omdat de uitoefening van een beroep hoofdzakelijk bestaat uit het verstrekken van adviezen, dat de bekleeders ervan, zonder voorbehoud, aan de wensen van hun klanten kunnen tegemoetkomen.

Men mag trouwens niet uit het oog verliezen dat talrijke taken van accountant, zoals die vermeld in artikel 78, 1° en 2° van de wet van 21 februari 1985 evenals de bijzondere controle-opdrachten die ze delen met de revisoren sedert de wet van 18 juli 1991, met inbegrip van het verifiëren van de jaarrekeningen in de kleine en middelgrote ondernemingen (art. 80 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen), geen zuiver adviserend karakter hebben en een onafhankelijkheid vergen die even groot dient te zijn als die van de bedrijfsrevisoren.

Volgens de Hoge Raad blijkt uit dit inzicht dat er een grote convergentie dient te bestaan tussen de plichtenleer van de bedrijfsrevisoren en die van de accountants.

Wat betreft **de directe argumentatie** die door de Raad van State ontleend is aan de wet van 21 februari 1985, dient men, volgens de Hoge Raad, vast te stellen dat naast de artikelen 81, 88 en 91 vermeld door de Raad van State, artikel 84 van de wet zeer belangrijk is om de rechtsgrond en de context van de plichtenleer van het Instituut der Accountants te bepalen.

Artikel 84 luidt als volgt :

*«Het Instituut der Accountants heeft tot doel toe te zien op de opleiding en te voorzien in de bestendige organisatie van een korps specialisten die bekwaam zijn **de in artikel 78 bepaalde werkzaamheden** uit te voeren met alle vereiste waarborgen inzake **bekwaamheid, onafhankelijkheid en rechtschapenheid**. Het Instituut oefent tevens toezicht uit op de behoorlijke uitvoering van de aan de leden toevertrouwde opdrachten».*

Middels herformulering van de tekst van artikel 84 in verplichtingen opgelegd aan de accountants zelf (onder andere de rechtschapenheid en de waardigheid), bepaalt artikel 91 dat tuchtstraffen kunnen worden opgelegd aan de accountant die aan zijn beroepsverplichtingen tekort komt. De plichtenleer waarover het Instituut der Accountants advies uitbrengt bij de Koning, omvat die verplichtingen en dient bij te dragen tot de verwezenlijking van zijn onder meer uit hoofde van artikel 84 omschreven doelstellingen (art. 88 van de wet van 21 februari 1985).

Na het lezen van de artikelen 84, 88 en 91 kunnen verschillende besluiten worden getrokken.

Vooreerst volgt uit artikel 84 dat het Instituut der Accountants tot taak heeft toe te zien op de onafhankelijkheid, de bekwaamheid en de rechtschapenheid van **alle** accountants die activiteiten uitoefenen bedoeld in het artikel 78.

Daar sommige van die taken ook worden uitgeoefend door interne accountants, ontsnappen die laatsten ook niet aan het toezicht van disciplinaire aard door het Instituut der Accountants. Ongetwijfeld zullen er bij dit toezicht specifieke moeilijkheden rijzen in verband met de ondergeschikte plaats waarin de interne accountant zich bevindt.

Uit artikel 81, § 1, mag evenwel niet worden afgeleid dat de onafhankelijkheid slechts een verplichting zou zijn voor de externe accountants.

Bovendien blijkt duidelijk uit het artikel 88 dat de wetgever het Instituut der Accountants heeft belast, via zijn instellingen, met het toezicht op de onafhankelijkheid, de bekwaamheid en de aanvankelijke (op het ogenblik dat men toegang krijgt tot het beroep) en de permanente (gedurende de uitoefening van het beroep) rechtschapenheid van zijn leden.

Het Instituut der Accountants dient zich, door de uitwerking van de verschillende reglementen, waaronder de plichtenleer waartoe het gehouden is, in te spannen voor de verwezenlijking van zijn bij de wet omschreven doelstellingen (art. 88 van de wet van 21 februari 1985). Voor alle bepalingen van de plichtenleer die bijdragen tot de bekwaamheid, de onafhankelijkheid en de rechtschapenheid die van de accountants worden geëist bij de uitoefening van de activiteiten bedoeld in artikel 78 is er dus een voldoende rechtsgrond in de wet van 21 februari 1985.

Volgens de Hoge Raad kan de lijst der bepalingen van het ontwerp van reglement, waarvoor volgens de Raad van State de wet van 21 februari 1985 geen basis verschaft, niet worden bevestigd.

In het vervolg van het advies werd er op toegezien dat er systematisch, bepaling per bepaling, werd geantwoord op de bezwaren geformuleerd door de Raad van State.

2. Commentaar bij de bepalingen

Algemene opmerking: de legistiek legt op de volledige nummering van het ontwerp van koninklijk besluit te herzien, want sommige artikelen van die nog niet goedgekeurde tekst worden ingetrokken.

HOOFDSTUK I : ALGEMENE BEPALINGEN (art. 1 tot 7)

Artikel 1 : in deze bepaling waarvoor bij de opstelling rekening gehouden werd met het advies van de Raad van State, worden een aantal begrippen gedefinieerd. Ze vergt geen commentaar, behalve dat het nuttig zou kunnen zijn te bepalen wat wordt bedoeld met «beroepsmatige samenwerking» (cf. art. 12 § 3 en hoofdstuk V) door te verwijzen naar het artikel 52 van het koninklijk besluit van 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Accountants of door de woorden van die bepaling over te nemen. Het is ook wenselijk om er, met het oog op de convergentie, aan toe te voegen dat elk akkoord, dat het recht omvat een gemeenschappelijke naam te gebruiken en ernaar te verwijzen of dat een verbintenis van wederzijdse aanbeveling omvat, wordt vermoed aan die notie te beantwoorden (cf. advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat over de onverenigbaarheden in de plichtenleer van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, verslag 1992-1993, blz. 51).

Artikel 2 : hoewel de stagiairs geen leden zijn van het Instituut, zijn ze onderworpen aan het toezicht en de beroepstucht ervan (art. 72, 4° van de wet van 21 februari 1985 en art. 34 van het koninklijk besluit van 20 april 1990 betreffende de stage van de kandidaat-accountants). Is de bepaling zodoende gerechtvaardigd, toch is ze evenwel niet onontbeerlijk. Men zal trouwens opmerken dat de situatie van de stagiairs-bedrijfsrevisoren identiek is (art. 4 van de wet van 22 juli 1953 en artikel 31 van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren) en dat het koninklijk besluit van plichtenleer dat hen betreft, geen enkele gelijkaardige bepaling omvat. Er wordt derhalve aangeraden die bepaling te schrappen.

Artikel 3 : de tekst die aan de Raad van State werd voorgelegd, gaf aanleiding tot de volgende opmerking : «Het tweede lid is slechts een parafrasering van het bepaalde in artikel 91 van de wet en dient derhalve als overbodig te worden geschrapt». Het advies van de Raad van State werd gevolgd en de nieuwe voorgestelde tekst is *mutatis mutandis* op dezelfde wijze opgesteld als artikel 2 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Hij kan worden goedgekeurd.

Artikelen 4 en 5 : de Raad van State was van mening dat de voorgestelde bepalingen dienden te worden weggelaten omdat het ene enkel een parafrasering was van een wettelijke bepaling en het andere slechts algemene beginselen in herinnering bracht.

Het ontwerp heeft rekening gehouden met die opmerkingen en heeft enerzijds de tekst van het vroegere artikel 4 vervangen door een tekst die *mutatis mutandis* op dezelfde wijze opgesteld is als het artikel 3 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren en anderzijds het artikel 5 ingetrokken. Er dient dus geen enkele opmerking te worden gemaakt.

Artikel 6 : die bepaling die er de accountant toe verplicht in te gaan op elk verzoek om informatie evenals op elk uitdrukkelijk verzoek of elke uitnodiging uitgaande van het Instituut, werd lichtjes aangepast ingevolge het advies van de Raad van State. De termijn waarbinnen het antwoord dient te worden gegeven, dient te worden vastgesteld door de Raad en mag niet minder dan een maand bedragen. De vroegere tekst voorzag niet in de vaststelling van de termijn door de Raad. Er zijn geen opmerkingen.

Artikel 7 : de Raad van State heeft in verband met die bepaling betreffende de verplichting zijn medewerking te verlenen aan het tuchtonderzoek geleid door de persoon die ermee belast werd door de Raad, slechts een opmerking gemaakt van taalkundige aard in verband met een Nederlands woord.

De Hoge Raad heeft geen enkele opmerking, maar is van mening dat hoofdstuk I enerzijds dient te worden aangevuld met een bepaling die erin voorziet dat «de accountant, tegen wie een gerechtelijke

procedure werd ingeleid die betrekking heeft op zijn beroep, moet het Instituut hierover onmiddellijk inlichten» en anderzijds met bepalingen in de zin van de artikelen 33, 34, 35, 2de lid en 36 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, die in voorkomend geval met artikel 7 een afzonderlijk hoofdstuk zouden kunnen vormen betreffende de tuchtprocedure.

HOOFDSTUK II : ONAFHANKELIJKHEID (art. 8 tot 12)

Artikel 8 : die bepaling komt overeen met de artikelen 6 en 8 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Het 3de en het 4de lid van de voorgestelde bepaling breiden de voorschriften inzake onafhankelijkheid, die door artikel 81, § 1, van de wet zijn opgelegd aan de externe accountant, uit tot de interne accountant.

De Raad van State heeft geoordeeld dat in de wet geen rechtsgrond daarvoor voorhanden is en is dan ook van mening dat die bepalingen dienen te worden weggelaten.

Wat betreft dit punt, werd het advies van de Raad van State niet gevolgd.

Op basis van de overwegingen besproken in het eerste gedeelte van onderhavig advies over de rechtsgrond van het ontwerp en rekening houdend met het feit dat, naar de mening van de Hoge Raad, elk beroep van intellectuele aard zelfs uitgeoefend in het kader van de arbeidsovereenkomst onafhankelijkheid veronderstelt, raadt de Hoge Raad aan het 3de lid en het 4de lid van de voorgestelde tekst ongewijzigd te behouden. Het 3de lid en het 4de lid zijn bovendien, volgens de Hoge Raad, van die aard dat ze de interne accountants aanzetten tot meer waakzaamheid wanneer de moeilijkheden die de onderneming ondervindt, aanleiding kunnen geven tot de vrees dat het boekhoudrecht of het vennootschapsrecht niet zullen worden geëerbiedigd.

Artikel 9 : de Raad van State heeft aanbevolen om, naar analogie met het 1ste lid van de bepaling, het in het 3de lid geformuleerde verbod uit te breiden tot de betrokkene zelf en zijn echtgenote/haar echtgenoot.

Op die opmerking werd ingegaan.

Daar de voorschriften vervat in deze bepaling eveneens mutatis mutandis voorkomen in het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren (art. 9), maakt de Hoge Raad geen enkele bijzondere opmerking.

Artikel 10 : het probleem van de toepasselijkheid van de plichtenleer op de andere accountants dan die ingeschreven in het register van de ex-

terne accountants, dat hierboven reeds werd vermeld in het eerste gedeelte van het advies evenals wat betreft het artikel 8, rijst opnieuw in verband met artikel 10 dat de tegenhanger is van het artikel 7 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

De Raad van State heeft immers in zijn advies gesteld dat het nuttig zou zijn te verduidelijken «... de externe accountant ...», niet alleen omdat die verduidelijking voortvloeit uit de context van het artikel, maar bovendien omdat de tekst in overeenstemming wordt gebracht met de wet krachtens welke de bewuste verbodsbepaling alleen voor de externe accountant kan gelden.

Wat betreft dit punt, werd het advies niet gevolgd.

Volgens de uitleg verstrekt aan de Hoge Raad strekt het artikel 10 van het ontwerp, net als het artikel 17 dat veel duidelijker is in dit opzicht, ertoe de eerbiediging van bepaalde deontologische voorschriften op te leggen aan een niet-wettelijk erkende categorie van accountants die als «onafhankelijke accountants» worden bestempeld. Het bestaan van die categorie accountants vloeit voort uit het feit dat de artikelen 79 en 80 van de wet van 21 februari 1985 bepalen dat elke natuurlijke persoon of elke vennootschap of vereniging, aan wie de hoedanigheid van accountant werd verleend, op zijn/haar verzoek wordt ingeschreven in het register van de externe accountants, wanneer hij/zij alle of sommige van de in artikel 78 bedoelde werkzaamheden uitoefent of zich voorneemt deze uit te oefenen. Zodoende zou de wet van 21 februari 1985 de accountants die niet ingeschreven zijn in het register van de externe accountants dus niet verbieden onafhankelijk opdrachten te aanvaarden, voor zover het niet gaat om opdrachten voorbehouden voor de externe accountants.

Volgens die interpretatie zou het volstrekt mogelijk zijn accountant te zijn, in dit opzicht lid te zijn van het Instituut (art. 85) en onafhankelijk een reeks opdrachten te vervullen die niet voorbehouden zijn voor de accountants ingeschreven in het register van de externe accountants.

Op het eerste gezicht kan men geneigd zijn te denken dat dergelijke accountants, in het algemeen belang, dienen te worden onderworpen aan dezelfde plichtenleer als hun externe collega's omdat het weinig passend is de toepassing van de plichtenleer op een persoon uitsluitend te laten afhangen van een stap van deze laatste en niet in functie van zijn verrichte activiteit.

Voor de duidelijkheid en de doorzichtigheid is de Hoge Raad evenwel geen voorstander van de erkenning, door een vermelding in een reglementaire tekst of op een andere wijze, van die categorie accountants met een gemengd en dus onvolwaardig statuut. Hoe kan

bij voorbeeld worden gerechtvaardigd dat de onafhankelijke accountant slechts tot een discretieplicht gehouden is, terwijl de externe accountant gebonden is door het beroepsgeheim ?

De Hoge Raad oordeelt bovendien dat men zich vragen dient te stellen over de gegrondheid van die categorie accountants «opgericht» naast de categorie externe accountants erkend door de wet van 1985 (art. 79 en 80) en die van interne accountants waarvan het bestaan a contrario uit de vorige is afgeleid.

Volgens de Hoge Raad is de inschrijving in het register van de externe accountants verplicht voor de professionelen die alle of sommige van de in artikel 78 bedoelde werkzaamheden op exclusieve wijze, in hoofdzaak of in bijkomende orde uitoefenen, buiten het kader van een arbeidsovereenkomst of van een door de overheid bezoldigde betrekking. Zij gebeurt echter op het verzoek van de accountant. Die interpretatie is de enige die verenigbaar is met de geest en de tekst van de artikelen 79 en 80 van de wet van 21 februari 1985. De draagwijdte van het artikel 10 zou dus moeten worden beperkt tot de externe accountants.

Artikel 11 : de Raad van State heeft de raad gegeven te verduidelijken dat de bepaling betrekking heeft op de externe accountant. Het advies van de Raad van State werd terecht gevolgd.
Die bepaling handelt trouwens over attesten of verslagen opgemaakt in uitvoering van een monopolie-opdracht.

Artikel 12 : die bepaling stemt, wat betreft § § 1 et 2, mutatis mutandis overeen met het artikel 12, § § 1 en 2 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Er werd rekening gehouden met de opmerking van de Raad van State die wenst te verduidelijken dat de bepaling van toepassing is op de externe accountants en met de taalkundige verbeteringen.

Na het advies van de Raad van State werd vastgesteld dat de tekst van het artikel 12, § 2 verwarring kan doen ontstaan en het beroep van accountant kan schaden. De tekst bepaalde immers dat de accountant, belast met de controle op de jaarrekening of andere boekhoudkundige bescheiden van de onderneming, geen andere functie, mandaat of opdracht mag aanvaarden die hem ertoe zouden brengen zich in te laten met het beheer, of, in welke hoedanigheid ook, de belangen van deze vennootschap te vertegenwoordigen. Terwijl die tekst de accountant elke vorm van beheer of vertegenwoordiging van de handels- of financiële belangen van een handelsvennootschap trachtte te verbieden, zou hij de accountant eveneens hebben kunnen verbieden om de belangen van zijn klant in belastingzaken te vertegenwoordigen. Wat betreft dit punt werd de tekst dan ook herbewerkt.

De Raad van State is van mening dat die aanpassing gerechtvaardigd is ten opzichte van het artikel 78 van de wet van 21 februari 1985.

Door de wijziging is deze tekst evenwel minder strikt dan die welke van toepassing is op de bedrijfsrevisoren. Bovendien zou men, om verwarring te vermijden, in dezelfde paragraaf (cfr. art.12,par.2) ofwel het woord « onderneming» ofwel het woord «vennootschap» dienen te gebruiken. Het verdient bijgevolg aanbeveling de zinsnede «of de commerciële belangen van deze vennootschap te vertegenwoordigen...» te vervangen door «de belangen van deze vennootschap te vertegenwoordigen in welke hoedanigheid ook, met uitzondering van haar vertegenwoordiging in belastingzaken».

Paragraaf 3 van artikel 12 is bijzonder streng en stelt veel hogere eisen dan artikel 14 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren; dit artikel bepaalt enkel dat een bedrijfsrevisor, die met een zelfde toestand geconfronteerd wordt, moet nagaan «of de aard en de omvang van die diensten zijn eigen onafhankelijkheid niet in het gedrang brengen» en dat hij er, in voorkomend geval, moet voor waken dat artikel 64ter, lid 5, van de gecoördineerde wetten betreffende de handelsvennootschappen wordt nageleefd. De tekst zou misschien ietwat soepeler geformuleerd kunnen worden, opdat de accountant die met dat probleem geconfronteerd wordt bevoegd zou zijn en de verantwoordelijkheden zou dragen om *in concreto* te beoordelen of zijn onafhankelijkheid in het gedrang komt.

Tot slot, vraagt de Hoge Raad zich af of in het hoofdstuk geen bepaling zou moeten voorkomen, waarin voorgeschreven wordt dat de externe accountants hun activiteit niet derwijze mogen beperken dat zij afhankelijk zijn van een beperkt aantal opdrachten of cliënten of van opdrachten die in feite uitgaan van één enkele belangengroep...(cfr. art. 13 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren); ook denkt de Hoge Raad aan een bepaling waarbij het de accountant verboden is - in een onderneming waar hij een opdracht uitvoert of in een daarmee verbonden onderneming - een opdracht, een taak of een mandaat te aanvaarden die de onafhankelijke uitoefening van zijn opdracht in het gedrang zou kunnen brengen(cfr. art 12, par. 3, van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren).

HOOFDSTUK III: UITVOERING VAN DE OPDRACHTEN (art.13 tot 16)

Artikel 13: deze bepaling, waarvan lid 2 de pendant vormt van artikel 17 lid 1 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, heeft vrijwel geen commentaar van de Raad van State uitgelokt; de Raad van State zegt alleen dat lid 2 enkel betrekking moet hebben op de externe accountants en dat de verzekering «burgerlijke beroepsaansprakelijkheid» niet verplicht gesteld mag worden, daar de rechtsgrond ontbreekt.

Ten aanzien van het eerste punt, werd het advies van de Raad van State terecht opgevolgd daar deze bepaling betrekking heeft op de monopolie-opdrachten.

De verplichte verzekering «burgerlijke beroepsaansprakelijkheid» bleef evenwel behouden in de tekst.

Naar het oordeel van de Hoge Raad, neemt de beroepsaansprakelijkheid toe door de toewijzing van steeds nieuwe opdrachten aan externe accountants, komt de aansprakelijkheid van de boekhoudkundige deskundigen overal steeds meer in het geding en is de maatregel gunstig- ja zelfs van algemeen nut- voor de cliënten van een accountant die hun schade heeft toegebracht; zulks verantwoordt het behoud van de bepaling, waarvan de rechtsgrond, naar het oordeel van de Hoge Raad, gevormd wordt door de artikelen 84 en 88 van de wet van 21 februari 1985.

Gelet op de opmerkingen ten aanzien van artikel 10, vindt de Hoge Raad dat, aangezien deze verplichting enkel rust op de externe accountants, de formulering van lid 3 in die zin gewijzigd moet worden.

Tot slot adviseert de Raad dat, zoals in artikel 17 lid 2 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, het besluit zou voorschrijven dat de werkdocumenten m.b.t. een monopolie-opdracht bewaard dienen te worden door de externe accountant die de opdracht heeft uitgevoerd, en wel gedurende een periode van vijf jaar vanaf de datum van het verslag dat op basis van de werkdocumenten werd opgesteld.

Artikel 14:

alle opmerkingen van de Raad van State werden opgevolgd. Zij komen vooral hierop neer dat het eerste lid aangevuld zou worden met de vermelding dat het om een externe accountant gaat en dat correcties aan de vormgeving zouden worden aangebracht(bv. vervanging van de term « medewerkers» door de woorden» personeelsleden»). Ter wille van de convergentie, adviseert de Hoge Raad dat liever de woorden» vaste medewerkers» gebruikt zouden worden, daar die formulering ook reeds voorkomt in het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren(idem in artikel 10, in fine).

Deze bepaling, waarvan de bewoordingen sterke gelijkenis vertonen met die van artikel 16 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, vereist geen andere opmerkingen, behalve dan dat, aan het eind van het eerste lid, naar analogie met dit artikel, voorgeschreven zou kunnen worden dat «behoudens uitzonderlijke omstandigheden, schriftelijk behoorlijk gemotiveerd, kan hij geen essentiële elementen van een monopolie-opdracht overdragen.»

Artikel 15 :

ten aanzien van deze bepaling heeft de Raad van State geen enkele opmerking gemaakt en aan dit artikel werd dan ook niets gewijzigd.

Lid 1 stemt overeen met artikel 18, lid 1, van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren . Lid 2 komt in grote trekken overeen met lid 3 van artikel 18.

De Hoge Raad is van oordeel dat de hypothesen, als bedoeld in lid 2 en aan het eind van lid 3 van artikel 18 van het koninklijk besluit betreffende de bedrijfsrevisoren, in het ontwerp opgenomen zouden moeten worden. Deze hypothesen slaan enerzijds op het geval van de bedrijfsrevisor, lid van een vennootschap van bedrijfsrevisoren, die een persoonlijke opdracht toevertrouwd krijgt en die niet kan tekenen in zijn hoedanigheid van vertegenwoordiger van de vennootschap. Zou dat hier ook niet van toepassing moeten zijn, daar deze opdrachten uitgevoerd worden door externe accountants(die zowel natuurlijke personen als vennootschappen of verenigingen kunnen zijn)?

Anderzijds gaat het om het geval van overmacht, waarbij de bedrijfsrevisor zijn bevoegdheid om te tekenen aan een andere bedrijfsrevisor overdraagt.

Het toepassingsgebied van deze bepaling zou beperkt moeten blijven tot de externe accountants.

Artikel 16 :

deze bepaling is het voorwerp geweest van opmerkingen door de Raad van State.

Er werd geen rekening mee gehouden.

Zoals de Hoge Raad heeft opgemerkt met betrekking tot artikel 10, is het naar zijn oordeel noch passend noch noodzakelijk dat subgroepen ontstaan binnen de twee bij de wet erkende categorieën van interne en externe accountants.

Ter wille van de cohesie met artikel 8 leden 3 en 4, adviseert hij dan ook de formulering van artikel 16 lid 1 als volgt te wijzigen :» De accountant die zijn beroep uitoefent in het kader van een arbeidsovereenkomst of van een door de overheid betaalde functie dient persoonlijk de regels van plichtenleer na te leven.»

Het is juist dat, in het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, een bepaling(art.21) is opgenomen die zeer veel gelijkenis vertoont met artikel 16 van het ontwerp.

Deze bepaling vindt evenwel zijn verklaring in het feit dat de bedrijfsrevisoren hun beroep slechts kunnen uitoefenen in het kader van een arbeidsovereenkomst met een andere bedrijfsrevisor.

Het zou nuttig zijn in alinea 2 te preciseren dat deze verplichting op een externe accountant rust.

HOOFDSTUK IV : ONVERENIGBAARHEDEN (art. 17).

Artikel 17 : het oude artikel 17 bepaalde dat de accountant « zich er rechtstreeks of onrechtstreeks moet van onthouden :

a) deel te nemen aan het bestuur van een onderneming, zelfs een familieonderneming, waarvan het doel als handelsrechtelijk wordt aangemerkt door de wet;

b) daden van koophandel te stellen.»

De Raad van State was van mening dat de bepaling onverenigbaar is met artikel 81, par. 1, lid 2 van de wet en adviseert dan ook dit artikel te schrappen.

De nieuwe tekst slaat nog enkel op de «onafhankelijke accountant en de accountant die zijn beroep uitoefent in het kader van een arbeidsovereenkomst met een andere accountant.»

Vanwege de redenen aangevoerd ten aanzien van de artikelen 10 en 16, is de Hoge Raad van oordeel dat deze bepaling geschrapt moet worden.

Daar het om externe accountants gaat, wordt dat punt geregeld bij artikel 81, par. 1, lid 2 van de wet; voor interne accountants, wordt dat punt meestal geregeld in de arbeidsovereenkomst of in het statuut.

HOOFDSTUK V : SAMENWERKINGSVERBANDEN (art. 18 en 19)

Artikel 18 : volgens de Raad van State, zou deze bepaling enkel op de externe accountants toepasselijk mogen zijn en de verplichting om de samenwerking, in het kader van een vennootschap of een vereniging, te doen erkennen door het Instituut zou, daar elke rechtsgrond in de wet ontbreekt, vervangen moeten worden door een verplichting tot het inlichten van het Instituut.

Gelet op de overwegingen geformuleerd met betrekking tot artikel 10, meent de Hoge Raad akkoord te moeten gaan met het advies van de Raad van State, wat het eerste punt betreft, en adviseert hij dan ook de werkingssfeer van de bepaling te beperken tot de externe accountants.

Ten aanzien van het tweede lid van de bepaling van het ontwerp, is de Hoge Raad van oordeel dat er - met name in artikel 84 van de wet van 21 februari 1985 - argumenten bestaan om de idee van de erkenning te verdedigen; naar zijn oordeel, kan die erkenning dus behouden blijven.

Artikel 19 : deze bepaling, die overeenstemt met de artikelen 30 en 31 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, zou, zoals de Raad van State adviseert, eveneens beperkt moeten worden tot de externe accountants.

Voor het overige, werd rekening gehouden met de opmerkingen van de Raad van State en de bepaling vergt geen commentaar van de Hoge Raad.

HOOFDSTUK VI : BETREKKINGEN MET DE CONFRATERS (art. 20 tot 24)

Artikel 20 : geen enkele opmerking dient gemaakt te worden ten aanzien van deze bepaling, die overeenstemt met de artikelen 3 en 25 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Artikel 21 : naar het oordeel van de Hoge Raad, is er met deze bepaling niets aan de hand en zou die misschien enkel beperkt moeten worden tot de externe accountants(cfr. commentaar m.b.t. artikel 10).

De bepaling stemt overeen met het laatste lid van artikel 24 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Artikel 22 : in deze bepaling zou verduidelijkt moeten worden dat het enkel om de externe accountants gaat.

Artikel 23 : de bepaling zou op zijn minst in die zin herzien moeten worden dat het besluit niet kan gelden voor personen die geen accountant zijn (cfr. advies van de Raad van State).

Een ander argument voor schrapping van de bepaling in het ontwerp, is het feit dat - in artikel 22 lid 2 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren,(artikel) dat betrekking heeft op de hypothese van overlijden of beëindiging van de beroepsbezigheid - niet voorzien wordt in de verplichting om het Instituut vooraf in te lichten.

Artikel 24 : het probleem, dat in deze bepaling behandeld wordt, is al geregeld in artikel 18, par. 1, 3°, van het koninklijk besluit betreffende de stage van de kandidaat-accountants. Er wordt dan ook geadviseerd deze bepaling weg te laten.

Ter wille van de convergentie, vindt de Hoge Raad dat het opportuun zou zijn in dit hoofdstuk een bepaling op te nemen die in de lijn ligt van artikel 24, leden 1 tot 3, van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Bovendien is de Hoge Raad van mening dat, binnen afzienbare tijd, de twee reglementen van plichtenleer zouden moeten voorschrijven dat zo'n bepalingen eveneens van toepassing zijn tussen bedrijfsrevisoren en accountants.

HOOFDSTUK VII : BETREKKINGEN MET DE CLIENTEN (art. 25 en 26)

Artikel 25 : om redenen uiteengezet in het commentaar m.b.t. artikel 10, adviseert de Hoge Raad dit artikel te beperken tot de externe accountants.

Artikel 26 : nihil.

HOOFDSTUK VIII: ERELOON (art. 27 tot 31)

Artikelen 27 tot 29 : naar het oordeel van de Hoge Raad, zijn deze bepalingen welbewust opgenomen in het koninklijk besluit dat het voorwerp is van dit advies. Het lijkt namelijk geen twijfel dat de regelgeving m.b.t. erelonen een deontologisch karakter heeft en bijgevolg een rechtsgrond vindt in artikel 84 van de wet van 21 februari 1985.

In zo'n bepalingen liggen bovendien beginselen vervat die van toepassing zijn op tal van vrije beroepen (bv. artikelen 11, 22 en 23 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren).

Er moet nochtans gepreciseerd worden dat deze bepalingen enkel toepasselijk kunnen zijn op de externe accountants.

Artikel 30 : deze bepaling zou weggelaten moeten worden. Zij heeft namelijk geen deontologisch karakter.

Artikel 31 : de Hoge Raad adviseert deze bepaling weg te laten, daar de reikwijdte ervan bovenmatig en alleszins veel ruimer is dan haar plaats hier zou laten vermoeden; de Raad adviseert eveneens hoofdstuk I aan te vullen met een artikel, waarbij de accountant, die in een rechtszaak betrokken wordt m.b.t. de uitoefening van zijn beroep, verplicht wordt hierover het Instituut onmiddellijk in te lichten. (op. cit., art. 7). Wat de inning van de erelonen betreft, geeft de Raad er de voorkeur aan dat de accountant een rechtsvordering kan instellen zonder het Instituut te moeten verwittigen of diens toestemming te bekomen. Indien deze procedure toch behouden zou blijven, zou zij enkel toepasselijk moeten zijn op de externe accountants.

HOOFDSTUK IX: VERBOD VAN RECLAME (art. 32 tot 36)

Artikel 32 : deze bepaling stemt *grosso modo* overeen met de artikelen 26 en 27 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Het laat zich aanzien dat deze laatste artikelen nochtans soepeler zijn, daar zij het mogelijk maken objectieve informatie

publiekelijk mee te delen. Gelet op de ontwikkeling van de context waarin het beroep evolueert is, wordt geadviseerd het ontwerp in die zin te wijzigen dat het Instituut de vereisten ter zake snel kan aanpassen aan de concrete ontwikkeling van de toestand. In dit verband dient overigens te worden opgemerkt dat artikel 74 van de wet van 21 februari 1985 strijdig is met een algeheel verbod van reclame.

De Raad van State is overigens van oordeel dat niet alle vormen van reclame in strijd zijn met de waardigheid van het beroep en dat de artikelen 32 tot 35 gewijzigd dienen te worden.

Bovendien zou deze bepaling enkel toepasselijk moeten zijn op de externe accountants.

Artikel 33 : de Hoge Raad ziet deze bepaling, en meer bepaald het tweede lid, als een eerste stap naar de vermelding van de specialismen. Hij verzet er zich niet tegen, daar de discretie, die eigen moet zijn aan de vertegenwoordigers van vrije beroepen, niet in het gedrang komt. In dit opzicht vraagt de Hoge Raad zich af of het wel passend is aan de accountant toe te staan dat hij verwijst naar de «wetenschappelijke en academische graden», naast de behaalde diploma's en de titels die hij krachtens de wetsbepalingen mag dragen. Het eerste en laatste lid van deze bepaling stemmen overeen met de artikelen 28 en 27 lid 3 van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. De reikwijdte van het vierde lid zou tot de externe accountants beperkt moeten worden.

Artikelen 34 en 35 : in deze artikelen ligt de toepassing vervat van de beginselen vermeld in de artikelen 32 en 33 m.b.t. het briefpapier, de naamkaartjes en de plaat met de naam van het beroep. Zij vergen geen bijzondere opmerkingen van de Hoge Raad, behalve dan dat zij, artikel 34 lid 1 uitgenomen, enkel toepasselijk zouden moeten zijn op de externe accountants. Het woord «lid», als bedoeld in artikel 35 lid 1, zou vervangen moeten worden door de woorden «externe accountants».

Artikel 36 : nihil.

HOOFDSTUK X : DE BEROEPSDISCRETIEPLICHT EN HET BEROEPSGEHEIM (art. 37)

Artikel 37 : deze bepaling roept geen bijzondere commentaar op.

HOOFDSTUK IX : PERMANENTE BEROEPSOPLEIDING (art. 38)

Artikel 38 : de Hoge Raad is van oordeel dat, hoewel men zich vanuit zuiver formeel oogpunt kan afvragen of zo'n bepaling thuishoort in een deontologisch reglement (cfr. het koninklijk besluit betreffende de plichten der bedrijfsrevisoren, waarin geen artikel over de beroepsopleiding is opgenomen), de rechtsgrond voor de vereiste van een beroepsopleiding nochtans zonder enige twijfel vervat ligt in artikel 84 van de wet van 21 februari 1985. De Hoge Raad adviseert bijgevolg het behoud van deze bepaling.

HOOFDSTUK XII : SLOTBEPALING

Artikel 39 : deze bepaling lokt geen enkel bijzonder commentaar uit.