

AANBEVELING BETREFFENDE DE ONAFHANKELIJKHEID VAN DE BEDRIJFSREVISOREN EN EXTERNE ACCOUNTANTS

D. 15/06/1999

I. INLEIDING

De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy heeft tot taak via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de Regering, aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren of aan het Instituut der Accountants, ertoe bij te dragen dat bij de uitoefening van de opdrachten die de wet aan de bedrijfsrevisoren en de accountants toevertrouwt en van de werkzaamheden van de accountants, het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer in acht genomen worden.

De uitoefening van een vrij beroep, te weten *"iedere zelfstandige beroepsactiviteit, die dienstverlening of levering van goederen omvat welke geen daad van koophandel of ambachtsbedrijvigheid is, zoals bedoeld in de wet van 18 maart 1965 op het ambachtsregister, en die niet wordt bedoeld in de wet van 14 juli 1991 betreffende de handelspraktijken en de voorlichting en bescherming van de consument, met uitsluiting van de landbouwbedrijvigheid en de veeteelt"*¹, impliceert van de zijde van zijn titularis, gezien de professionele betrekking die hij aanknoopt met zijn cliënt, een bijzondere loyaliteit ten aanzien van deze laatste waaruit met name de verplichting van geheimhouding voortvloeit².

Maar de uitoefening van een dergelijk beroep brengt ook een bijzondere maatschappelijke verantwoordelijkheid mee die, meer bepaald in het geval van de bedrijfsrevisor en de externe accountant, haar grondslag vindt in het vertrouwen dat niet alleen de ondernemingen die vrijwillig of verplicht een beroep doen op zijn diensten maar ook de verschillende actoren van het economische en maatschappelijke leven moeten kunnen stellen in de boekhoudkundige documenten en de verslagen die hij opstelt of controleert.

¹ Art.2, 1° van de Wet van 3 april 1997 betreffende oneerlijke bedingen in overeenkomsten gesloten tussen titularissen van vrije beroepen en hun cliënten; Het vrije beroep wordt op bijna identieke wijze gedefinieerd als in artikel 1, 1° van de wet van 21 oktober 1992 betreffende de misleidende reclame inzake de vrije beroepen. Een positievere definitie ervan werd voorgesteld in maart 1997 door het Europese Secretariaat voor de Vrije Beroepen (SEPLIS) waarbij de Federatie voor Vrije en Intellectuele Beroepen (FVIB) die de beroepsverenigingen op dit gebied groepeerde aangesloten is: "De personen die een vrij beroep uitoefenen worden erdoor gekenmerkt dat ze - uit hoofde van een bijzondere beroepskwalificatie - op persoonlijke titel, op eigen verantwoordelijkheid en in alle onafhankelijkheid in het kader van hun activiteit, prestaties van intellectuele aard leveren in het belang van hun opdrachtgevers, cliënten en patiënten en van de gemeenschap. De uitoefening van hun beroep is onderworpen aan specifieke deontologische verplichtingen, in overeenstemming met de nationale wetgeving of overeenkomstig het statuut dat geheel autonoom door de betrokken beroepsorganisaties wordt gedefinieerd en dat tot doel heeft het professionalisme, de kwaliteit en de vertrouwensrelatie ten aanzien van opdrachtgever, cliënt en patiënt te garanderen en te ontwikkelen."

² Zie hierover met name: O. Gélinier, "Ethique des affaires et éthique de la profession libérale", R.F.C., 1995, p.76; Bijzonder verhelderend in dit verband zijn de conclusies van de Procureur-generaal Janssens die voorafgaan aan het belangrijke arrest van 20 februari 1905 van het Hof van Cassatie: "Het beroepsgeheim is geen voorrecht dat wordt toegekend aan sommige personen: het is het noodzakelijke gevolg van de betrekkingen die kunnen ontstaan tussen een burger en de persoon wiens diensten hij nodig heeft... Het is dus in het maatschappelijk belang, steunend op het vertrouwen dat sommige beroepen moeten inboezemen bij het publiek, dat de wet de bekendmaking van aan die personen toevertrouwde geheimen straft".

De titularis van een vrij beroep dient zich dus onafhankelijk op te stellen en mag zich niet dusdanig vereenzelvigen met de belangen van zijn cliënt dat hij zijn verantwoordelijkheid ten aanzien van de collectiviteit, die in de eerste plaats de naleving van de wet vereist, in het gedrang brengt.

Deze maatschappelijke verantwoordelijkheid is nog groter wanneer, zoals het geval is voor de bedrijfsrevisor en de externe accountant, sommige van hun opdrachten worden vervuld ter uitvoering van een wettelijke bepaling.

De loyaliteit van de bedrijfsrevisor of van de externe accountant ten aanzien van zijn cliënt moet dus in alle omstandigheden gepaard gaan met een totale objectiviteit.

De onafhankelijkheid, in zoverre ze erop gericht is de onpartijdigheid en de objectiviteit van de bedrijfsrevisoren en van de accountants te verzekeren, is een garantie voor hun geloofwaardigheid en vormt dus de fundamentele rechtvaardiging van het bestaan van die beroepen.

Hoewel ook van hem een zekere onafhankelijkheid kan worden geëist, gaan we in deze aanbeveling niet nader in op het bijzondere geval van de interne accountant die in een ondergeschikt verband staat ten aanzien van zijn werkgever.



De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en later de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy heeft al herhaaldelijk zijn bezorgdheid op dit gebied te kennen gegeven ³.

De gevallen van fraude, het onderzoek van de tuchtprocedures dat de Hoge Raad al meerdere jaren systematisch verricht, de groeperingen binnen de beroepen, hun evolutie en het werk op verschillende nationale, Europese en internationale niveaus ⁴ hebben er de Raad toe bewogen het probleem op globale en systematische manier te beschouwen en zo te komen tot een synthese in de vorm van een aanbeveling.

Voor de uitwerking van deze aanbeveling kon met name worden gerekend op de medewerking van de Instituten, die welwillend hebben geantwoord op de gedetailleerde vragenlijst die hen door de Hoge Raad werd toegestuurd ⁵.

³ Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat: verslag 1986-1987 (aanbeveling over het verbod van dubbel lidmaatschap van het IBR en het IDAC), verslag 1989-1991 (advies 90/05.D inzake het tuchtreglement en de code van plichtenleer der bedrijfsrevisoren), verslag 1992-1993 (advies 92/01.03D betreffende de fusie en de splitsing van vennootschappen en advies 93/06.03D betreffende het ontwerp van koninklijk besluit houdende het deontologisch reglement van de bedrijfsrevisoren); Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy: verslag 1993-1994 (advies betreffende het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants), verslag 1994-1995 (advies betreffende de beroepen waarvan de beoefenaars in aanmerking komen om met bedrijfsrevisoren een middelvennootschap te vormen; advies betreffende de evolutie van de boekhoudkundige beroepen), verslag 1996 (aanbeveling in verband met de preventieve rol van bedrijfsrevisoren en accountants bij ondernemingen in moeilijkheden), verslag 1997 (aanbeveling met betrekking tot de rol van bedrijfsrevisoren en externe accountants inzake vergissingen, fraude en onregelmatigheden).

⁴ Zie met name het Groenboek van de Europese Commissie betreffende de rol, het statuut en de aansprakelijkheid van de wettelijke rekeningcontroleur in de Europese Unie (PB. nr. C.321 van 28 oktober 1996); FEE, "Indépendance et Objectivité du Contrôleur légal des Comptes", Juli 1998; AICPA, "Serving the Public Interest: A New Conceptual Framework for Auditor Independence", AICPA White Paper for the Independence Standards Board (1997); Zie ook de oprichting in mei 1997, in de Verenigde Staten, van de Independence Standards Board (J.G. Jenkins, "A Declaration of Independence", Journal of Accountancy, May 1999, p.31) alsook de oprichting op 2 februari 1999, in Frankrijk door de COB en de CNCC, van een deontologisch comité dat toeziet op de onafhankelijkheid van de commissarissen-revisoren van de vennootschappen die een beroep doen op het openbare spaargeld (Bulletin Comptable et Financier, 4/99, p.9)

⁵ De door het IBR gegeven antwoorden zijn opgenomen in zijn verslag 1998.

Zoals gewoonlijk in zijn aanbevelingen, gaat de Hoge Raad in dit document eerst na op welke manier de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren en de accountants wordt gegarandeerd door het positieve recht alvorens maatregelen voor te stellen om de situaties die deze onafhankelijkheid in gevaar zouden kunnen brengen, tegen te gaan.

Bij de opstelling van dit document heeft de Hoge Raad rekening gehouden met de relativiteit van het begrip onafhankelijkheid en met de diversiteit van de interpretaties die ervan worden gegeven en van de oplossingen die worden voorgesteld om ze te verzekeren en te vrijwaren.

Bovendien heeft hij ervoor gewaakt geen oplossingen voor te stellen waarvan het bijzonder karakter onverenigbaar is met de Europese en de internationale context waarin de beroepen van bedrijfsrevisor en accountant zich ontwikkelen.

II. DEFINITIES

Ook al was de wetgever zich zeer goed bewust van het fundamentele belang van het concept van onafhankelijkheid in de organisatie van de beroepen van bedrijfsrevisor en accountant⁶, is deze notie niet gedefinieerd in de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, noch in de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, noch in het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren noch in het koninklijk besluit van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer van de accountants.

Ook de achtste richtlijn van de Raad van de EEG van 10 april 1984 inzake de toelating van personen belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden stelt alleen maar dat deze personen onafhankelijk moeten zijn (art. 24).

In het verslag aan de Koning ter inleiding van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 wordt dit uitgedrukt als volgt:

"De vraag naar de mogelijkheid of zelfs de wenselijkheid om een juridische definitie te formule-

ren voor een bij uitstek persoonlijk begrip als onafhankelijkheid, kan gesteld worden.

*Ongeacht de toestand waar het probleem ter sprake komt, houdt de onafhankelijkheid verband met de persoonlijkheid van de beroepsbeoefenaar, zijn bekwaamheid, zijn karakter en zijn opvatting over zijn maatschappelijke rol"*⁷.

De onafhankelijkheid in schijn wordt vaak onderscheiden van de onafhankelijkheid in de geest.⁸

De schijnbare onafhankelijkheid moet de geloofwaardigheid van de beroepsbeoefenaar verzekeren ten aanzien van derden. Ze gebiedt hem de situaties en de materiële feiten op grond waarvan een derde die er kennis van krijgt zijn objectiviteit of onpartijdigheid in vraag zou kunnen stellen, uit de weg te gaan.

De onafhankelijkheid in de geest is de toestand waarin de beroepsbeoefenaar moet verkeren tijdens de uitvoering van zijn opdracht en die garandeert dat alle overwegingen die verband

⁷ B.S., 18 januari 1994; uittreksel overgenomen in het Vademecum van het IBR betreffende de plichtenleer en de controlenormen, Ced. Samson, 1997, p.188.

⁸ Vgl. IFAC, Code of Ethics for Professional Accountants, nr. 8.1; IBR, jaarverslag, 1987, p.59 en Groenboek van de Europese Commissie betreffende de rol, het statuut en de aansprakelijkheid van de wettelijke rekeningcontroleur in de Europese Unie, nr. 4.8. Zie ook J. Dunn, Auditing, Theory and Practice, Prentice Hall, p.19 e.v.

⁶ Zie bijvoorbeeld, aangaande de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren, de parlementaire werkzaamheden betreffende het Instituut der Bedrijfsrevisoren, CBNCR 1-1985.

houden met de toevertrouwde taak en alleen maar die overwegingen in aanmerking worden genomen zodat hij zijn professionele taak vervult in volledige onafhankelijkheid ten aanzien van de onderneming.

III. VERMELDING VAN HET BEGRIIP EN BESCHERMINGSMAATREGELEN

De onafhankelijkheid, ook al wordt ze niet gedefinieerd, wordt vermeld in verschillende bepalingen (A hieronder) die van de Instituten (A.1) en van de bedrijfsrevisoren en de accountants zelf (A.2) vereisen dat ze de nodige maatregelen nemen opdat de uitoefening van hun beroep erdoor zou worden gekenmerkt.

Andere bepalingen (B hieronder) hebben tot doel de onafhankelijkheid van deze beroepsbeoefenaars te vrijwaren.

De meeste van die bepalingen strekken ertoe de onafhankelijkheid in schijn te garanderen aangezien de onafhankelijkheid in de geest of de reële onafhankelijkheid hoofdzakelijk afhangt van de vorming en van de karaktersterkte van elk individu. Deze kan niet in wetteksten worden gegoten⁹.

A. Vermelding van het begrip

1. Wat de Instituten betreft

a) *Instituut der Bedrijfsrevisoren*

Krachtens artikel 2 van de wet van 22 juli 1953 moet het Instituut der Bedrijfsrevisoren voorzien in de bestendige organisatie van een korps specialisten die bekwaam zijn de functie van bedrijfsrevisor te vervullen met al de vereiste waarborgen inzake bevoegdheid, *onafhankelijkheid* en beroepseerlijkheid.

Volgens het belangrijke artikel 18ter, § 1, 3° en 5° van deze wet, moet het Instituut erop toezien dat de revisoren zich met de nodige zorg en in volledige *onafhankelijkheid* kwijten van de hen toevertrouwde controleopdrachten en dat ze geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de *onafhankelijkheid* van hun taak. Krachtens artikel 18quater kan het maatregelen nemen ten aanzien van de revisoren die zich zouden gedragen in strijd met het bepaalde in artikel 18ter.

Het is uit dien hoofde dat het aan het Instituut toekomt, overeenkomstig artikel 9 van de wet van 22 juli 1953, om de modaliteiten en voorwaarden inzake de bezoldiging van de revisor te bepalen en te controleren.

b) *Instituut der Accountants*

Artikel 84 van de wet van 21 februari 1985 vertrouwt aan het IDAC de opdracht toe te voorzien in de bestendige organisatie van een korps specialisten die bekwaam zijn de in artikel 78 van de wet bepaalde werkzaamheden uit te voeren met alle vereiste waarborgen inzake bekwaamheid, *onafhankelijkheid* en rechtschapenheid en ervoor te waken dat geen enkel aan zijn toezicht en beroepsdiscipline onderworpen persoon zich gedraagt op een manier die onverenigbaar is met de waardigheid en de *onafhankelijkheid* van het beroep.

Overigens is het bovengenoemde artikel 18ter van de wet van 22 juli 1953 ook van toepassing op het Instituut der Accountants, waarbij de term "bedrijfsrevisor" wordt vervangen door "accountant" (art. 84 van de wet van 21 februari 1985 zoals gewijzigd bij de wet van 13 april 1995).

2. Wat de beroepsbeoefenaars betreft

a) *Bedrijfsrevisoren*

Artikel 8, § 1 van de wet van 22 juli 1953 eist van de bedrijfsrevisoren dat ze bij het vervullen van

⁹ IBR, jaarverslag, 1987, p.59.

de hen toevertrouwde controletaken handelen in volledige *onafhankelijkheid* van de betrokken personen, vennootschappen of instellingen (in dezelfde zin art. 8 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994).

Volgens artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 moet de revisor iedere handeling of houding vermijden die in strijd zou zijn met (...) de *onafhankelijkheid* die de vrije beroepen kenmerkt. De artikelen 6 en 7 van het besluit verbieden de revisor om zich in posities te bevinden die van aard zijn zijn *onafhankelijkheid* in het gedrang te brengen.

Kan niet tot commissaris worden benoemd diegene die zich in een positie bevindt die van aard is om een *onafhankelijkheid* taakuitoefening, overeenkomstig de regels geldend voor het beroep van bedrijfsrevisor, in het gedrang te brengen (art. 64bis van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen).

b) Accountants

Een eerste bepaling, die van toepassing is op alle accountants, is artikel 3 van het reglement van plichtenleer, dat overeenstemt met artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.

Het is de externe accountant verboden om werkzaamheden uit te oefenen die onverenigbaar zijn met de waardigheid of de *onafhankelijkheid* van het beroep (art. 81, § 1, 1ste lid van de wet van 21 februari 1985).

Bovendien is het de externe accountant verboden om, rechtstreeks of onrechtstreeks, een opdracht, een functie of een mandaat te aanvaarden of voort te zetten wanneer de uitoefening daarvan hem in een positie van belangenconflict dreigt te plaatsen die van aard is het *onafhankelijkheid* oordeel dat hij moet uitbrengen in het gedrang te brengen. Hij moet zijn cliënt onmiddellijk daarvan op de hoogte brengen en erop toezien dat elke maatregel genomen wordt, opdat de belangen van de cliënt

ge vrijwaard zouden worden (art. 11 van het reglement van plichtenleer).

Dit beginsel is van toepassing op de accountant, op de vennootschap of de vereniging waarvan hij deel uitmaakt, op zijn vennoten en zijn vaste medewerkers.

Volgens artikel 9 van het reglement van plichtenleer ten slotte, moet de externe accountant een opdracht weigeren, of ervan afzien de uitvoering van dergelijke opdracht voort te zetten, zodra hij het bestaan vaststelt van invloeden, feiten of banden die zijn *onafhankelijkheid*, zijn wils- of beoordelingsvrijheid, of zijn onpartijdigheid kunnen aantasten.

De externe accountant dient eveneens te waken over de *onafhankelijkheid*, de onpartijdigheid en de wils- en beoordelingsvrijheid van zijn medewerkers en van de personen op wie hij een beroep doet.

B. Beschermingsmechanismen

1. Wat de bedrijfsrevisor betreft ¹⁰

a) Onverenigbaarheden voor de bedrijfsrevisor

Artikel 7bis van de wet van 22 juli 1953 stelt dat het een bedrijfsrevisor niet toegelaten is:

1° zich behoudens bij een andere bedrijfsrevisor als werknemer te verbinden door een arbeids-overeenkomst,

2° een commercieel bedrijf of een taak van bestuurder of zaakvoerder uit te oefenen in een handelsvennootschap of in een vennootschap die de rechtsvorm van een handelsvennootschap heeft aangenomen met uitsluiting van professionele en interprofessionele vennootschappen,

¹⁰ Voor concrete gevallen, zie *Vademecum IBR*, op.cit., p.188 en volgende. Zie voorts de bijdrage van V. Van de Walle over de deontologie van de bedrijfsrevisor in *La revision des comptes annuels et des comptes consolidés*, AEDBF, 1995 als ook de beslissingen van 13 januari en 17 mei 1995 van de Voorzitter van de rechtbank van Koophandel van Brussel, *Informatiebull. IBR*, 95/05.

tenzij de taak hem werd opgedragen door een rechtbank,

3° in ondergeschikt verband een betrekking uit te oefenen bezoldigd door de Staat, de gewesten, de gemeenschappen, de provincies, de gemeenten, de agglomeraties en de federaties van gemeenten of door een openbare dienst die afhangt van deze publiekrechtelijke rechtspersonen,

4° een werkzaamheid uit te oefenen die onvereenigbaar is met de waardigheid of de onafhankelijkheid van zijn taak.

1° en 3° zijn niet van toepassing op een taak in het onderwijs.

Wanneer de revisor een commissaris is, verbiedt artikel 64bis van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen hem zich in een positie te bevinden die van aard is zijn onafhankelijkheid in het gedrang te brengen.

Aldus mag hij noch in de vennootschap die aan zijn controle is onderworpen, noch in een daarmee verbonden onderneming, een andere taak, mandaat of opdracht aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van zijn mandaat of erna, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn taak als commissaris in het gedrang te brengen.

Hetzelfde geldt voor de personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat.

b) Verbod om zich bloot te stellen aan de volgende risico's die de onafhankelijkheid kunnen aantasten:

- een revisorale opdracht in een onderneming waar hijzelf, zijn echtgenoot, een bloed- of aanverwant tot in de tweede graad eigenaar of bestuurder is of op een betekenisvolle wijze heeft bijgedragen tot het houden van de boeken of tot het opstellen van de jaarrekening of andere boekhoudkundige staten die het voor-

werp zijn van een verklaring (art. 9 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994)

- een financiële band met een gecontroleerde onderneming (financieel belang, bezit van effecten behoudens bij discretionair beheer, leningen, voorschotten of waarborgen door de onderneming toegestaan of gesteld ten behoeve van de revisor) (art. 10 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994).

- rechtstreekse of onrechtstreekse deelname aan beheersbeslissingen in een gecontroleerde onderneming (art. 4 en 12, § 1 en 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994)

- diensten voor de gecontroleerde vennootschap verricht door personen met wie de revisor in samenwerkingsverband staat en waarvan de aard en de omvang zijn onafhankelijkheid in het gedrang kunnen brengen (art. 14 van het K.B.). Als hij commissaris-revisor is, moet hij erop toezien dat de informatievoorschriften, bepaald in artikel 64ter, 5de lid van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, worden nageleefd.

- het aanvaarden in de onderneming waar hij een revisorale opdracht uitvoert of in een daarmee verbonden onderneming, van een andere taak, mandaat of opdracht dan de revisorale opdracht, die zal worden vervuld tijdens de duur van zijn mandaat of erna, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitvoering van zijn opdracht in het gedrang te brengen (art. 12, § 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994).

c) Bezoldiging van de bedrijfsrevisor

De bedrijfsrevisoren mogen hun activiteiten niet derwijze beperken dat hun beroepsinkomsten uitsluitend afhankelijk zijn, of van een zeer beperkt aantal onderscheiden opdrachten of functies, of van opdrachten en functies die concreet alle afhankelijk zijn van één enkele belangengroep of van éénzelfde gezag (art. 13 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994).

Behoudens de vergoeding die werd vastgesteld overeenkomstig de wet, mag de bedrijfsrevisor geen andere vergoeding, noch voordeel ontvangen, die een rechtstreekse of onrechtstreekse vergoeding voor de revisorale opdracht zou inhouden, of die ertoe zou strekken hem een welwillende houding te doen aannemen (art. 11 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994). De geringe voordelen waarvan wordt aanvaard dat zij tot de geplogenheden behoren tussen personen die elkaar vaak ontmoeten en die men hoffelijkheidshalve niet kan weigeren zijn uitgesloten uit dit verbod.

d) Bezoldiging van de commissaris-revisor (art. 64, § 1, 3de lid en 64ter Venn.W.)¹¹

Overeenkomstig de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, bestaat de bezoldiging van de commissaris-revisor uit een vast bedrag, dat bij de aanvang van zijn opdracht door de algemene vergadering wordt vastgesteld en dat hoog genoeg moet zijn om de naleving van de controlenormen te waarborgen.

Het IBR preciseert bovendien, in zijn verslag over 1994, dat de bezoldiging van de commissaris-revisor redelijk moet zijn, hem in staat moet stellen kwaliteitswerk af te leveren en zijn onafhankelijkheid en integriteit moet waarborgen (p. 51)

Het Instituut vindt dat dit punt in de toekomst aandachtig in 't oog moet worden gehouden door de Commissie van toezicht.

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

Buiten deze bezoldigingen mogen de commissarissen geen enkel voordeel, in welk vorm ook, van de vennootschap ontvangen. De vennootschap mag hen geen leningen of voorschotten toestaan, noch te hunnen behoeve waarborgen geven of stellen.

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

Overtredingen op artikel 64ter van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen worden gestraft (art. 204, 5° Venn.W.).

Het bedrag van de bezoldiging van de commissaris-revisor wordt ter informatie medegedeeld aan de ondernemingsraad. Deze bezoldiging vergoedt de commissaris voor zijn opdracht als commissaris-revisor en voor de taken die hij vervult met toepassing van artikel 15bis van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven. Op verzoek van de door de werknemers benoemde leden van de ondernemingsraad, die daartoe hebben beslist bij meerderheid van de door hen uitgebrachte stemmen, legt de revisor aan de ondernemingsraad een raming voor van de omvang van de prestaties vereist voor de vervulling van zijn taken en opdrachten (art. 15ter, § 2 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven)¹².

¹¹ Zie B. Tilleman, *Le statut du commissaire-reviseur*, IBR, 3/97 en P. Nicaise, *La société anonyme*, in TPDC, T.IV, Kluwer, 1998, p.363.

¹² Voorz. Kh. Brussel, 16 juni 1995; R.P.S., 1995, p.453 en opmerkingen G. Keutgen; Brussel, 6 juni 1996, T.B.H., 1998, p.597 en nota B. Tilleman, "De bezoldiging van de commissaris-revisor in een vennootschap met ondernemingsraad".

e) *Duur van het mandaat van commissaris-revisor - verbod om hem af te zetten en ontslag (art. 64quater en quinquies Venn.W.)*¹³

De commissarissen-revisoren worden benoemd door de algemene vergadering voor een hernieuwbare termijn van drie jaar.

Indien in de vennootschap een ondernemingsraad is opgericht, dan worden de commissarissen-revisoren benoemd door de algemene vergadering der vennoten op voordracht van de ondernemingsraad, beraadslagend op initiatief en op voorstel van de raad van bestuur of van de zaakvoerders en beslissend bij meerderheid van de stemmen uitgebracht door zijn leden en bij meerderheid van de stemmen uitgebracht door de leden benoemd door de werknemers (art. 15ter, § 2 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven).

Onder "drie jaar" moet worden begrepen dat de commissaris-revisor ertoe gebracht moet worden verslag uit te brengen in de loop van drie boekjaren.

Op straffe van schadevergoeding kan hij tijdens zijn opdracht alleen om wettige redenen door de algemene vergadering worden ontslagen. Indien er in de vennootschap een ondernemingsraad is, dan kan de commissaris in de loop van zijn mandaat slechts worden ontslagen op voorstel of op eensluidend advies van de ondernemingsraad die beslist bij meerderheid van de stemmen uitgebracht door zijn leden en bij meerderheid van de stemmen uitgebracht door de leden benoemd door de werknemers (art. 15ter, § 4 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven).

De commissaris-revisor kan ook ontslag nemen ter algemene vergadering en nadat hij deze schriftelijk heeft ingelicht over de beweegredenen van zijn ontslag. In geval van gewichtige

persoonlijke redenen kan de revisor ontslag nemen buiten de algemene vergadering.

Wordt beschouwd als een gewichtige persoonlijke reden, het feit dat de regels van onafhankelijkheid niet meer gewaarborgd zijn¹⁴.

De commissaris moet de ondernemingsraad schriftelijk kennis geven van de redenen voor zijn ontslag (art. 15ter, § 4 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven).

f) *Inzage van de documenten en geschriften van de vennootschap (art.64sexies Venn.W.)*

De commissaris-revisor kan inzage nemen van alle documenten en geschriften van de vennootschap. Hij kan van de bestuurders, van de gemachtigden en van de aangestelden van de vennootschap alle ophelderingen en inlichtingen vorderen en alle verificaties verrichten die hij nodig acht.

Overtredingen op deze bepaling worden gestraft (art. 204, 6° Venn.W.)

2. Wat de externe accountant betreft

a) *Onverenigbaarheden voor de externe accountant*

Artikel 81, § 1 van de wet van 21 februari 1985 verbiedt de accountant om werkzaamheden uit te oefenen die onverenigbaar zijn met de waardigheid of de onafhankelijkheid van het beroep.

Hij mag slechts met de voorafgaande en steeds herroepbare toestemming van het Instituut¹⁵ een commercieel bedrijf of een taak van bestuurder of zaakvoerder uitoefenen in een

¹⁴ *Vademecum van het IBR betreffende de plichtenleer en de controlenormen, Ced. Samson, 1997, p.543.*

¹⁵ *Zie verder de deontologische nota nr. 1 betreffende de vereiste garanties uit het oogpunt van de onafhankelijkheid en de beroepseer (Raad IDAC van 12 april 1986) in IDAC, jaarverslag 1996.*

¹³ *P. Nicaise, op.cit., p.364.*

handelsvennootschap of in een vennootschap die de rechtsvorm van een handelsvennootschap heeft aangenomen, tenzij de betrokken taken worden uitgeoefend in professionele of interprofessionele vennootschappen, of wanneer ze aan de accountant werden opgedragen door een rechtbank.

Zoals hierboven vermeld, bevat het koninklijk besluit met betrekking tot de plichtenleer een artikel 9 krachtens hetwelk de externe accountant een opdracht moet weigeren, of ervan moet afzien de uitvoering van dergelijke opdracht voort te zetten, zodra hij het bestaan vaststelt van invloeden, feiten of banden die zijn onafhankelijkheid, zijn wils- of beoordelingsvrijheid, of zijn onpartijdigheid kunnen aantasten.

b) Verbod om zich bloot te stellen aan de volgende risico's die de onafhankelijkheid kunnen aantasten

- een monopolieopdracht ¹⁶ in een vennootschap waarin hijzelf of zijn echtgenoot, of beide, of een bloed- of aanverwant tot in de tweede graad voornaamste aandeelhouder, eigenaar of bestuurder is, of zaakvoerder of afgevaardigde voor het dagelijks bestuur van de vennootschap of van een vennootschap waar zij als verbonden onderneming van afhangt, of bediende of zelfstandige beroepsbeoefenaar die een betekenisvolle invloed uitoefent op het opstellen van de jaarrekening van de vennootschap of van een vennootschap waar zij als verbonden onderneming van afhangt (art. 10 van het reglement van plichtenleer)

Deze regel is van toepassing op alle vennoten in een vennootschap van accountants.

De personeelsleden, stagiairs en andere medewerkers van de accountant, die belast zijn met

de uitvoering van een monopolieopdracht, mogen niet ingeschakeld worden wanneer deze opdracht verricht wordt ten behoeve van vennootschappen waarin zij zelf, hun echtgenoot of hun bloed- of aanverwanten tot de tweede graad een van de hierboven bedoelde functies uitoefenen.

- een controleopdracht over de jaarrekening of andere boekhoudkundige bescheiden van een onderneming wanneer hij, hetzij de functie van bestuurder of zaakvoerder, hetzij een verantwoordelijkheid in de leiding met een belangrijke invloed op de boekhouddienst in de onderneming of in een verbonden onderneming uitoefent of minder dan twee jaar geleden heeft uitgeoefend (art. 13, § 1 van het reglement van plichtenleer).

De verbodsbepaling geldt eveneens voor de vennootschap van accountants waarvan hij deel uitmaakt en voor de vennoten van dergelijke vennootschap. Een medewerker van de externe accountant of van de vennootschap van accountants, die zich in dergelijke positie zou bevinden, mag niet bij de controlewerkzaamheden betrokken worden.

- deelname aan het beheer van een onderneming of de vertegenwoordiging van haar belangen in welke hoedanigheid dan ook, met uitzondering van de vertegenwoordiging van deze in fiscale zaken, wanneer hij belast is met de controle op de jaarrekening of andere boekhoudkundige bescheiden van de onderneming (art. 13, § 2 van het reglement van plichtenleer).

Deze regel is van toepassing op zijn vaste medewerkers en op zijn stagiairs.

- diensten waarvan het voorwerp gebeurlijk door de externe accountant moet worden gecontroleerd voor de gecontroleerde vennootschap verricht door personen met wie de externe accountant een overeenkomst van vereniging of van beroepsmatige samenwerking heeft afgesloten en waarvan de aard en de omvang de onaf-

¹⁶ Namelijk de taken van controle en verbetering van alle boekhoudkundige documenten alsook de privé- en gerechtelijke expertise zoals bedoeld in artikel 78, 1° en 2° van de wet van 21 februari 1985 en de opdrachten bedoeld in artikel 64, §2 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen (art.82 van de wet van 21 februari 1985).

hankelijkheid van de externe accountant in het gedrang kunnen brengen (art. 13, § 3 van het reglement van plichtenleer). De bepaling doelt ook op iedere activiteit van het voeren van een boekhouding, dit wil zeggen de boekhoudkundige verrichtingen die gaan tot het opstellen van de rekeningenbalans na inventaris

- het aanvaarden in de onderneming waar hij een opdracht vervult, of in een daarmee verbonden onderneming, van een andere taak, mandaat of opdracht, die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn opdracht in het gedrang te brengen (art. 15 van het reglement van plichtenleer).

In elk attest of verslag, opgesteld door een externe accountant in uitvoering van een monopolieopdracht, moet vermeld worden of de accountant al dan niet andere prestaties levert of heeft geleverd voor rekening van de betrokken onderneming, de vereniging, de vennootschap of de onderneming verbonden met de betrokken vereniging of vennootschap, voor de periode waarop zijn verslag of zijn attest betrekking heeft (art. 12 van het reglement van plichtenleer).

c) Bezoldiging van de externe accountant

De externe accountants mogen hun activiteit niet derwijze beperken dat hun beroepsinkomsten uitsluitend afhankelijk zijn, of van een zeer beperkt aantal onderscheiden opdrachten of functies, of van opdrachten en functies die concreet alle afhankelijk zijn van één enkele belangengroep of van éénzelfde gezag (art. 14 van het reglement van plichtenleer).

3. Gemeenschappelijke bepalingen voor de bedrijfsrevisoren en de externe accountants

In september 1997 hebben de twee Instituten een deontologische aanbeveling aangenomen houdende de betrekkingen tussen de leden van het IBR en van het IDAC in het kader van de uitoefening van het beroep.

Het eerste beginsel dat in de aanbeveling wordt geformuleerd houdt in dat een bij wet verplicht gestelde controleopdracht niet mag worden uitgeoefend door de gebruikelijke adviseur van de onderneming. Behoudens andere controleopdrachten, mag hij in de loop van de voorafgaande twee jaar geen enkele andere terugkerende taak in de vennootschap hebben verricht.

Na een bij wet verplicht gestelde controleopdracht te hebben uitgevoerd in een onderneming waar een bedrijfsrevisor of een externe accountant een terugkerende bijstands- of adviseerende taak vervult, mag diegene die de controle heeft verricht alsook ieder persoon met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat geen nieuwe beroepsopdracht met terugkerend karakter in die onderneming aanvaarden. Dit verbod geldt twee jaar vanaf de ondertekening van het verslag. Het geldt echter niet voor de aanvaarding van een nieuwe revisorale opdracht in de zin van artikel 1, 4° van het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren wat betreft de door het IBR aangenomen tekst - het monopolie van de externe accountant voorzien bij de wet van 21 februari 1985 of bij de wetten op de handelsvennootschappen wat betreft de door het IDAC aangenomen tekst.

IV. BEDREIGING VAN DE ONAFHANKELIJKHEID

1. Concurrentie -offerte-aanvragen - aanbod van verschillende diensten aan de vennootschap ten behoeve waarvan de controleopdracht wordt uitgeoefend

De laatste jaren wordt de boekhoudactiviteit in de ruime zin gekenmerkt door een verscherpte concurrentie tussen beroepsbeoefenaars in België en in het buitenland, die de onafhankelijkheid van de externe accountant en van de bedrijfsrevisor in het gedrang kan brengen.

Ongeacht de omvang van de kantoren en hun activiteiten, kan de vrees om cliënten te verliezen leiden tot een minder veeleisende, soepeler houding, op gevaar af medeplichtig te worden aan mogelijke overtredingen.

Ook de techniek van de offerte-aanvraag¹⁷ die de vennootschappen soms toepassen alvorens hun commissaris-revisor te kiezen en waarvan de wettigheid niet als dusdanig kan worden betwist, kan een negatieve invloed hebben op de onafhankelijkheid van de commissaris-revisor wanneer ze wordt toegepast met de bedoeling druk uit te oefenen op de dienstdoende beroepsbeoefenaar, hetzij om een conflictsituatie te regelen, hetzij om hem te dwingen zijn erelonen te verlagen en dus onvermijdelijk de omvang van zijn opdracht, in voorkomend geval onder de standaarden van het beroep. Dit kan er de beroepsbeoefenaar toe brengen zware risico's te nemen op het stuk van zijn verantwoordelijkheid.

Het Groenboek van de Europese Commissie betreffende de rol, het statuut en de aansprakelijkheid van de wettelijke rekeningcontroleur in de Europese Unie merkt in dit verband op dat het vaststaat dat de opdrachten die in die omstandigheden in de wacht worden gesleept soms verbonden zijn aan een lage bezoldiging die soms zelfs de gemaakte kosten niet dekt (4.11).

Ook al kan de inschrijving aan een zeer lage prijs in sommige gevallen worden verklaard door de wil om een opdracht in de wacht te slepen bij een grote prestigieuze onderneming, is het niet uit te sluiten dat dit soms samengaat met de hoop om rechtstreeks of via een andere verbonden natuurlijk of rechtspersoon aan de genoemde onderneming andere diensten te kunnen ver-

lenen die heel wat lonender zijn (fiscaal advies, consultancy,...).

De Hoge Raad heeft in zijn advies betreffende de evolutie van de boekhoudberoepen¹⁸ al opgemerkt dat een dergelijke techniek van "cross subsidization" niet toelaatbaar is omdat het moeilijk denkbaar is dat de met een wettelijke opdracht belaste beroepsbeoefenaar in een dergelijke situatie werkelijk over de volledige onafhankelijkheid beschikt die nodig is om zich van zijn opdracht te kwijten.

In verband met dit probleem rijst ook de meer algemene vraag of een beroepsbeoefenaar belast met een wettelijke opdracht of een natuurlijk of rechtspersoon die tot dezelfde organisatie behoort, al dan niet mag worden toegelaten om andere opdrachten te vervullen bij dezelfde onderneming.

Hierover bestaat geen eensgezindheid.

Sommigen zien er het voordeel in dat de met een wettelijke opdracht belaste beroepsbeoefenaar een betere kennis kan verwerven van de onderneming en haar activiteiten, wat de uitvoering van zijn opdracht alleen maar ten goede kan komen¹⁹.

Anderen zijn echter van oordeel dat het belang van de andere erelonen in vergelijking met die verbonden aan de wettelijke opdracht een bedreiging vormt voor de objectiviteit van de beroepsbeoefenaar of dat bepaalde opdrachten de beroepsbeoefenaar onvermijdelijk betrekken in het beslissingsproces van de onderneming.

Bovendien lijkt men over een sterk karakter te moeten beschikken om in voorkomend geval het werk verricht door een beroepsbeoefenaar die bijvoorbeeld tot dezelfde organisatie behoort, te

¹⁷ Niet te verwarren met de procedure inzake overheidsopdrachten die juist tot doel heeft de objectiviteit in de keuze van de beroepsbeoefenaar te garanderen en die, indien ze correct wordt georganiseerd en rekening houdt met talrijke criteria en niet alleen met de prijs, kan bijdragen tot een grotere onafhankelijkheid van de beroepsbeoefenaar.

¹⁸ Verslag 1994-1995, p.47.

¹⁹ C. Hébert en P. Standish, "Auditing and related services: nocés heureuses or liaisons dangereuses", bijdrage voorgesteld op het congres 1994 van de EAA.

kunnen controleren in alle onpartijdigheid, objectiviteit en onafhankelijkheid.

2. Interprofessionele verenigingen

Wanneer de bedrijfsrevisor of de externe accountant deel uitmaakt van een interprofessionele vereniging is het risico niet uit te sluiten dat hij rekening houdt met de omvang van de diensten die zijn medevennoten presteren ten gunste van de onderneming waar hij een opdracht vervult.

Dit risico is natuurlijk nog groter wanneer de vereniging zo is georganiseerd dat alle vennoten deel hebben in de door elkeen verwezenlijkte resultaten.

De andere moeilijkheden die kunnen optreden bij het aanbod van verschillende diensten kunnen zich ook voordoen in de interprofessionele verenigingen.

3. Opdrachten die afhankelijk zijn van één enkele belangengroep

In theorie is de uitoefening van een groot aantal mandaten van commissaris, door het gediversifieerd karakter van de bronnen van inkomsten, bevorderlijk voor de onafhankelijkheid van de commissaris-revisor ten aanzien van de gecontroleerde ondernemingen.

Er dient evenwel opgemerkt dat deze bewering maar geldt wanneer de verschillende mandaten niet worden uitgeoefend binnen dezelfde groep van ondernemingen.

In een dergelijke situatie, die artikel 13 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 probeert te voorkomen, kunnen het werkvolume en de omvang van de erelonen er de revisor inderdaad toe brengen zijn diensten exclusief aan die groep te bieden zodat hij er dus afhankelijk van wordt.

Hetzelfde probleem stelt zich voor de externe accountants, die overeenkomstig artikel 14 van hun reglement van plichtenleer, hun activiteit niet mogen beperken tot opdrachten die concreet afhankelijk zijn van één enkele belangengroep.

4. De rol van de raad van bestuur bij de benoeming, de vaststelling van de bezoldiging en de betrekkingen met de commissaris-revisor

De aandeelhouders en de werknemers zijn de personen die het nauwst betrokken zijn bij het resultaat van de door de commissaris-revisor verrichte controles.

Krachtens de bepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen is hij dan ook verplicht om de algemene vergadering te informeren over de naleving van de statuten, van de gecoördineerde wetten en van de wettelijke en reglementaire bepalingen inzake de boekhouding en de jaarrekening en moet hij het getrouwe en complete karakter van de door de directie van de onderneming aan de ondernemingsraad verstrekte informatie bevestigen.

Dat verklaart waarom de algemene vergadering de commissaris-revisor benoemt en afzet en de ondernemingsraad tussenkomt in de benoemingsprocedure zoals hierboven uiteengezet.

Volgens de procedure beschreven in het koninklijk besluit van 17 maart 1986 betreffende de voordracht door de ondernemingsraden van kandidaten voor de opdracht van commissaris-revisor of van bedrijfsrevisor kunnen enkel het statutair orgaan dat bevoegd is voor het bestuur van de onderneming of het ondernemingshoofd het initiatief nemen tot voordracht van een of meerdere kandidaat-revisor(en) op de ondernemingsraad.

Er wordt algemeen aangenomen dat de raad van bestuur niet wettelijk verplicht is om meer-

dere kandidaten voor te dragen ²⁰.

Uit het recht van initiatief van de raad van bestuur wordt afgeleid dat de ondernemingsraad, uit juridisch oogpunt althans, niet bevoegd is om kandidaten voor te dragen ²¹ maar dat hij de voorgestelde kandidaten kan verwerpen. In de praktijk kan hij ook kandidaturen voorstellen bij de onderhandelingen met de directie.

Het is de algemene vergadering die als laatste beslist over de benoeming.

Het is ook de algemene vergadering die, in principe, exclusief bevoegd is om de bezoldiging van de commissaris-revisor voor de uitvoering van zijn wettelijke opdracht vast te stellen.

Nochtans stelt men vast dat er in de meeste gevallen over de erelonen van de commissaris-revisor wordt "onderhandeld" met de raad van bestuur, in voorkomend geval aansluitend op een offerte-aanvraagprocedure en dat de algemene vergadering niet beraadslaagt over dit punt ²² maar gewoon de door de raad van bestuur genomen beslissing bekrachtigt.

Ook de benoeming en het ontslag van de commissaris-revisor maken, behalve in geval van een geschil tussen aandeelhouders, maar zelden het voorwerp uit van debatten op de algemene vergadering.

²⁰ Voorz. Kh. Nijvel, 10 april 1986, T.B.H., 1986, p.605 en nota J.-P. Buyle (commentaar betreffende de benoemingsprocedure van de commissaris-revisor) die de oplossing goedkeurt; H. Braeckmans, "De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak", R.W., 1986-1987, col.1797; M. Vander Linden, "Rôle et mission du réviseur d'entreprises à l'égard du conseil d'entreprise", La revision des comptes annuels et des comptes consolidés, AEDBF-Yearbook, Gent, Mys & Breesch, 1995, p.130; B. Tilleman, Le statut du commissaire-reviseur: nomination, cessation du mandat et rémunération, IBR, Recht, 3/1997, p.21, met name verwijzend naar B. Nyssen, "L'intervention du juge dans la désignation du réviseur d'entreprises", Or., 1995, p.54.

²¹ B. Tilleman, *ibidem* en de in noot (45) vermelde referenties.

²² C. Van Der Elst, "De oproeping van de aandeelhouders tot de algemene vergadering: een praktijkstudie", V. & F., 1998, 1, p.19 en sp., p.28, nr.37.

Dat er op de algemene vergadering niet wordt beraadslaagd over de benoeming, de bezoldiging of het ontslag van de commissaris-revisor kan in veel gevallen waarschijnlijk worden verklaard door de vertegenwoordiging van de meerderheidsaandeelhouder in de raad van bestuur.

Overigens is de steeds frequentere aanwezigheid in de raden van bestuur van onafhankelijke bestuurders die enkel het belang van de vennootschap voor ogen hebben, bevorderlijk voor de objectiviteit van de debatten met betrekking tot de commissaris-revisor.

Het is echter niet ondenkbaar dat de commissaris-revisor rekening begint te houden met het feit dat de vernieuwing van zijn mandaat in zeer sterke mate afhangt van de raad van bestuur.

De concurrentie, de beperking en de vermindering van het aantal mandaten naar aanleiding van de inwerkingtreding van artikel 64, § 3 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen dreigen dit risico te vergroten.

Het is echter niet uitgesloten dat de belangen van de raad van bestuur in bepaalde omstandigheden afwijken van die van de algemene vergadering.

Bovendien zullen de commissaris-revisor en zijn medewerkers bij de uitvoering van hun opdracht onvermijdelijk, naar gelang de omvang van de onderneming, leden van de directie of van de raad van bestuur ontmoeten.

Deze contacten bieden het voordeel dat er een vertrouwensrelatie kan worden opgebouwd, die onmisbaar is voor de goede uitvoering van de opdracht.

De vertrouwensrelatie mag voor de commissaris-revisor echter geen aanleiding zijn om zich minder waakzaam op te stellen.

V. MOGELIJKE MAATREGELEN

1. Maatregelen die geen tussenkomst van de wetgever vereisen

- a) *Aanbeveling ten aanzien van de Instituten met het oog op een betere toepassing van de bestaande bepalingen*

Zoals vermeld in deel III, bevat het wettelijke en reglementaire kader met betrekking tot de werkzaamheden van de bedrijfsrevisoren en de accountants verschillende bepalingen die erop gericht zijn de onafhankelijkheid van deze beroepsbeoefenaars te waarborgen en te vrijwaren.

Nu blijkt echter dat sommige van die bepalingen onvoldoende of slecht worden toegepast.

De Hoge Raad denkt in het bijzonder aan artikel 18ter § 1, 3° en 5° van de wet van 22 juli 1953 dat geldt voor de twee Instituten en dat stelt dat zij erop moeten toezien dat hun leden de hen toevertrouwde opdrachten naar behoren uitvoeren en in het bijzonder dat zij zich met de nodige zorg en in volledige onafhankelijkheid kwijten van de hen toevertrouwde controleopdrachten en geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van hun taak.

In dat opzicht moeten de Instituten zich vergewissen dat de beroepsbeoefenaars zich houden aan de regels die hen worden opgelegd om hun onafhankelijkheid te waarborgen en die hierboven zijn beschreven.

Te dien einde licht de beroepsbeoefenaar het Instituut in, binnen de termijnen en op de wijze bepaald door het huishoudelijk reglement, over de door hem aanvaarde opdrachten waarvan de uitvoering aan de leden van het Instituut uitsluitend is toevertrouwd, over de eraan verbonden bezoldiging, alsmede over het beëindigen van deze opdrachten.

Hetzelfde geldt voor de opdrachten waarvan de vervulling niet uitsluitend aan de leden van het Instituut is opgedragen, die worden vervuld het-

zij door de bedrijfsrevisor, hetzij door een persoon met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten, of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, wanneer zij worden bezoldigd door een onderneming waarin de bedrijfsrevisor een opdracht vervult die uitsluitend aan de leden van het Instituut is toevertrouwd (art. 18ter, § 2).

De Hoge Raad merkt bovendien op dat artikel 80, lid 2, 1° van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen de Instituten in principe in staat stelt de controle op de inachtneming van de onverenigbaarheden nog te verscherpen.

Dit artikel stelt immers dat: *"...Indien de jaarrekening is geverifieerd en/of gecorrigeerd door een accountant ingeschreven op het tableau van de externe accountants van het Instituut der Accountants of een bedrijfsrevisor met toepassing van artikel 82 van de wet van 21 februari 1985, moeten ook de naam, de voornamen, het beroep, de woonplaats van de externe accountant of van de revisor, evenals hun lidmaatschapsnummer bij het Instituut der Accountants of bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren vermeld worden ..."*

De Instituten zouden er bij hun leden moeten op hameren dat zij erop moeten toezien dat de onderneming de bepaling in kwestie respecteert.

Bovendien is de Hoge Raad, wat het niveau van de bezoldigingen betreft, van mening dat de Instituten er met de nodige autoriteit moeten op toezien dat deze hoog genoeg zijn om de betrokkenen in staat te stellen hun opdracht te vervullen overeenkomstig de voorziene standaarden en om "dumping" of "cross subsidization"-praktijken te voorkomen²³.

²³ En dit zelfs al lijkt het duidelijk, rekening houdend met de beslissing van de Raad voor de Mededinging van 31 oktober 1995 betreffende het door de Orde van Architecten vastgestelde minimumtarief, dat de gezamenlijke vaststelling van erelonen de concurrentie kan vervalsen en dat derhalve de vaststelling van een schaal van minimale erelonen die bijvoorbeeld zouden gelden voor de wettelijke opdrachten van de bedrijfsrevisoren en de accountants, door de Raad voor de Mededinging zou worden beschouwd als strijdig met de wet van 5 augustus 1991 tot bescherming van de economische mededinging (IBR, verslag, 1998).

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren kan zich in dit verband beroepen op artikel 9 van de wet van 22 juli 1953 terwijl het reglement van plichtenleer van de accountant, artikel 28 lid 2, voorziet dat de praktijk die erin bestaat niet verantwoord lage of hoge erelonen aan te rekenen strijdig is met het beginsel van de waardigheid van het beroep en bijgevolg kan leiden tot tuchtmaatregelen.

Een van de belangrijkste controlemiddelen van de inachtneming met name van de deontologische plichten waarover het Instituut der Bedrijfsrevisoren beschikt (norm van 5 juli 1991²⁴) en dat binnenkort ook door het Instituut der Accountants zal worden ingevoerd, is de confraternele controle ("*peer review*").

Het gaat om een onderzoeksprocedure van de activiteit van een bedrijfsrevisor of van een accountant door een ambtgenoot. Ze heeft tot doel zich op het kantoor van de gecontroleerde beroepsbeoefenaar te vergewissen dat de wettelijke en reglementaire bepalingen en de normen van het Instituut worden nageleefd en dat de organisatie van het kantoor afgestemd is op de behoeften van de uitoefening van het beroep.

Voorlopig zijn de resultaten van de confraternele controle exclusief voorbehouden voor de gecontroleerde beroepsbeoefenaar en het Instituut.

De Hoge Raad beveelt de Instituten aan om er door toepassing van de bestaande wettelijke bepalingen op toe te zien dat hun leden zich houden aan de wettelijke verplichtingen tot garantie van hun onafhankelijkheid en om hem van tijd tot tijd een synthese van de resultaten van de verrichte confraternele controles te verspreken. Dit zou een basis voor discussie kunnen vormen.

²⁴ Zie het advies van 24 januari 1991 van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat in verband met de confraternele controle (verslag 1989-1991).

De Hoge Raad vraagt bovendien aan het IBR dat het hem jaarlijks de lijst zou overmaken van de mandaten van commissaris waargenomen door elk van de bedrijfsrevisoren met vermelding van de vennootschappen waarin die mandaten worden uitgeoefend.

b) *Aanbeveling met het oog op een betere naleving van sommige bepalingen door de bedrijfsrevisoren en de externe accountants*

Bij de uitoefening van hun beroepsactiviteit moeten de bedrijfsrevisoren en de accountants zich houden aan een reeks bepalingen die tot doel hebben te garanderen dat ze onafhankelijk zijn en blijven.

Sommige van deze bepalingen zijn onvoldoende gekend.

De Hoge Raad meent dat dit het geval is, wat de bedrijfsrevisoren betreft, voor de artikelen 64bis en 64ter van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen en meer bepaald het laatste lid van artikel 64ter volgens hetwelke "*De vervulling door een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, van een taak, mandaat of opdracht, kan slechts door de vennootschap worden bezoldigd voor zover het jaarverslag verantwoording verstrekt over het voorwerp van deze taak, mandaat of opdracht en de eraan verbonden bezoldiging.*"

Het is van het grootste belang dat de commissaris-revisor, conform art.65, 4° van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, zich vergewist van de naleving door de onderneming van deze bepaling waaraan een straf is verbonden (art. 204, 5° van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen). Ze heeft tot doel, door toepassing van het principe van doorzichtigheid, aan de lezers van het controleverslag de onafhankelijkheid van de wette-

lijke controleur ten aanzien van de onderneming te verzekeren.

Wat de externe accountants betreft, stellen artikel 81, § 1 van de wet van 21 februari 1985 en de artikelen 9 en 10 van het koninklijk besluit betreffende de plichtenleer een gedetailleerd stelsel van onverenigbaarheden vast.

Uit de tuchtrechtelijke beslissingen uitgesproken inzake de onafhankelijkheid blijkt echter dat vele betrekking hebben op de opstelling van het controleverslag dat vereist wordt bij de omzetting van een vennootschap waarvan de accountant zelf, zijn echtgenote of bloedverwanten vennoot, beheerder of bestuurder zijn of waarvan de boekhouding wordt gevoerd door zijn accountancybureau.

De externe accountant moet beseffen dat als hij zich niet houdt aan de regels die zijn schijnbare onafhankelijkheid garanderen, hij afbreuk doet aan zijn geloofwaardigheid en aan die van het hele beroep.

Vergelijkbare gevallen vindt men in de rechtspraak van de tuchtinstanties van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

De Hoge Raad beveelt de bedrijfsrevisoren en de externe accountants aan om in het bijzonder te letten op de striktste naleving van de bepalingen die tot doel hebben hun onafhankelijkheid te vrijwaren en in hun kantoor de nodige mechanismen en procedures hiertoe op te zetten.

c) Aanbevelingen ten aanzien van de ondernemingen

Het is essentieel dat de ondernemingen de noodzaak inzien om aan de bedrijfsrevisoren en aan de externe accountants op wie ze vrijwillig of krachtens een wettelijke verplichting een beroep doen, alle onafhankelijkheid te bieden die nodig is voor de uitvoering van hun opdracht.

Het is immers alleen onder die voorwaarde dat de opdracht niet alleen kan worden vervuld overeenkomstig de wet en de hoge standaarden van het beroep maar ook voordelig kan blijken te zijn voor de onderneming.

De Hoge Raad adviseert de ondernemingen om alles in het werk te stellen opdat de bedrijfsrevisor of de externe accountant zijn opdracht zou kunnen vervullen in volledige onafhankelijkheid.

Mevrouw Merchiers en de Heren Geens, Keutgen, Michel en Peeters menen bovendien dat het bestaan in grote maatschappijen en in het bijzonder in beursgenoteerde maatschappijen van een auditcomité dat wordt bijgestaan door een behoorlijk ontwikkelde interne controlefunctie, in dit opzicht de onafhankelijke uitoefening van de opdracht van commissaris-revisor kan bevorderen.

Op dezelfde wijze kan het inroepen door de raad van bestuur van het in haar schoot opgerichte auditcomité of benoemingscomité bijzonder nuttig blijken bij de benoemingsprocedure van de commissaris-revisor.

Volgens hen moet aan de grote maatschappijen en in het bijzonder aan de beursgenoteerde maatschappijen worden gesuggereerd om zich bijvoorbeeld te laten leiden door de principes van het corporate governance, in België uitgewerkt door de Belgische Commissie voor Corporate Governance, door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen en door het Verbond van Belgische Ondernemingen ²⁵.

Mevrouw Van Den Bossche en Mijnheer Struyf van hun kant, vinden dat de audit of de benoemingscomités, die immers niet bij wet zijn ingesteld of geregeld, geen rol moeten spelen in de benoemingsprocedure van de commissaris-revisor.

²⁵ Voor commentaar op deze drie documenten, zie G. Keutgen en Chr. Darville-Finet, "Le "Corporate Governance", une perspective nouvelle pour les sociétés?", J.T., 1998, p.625.

2. Maatregelen die de tussenkomst van de wetgever vereisen

a) Beperking van het aantal vernieuwingen van het mandaat van commissaris-revisor

Om te vermijden dat er te sterke persoonlijke banden ontstaan tussen de commissaris-revisor natuurlijk persoon of het vertegenwoordigde kantoor (art. 33, § 2 van de wet van 22 juli 1953) en de directie van de onderneming, zou men kunnen overwegen het aantal vernieuwingen van het mandaat van commissaris te beperken, zodat het mandaat van eenzelfde revisor of eenzelfde kantoor bij een onderneming in elk geval ten einde zou lopen na een bepaald aantal jaar ²⁶.

Deze beëindiging van het mandaat van rechtswege, die niet zou afhangen van de wil van de onderneming noch van die van de revisor, zou zijn onafhankelijkheid ten goede kunnen komen, toch ten minste in de loop van zijn laatste mandaat.

Mevrouw Van Den Bossche en Mijnheer Struyf zijn van mening dat het aantal mogelijke vernieuwingen wettelijk zou moeten worden beperkt tot drie.

Volgens Mevrouw Merchiers en de Heren Geens, Keutgen, Michel en Peeters is het echter niet uitgesloten dat een dergelijk systeem de motivatie van de commissaris-revisor aantast.

Ook tegen de idee van verplichte roulatie van de revisor in, wordt in het groenboek van de Europese Commissie betreffende de rol, het statuut en de aansprakelijkheid van de wettelijke rekeningcontroleur in de Europese Unie gesteld dat de argumenten voor een dergelijk systeem niet overtuigend zijn. Het groenboek voert aan dat een van de twee lidstaten die over een der-

gelijk systeem beschikten (Italië en Griekenland) het onlangs heeft laten varen en geeft te verstaan dat de periodieke verandering van kantoor nadelen heeft in termen van kwaliteit en efficiëntie.

De studie van de Federatie van Europese Accountants betreffende de rol, het statuut en de aansprakelijkheid van de wettelijke rekeningcontroleur in de Europese Unie vermeldt in dit verband dat het is aangetoond dat de kwaliteit van de wettelijke controles verbetert naarmate de accountant een beter inzicht verwerft in de activiteiten en de interne controlesystemen van zijn cliënten... Bij iedere verandering van accountant moet de cliënt-maatschappij een dure selectieprocedure voeren om een nieuwe accountant te vinden, die dan weer tijd nodig heeft om zijn cliënt te leren kennen.

De in het groenboek voorgestelde oplossing zou erin bestaan binnen het kantoor voor elke cliënt een roulatie van de vennoten belast met de wettelijke controle te voorzien ²⁷.

Mevrouw Merchiers en de Heren Geens, Keutgen, Michel en Peeters adviseren dan ook dat het Instituut der Bedrijfsrevisoren de mogelijkheid zou bestuderen om binnen elk kantoor voor elke gecontroleerde onderneming een roulatie van de vennoten belast met de wettelijke controle te organiseren, ervoor wakend dat de reële onafhankelijkheid wordt versterkt en niet alleen de schijnbare onafhankelijkheid.

De Hoge Raad wil terloops ook opmerken dat naar zijn mening - gezien het belang dat doorgaans wordt verleend, enerzijds aan de persoon zelf van de vaste vertegenwoordiger ten aanzien van de aangestelde revisormaatshappij door de raad van bestuur, de algemene vergadering en de ondernemingsraad, en anderzijds aan de persoonlijke relatie tussen de ondernemingsraad en de bedrijfsrevisor - het mandaat

²⁶ In verband met deze problematiek, zie met name C. Richard en A. Vanstraelen, "Renewable long-term audit mandates and audit quality: a qualitative and quantitative analysis", bijdrage voorgesteld op het congres 1999 van de European Accounting Association.

²⁷ In dezelfde zin, *The Financial Aspects of Corporate Governance (Cadbury Report)*, 5.12.

van commissaris-revisor in principe intuïtu pers-
onae is ten aanzien van de vaste vertegenwoor-
diger - natuurlijk persoon, zodat de vervanging
van de vaste vertegenwoordiger in de loop van
zijn mandaat in de meeste gevallen niet moge-
lijk zal zijn alleen maar omdat de revisormaat-
schappij het wenst maar ter beslissing zal moe-
ten worden voorgelegd aan de algemene verga-
dering, zoals gebeurt in sommige ondernemin-
gen. Bovendien zouden de bepalingen inzake de
voordracht aan de ondernemingsraad van de
vaste vertegenwoordiger van de als commissaris
aangestelde revisormaatschappij ook van toe-
passing moeten zijn bij de vervanging van de
vaste vertegenwoordiger in de loop van het
mandaat²⁸. In voorkomend geval zal de Hoge
Raad een voorstel doen van wijziging van de
toepasselijke bepalingen.

*b) Verplicht college van commissarissen-
revisoren*

In 1997 werd een voorstel geformuleerd dat
ertoe strekte bepaalde grote vennootschappen
te verplichten een college van uit verschillende
kantoren afkomstige revisoren te benoemen.

In de praktijk komt het vaak voor dat er, gezien
de omvang van de onderneming of de aanwe-
zigheid van technische exploitatie-eenheden met
afzonderlijke ondernemingsraden in verschillen-
de taalgebieden, verschillende commissarissen
worden benoemd.

Zij vormen dan een college en kunnen de con-
trole op de vennootschap onder elkaar verdelen
(art. 64, § 1 Venn.W.).

Een college kan nog andere voordelen bieden
(de indruk van onafhankelijkheid van de com-

²⁸ Art.33, §2 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprich-
ting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, koninklijk besluit
van 17 maart 1986 betreffende de voordracht door de
ondernemingsraden van kandidaten voor de opdracht van
commissaris-revisor of van bedrijfsrevisor en aanbeveling van
de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat van 25 november
1988, verslag 1987-1988, p. 110.

missarissen ten aanzien van de vennootschap
vergroten in de ogen van het publiek, mogelijk-
heid van uitwisseling van bevoegdheden tussen
kantoren van verschillende omvang,...) maar
heeft ook nadelen (extra kosten, risico van
gebrek aan eenheid van de controle, moeilijk
vast te leggen verantwoordelijkheden,...).

De Hoge Raad heeft bijgevolg beslist om de
voor- en nadelen van een college van commissa-
rissen-revisoren grondig te bestuderen alvorens
eventuele aanbevelingen te richten aan de wet-
gever.

*c) Precisering van de onverenigbaarheden en
beperking op het aanbod van verschillende
diensten door de commissarissen-revisoren en
de organisaties waartoe ze behoren*

Zoals hierboven uiteengezet, heeft de wetgever
wat de commissaris-revisor betreft, geopteerd
voor een systeem waarbij deze beroepsbeoefe-
naar of de personen met wie hij een arbeids-
overeenkomst heeft afgesloten of met wie hij
beroepshalve in samenwerkingsverband staat,
andere taken, mandaten of opdrachten kan aan-
vaarden in de vennootschap die aan zijn contro-
le is onderworpen of in een daarmee verbonden
onderneming, op voorwaarde dat deze niet van
aard zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn
taak als commissaris in het gedrang te brengen
en voor zover het jaarverslag verantwoording
verstrekt over hun voorwerp en de eraan ver-
bonden bezoldiging (art. 64bis en ter van de
gecoördineerde wetten op de handelsvennoot-
schappen)²⁹.

Het door de wetgever voorziene stelsel combi-
neert dus het oordeel van de beroepsbeoefenaar
zelf over het behoud van zijn onafhankelijkheid

²⁹ Vgl. advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat
betreffende de fusie en splitsing van vennootschappen en
het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het
reglement van plichtenleer der bedrijfsrevisoren (verslag
1992-1993).

- kenmerkend voor het vrije beroep - en de doorzichtigheid aangaande het voorwerp van de bijkomende activiteit en de bezoldiging ervan.

Nu is gebleken dat deze bepalingen en in het bijzonder artikel 64ter, 2de en 5de lid, niet altijd worden nageleefd ³⁰.

In theorie zijn er verschillende oplossingen voor dit probleem. Ze gaan van de precieze vaststelling van de activiteiten die door hun aard en omvang hetzij onverenigbaar, hetzij verenigbaar zijn met de wettelijke controle op de rekeningen en de hiervoor vereiste onafhankelijkheid tot het loutere verbod van iedere prestatie die niet onlosmakelijk verbonden is met de wettelijke controle op de rekeningen.

De situatie in de verschillende lidstaten vertoont in dit opzicht fundamentele verschillen ³¹.

Mevrouw Van Den Bossche en Mijnheer Struyf zijn van mening dat de omvorming van de revisorkantoren in geïntegreerde multidisciplinaire ondernemingen of hun opname in formele internationale netwerken van dienstverlening aan bedrijven, wat te rechtvaardigen is uit louter commerciële overwegingen, leidt tot een vermenging van diensten die ontoelaatbaar is uit deontologisch oogpunt.

³⁰ Ter informatie en zonder dat daar natuurlijk beslissende conclusies uit kunnen worden getrokken wat betreft de inachtneming van artikel 64ter van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, werd bij de studie van de documenten voor het boekjaar 1997 neergelegd bij de Balanscentrale door de beursgenoteerde vennootschappen naar Belgisch recht, maar in 11 gevallen een vermelding zoals voorzien door artikel 64ter gevonden, terwijl in geen enkel verslag van de commissaris-revisor melding werd gemaakt van enige tekortkoming in dit opzicht. Bij die studie werd bovendien vastgesteld dat verschillende beursgenoteerde vennootschappen noch een beheersverslag noch een verslag van de commissaris-revisor hadden neergelegd.

³¹ C. Trolliet, *L'exercice de la profession comptable dans la CEE*, Ed. comptables Malesherbes, p.81.

Te meer daar deze commerciële verruiming van het aanbod afbreuk doet aan de vereisten van onafhankelijkheid opgelegd aan de in het algemeen belang uitgeoefende openbare opdrachten.

Volgens hen is het ook ontoelaatbaar dat hetzelfde kantoor of net tegelijk belast is met het bijhouden van de rekeningen en met het verlenen van fiscaal advies aan de onderneming die het in alle onafhankelijkheid moet controleren.

De combinatie van bij wet vastgestelde opdrachten en juridische of zelfs wervingsdiensten (financieel directeur, interim management) van louter commerciële aard die het voorwerp kan uitmaken van een gemengd aanbod aan de ondernemingen op grond van economische imperatieven is ook onaanvaardbaar. En dit ongeacht de manier waarop de dienstverlener dit vormelijk omkleedt (verschillende rechtspersoonlijkheden, gedragscode,...).

Bijgevolg vinden Mevrouw Van Den Bossche en Mijnheer Struyf dat het stelsel van overeenbaarheden strikter zou moeten zijn.

Mevrouw Merchiers en de Heren Geens, Keutgen, Michel en Peeters van hun kant, zijn van mening dat de vaststelling, in de vorm van een lijst, van de met de controle verenigbare of niet verenigbare activiteiten een delicate oefening is die noodzakelijk een evolutief karakter moet hebben.

Net als het onvoorwaardelijke verbod om bijkomende prestaties te leveren, zou een stelsel van onverenigbaarheden waarschijnlijk gemakkelijk kunnen worden omzeild gezien de zeer talrijke vormen van formele of minder formele samenwerking die bestaan op de markt.

Bovendien wordt aangevoerd dat een eventueel verbod aan de commissarissen-revisoren om aan de gecontroleerde ondernemingen prestaties te bieden die niet nauw verbonden zijn met de controle op de rekeningen, op termijn zou kun-

nen leiden tot ongeïnteresseerdheid voor de activiteit van de revisor die aan waarde zou inboeten ³².

Overigens beantwoordt de huidige soepelheid van het vennootschapsrecht aan de diversiteit van de praktische situaties en dus aan de verwachtingen van de ondernemingen.

Wat de onverenigbaarheden betreft, zijn Mevrouw Merchiers en de Heren Geens, Keutgen, Michel en Peeters bijgevolg van mening dat het bij de bovengenoemde bepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen ingevoerde stelsel gehandhaafd kan blijven, op voorwaarde dat de bedrijfsrevisoren op eerlijke wijze aan de gestelde voorwaarden voldoen.

d) Oprichting van een onafhankelijk fonds belast met de bezoldiging van de commissarissen-revisoren

Tijdens zijn werken heeft de Hoge Raad van gedachten gewisseld over de vervanging van de huidige vergoedingswijze van de commissarissen-revisoren door de oprichting van een fonds dat gevoed zou worden door de ondernemingen die gehouden zijn een commissaris-revisor aan te stellen, dat op onafhankelijke wijze beheerd zou worden en de commissarissen zou vergoeden op basis van vast te stellen criteria.

Het aandeel van de ondernemingen zou worden bepaald op basis van criteria zoals de omzet, het balanstotaal en het gemiddelde aantal werknemers.

Ter ondersteuning van die idee is de stelling aangevoerd dat bezoldiging van de wettelijke controleur door de gecontroleerde onderneming onvermijdelijk vragen doet rijzen over de schijnbare onafhankelijkheid van de controleur.

Tegenargumenten waren de beheerskosten van het fonds, het weinig verspreide karakter van een dergelijk systeem en de afwezigheid van garanties dat het mechanisme inderdaad een positieve impact zou hebben op de onafhankelijkheid van de commissaris-revisor.

De Hoge Raad heeft bijgevolg beslist om de voor- en nadelen van een dergelijk fonds grondig te bestuderen alvorens eventuele aanbevelingen te richten aan de wetgever.

e) Voordracht van een kandidaat-revisor door de ondernemingsraad

Ook de mogelijkheid dat de ondernemingsraad een kandidaat-revisor zou voordragen voor de post van commissaris werd besproken in de Hoge Raad.

De Hoge Raad heeft beslist om de verschillende aspecten van deze formule te bestuderen alvorens eventuele aanbevelingen te richten aan de wetgever.

³² Ph. Pletinckx, "L'indépendance du reviseur et les missions de conseil", *La vie au bureau*, juin-juillet 1992, p.3 en in het Nederlands "De onafhankelijkheid van de revisor en zijn bedrijfsopdrachten", A & B, 1992/6, p.9.

[C1] in de Franse tekst staat: "rémunéré par des émoluments spéciaux"; dit is echter niet de tekst van het laatste maar wel van het tweede lid van artikel 64ter: "De vervulling door de commissaris van uitzonderlijke werkzaamheden of van bijzondere opdrachten kan slechts op bijzondere wijze worden bezoldigd voor zover het jaarverslag verantwoording versprekt over hun voorwerp en de eraan verbonden bezoldiging".

VI. BIBLIOGRAFIE

A. SELECTIE VAN VERWIJZINGEN MET BETREK- KING TOT DE ONAFHANKELIJKHEID

INSTELLINGEN

- **INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS,**
Code of Ethics for Professional Accountants,
revised January 1998.
- **EUROPESE COMMISSIE,**
Groenboek betreffende de rol, het statuut en
de aansprakelijkheid van de wettelijke reke-
ningcontroleur in de Europese Unie, PB. C321
van 28 oktober 1996, 4.7. tot 4.17.
- **EUROPESE COMMISSIE,**
Mededeling betreffende de wettelijke controle
op de rekeningen in de Europese Unie: de te
volgen methode, PB. C143 van 8 mei 1998,
p.12.
- **F.E.E.,**
Rôle, statut et responsabilité du contrôleur
légal des comptes dans l'Union européenne,
janvier 1996, sp. pp.24 à 27 et annexes.
- **F.E.E.,**
indépendance et objectivité du contrôleur des
comptes, corps de principes essentiels pour l'o-
rientation de la profession européenne, pre-
mières recommandations, juillet 1998.
- **RAPPORT DU GROUPE DE TRAVAIL CNCC-COB**
sur la déontologie des commissaires aux comp-
tes dans les sociétés qui font appel public à
l'épargne (Juillet 1993).
- **RECOMMANDATIONS DU GROUPE DE TRAVAIL
CNCC-COB**
sur l'indépendance et l'objectivité des commis-
saires aux comptes des sociétés faisant appel
public à l'épargne (décembre 1997).

AUTEURS

- **A. SCHILDER,**
Auditor Independence, Wolters-Noordhoff,
1994.
- **J. MAURICE,**
Accounting Ethics, Pitman Publishing, 1996.
- **J.E. KIGER EN J.H. SCHEINER,**
Auditing, Houghton Mifflin Company, 1997.
- **K. PANY EN O.R. WHITTINGTON,**
Auditing, Irwin, 1994.
- **E. WOOLF,**
Auditing Today, Prentice Hall, 1997.
- **J. DUNN,**
Auditing, Prentice Hall, 1996.
- **T. LEE,**
Corporate Audit Theory, Chapman & Hall,
1996.
- **C. HÉBERT ET P. STANDISH,**
Auditing and related services: nocés heureuses
or liaisons dangereuses?, bijdrage voorgesteld
op het Congres 1994 van de European
Accounting Association.
- **F. BARRY GORMAN,**
Perceptions of independence - Do they change
over time?, bijdrage voorgesteld op het
Congres 1994 van de European Accounting
Association.
- **J. COHEN-SCALI,**
L'indépendance du commissaire aux comptes:
une approche systémique, Economie et
Comptabilité, nr.204, september 1998, p.29.
- **H. FALK, V. FRUCOT EN T. VAN ZIJL,**
Auditor Independence: an International
Perspective, Chicago, October 1998.
- **L. EVANS EN C. NOBES,**
Harmonization relating to auditor independen-
ce: the Eight Directive, the UK and Germany,
E.A.R., 1998, 493-516.

- **K. KLARSKOV JEPPESEN,**
Reinventing auditing, redefining consulting and independence, E.A.R., 1998, 517-539.
- **A. MIKOL EN P. STANDISH,**
Audit independence and nonaudit services: a comparative study in differing British and French perspectives, E.A.R., 1998, 541-569.

*B. SELECTIE VAN VERWIJZINGEN MET
BETREKKING TOT CORPORATE GOVERNANCE*

INSTELLINGEN
.....

- **CADBURY REPORT,**
Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, The Code of Best Practice (1 december 1992).
- **INTERNATIONAL CAPITAL MARKETS GROUP,**
International Corporate Governance, Who Holds the Reins (Juni 1995)
- **COMMISSIE VOOR HET BANK- EN FINANCIËWEZEN,**
aanbevelingen inzake de door de Belgische beursgenoteerde maatschappijen te verspreiden informatie over de organisatie van hun administratie en beheer (december 1998).
- **VERBOND VAN BELGISCHE ONDERNEMINGEN,**
Corporate Governance, Aanbevelingen van het VBO (januari 1998).
- **BELGISCHE COMMISSIE VOOR CORPORATE GOVERNANCE,**
Verslag (december 1998).
- **INSTITUUT,**
Informatiebulletin 6/1998.
- **OESO,**
Werkgroep ad hoc inzake corporate governance, ontwerp van normen en richtlijnen met betrekking tot corporate governance (SG/CG(98)6) en Corporate Governance en bedrijfsprestaties (SG/CG(98)7), oktober 1998.

AUTEURS
.....

- **M.J. DE SAMBLANX,**
Comités d'Audit et Corporate Governance, Etudes IRE, contrôle 3/1995.
- **H. OLIVIER, R. EECKHOUT ET N. MC DONALD,**
Le gouvernement d'entreprise et le commissaire-reviseur, IRE, Réflexions et Opinions, 5/1996.
- **H. OLIVIER,**
L'importance des comités spécifiques, en particulier le comité d'audit, Revue de la Banque, 1997, p.445.
- **CORPORATE GOVERNANCE,**
Reflets et Perspectives de la vie économique, bijzonder nummer 3/1998.
- **CORPORATE GOVERNANCE,**
Vennootschapsrecht & Fiscaliteit, nr.2/1998.
- **G. KEUTGEN ET CHR. DARVILLE-FINET,**
Le "Corporate Governance", une perspective nouvelle pour les sociétés, J.T., 1998, p.625.
- **D.A. BAVLY,**
Corporate Governance and Accountability, Quorum Books, 1999.
- **COLLECTIEF WERK,**
The International Handbook of Corporate Governance, Nexia International, ITP, 1996.
- **COLLECTIEF WERK,**
Corporate Governance, Het Belgische perspectief, Instituut voor Bestuurders, Intersentia Rechtswetenschappen, 1998.

Rechtspraak van de
Belgische
Rechtspraak van
de Vlaamse
Rechtspraak van
de Vlaamse