

J A A R V E R S L A G 2 0 0 0 - 2 0 0 1

2000-2001

Jaarverslag

H O G E R A A D V O O R D E E C O N O M I S C H E B E R O E P E N

H O G E R A A D V O O R D E E C O N O M I S C H E B E R O E P E N

North Gate III Bur. 5.048-5.049
Koning Albert II-laan 16 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III Bur. 5.048-5.049
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel.02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Samenstelling van de Hoge Raad voor
de Economische Beroepen ¹ (2000 – 2006)

Voorzitter : De Heer Jean-Paul Servais

Leden :

- De Heer Guy Keutgen
- De Heer Pierre-Armand Michel
- De Heer Kris Peeters
- Mevrouw Lieve Pieters
- De Heer Jean-Luc Struyf
- Mevrouw Bergie Van Den Bossche

1. Koninklijk besluit van 12 augustus 2000 tot aanstelling van de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (*Belgisch Staatsblad* van 9 september 2000, 1^{ste} Editie).

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III Bur. 5.048-5.049
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel.02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Activiteitenverslag van de Hoge Raad voor de
Economische Beroepen

HOGE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN

North Gate III Bur. 5.048-5.049
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

D

e Hoge Raad voor de Economische Beroepen werd opgericht in 1999 en kwam in de plaats van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en voor de Accountancy, opgericht in 1985.

De Hoge Raad heeft de wettelijke opdracht mee te werken aan de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen, door het verstrekken van advies of aanbevelingen aan de Regering of aan de beroepsorganisaties die de economische beroepen vertegenwoordigen, op eigen initiatief of op verzoek.

Onder economische beroepen moet, sinds de inwerkingtreding van de wet van 22 april 1999, de bedrijfsrevisoren, de accountants, de belastingconsulenten, de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten worden verstaan.

Die gereguleerde beroepen zijn ondergebracht in drie Instituten : het Instituut der Bedrijfsrevisoren (IBR), opgericht in 1953, het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB), opgericht in 1985, en het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten (BIBF), opgericht in 1991.

Wettelijk kader van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen

Wet van 22 april 1999 betreffende de economische beroepen (in het bijzonder artikel 54) (*Belgisch Staatsblad* van 11 mei 2001, 2^e Uitgave)

Koninklijk besluit van 23 juni 1994 houdende uitvoering, voor wat de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en voor de Accountancy betreft, van artikel 101 van de wet van 21 februari 1985 betreffende de hervorming van het bedrijfsrevisoraat (*Belgisch Staatsblad* van 28 juni 1994)

Koninklijk besluit van 12 augustus 2000 tot aanstelling van de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (*Belgisch Staatsblad* van 9 september 2000, 1^e Uitgave)

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen bestaat uit 7 leden, benoemd door de Minister van Economie en de Minister die bevoegd is voor Middenstand. Zijn huidige samenstelling werd in 2000 voor de komende zes jaar vastgelegd :

- Mevr. Bergie VAN DEN BOSSCHE en de Heren Guy KEUTGEN, Kris PEETERS en Jean-Luc STRUYF werden benoemd op voordracht van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven ;
- Mevr. Lieve PIETERS en de Heren Pierre MICHEL en Jean-Paul SERVAIS werden benoemd op de gemeenschappelijke voordracht van de Minister van Econo-

mie, de Minister van Landbouw en Middenstand en de Minister van Financiën.

De Heer Jean-Paul SERVAIS werd voor een termijn van zes jaar benoemd tot voorzitter van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

Vermits dit koninklijk besluit op 1 september 2000 in werking getreden is, beslaat dit verslag een periode van één jaar die eindigt op 31 augustus 2001.

Het wetenschappelijk secretariaat bestaat uit Mevr. Catherine DENDAUW en de Heer Christoph VAN DER ELST (deeltijds aangeworven).

1. Doelstellingen van de Hoge Raad in 2000-2001

Sinds 1985 moet de Hoge Raad, in het kader van zijn activiteiten, de ontwerpen van wetteksten, van reglementen en normen van toepassing op de verschillende economische beroepen onderzoeken.

Sinds hun benoeming aan het begin van de betrokken periode wensen de leden van de Hoge Raad in het bijzonder de grond van de voorgestelde bepalingen, alsook, voor de betrokken beroepen, de samenhang met de andere wettelijke, reglementaire en normatieve bepalingen waar de voorgestelde bepalingen deel zullen van uitmaken, te onderzoeken.

De Hoge Raad ziet er overigens op toe dat zijn werkzaamheden stelselmatig geschieden met inachtneming van de belangen van derden in het algemeen.

Daarenboven moet de Hoge Raad, in het kader van de door de Instituten gevraagde en door de wetgever in de parlementaire handelingen van 1999 gesteunde toenadering tussen de beroepen, de samenhang onderzoeken van de voor advies voorgelegde teksten met de wettelijke, reglementaire en normatieve bepalingen van de andere economische beroepen.

De Hoge Raad heeft zich, in het kader van de motivering van de uitgebrachte adviezen, tot doel gesteld mee te werken om een effectieve toegevoegde waarde aan het debat te bieden teneinde de bevoegde Ministers of de Instellingen toe te laten met kennis van zaken standpunten in te nemen.

Daarom wordt bij het advies van de Hoge Raad een vergelijking gevoegd met de op internationaal niveau heersende regels, met name deze die door andere Lidstaten van de Europese Unie aangenomen werden of andere referentienormen van buiten de Europese Unie, wanneer dit bijdraagt tot hetzij het onderbouwen van een standpunt, hetzij tot het nuanceren van standpunten in functie van sommige op internationaal niveau waargenomen tendensen die de bevoegde Ministers of de Instituten zouden kunnen innemen.

Zo ook achtten de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen bij hun aanstelling het wenselijk de doelstellingen van de Hoge Raad op twee pijlers te steunen:

- De ontplooiing van een ontwikkelingsas van activiteiten van de Hoge Raad in het kader van de ondersteuning van de visibiliteit van de economische beroepen ;

- De ontplooiing van een as die tot doel heeft te bepalen hoe de Hoge Raad een toegevoegde waarde kan bieden op het stuk van de integriteit, de deontologie,... van de leden van de verschillende economische beroepen.

Activiteiten van de Hoge Raad in het kader van de ondersteuning van de visibiliteit van de economische beroepen

Artikel 54 van de wet van 22 april 1999 geeft de Hoge Raad de opdracht ertoe bij te dragen dat bij de uitoefening van de opdrachten die de wet aan de bedrijfsrevisoren, de accountants, de belastingconsulenten, de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten toevertrouwt, het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer in acht worden genomen. Dit houdt in dat de Hoge Raad de visibiliteit van de activiteiten van de economische beroepen aanmoedigt.

De Hoge Raad wenst evenwel zijn activiteiten niet te beperken tot de rol die hij moet vervullen als wettelijk opgerichte instelling, belast met het toezicht op de samenhang van het te ontwikkelen wettelijk en reglementair kader van toepassing op de economische beroepen. Het is naar de mening van de leden van de Hoge Raad ook belangrijk dat hij een begeleidende rol speelt in het leven van de Instituten door bij te dragen tot een verhoogde visibiliteit.

De Hoge Raad wenst ook de actieve rol te benadrukken die hij in academische en wetenschappelijke middens moet spelen, in de mate dat men momenteel vaststelt dat het boekhoud- en auditrecht nog onvoldoende beschouwd worden als volwaardige disciplines. Er moet ook vastgesteld worden dat er in België weinig wetenschappelijk onderzoek op dit stuk gebeurt, terwijl het toevoegen van een wetenschappelijke dimensie veel zou kunnen bijdragen tot een beter begrip van de rol die de economische beroepen moeten vervullen.

De Hoge Raad wenst dan ook mee te werken aan de wetenschappelijke benadering om duidelijk de eigenheden van elk beroep naar voor te kunnen brengen.

Hoewel boven vermelde wetten van 22 juli 1953 en van 22 april 1999 het algemeen kader van de verschillende economische beroepen vastleggen, moet elk beroep zich kunnen ontwikkelen, echter

zonder in te gaan tegen de eigen kenmerken van de andere door de wetgever erkende economische beroepen.

De Hoge Raad moet dan ook meewerken aan het toezicht op de naleving van de verschillen en de eigenheden van elk beroep, rekening houdend met de bijzondere opdrachten die de wetgever aan sommige beroepen toegekend heeft. Twee voorbeelden kunnen dit aantonen: de verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor die men als "maatschappelijk" zou kunnen bestempelen jegens de vennootschap, maar ook tegenover de aandeelhouders of de «stakeholders» of nog het in aanmerking nemen van de specificiteiten van de opdrachten die toevertrouwd worden aan de belastingconsulenten bij de toegang tot het beroep.

De Hoge Raad heeft in de loop van het boekjaar 2000-2001 een adviserende nota ontvangen van het Interinstitutioneel Comité, opgericht in uitvoering van artikel 53 van de wet van 22 april 1999 betreffende de fiscale en boekhoudkundige beroepen, waarin «gedrageregels inzake de verspreiding van publicitaire informatie door de economische beroepsbeoefenaars» opgenomen waren.

De Hoge Raad heeft een studie gemaakt van het Belgisch, maar ook Europees wettelijk kader om de drie Instituten in staat te stellen gemeenschappelijke standpunten in te nemen die kaderen in de momenteel op dit stuk vast te stellen evolutie. Dit advies zou tegen het begin van het boekjaar 2001-2002 moeten afgerond worden.

Activiteiten en initiatieven die tot doel hebben de toegevoegde waarde van de Hoge Raad op het stuk van de integriteit en de deontologie van de leden van de verschillende economische beroepen te bepalen

In de loop van het afgelopen jaar heeft het onderzoek van de Hoge Raad omtrent de vereisten inzake de deontologie of de verandering van de professione-

le omgeving, binnen de door de wetgever vastgestelde grenzen, hem er toe gebracht te benadrukken dat er geen absolute oplossing voorhanden is: uitsluitend zelfregulering kan alle problemen niet oplossen. Omgekeerd, uitsluitend een beroep doen op wettelijke en reglementaire bepalingen is in bepaalde omstandigheden evenmin aangewezen. Deze vaststelling komt in het bijzonder tot uiting in het kader van het onderzoek van de gevoelige problematiek omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris.

Hierbij moet opgemerkt worden dat de oprichting van een orgaan als de Hoge Raad (die de opdracht heeft het overleg tussen de leden van de economische beroepen te bevorderen) in België bijgedragen heeft tot de ontwikkeling van doeltreffende, zogenaamde «soft law» regels. De structuren die eigen zijn aan de Instituten en aan de ermee verbonden economische beroepen zullen uiteraard evolueren. Daarover zal in de komende jaren een diepgaand onderzoek moeten worden gehouden, in het bijzonder door de Hoge Raad.

De Hoge Raad heeft ook beslist werkgroepen op te richten omtrent deze materies waaraan hij een toegevoegde waarde zou kunnen bieden.

Die werkgroepen moeten zich zeker niet buigen over de interne organisatie van de Instituten, vermits die organisatie duidelijk onder de autonome bevoegdheid valt van de Instituten en van de betrokken vrije beroepen.

De op dit stuk door de Hoge Raad vooropgestelde doelstelling is volledig anders: hij wil onderzoeken in welke domeinen alle betrokken partijen een gezamenlijk standpunt kunnen innemen teneinde de voltooiing van de dossiers te bespoedigen, in het bijzonder door de leden van de Instituten of de stafmedewerkers van de Instituten uit te nodigen op voorbereidende vergaderingen, om toelichtingen te geven die kunnen bijdra-

gen tot de uitwerking van de adviezen van de Hoge Raad.

Vanuit dit perspectief en naargelang de behandelde materie, zijn de geleidelijk op te richten werkgroepen zogenaamde «bilaterale» (in de zin dat ze bestaan uit vertegenwoordigers van het betrokken instituut en van de Hoge Raad) of «multilaterale» groepen als het gaat om groepen met vertegenwoordigers van de verschillende Instituten die geïnteresseerd zijn in het door de groep, omtrent de technische materie, te behandelen thema.

Het spreekt evenwel vanzelf dat enkel de Hoge Raad, in plenaire zitting, bevoegd is om desgevallend voorstellen van advies, of aanbevelingen die van de Hoge Raad uitgaan, goed te keuren.

De oprichting van die werkgroepen heeft bijgedragen tot de versterking van de visibiliteit van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en dit in overeenstemming met de doelstellingen die de leden van de Hoge Raad zich bij hun benoeming gesteld hadden. Die vernieuwing is van groot belang want de deelname van vertegenwoordigers van de Instituten en van de vaklui aan die denkoefening kan leiden tot het aanbrenge van een werkelijke "toegevoegde waarde".

Behalve de oprichting van werkgroepen met vertegenwoordigers van de Hoge Raad en van één of meerdere Instituten, heeft de Hoge Raad het ook wenselijk geacht werkgroepen op te richten binnen de Hoge Raad zelf.

De oprichting van dergelijke werkgroepen heeft het mogelijk gemaakt de werking van de plenaire vergaderingen aanzienlijk te verbeteren in geval de materies op de agenda complexe of sterk technische problemen behandelen. Een dergelijke werkgroep werd in de loop van het jaar 2001 opgericht om de problematiek van de toegang tot het beroep van accountant en/of van belastingconsulent te behandelen.

2. Adviezen gegeven door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen

De Hoge Raad heeft zich moeten uitspreken over volgende voorontwerpen van wet en koninklijk besluit, betreffende de verschillende economische beroepen :

- het voorontwerp van wet ter versterking van de regels inzake de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren¹ (advies van 19 februari 2001) ;
- het voorontwerp van koninklijk besluit betreffende het toelatingsexamen, de stage en de bekwaamheidsexamen voor accountant en/of belastingconsulent (advies van 17 mei 2001) ;
- de twee voorontwerpen van koninklijk besluit tot invoering in het Belgisch recht van de richtlijn 89/48/EEG voor de accountants, de belastingconsulenten, de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten (advies van 17 mei 2001) ;
- het voorontwerp van koninklijk besluit betreffende het toekennen van de hoedanigheid van belastingconsulent aan natuurlijke personen op grond van beroepservaring (advies van 17 mei 2001) ;
- het voorontwerp van koninklijk besluit betreffende het programma, de voorwaarden en de examenjury voor het praktisch bekwaamheidsexamen van de «erkende boekhouders» en van de «erkende boekhouders-fiscalisten» (advies van 20 juni 2001).

2.1. Advies van de Hoge Raad over de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren

Op verzoek van de Minister van Justitie heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een advies uitgebracht over onder andere de bepalingen in artikel 3 van het voorontwerp van wet houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen en van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnamebiedingen :

«Artikel 133, 1^o lid, van het wetboek van vennootschappen wordt als volgt aangevuld :

«Gedurende een periode van twee jaar na het einde van hun mandaat van commissaris geen mandaat van bestuurder, zaakvoerder, of enige andere functie aanvaarden noch bij de vennootschap waarbij zij tot commissaris benoemd werden, noch bij de vennootschappen die met deze verbonden zijn.

De commissarissen kunnen zich niet onafhankelijk verklaren wanneer de vennootschap waarvan ze de jaarrekening controle-

ren of een daarmee verbonden vennootschap genoten heeft van een of meer verrichtingen, andere dan controle-, verificatie en verbeteringsverrichtingen alsmede de bij wet aan de commissaris toevertrouwde opdrachten, gedaan door een persoon waarmee de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat.»

Samengevat en gelet op de huidige ontwikkelingen op internationaal niveau en in het buitenland, heeft de Hoge Raad de nadruk gelegd op de volgende elementen:

- *Voor wat het eerste lid van artikel 3 van het voorontwerp betreft, steunt de Raad eensgezind de idee om in het Belgisch recht een zogenaamde “afkoelingsperiode” in te voeren gedurende dewelke de commissaris na het beëindigen van zijn mandaat van commissaris geen mandaat van bestuurder of zaakvoerder noch enige andere functie van gelijkaardig niveau mag aanvaarden, noch bij de vennootschap waarbij zij tot commissaris benoemd werden, noch bij de vennootschappen die met deze verbonden zijn. De huidige redactie van deze bepaling heeft de grote verdienste dergelijke overeenbaarheid van mandaten te formuleren ongeacht of het gaat om de periode tijdens dewelke de commissaris zijn revisorale opdracht uitvoert dan wel tijdens een periode van twee jaar na het beëindigen van zijn revisorale opdracht (zonder onderscheid naargelang de commissaris al dan niet lid blijft van het IBR).*

De Hoge Raad heeft hierover een vergelijkende studie gemaakt die de huidige situatie toont in België, op Europees niveau, in Frankrijk, in Duitsland, op internationaal niveau en in de Verenigde Staten².

- *Wat de bepaling in het tweede lid van artikel 3 van het voorontwerp (dat lid 1 van artikel 133 van het Wetboek van Vennootschappen aanvult) betreft, zijn de leden van de Hoge Raad het unaniem eens dat de huidige reglementering omtrent de met het mandaat van commissaris(-revisor) onverenigbare activiteiten moet worden aangescherpt.*

– Mevrouw VAN DEN BOSSCHE en de Heer STRUYF steunen de actuele redactie van de bepalingen van het voorontwerp van wet daar deze beantwoorden aan hun eisen, met name de onafhankelijkheid vereist voor openbare taken uitgeoefend in het kader van het algemeen belang. Deze leden wensen

1. Advies omtrent het voorontwerp van wet houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen en van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnamebiedingen.

2. Die studie werd gevoegd bij het door de Hoge Raad voor Economische Beroepen uitgebracht advies.

daarenboven dat het begrip “functioneel samenwerkingsverband” wordt verduidelijkt.

- Gezien de voortschrijdende ontwikkelingen op internationaal niveau en in het buitenland, moet worden vermeden dat de Belgische situatie wordt verlamd door een wettelijke bepaling van absolute onverenigbaarheid van de uitoefening van andere activiteiten, andere dan deze door de wet toegelaten, door de commissaris. Mevrouw PIETERS, de Heren KEUTGEN, MICHEL en SERVAIS zijn dan ook van mening dat er moet gestreefd worden naar een werkwijze gesteund op een wettelijke regeling en een koninklijk uitvoeringsbesluit en dat, in voorkomend geval en op passende wijze, aangepast kan worden aan een veranderende Europese en internationale omgeving.
- De Heer PEETERS is de mening toegedaan dat in afwachting van hoger vermelde internationale en buitenlandse ontwikkelingen, het past te benadrukken dat de transparantie reeds gewaarborgd wordt in het huidige §4 artikel 134 Wetboek van Vennootschappen. De naleving van deze bepaling zou kunnen verzekerd worden middels een wetgevend initiatief dat er toe strekt de commissaris te verplichten aan te duiden, in zijn verslag, enerzijds dat hij het bestuursorgaan (dat het jaarverslag heeft opgesteld) heeft gewezen op artikel 134 §4 van het Wetboek van Vennootschappen en anderzijds dat het jaarverslag, voor zover de commissaris heeft kunnen nagaan, de door artikel 134 §4 Wetboek van Vennootschappen vereiste vermeldingen bevat.

Sinds de goedkeuring van dit advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen werd het wetsontwerp ingediend bij de Kamer van Volksvertegenwoordigers (*Parl. St.*, Kamer, GZ 2000-2001, 1211/001). Er moet op gewezen worden dat het advies van de Hoge Raad gevolgd werd voor wat het unaniem advies over het eerste lid van artikel 133 van het Wetboek van Vennootschappen betreft (cooling off periode), en dat het meerderheidsstandpunt van de Hoge Raad in grote mate gevolgd werd voor het tweede lid van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen (opdrachten (on)verenigbaar met deze van de controle van de rekeningen).

In het kader van een voorafgaand onderzoek van de bepalingen in het tweede lid

van artikel 3 van het wetsontwerp, zal de Hoge Raad ook geconsulteerd worden in verband met het voorontwerp van koninklijk besluit dat zou moeten genomen worden in uitvoering van artikel 133 van het Wetboek van Vennootschappen mocht die bepaling door de wetgever goedgekeurd worden.

De Voorzitter van de Hoge Raad werd tenslotte ook uitgenodigd om in de loop van de maand december 2001 gehoord te worden in het kader van de hoorzittingen van de Kamercommissie belast met de problemen inzake handels- en economisch recht, die plaatsvinden na de indiening in de Kamer van voormeld wetsontwerp op 23 april 2001.

2.2. Advies van de Hoge Raad inzake de toegang tot het beroep van accountant en van belastingconsulent

Sinds de integratie van de belastingconsulenten, in 1999, in het Instituut der Accountants, wordt het Instituut, voortaan Instituut der accountants en belastingconsulenten genoemd, beheerst door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (Titels II tot V), die de wet van 21 februari 1985 tot herziening van het bedrijfsrevisorat vervangt.

In dat kader heeft de Minister van Economie een voorontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen met betrekking tot de toegang tot het beroep van accountant en/of belastingconsulent voor advies voorgelegd aan de Hoge Raad.

Dit nieuw ontwerp van koninklijk besluit zou de regels moeten vastleggen die in de toekomst de toegang tot het beroep van accountant en/of belastingconsulent moet regelen, waarvan de algemene voorwaarden in artikel 19 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen vastgelegd zijn:

- *wat de accountants betreft*, beoogde het voorontwerp de oude bepalingen die sinds 1985 de toegang tot het beroep van accountant regelen over te nemen, en sommige vroegere bepalingen, waar nodig, aan te passen ;
- *wat de belastingconsulenten betreft*, stelde het voorontwerp zich tot doel nieuwe bepalingen die de toegang tot het beroep van belastingconsulent zullen regelen vast te stellen.

Te algemene titel worden zeven essentiële elementen die de Hoge Raad belangrijk vond in het kader van de behandeling van deze problematiek opgemerkt:

- *de beroepsbekwaamheid van de accountants en van de belastingconsulenten te verzekeren ;*
- *rekening houden met vroegere opleidingen van de kandidaten bij het toelatingsexamen ;*
- *het verlenen van vrijstellingen voor het toelatingsexamen ;*
- *rekening houden met de eigenheden van de verschillende beroepen en toch streven naar een toenadering tussen de Instellingen ;*
- *de bevoegdheden en de middelen van de Stagecommissie ;*
- *de openstelling van het Instituut naar de academische wereld ;*
- *de gevolgen van de verklaring van Bologna.*

Dit heeft de Hoge Raad er toe gebracht een unaniem advies uit te vaardigen dat het volgende voorstelt :

- een uitbreiding van de vakken voor het toelatingsexamen zodat rekening kan gehouden worden met de eigenheden op het stuk van de opleiding van belastingconsulenten ;
- de invoering van een effectief en objectief stelsel van vrijstellingen voor elke persoon bedoeld in artikel 19, 1^e lid, 3^o van de wet van 22 april 1999 die het toelatingsexamen wil afleggen, afhankelijk of het diploma van de kandidaat examinandus van universitair (of gelijkgesteld) niveau is, of van het niveau hoger onderwijs van het korte type ;
- een grondige herziening van de bevoegdheden van de Stagecommissie van het IAB.

Het gaat om een essentiële evolutie die de visibiliteit en de perceptie van het beroep van accountant en van belastingconsulent bij derden zou moeten verbeteren, met behoud van de gewenste juridische zekerheid, zowel wat de kwaliteit van de opleiding als wat de materies die tijdens de stage worden behandeld, betreft.

Algemeen gezien moet aangestipt worden dat het advies van de Hoge Raad een duidelijke rol speelt in het debat en in de verwachtingen van derden in het algemeen door wijzigingen aan te brengen, zowel aan de materies die in het toelatingsexamen aan bod komen (zie onder 2.2.1.), als aan de praktische modaliteiten voor het toekennen van vrijstellingen voor het toelatingsexamen (zie onder 2.2.2.) en door een herziening van de bevoegdheden van de Stagecommissie (zie onder 2.2.3.).

2.2.1. Vakken van het toelatingsexamen

De Hoge Raad stelt in het kader van haar advies voor om het fiscaal recht in acht vakken op te delen om rekening te houden met de specificiteiten van het beroep van belastingconsulent². Het voorstel van de Hoge Raad om het fiscaal recht voor de belastingconsulenten in acht vakken op te delen verhoogt ook het aantal vakken dat de accountants moeten afleggen, rekening houdend met de aan de accountants en aan de belastingconsulenten toevertrouwde opdrachten, zoals respectievelijk bepaald in de artikelen 34 en 38 van de wet van 22 april 1999.

Om het toegangsexamen van de accountants niet te overbelasten, heeft de Hoge Raad twee andere maatregelen voorgesteld om die toename van de af te leggen vakken te compenseren :

- inlassing van praktische modaliteiten om de effectieve toekenning van vrijstellingen aan alle kandidaten die het toegangsexamen zullen afleggen te waarborgen;
- toekenning aan de accountants van een bijkomende termijn voor het slagen in sommige fiscale vakken.

In het licht van de verschillende draagwijdte van de activiteiten van de accountants en van de belastingconsulenten, zoals bepaald in de artikelen 34 en 38 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, heeft de Hoge Raad zich vragen gesteld over de wenselijkheid –zoniet de noodzakelijkheid– om de omschrijving van die materie te herzien om rekening te houden met de specificiteiten van elk beroep.

De Hoge Raad heeft in het kader van de door het vak «juridische en beroepsnormen» gestelde problemen na de integratie van de belastingconsulenten in het Instituut voor de Accountants en de Belastingconsulenten twee benaderingen voorgesteld.

De Hoge Raad wenst te onderstrepen dat de voorgestelde eventuele herformulering van sommige vakken die deel uitmaken van het toelatingsexamen tot de stage voor de kandidaat-accountants niet tot doel heeft op één of andere wijze de zeventien vakken die vroeger opgenomen waren in artikel 3, § 1 van het koninklijk besluit van 20 april 1990 tot vaststelling van het programma en de voorwaarden van het bekwaamheidsexamen van accountant te wijzigen.

Enkel de onderverdeling van het vak «fiscaal recht» in acht verschillende vakken

kan derhalve volgens de Hoge Raad beschouwd worden als een aanzienlijke aanpassing van de vroegere bepalingen.

2.2.2. Praktische modaliteiten voor het toelatingsexamen van vrijstellingen voor het toelatingsexamen

In het kader van de herziening van de bepalingen betreffende de toegang tot het beroep van accountant en van de invoering van gelijkaardige bepalingen die van toepassing zijn op de belastingconsulenten, moeten de modaliteiten, die aan alle kandidaat-accountants en/of belastingconsulenten toelaten om van vrijstellingen te genieten voor het toelatingsexamen dat de stage voorafgaat, volgens de Hoge Raad duidelijker bepaald worden.

De Hoge Raad heeft in zijn advies dan ook voorgesteld om een stelsel van automatische vrijstellingen in te voeren, rekening houdend met de diversiteit van de opleidingen die in aanmerking kunnen komen voor het toelatingsexamen van accountant en/of van belastingconsulent, dat een evenwichtige behandeling waarborgt van de enerzijds door de universiteiten en instellingen van hoger onderwijs van het lange type uitgereikte diploma's, en anderzijds van deze uitgereikte door de instellingen van hoger onderwijs van het korte type.

Naast de invoering van een stelsel van systematische vrijstellingen, stelt de Hoge Raad de invoering van een «ruling» stelsel voor inzake :

- de lijst van de opleidingen en de onderwijsinstellingen bedoeld in artikel 19, 3° van de wet van 22 april 1999 ;
- de bijkomende vrijstellingen waarvan sommige onderwijsinstellingen zullen kunnen genieten.

Daarom stelt de Hoge Raad voor om het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat accountants en belastingconsulenten grondig te herzien.

2.3. Herziening van de bevoegdheden van de Stagecommissie

Vroeger beschikte de Stagecommissie van het IAB over weinig zelfstandigheid ; de leden van de Raad van het IAB namen de meeste beslissingen.

De Hoge Raad heeft in het kader van het onderzoek van het voorontwerp van koninklijk besluit voorgesteld :

- die verdeling van de bevoegdheden zodanig te herzien dat de zelfstandigheid van de Stagecommissie van het IAB bevestigd wordt, rekening houdend met de invoering van een doeltreffend stelsel van vrijstellingen ;
- de bevoegdheden van de Stagecommissie te herzien en zich van een coherentie met de bevoegdheden van de Stagecommissie van het IBR te vergewissen om te kunnen komen tot een eventuele toenadering tussen de Instellingen.

*
* *

Op 1 september 2001 maakt het ontwerp van koninklijk besluit het voorwerp uit van onderzoek door de Raad van State. De bevoegde Ministers hebben aangekondigd dat ze de door de Hoge Raad in zijn advies aangekondigde voorstellen steunen en het koninklijk besluit zo snel mogelijk willen goedkeuren om de juridische leemte weg te werken en de personen die de titel van belastingconsulent willen voeren zonder noodzakelijk accountant te willen worden hun stage te laten aanvangen.

Indien het advies van de Hoge Raad over de invoering van een doeltreffend stelsel van vrijstellingen gevolgd wordt, zal de Hoge Raad in de loop van volgend jaar door het Instituut van de Accountants en van de Belastingconsulenten geraadpleegd worden over het aantal vereiste uren om te kunnen genieten van vrijstellingen in het kader van het toelatingsexamen voor deze personen die houder zijn van een universitair diploma of van het diploma van hoger onderwijs van het lange type.

2.3. Advies van de Hoge Raad inzake de twee voorontwerpen van koninklijk besluit tot omzetting in het Belgisch recht van de richtlijn 89/48/EEG over de wederzijdse erkenning van de diploma's en de beroepsopleidingen

De Minister belast met de Middenstand heeft de Hoge Raad twee voorontwerpen van koninklijk besluit tot omzetting in het Belgisch recht van de richtlijn 89/48/EEG betreffende de wederzijdse erkenning

3. Algemene beginselen van fiscaal recht, personenbelasting, vennootschapsbelasting, belasting op de toegevoegde waarde, beginselen van registratie- en successierecht, beginselen van regionale en lokale belastingen, beginselen van Europees en internationaal fiscaal recht en fiscale procedure.

van de diploma's en de beroepsopleidingen, overeenkomstig artikel 62 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, voor advies voorgelegd.

De Hoge Raad heeft geen bijzondere opmerkingen gemaakt over de grond van deze voorontwerpen vermits de twee voorontwerpen van koninklijk besluit de Europese richtlijn 89/48/EEG als dusdanig in het Belgisch recht omzetten.

De Hoge Raad heeft echter de aandacht willen vestigen op het feit dat het niet aangewezen is die omzetting te doen in het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en van kandidaat-belastingconsulenten (artikel 2, 4°) voor de accountants en/of belastingconsulenten, terwijl de bepaling voor de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten ingevoegd is in de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft in zijn advies dan ook voorgesteld die nieuwe bepaling voor de verschillende economische beroepen in de wet van 22 april 1999 in te voegen.

De Hoge Raad merkt bovendien op dat er een verband bestaat tussen het voorontwerp van koninklijk besluit tot omzetting van de richtlijn 89/48/EEG voor de accountants en/of de belastingconsulenten en het voorontwerp van koninklijk besluit betreffende de toegang tot het beroep van accountant en/of van belastingconsulent (zie boven 2.2.).

De Hoge Raad heeft dan ook voorgesteld te waken over de overeenstemming tussen de bepalingen opgenomen in de twee koninklijke besluiten. Dit zou kunnen nopen tot de gezamenlijke behandeling van de twee koninklijke besluiten om mogelijke tegenstrijdigheden te vermijden.

Sinds het op 17 mei 2001 door de Hoge Raad uitgebracht advies werd die Europese richtlijn gewijzigd door de richtlijn 2001/19/EG bekendgemaakt in het Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen op 31 juli 2001.

De Hoge Raad stelt bijgevolg voor het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit te wijzigen om tot publicatie van een regelgeving te komen die overeenkomt met de nieuwe bepalingen

gen vervat in de richtlijn 89/48/EEG. Er werd terzake met het Ministerie van Middenstand contact opgenomen.

2.4. Advies van de Hoge Raad betreffende het voorontwerp van koninklijk besluit over de toekenning van de hoedanigheid van belastingconsulent aan natuurlijke personen op grond van hun beroepservaring

De Minister van Economie heeft de Hoge Raad een voorontwerp van koninklijk besluit om natuurlijke personen met een beroepservaring van 15 jaar de titel van belastingconsulent toe te kunnen kennen, voor advies voorgelegd.

Dit ontwerp van koninklijk besluit wil een nieuwe categorie personen laten genieten van overgangsmaatregelen teneinde hen toe te laten de titel van "belastingconsulent" te bekomen. Het in uitvoering van artikel 60, § 1, van de wet van 22 april 1999 genomen koninklijk besluit liet reeds twee categorieën van personen toe van overgangsmaatregelen te genieten :

- de accountants die kunnen aantonen dat ze minstens 5 jaar beroepservaring hebben in de fiscale materies waarvan sprake in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 ;
- eenieder die kan aantonen dat hij minstens 5 jaar beroepservaring heeft in de fiscale materies waarvan sprake in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 voor zover hij daarnaast houder is van één der diploma's die opgesomd worden in het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountant en van de kandidaat-belastingconsulent.

De Hoge Raad heeft zijn in april 1999 uitgebracht advies – dat eertijds niet door de Regering gevolgd werd – waarin hij voorstander was van de invoering van een stelsel van erkenning van de titel van belastingconsulent voor personen met een lange beroepservaring zonder houder te zijn van een diploma voorzien in de wet van 22 april 1999, bevestigd.

Naast die bevestiging van het vroeger door de Hoge Raad ingenomen standpunt, heeft hij bovendien de aandacht van de bevoegde Minister willen vestigen op het feit dat er geen discriminatie mag ontstaan tussen de kandidaten die een dossier ingediend hebben in het kader van de in artikel 60, § 1, van de wet van 22 april 1999 (en haar uitvoeringsbesluit van 4 mei 1999) beschreven procedure en in het kader van het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit.

De Hoge Raad stelt de bevoegde Minister dan ook voor de bewoordingen van het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit aan te passen om de in het voorontwerp van koninklijk besluit vermelde derde categorie personen – in bepaalde gevallen – niet te discrimineren.

2.5. Advies van de Hoge Raad betreffende het voorontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van de modaliteiten van het praktisch bekwaamheidsexamen voor erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten.

De Minister belast met Middenstand heeft de Hoge Raad voor Economische Beroepen gevraagd advies uit te brengen over het voorontwerp van koninklijk besluit betreffende de toegang tot het beroep van erkend boekhouder en erkend fiscalist.

De Hoge Raad meent dat dit voorontwerp van koninklijk besluit zal leiden tot een grotere transparantie van de modaliteiten die verband houden met de toegang tot het beroep van erkend boekhouder en erkend boekhouder-fiscalist.

De Hoge Raad heeft weinig opmerkingen gemaakt over de grond van dit voorontwerp, hoewel hij voorstelt het aantal vakken van het praktisch bekwaamheidsexamen uit te breiden en er de beginselen van het financieel beheer aan toe te voegen. In de mate dat de stagiairs-erkende boekhouders of de stagiairs-erkende boekhouders-fiscalisten door artikel 15, 2^e lid, van de wet van 22 april 1999 betreffende de fiscale beroepen belast worden om nieuwe ondernemingen bij te staan bij het uitwerken van hun financieel plan, lijkt het de Hoge Raad inderdaad onontbeerlijk om de kennis over dit financieel beheer bij de kandidaat-erkende boekhouders of kandidaat-erkende boekhouders-fiscalisten na te gaan.

De Hoge Raad stelt ook voor een bepaling toe te voegen omtrent de door de erkende boekhouder te volgen modaliteiten om nadien de titel van erkend boekhouder-fiscalist te voeren (volledige of gedeeltelijke vrijstelling van de stage, in functie van de ervaring van de erkende boekhouder, nieuw praktisch bekwaamheidsexamen (schriftelijk en/of mondeling) in het bijzonder over de fiscale vakken (waarmee de Stagecommissie zou belast worden).

3. Medewerking aan het normatief proces op Europees niveau

De Voorzitter van de Hoge Raad voor Economische Beroepen heeft, samen met een vertegenwoordiger van de Minister van Economie en een vertegenwoordiger van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, deelgenomen aan de verschillende vergaderingen van het «*Committee on Auditing*», opgericht door de Europese Commissie en belast met een uitwisseling van gedachten, op Europees niveau, van de te verwachten ontwikkelingen van het beroep.

Het *Committee on Auditing* heeft in de loop van de betrokken periode in het bijzonder de problematiek van de onafhankelijkheid van de personen belast met de wettelijke controle van de jaarrekening onderzocht, een onderzoeksdomein waarin de Hoge Raad gebruik heeft kunnen maken van de inlichtingen die hij ingewonnen had in het kader van het advies dat hij moest overmaken aan de Minister van Justitie omtrent het voorontwerp van wet tot wijziging van artikel 133 van het Wetboek van Vennootschappen.

4. Lopende werkzaamheden

In de loop van de laatste maanden van de betrokken periode werden aan de Hoge Raad verschillende documenten voor advies die in het eerste trimester van het jaar 2001-2002 in de vergaderingen van de Hoge Raad zullen onderzocht worden, overgemaakt, met name:

- voorontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 133 van het wetboek van vennootschappen (in ontwerp) inzake de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren ;
- het document van het Interinstitutioneel comité over de «Gedraglijnen inzake verspreiding van publicitaire informatie door de economische beroepsbeoefenaars» ;
- de voorstellen van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten omtrent het financieel plan (in het licht van de wet van 22 april 1999) ;
- het ontwerpdocument van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten, met als titel

«het verstrekken van gratis eerstelijnsadvies – Wet van 22 april 1999»;

- het ontwerp van wijziging aan de normen op de controle van de inbreng in natura en de quasi-inbreng die op de bedrijfsrevisoren van toepassing zijn.

In de loop van het jaar 2001-2002 zal de Hoge Raad bovendien één of meerdere werkgroepen oprichten, met vertegenwoordigers van de Hoge Raad en van de Instituten, belast met bijzondere problemen.

De eerste werkgroepen die zullen vergaderen met de vertegenwoordigers van de verschillende instituten zullen enerzijds de problematiek van de houding van de economische beroepen tegenover het witwassen van geld behandelen, en anderzijds de problematiek inzake de aan de leden van de economische beroepen toegestane informatieverstrekking (publiciteit).

5. Tot besluit

In de loop van het jaar 2000-2001 heeft de Hoge Raad meegewerkt aan de actuele besprekingen die zouden moeten leiden tot grondige veranderingen binnen de economische beroepen, door advies uit te brengen over de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren, maar ook door standpunten in te nemen over de bepalingen in verband met de toegang tot het beroep van accountant, van belasting-

consulent, van erkend boekhouder en van erkend boekhouder-fiscalist.

Deze pro-actieve houding van de Hoge Raad heeft het hem mogelijk gemaakt mee te werken aan het onderzoek, voor elk van de economische beroepen, van de gewenste evolutie van het wettelijk en reglementair kader en van de eraan verbonden deontologische regels.

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III Bur. 5.048-5.049
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel.02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

bijlage I

Jaarrekening

over het boekjaar 1/09/2000 – 31/08/2001

	EUR	BEF
Leden		
– aanwezigheidsgelden	6.073,39	245.000
– verplaatsingskosten	531,48	21.440
Bezoldigingen	107.408,15	4.332.834
(en sociale bijdragen en hiermee verbonden diverse kosten)		
Publicatie- en vertaalkosten	11.192,44	451.502
Bureelonkosten	4.855,61	195.875
Meubelen en bureautica	3.462,45	139.675
Representatiekosten	1.942,39	78.356
Verplaatsingskosten (Bijeenkomsten EC,..)	3.540,39	142.819
Diverse werkingskosten		
– Abonnementen op tijdschriften en dagbladen	1.965,52	79.289
– Aankoop boeken	170,33	6.871
– Activiteiten en diverse kosten	0,00	0
– Bancaire werkingskosten	116,44	4.697
TOTAAL WERKINGSKOSTEN	141.258,61	5.698.358
DEKKING (5.698.358 BEF)		
Bijdrage IBR	47.086,20	1.899.453
Bijdrage IAB	47.086,20	1.899.453
Bijdrage BIBF	47.086,20	1.899.453

Deel I : *krachtlijnen*Deel II : *advies*Deel III : *vergelijkende analyse*Deel I :
krachtlijnen

p verzoek van de Minister van Justitie verstrekt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen volgend advies omtrent onder andere de verschillende bepalingen in artikel 3 van hoger vermeld voorontwerp. De krachtlijnen van dit advies die terzake tevens rekening houden met de huidige stand van de verschillende ontwikkelingen op internationaal niveau en in het buitenland, zijn de volgende.

Wat het eerste lid van artikel 3 van het voorontwerp betreft, heeft de Hoge Raad zich unaniem als volgt uitgesproken.

- De Hoge Raad steunt de idee om in de Belgische rechtsorde een zogenaamde «cooling off» periode van twee jaar in te lassen gedurende dewelke de commissaris na het beëindigen van zijn mandaat van commissaris geen mandaat van bestuurder of zaakvoerder noch enige andere functie mag aanvaarden, noch bij de vennootschap waarbij hij tot commissaris benoemd werd, noch bij de vennootschappen die met deze verbonden zijn. De bepaling in het voorontwerp heeft het grote voordeel om terzake strikte regels vast te stellen omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris, hetzij tijdens de uitoefening van zijn mandaat van commissaris hetzij tijdens een periode van twee jaar na het beëindigen van zijn mandaat van commissaris (ongeacht

of hij al dan niet lid blijft van het Instituut der Bedrijfsrevisoren).

- Luidens het advies van de Hoge Raad zou het begrip «functie» nauwkeuriger moeten vastgesteld worden. De Hoge Raad beveelt terzake aan om in de huidige redactie van het voorontwerp «enige andere functie» aan te vullen tot «enige andere functie van gelijkaardig niveau».
- In hetzelfde perspectief past het te verduidelijken dat de inlassing van de aanvulling van het eerste lid van artikel 133 van het Wetboek van Vennootschappen niet tot gevolg heeft dat de bepaling kan worden gelezen alsof iedereen waarmee de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten onder deze «cooling off» regeling valt.
- Onder het toepassingsgebied inzake de entiteiten bij dewelke een commissaris is benoemd (of de met deze laatste verbonden entiteiten) moeten niet de «vennootschappen» die door het Wetboek worden gevisieerd, vallen doch de «ondernemingen» in de zin van artikel 17 van de Boekhoudwetgeving.
- Een adequaat controleregime met betrekking tot deze bepalingen moet worden ingericht en sancties op de niet naleving moeten worden opgesteld. Dit impliceert, overeenkomstig

de internationale en buitenlandse aanbevelingen die op dit stuk bestaan, dat de bevoegde instanties daartoe in alle fasen van de procedure van toezicht en de controle, waarvan de disciplinaire in het bijzonder, tenminste uit een meerderheid van onafhankelijke en van de economische beroepen externe leden zouden samengesteld zijn.

Tot slot wijst de Hoge Raad op de noodzaak te komen tot een taalkundige overeenstemming van de Nederlandstalige en de Franstalige versie van de bepaling. Daartoe is het aangewezen in de Franstalige versie de woorden «au sein de la société» weg te laten.

*
* *

Wat de bepaling in het tweede luik van artikel 3 van het voorontwerp (dat lid 1 van artikel 133 van het Wetboek van Vennootschappen aanvult) betreft, zijn de leden van de Hoge Raad het unaniem eens dat de huidige reglementering omtrent de met het mandaat van commissaris(-revisor) onverenigbare activiteiten moet worden aangescherpt.

Mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf steunen de actuele redactie van de bepalingen van het voorontwerp van wet daar deze beantwoorden aan hun eisen, met name de onafhankelijkheid vereist voor openbare taken uitgeoefend in het kader van het algemeen belang. Deze leden wensen daarenboven dat het begrip «functioneel samenwerkingsverband» wordt verduidelijkt.

Mevrouw Pieters en de Heren Keutgen, Michel, en Servais zijn van mening dat deze bepaling ten behoeve van de doeltreffendheid als volgt zou kunnen worden geregeld. Gezien de voortschrijdende ontwikkelingen op internationaal niveau en in het buitenland, moet worden vermeden dat de Belgische situatie wordt verlamd door een wettelijke bepaling van absolute onverenigbaarheid van de uitoefening van andere activiteiten (andere dan deze door de wet toegelaten) door de commissaris(-revisor).

In het licht van deze bevindingen is het verkieslijk, teneinde zich te kunnen aanpassen aan de wijzigende Europese en internationale omgeving, tegelijkertijd een beroep te doen op een wettelijke bepaling en een zo nodig aanpasbare uitvoeringsregeling.

- Het voorontwerp van wet moet het beginsel van de onverenigbaarheid van het mandaat van commissaris(-revisor) met de uitoefening van andere activiteiten in de vennootschap of de met deze verbonden vennootschappen die van aard zijn de onafhankelijkheid van de commissaris aan te tasten, bevatten. De vaststelling van de onverenigbare activiteiten laat de wet over aan een binnen de zes maanden na de inwerkingtreding van (het voorontwerp van) de wet te nemen en in de ministerraad te overleggen koninklijk besluit die terzake een nauwkeurige lijst zal bevatten, vastgesteld na raadpleging van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. De memorie van toelichting kan ten indicatieven titel een niet-exhaustieve lijst van activiteiten vermelden waarvoor de overweging kan gelden dat de gelijktijdige uitoefening van deze mandaten met het mandaat van commissaris de onafhankelijkheid van deze laatste aantast. Een dergelijke regeling laat toe om in een open economie zoals de Belgische, rekening te houden met de huidige verscheiden ontwikkelingen zowel op Europees niveau als in tal van andere landen;

- Met hetzelfde oogmerk van transparantie, past het de bepalingen in artikel 134 §2 en §4 van het Wetboek van Vennootschappen omtrent de openbaarmaking van de remuneratie van de revisoren voor uitzonderlijke of bijzondere prestaties die niet in het kader van een mandaat van commissaris te situeren zijn, te verstrengen. Overeenkomstig de bestaande internationale aanbevelingen terzake, is het wenselijk dat de wetgever dergelijke publicatieplicht voorziet voor het geheel van de emolumenten die de revisor ontvangt (met een ventilatie naargelang de prestaties al dan niet in het kader van een mandaat van commissaris werden verricht);

- Zoals in het eerste luik van artikel 3 van het voorontwerp, past het te waken op de naleving van de verschillende bepalingen in het ontwerp. Op dit stuk is het van belang dat de bevoegde instanties daartoe in alle fasen van de procedure van toezicht en de controle, waarvan de disciplinaire in het bijzonder, tenminste uit een meerderheid van onafhankelijke en van de economische beroepen externe leden zouden samengesteld zijn;
- Tot slot wensen deze leden erop te wijzen dat het van belang is het toepassingsgebied *ratione personae* van een dergelijk regime in het licht van de Europeesrechtelijke en internationaalrechtelijke bepalingen, te onderzoeken.

De heer Peeters is de mening toegedaan dat in afwachting van hoger vermelde internationale en buitenlandse ontwikkelingen, het past te benadrukken dat de transparantie reeds gewaarborgd wordt in het huidige §4 artikel 134 Wetboek van Vennootschappen dat stelt: «De vervulling door een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in een verband van samenwerking 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». De naleving van deze bepaling zou kunnen verzekerd worden middels een wetgevend initiatief dat er toe strekt de commissaris te verplichten aan te duiden, in zijn verslag, enerzijds dat hij het bestuursorgaan (dat het jaarverslag heeft opgesteld) heeft gewezen op artikel 134 §4 van het Wetboek van Vennootschappen en anderzijds dat het jaarverslag, voor zover de commissaris heeft kunnen nagaan, de door artikel 134 §4 Wetboek van Vennootschappen vereiste vermeldingen bevat. Deze laatste wettelijke bepaling laat toe de toekenning van dergelijke vergoedingen te koppelen aan een verplichte verantwoording en openbaarmaking van de aard van hun opdracht en de eraan verbonden bezoldiging in een document dat door de neerlegging bij de Nationale Bank van België, aan elke derde wordt ter kennis gebracht.

Deel II : *advies*

1. Inleiding

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft luidens artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen de taak op eigen initiatief of op verzoek met adviezen of aanbevelingen aan de regering, aan het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten (IAB), aan het Instituut der bedrijfsrevisoren (IBR) of aan het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten (BIBF) ertoe bij te dragen dat bij de uitoefening van de opdrachten die de wet aan de bedrijfsrevisoren en de accountants toevertrouwt en de bij de verrichtingen van de accountant, de belastingconsulent, de bedrijfsrevisor, de erkende boekhouder en de boekhouder-fiscalist het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer in acht worden genomen.

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen heeft de Minister van Justitie een aanvraag van advies ingediend bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen omtrent het voorontwerp van wet houdende wijziging van het wetboek van vennootschappen en van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurse genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen.

Het voorontwerp van wet bevat een artikel 3 dat strekt tot het verbod om gedurende een periode van twee jaar na het einde van het mandaat van commissaris geen mandaat van bestuurder, zaakvoerder, of enige andere functie te aanvaarden noch bij de vennootschap waarbij men tot commissaris benoemd werd, noch bij de vennootschappen die met deze verbonden zijn. Tevens verwoordt de bepaling de aantasting van de onafhankelijkheidspositie van de commissaris

die naast de controle-, verificatie en verbeteringsverrichtingen alsmede de bij de wet aan de commissaris toevertrouwde opdrachten, andere dienstprestaties voor de vennootschap waarvan hij de jaarrekening controleert of een daarmee verbonden vennootschap, verricht.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen houdt er zich aan de verschillende vragen die hem werden voorgelegd te onderzoeken rekening houdende met de verschillende huidige ontwikkelingen die op internationaal niveau en in het buitenland worden vastgesteld. Daartoe geeft het derde luik een rechtsvergelijkend en internationaal overzicht van de verschillende onderwerpen die het voorontwerp van wet bevat en voor advies aan de Hoge Raad werd overgemaakt.

De Hoge Raad acht het nuttig het debat omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris(-revisor) te situeren niet alleen binnen een nationale context door te verwijzen naar de Belgische wettelijke en reglementaire bepalingen terzake doch ook rekening te houden met de aanbevelingen en adviezen die voorheen door verschillende nationale instanties werden uitgevaardigd. De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en later de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy heeft op dit stuk herhaaldelijk zijn bezorgdheid te kennen gegeven alsook een aanbeveling terzake geformuleerd¹. Na het uitvaardigen van zijn aanbevelingen, werden nieuwe ontwikkelingen vastgesteld, zowel in het buitenland als op internationaal niveau die nopen tot de uitvoering van een nieuwe evaluatie van het vraagstuk waarbij rekening wordt gehouden met de nieuwe criteria. Deze ontwikkelingen hebben zowel betrekking op nieuwe initiatieven, in het bijzonder van reglementaire aard, als op feitelijke ontwikkelingen.

1. Voor een bespreking zie, Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy, «Aanbeveling betreffende de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren en externe accountants», *Jaarverslag 1998-1999*, 34-55.

2. Situering van de debatten omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris(-revisor)

Sinds het debat omtrent «corporate governance» centraal werd gesteld zowel in het bedrijfsleven als in academische milieus, nam ook de aandacht voor de positie van de commissaris toe. De onafhankelijkheid van deze laatste staat centraal in het creëren van een groter marktvertrouwen op het stuk van de verstrekking van financiële informatie. Hierover is men het in de meeste rapporten (waaronder deze gepubliceerd door de Europese Federatie van Accountants²) eens³.

Deze onafhankelijkheid wordt op een tweeledig niveau geëvalueerd.

In de eerste plaats noodzaakt de positie van de commissaris de onafhankelijkheid van geest. Dit slaat op de zekerheid dat de controletaken van de commissaris wel degelijk werden uitgevoerd met in acht name van de volkomen objectiviteit tegenover de gecontroleerde entiteit en de hiermee verbonden personen⁴.

Daarnaast houdt onafhankelijkheid ook verband met de veruitwendiging, met name de schijn van onafhankelijkheid. De positie van de commissaris moet in de rechtsorde derwijze geconstrueerd zijn dat verhinderd wordt dat derden de objectiviteit van de eerste in vraag zouden kunnen stellen.

*
* *

Regels terzake de onafhankelijkheid van de commissaris slaan bijna steeds op deze tweede invulling, met name het garanderen van de schijnbare onafhankelijkheid. De laatste vijf jaar werd omtrent de concretisering van deze onafhankelijkheidsvoorwaarde talloze discussies gevoerd, welke in een aantal gevallen hebben geleid tot nieuwe wetgeving, aanbevelingen of ontwerpen van wetgeving of aanbevelingen.

In de huidige Belgische wetgeving is de revisorale opdracht in de eerste plaats geformuleerd en omschreven in het Wetboek van Vennootschappen. Artikel 133 van het Wetboek van Vennootschappen bevat, in algemene bewoordingen, verschillende aspecten gelieerd aan de onafhankelijkheid van de commissaris.

Wat de positie van de commissaris jegens een vennootschap betreft, regelt de wet uitsluitend de aanvaarding van een mandaat tijdens of na de uitoefening van zijn revisoraal mandaat. De commissaris mag tijdens de uitoefening van zijn mandaat geen andere taak, mandaat of opdracht aanvaarden die de onafhankelijke uitoefening van deze laatste in het gedrang zou brengen tijdens zijn huidige opdracht.

Dezelfde regel is expliciet terug te vinden in artikel 12, §3 van het Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren dat bepaalt dat de commissaris van de rechtspersoon geen andere dan revisorale opdracht mag aanvaarden jegens de vennootschap of van een met haar verbonden onderneming «die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn opdracht in het gedrang brengen», noch tijdens zijn revisorale opdracht, noch erna.

Eens zijn opdracht afgelopen is, rust er op de commissaris geen enkele andere verplichting meer om dienaangaande bijzondere regels na te leven, tenzij deze die algemeen van toepassing zijn als commissaris. Het is immers mogelijk dat het aanvaarden van een opdracht na het beëindigen van zijn mandaat als commissaris in een bepaalde rechtspersoon niet te rijmen valt met de positie van commissaris in andere rechtspersonen.

Met andere woorden, de van kracht zijnde wettelijke en reglementaire bepalingen laten de commissaris alle vrijheid na het beëindigen van zijn revisorale opdracht en weglating van de ledenlijst van het I.B.R. een mandaat van bestuurder, zaakvoerder of enige andere functie op te nemen in de vennootschap waarvan de commissaris voorheen de rekeningen heeft gecontroleerd alsook in vennootschappen verbonden aan deze laatste.

*
* *

2. Zie in het bijzonder «Statutory Audit – Independence and Objectivity: Common Core of Principles for the Guidance of the European Profession – Initial Recommendations», een document gepubliceerd door de FEE in juli 1998. Het eerste punt van dit document vestigt de aandacht op onderhavige bepalingen omtrent onafhankelijkheid.

3. Dit werd opnieuw bevestigd in het recent rapport van de Securities and Exchange Commission, «Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements».

4. H. Olivier en V. Van De Walle, «Commissaris: artikel 64bis», in *Commentaar Vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1 september 1996, losbladig, 4.

De cumulatie van andere taken voor de persoon waarvoor tevens de revisorale opdracht wordt uitgevoerd, is luidens de huidige reglementering hoofdzakelijk onderworpen aan een feitelijke evaluatie.

In beginsel geldt geen verbod andere activiteiten uit te voeren dan de revisorale controle. Artikel 37 van de hoger vermelde wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen laat de uitoefening van diverse activiteiten omtrent de boekhouding door de revisor toe. Het betreft onder meer het nazicht en de correctie van de boekhoudstukken, of nog expertiseopdrachten «met betrekking tot de boekhoudkundige organisatie van ondernemingen alsook de analyse met boekhoudtechnische procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's». De wet sluit niet a priori uit dat deze taken tevens verricht worden bij de te reviseren of de gereviseerde rechtspersoon voor zover evenwel de onafhankelijkheid of de waardigheid van het mandaat toevertrouwd aan de betrokkene persoon niet in het gedrang wordt gebracht.

Het Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 verfijnt deze bepaling. Artikel 7 van dit besluit bepaalt dat het de commissaris(-revisor) verboden is 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 onafhankelijk oordeel dat hij moet uitbrengen in het gedrang te brengen.»

Hetzelfde besluit stelt bijzondere regels inzake de onafhankelijkheid tijdens de revisorale controle vast.

De verbodsbepalingen hebben in de eerste plaats betrekking op de posities van «voornaamste aandeelhouder van de vennootschap, eigenaar van de onderneming, bestuurder, zaakvoerder of afgevaardigde voor het dagelijks bestuur of lid van het directiecomité» gehouden door de commissaris of zijn naaste familieleden⁵ in de vennootschap waarvoor een revisorale controle of de controle

van andere boekhoudkundige stukken wordt uitgevoerd⁶

De cumulatie van de revisorale opdracht met het verrichten van andere activiteiten binnen de gereviseerde of te reviseren vennootschap of de groep van de hiermee verbonden vennootschappen komt in andere wettelijke en reglementaire bepalingen aan bod.

In algemene bewoordingen formuleren artikel 7bis van de wet van 1953 en artikel 133 Wetboek van Vennootschappen een verbod tot het cumuleren van de revisorale opdracht met andere activiteiten voor de te reviseren of gereviseerde vennootschap(sgroep) wanneer de onafhankelijkheidspositie in het gedrang zou worden gebracht.

Bovendien geldt een bijzonder transparantieregime, neergelegd in artikel 134, §2 van het Wetboek van Vennootschappen, terzake het verrichten van dergelijke opdrachten. Bijzondere opdrachten kunnen slechts op een bijzondere wijze worden vergoed wanneer het jaarverslag verantwoording verstrekt terzake het voorwerp en de bezoldiging van deze taken. Hieruit volgt dat tenminste wat de bezoldigde opdrachten buiten de revisorale controle betreft, door iedere «stakeholder» een onafhankelijkheidsoordeel kan worden uitgesproken, tenminste voor zover het geremunereerde taken buiten de revisorale opdracht betreft.

Artikel 12, §3 van het hoger vermelde Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 vult deze regel verder aan en bepaalt dat de commissaris van de rechtspersoon geen andere dan revisorale opdracht mag aanvaarden jegens de vennootschap of van een met haar verbonden onderneming «die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn opdracht in het gedrang te brengen» of, luidens §2 van hetzelfde artikel, «hem ertoe zou brengen zich in te laten met het beheer van de onderneming, of de onderneming te vertegenwoordigen in welke hoedanigheid dan ook. Deze regel is van toepassing op de leden van zijn personeel en op zijn stagiairs.»

5. Bloed- of aanverwanten tot in de tweede graad.
6. Hetzelfde artikel stelt ook het verbod vast wanneer zijn of haar echtgeno(o)t(e), een bloed- of aanverwant tot in de tweede graad in de hoedanigheid van werknemer of onafhankelijke beroepsbeoefenaar op een betekenisvolle wijze bijdraagt tot het houden van de boeken of tot het opstellen van de jaarrekening of andere boekhoudkundige staten die het voorwerp zijn van een verklaring. Artikel 10 herneemt de aanvullende bepalingen omtrent het houden van een financieel belang in een onderneming waarvan de commissaris de jaarrekening of andere boekhoudkundige bescheiden controleert.

3. De uitoefening van een leidinggevende functie in de vennootschap onderworpen aan de revisorale controle na het beëindigen van de revisorale opdracht

Lid 1 van artikel 3 van het voorontwerp dat strekt tot aanvulling van artikel 133, eerste lid van het Wetboek van Vennootschappen luidt in de versie die aan de Hoge Raad van de Economische Beroepen is bezorgd, als volgt:

«Zij kunnen gedurende een periode van twee jaar na het einde van hun mandaat van commissaris geen mandaat van bestuurder, zaakvoerder, of enige andere functie aanvaarden noch bij de vennootschap waarbij zij tot commissaris benoemd werden, noch bij de vennootschappen die met deze verbonden zijn.»

3.1.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen steunt unaniem het regeringsvoorstel om een periode van twee jaar, de zogenaamde «cooling off» periode, in te lassen gedurende dewelke de commissaris na het beëindigen van zijn mandaat van commissaris geen mandaat van bestuurder of zaakvoerder noch enige andere functie van gelijkaardig niveau mag aanvaarden, noch bij de vennootschap waarbij zij tot commissaris benoemd werden, noch bij de vennootschappen die met deze verbonden zijn.

De Hoge Raad verdedigt de ratio legis van deze bepaling. Immers is het van belang in het maatschappelijk verkeer niet alleen de onafhankelijkheid van geest van de commissaris te waarborgen doch ook iedere schijn van afhankelijkheid van welke aard ook, te vermijden. Daartoe draagt deze ontwerpbepaling die inhoudt dat na de beëindiging van een mandaat van commissaris deze laatste geen ander mandaat binnen de vennootschap waarvan hij tot voorheen commissaris is geweest of bij de vennootschappen die met deze verbonden zijn, mag opnemen, bij.

De huidige redactie van deze bepaling heeft de grote verdienste dergelijke over-enigbaarheid van mandaten te formuleren ongeacht of het gaat om de periode tijdens dewelke de commissaris zijn revisorale opdracht uitvoert dan wel tijdens een periode van twee jaar na het beëindigen van zijn revisorale opdracht (zonder onderscheid naargelang de commissaris al dan niet lid blijft van het IBR).

De Hoge Raad houdt zich er evenwel aan omtrent de huidige verwoording enige bemerkingsen te formuleren.

De eerste twee bemerkingsen situeren zich op het stuk van het gebruik en de invulling van het begrip functie.

3.1.1. In de Nederlandstalige versie wordt zonder meer het begrip «functie» vermeld terwijl in de Franstalige versie «fonction» gepaard gaat met de toevoeging van «au sein de la société». Dit laatste lijkt eerder te verwijzen naar andere personen, niet bestuurders noch zaakvoerders doch met bevoegdheden die deze van een gewone werknemer overschrijden.

Er zou kunnen gedacht worden aan een directeur die mede met een bestuurder handtekeningbevoegdheid heeft onder het huidige recht, zoals geïnterpreteerd door het Hof van Cassatie. Het verdient derhalve aanbeveling de twee teksten te doen overeenstemmen door ofwel «au sein de la société» weg te laten in de Franstalige tekst of «in de schoot van de vennootschap» toe te voegen in de Nederlandstalige versie. Niettemin kunnen interpretatieverschillen blijven bestaan aangaande het begrip «functie» (cf. infra). *De Hoge Raad voor de Economische Beroepen stelt voor «au sein de la société» in het voorontwerp te schrappen.*

3.1.2. De invulling van het begrip functie

Over het begrip «functie» werd reeds in de voorbereidende werken van de hoger vermelde Wet van 21 februari 1985 gediscussieerd.

Dit heeft uiteindelijk geleid tot het gebruik, in de Franstalige versie van artikel 133 Wetboek van Vennootschappen van «fonction», terwijl de Nederlandstalige tekst spreekt van «taak».

In zijn advies die terug te vinden is in de voorbereidende werken bij hoger vermelde wet, opperde de Raad van State om voor de «taak van commissaris» de «functie van commissaris» te gebruiken. Voorts, stelde de Raad van State voor, om in het toenmalige ontwerp, dat ook een «cooling off» periode bevatte, te spreken

over: «Hij die commissaris geweest is, mag gedurende drie jaar na zijn ontslag of na het beëindigen van zijn functie in dezelfde vennootschap niet tot *beheerder of aangestelde* worden benoemd of er enige *andere functie* uitoefenen»⁷. Met deze wijziging stemde de regering nadien nog uitdrukkelijk in: «aldus wordt voorgesteld, in artikel 64ter⁸ van de vennootschapswetten, de onverenigbaarheden verbonden aan hun taakuitoefening, evenals de wachttermijn te bevestigen die gewezen commissarissen dienen in acht te nemen vooraleer zij tot bestuurder of aangestelde van de voorheen door hen gecontroleerde vennootschap of van een verbonden onderneming kunnen worden benoemd»⁹.

Later werd geopteerd deze uitdrukkelijke verbodsbepaling niet in de wet op te nemen, doch het verschil in benadering «taak» en «fonction» bleef in de artikel 64bis Venn. W. staan.

Dit begrip komt ook in het hoger vermelde Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren uit 1994 voor.

Artikel 12, §2 van het K.B. luidt: «Met uitzondering van de vertegenwoordiging in het kader van andere wettelijke opdrachten, of van opdrachten die onvermijdelijk gepaard gaan met zijn revisorale opdracht of die eruit voortvloeien, mag de bedrijfsrevisor geen andere *functie*, mandaat of opdracht aanvaarden die hem ertoe zou brengen zich in te laten met het beheer van de onderneming, of de onderneming te vertegenwoordigen in welke hoedanigheid dan ook. Deze regel is van toepassing op de leden van zijn personeel en op zijn stagiairs.» Ook de Franstalige versie vermeldt het begrip «fonction».

Het valt op dat artikel 12, §3 deze formulering niet herneemt, hoewel de bepaling, inzake de materie in laatstvermeld lid, dezelfde doelstelling nastreeft. Immers luidt §3 dienaangaande: «Het is de bedrijfsrevisor verboden,... een andere taak, mandaat of opdracht dan de revisorale controle te aanvaarden....» In de Franstalige versie van het artikel werd evenwel toch het begrip «fonction» vermeld.

Noch het verslag aan de Koning noch het advies van de Raad van State voorafgaand aan hoger vermeld koninklijk besluit wijzen op deze tekstuele verschillen.

In artikel 12, §2 van het K.B. en in tegenstelling tot het voorontwerp van wet, rijst evenwel geen probleem omtrent het begrip functie. Immers is het verrichten van arbeid door een bedrijfsrevisor onder de vorm van een arbeidsovereenkomst reeds uitgesloten door andere wettelijke bepalingen (in het bijzonder artikel 7bis van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren). Aan de hand van deze bepaling kan derhalve het hoger vermelde probleem omtrent de invulling van het begrip functie niet worden opgelost.

Eventueel kan evenwel worden verwezen naar artikel 12, §1 van het zelfde K.B. Volgens deze bepaling valt onder het begrip functie: het mandaat van bestuurder, zaakvoerder, afgevaardigde voor het dagelijks bestuur of lid van het directiecomité. Wanneer deze invulling wordt weerhouden, kan meer duidelijkheid worden verstrekt of een «functie» als het verrichten van prestaties binnen een arbeidsovereenkomst kan worden beschouwd.

Volgens de heersende rechtspraak en rechtsleer is het mogelijk dat een persoon verbonden door een arbeidsovereenkomst een mandaat van bestuurder aanneemt. De uitoefening van de arbeidsovereenkomst moet in dat geval kunnen geschieden in ondergeschikt verband. Onder strikte voorwaarden geldt hetzelfde voor de uitoefening van een mandaat van zaakvoerder. Afgevaardigde voor het dagelijks bestuur en lid van het directiecomité zijn mandaten die in een groot aantal gevallen zullen uitgeoefend worden in het kader van een arbeidsovereenkomst. De mogelijkheid deze mandaten uit te oefenen in het kader van een managementvennootschap doet niets af van deze vaststelling. Het huidige voorontwerp viseert in het bijzonder deze laatst vermelde mandaten daar reeds afzonderlijk melding wordt gemaakt van de mandaten van bestuurder en zaakvoerder.

Op grond van deze tekst kan geargumenteed worden dat de commissaris na het

beëindigen van zijn mandaat gedurende een periode van twee jaar na het beëindigen van zijn mandaat geen arbeidsovereenkomst mag sluiten met de vennootschap die aan de revisorale opdracht was onderworpen noch met de hiermee verbonden vennootschappen.

Deze vaststellingen doen de vraag rijzen welke mogelijkheid de wetgever na inlating van dergelijke bepaling in het Wetboek van Vennootschappen beoogt:

- a) In de eerste plaats kan het de bedoeling van de wetgever zijn om niet alleen het mandaat van bestuurder en zaakvoerder in de vennootschap waarvan de revisorale opdracht werd verricht of in de vennootschappen die hiermee verbonden zijn gedurende een periode van twee jaar na het beëindigen van zijn mandaat van commissaris te verbieden, doch ook om alle prestaties die in de vorm van een arbeidsovereenkomst worden uitgeoefend te verhinderen. In dit geval is er sprake van een algemeen verbod.
- b) Het is evenwel ook mogelijk dat de wetgever beoogt naast het verbod om een mandaat van bestuurder en zaakvoerder in de vennootschap waarvan de revisorale opdracht werd verricht of in de vennootschappen die hiermee verbonden zijn gedurende een periode van twee jaar na het beëindigen van het mandaat van commissaris uit te oefenen, slechts deze prestaties te willen verbieden die kunnen worden gecatalogeerd als prestaties die door een leidinggevende persoon binnen de vennootschap of de met de vennootschap verbonden vennootschap worden uitgevoerd. Hierbij kan worden gedacht aan een persoon die als lasthebber van de vennootschap door de raad van bestuur wordt gevolmachtigd om een bijzondere taak te verrichten die behoort tot de vertegenwoordigingsbevoegdheid van

7. Parl. St. Kamer, nr. 552/1, 1982-83, p. 70.

8. Het huidige artikel 134 Wetboek van Vennootschappen

9. Parl. St., Kamer nr. 552/35, p. 41.

de raad van bestuur en waarvoor delegatie mogelijk is.

De laatste benadering zou de Hoge Raad de regering willen aanbevelen en hij suggereert de regering tevens (in de huidige redactie van het voorontwerp) «enige andere functie» aan te vullen tot «enige andere equivalente» functie. Deze precisering zou tot gevolg hebben dat niet alle prestaties die in de vorm van een arbeidsovereenkomst door de voormalige commissaris (bij de voorheen gereviseerde vennootschap) of bij de vennootschap die met deze verbonden is, worden geïsoleerd.

Tevens moet worden vermeden dat de aanvulling van artikel 133 eerste lid tot gevolg zou hebben dat de bepaling kan worden gelezen alsof iedereen die een arbeidsovereenkomst heeft gesloten met de commissaris onderworpen wordt aan het regime van de «cooling off» periode. Dit zou immers betekenen dat een kandidaat-bedrijfsrevisor die zijn stageverplichtingen vervult en met de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten, gedurende een periode van twee jaar na het beëindigen van de tewerkstelling bij de commissaris evenmin een mandaat van bestuurder, zaakvoerder, of enige andere functie mag aanvaarden noch bij de vennootschap waarbij de partij met wie de kandidaat-bedrijfsrevisor een arbeidsovereenkomst heeft gesloten tot commissaris benoemd werd, noch bij de vennootschappen die met deze verbonden zijn.

3.1.3. Een tweede onderwerp waarover de Hoge Raad voor de Economische Beroepen wenst een bemerking te maken, houdt verband met lid 1 in fine waar melding wordt gemaakt van de verbonden vennootschappen.

«Vennootschappen die met deze verbonden zijn» heeft een beperkte draagwijdte. Immers worden andere rechtspersonen buiten de vennootschappen door

dergelijke definitie niet geïsoleerd. De Hoge Raad adviseert om vennootschappen te vervangen door ondernemingen in de zin van artikel 1, 2° tot 4° van de Wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen.

Artikel 1 van deze wet bepaalt dat ondernemingen zijn «de handelsvennootschappen, de vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen, de Europese economische samenwerkingsverbanden, de openbare instellingen die een statutaire opdracht vervullen van commerciële, financiële of industriële aard, de instellingen ... al dan niet met eigen rechtspersoonlijkheid die, met of zonder winstoogmerk, een commercieel, financieel of industrieel bedrijf uitoefenen en waarop dit hoofdstuk per soort van instellingen van toepassing wordt verklaard door een koninklijk besluit.»

Een dergelijk voorstel om het toepassingsgebied *ratione personae* aan te passen noopt tot de overweging van de twee volgende elementen:

- De onderwerping van de VZW aan de «cooling off» periode zal niet noodzakelijk op deze wijze worden gevat. Een uitvoeringsbesluit of uitvoeringsbesluiten van artikel 1, 4° van hoger vermelde wet van 17 juli 1975 moet(en) in deze zin worden geredigeerd;
- De vraag rijst naar de coherentie van het Wetboek van Vennootschappen wanneer voor de toepassing van artikel 133, lid 1 (voorontwerp) naar het concept «onderneming» wordt verwezen terwijl het Wetboek momenteel slechts de vennootschappen zoals in artikel 2 omschreven viseert. Wanneer het opzet van het Wetboek en het uitvoeringsbesluit (op 30 januari 2001) niet

toelaat om dergelijke «cooling off» periode jegens «ondernemingen» in te lassen, adviseert de Hoge Raad om deze regel in te lassen in de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

3.1.4. Tot slot wenst de Hoge Raad ook zijn bezorgdheid uit te drukken over de sanctiemogelijkheid van deze bepaling. In het voorliggende voorontwerp wordt daaromtrent geen duidelijk standpunt ingenomen. Nochtans vormt de controle op de naleving van de normen op de «cooling off» periode het sluitstuk waaraan het succes en/of falen van dergelijke reglementering kan worden getoetst. De Hoge Raad stelt voor dat, in overeenstemming met de internationale en buitenlandse aanbevelingen die terzake bestaan het bevoegde toezichts- en controleorgaan gedurende de gehele toezichtsprocedure en controlefase, in het bijzonder de disciplinaire controle, tenminste voor de meerderheid van de leden zou bestaan uit onafhankelijke en van de Instellingen voor de Economische Beroepen externe leden. De Hoge Raad stelt vast dat de tuchtcommissie en de commissie van beroep van het Instituut der Bedrijfsrevisoren reeds uit een aantal externe leden is samengesteld¹⁰.

Evenwel rijst de vraag of, buiten de bevoegdheden die terzake aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen werden toegekend, de organisatie van de disciplinaire procedures op dit stuk moet worden toevertrouwd aan de Raad van het IBR (uitsluitend samengesteld uit revisoren) en of, meer algemeen, het de organen van het IBR zijn die moeten oordelen over personen die desgevallend niet langer lid zijn van het Instituut.

10. Artikel 19 en 21 van de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

4. Het aanbieden van diensten naast het uitvoeren van de revisorale opdracht

Het tweede lid van artikel 3 van het voorontwerp voegt naast een «cooling off» periode ook een incompatibiliteitsregeling in. De regel luidt:

«De commissarissen kunnen zich niet onafhankelijk verklaren wanneer de vennootschap waarvan ze de jaarrekening controleren of een daarmee verbonden vennootschap genoten heeft van een of meer verrichtingen, andere dan controle, verificatie en verbeteringsverrichtingen alsmede de bij wet aan de commissaris toevertrouwde opdrachten, gedaan door een persoon waarmee de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat.»

Omtrent de mogelijkheid tot het verlenen van aanvullende prestaties door de commissaris(-revisor) aan de vennootschap wiens jaarrekening hij controleert, bestaan aanzienlijk verschillende visies. Deze uiteenlopende visies zijn onder meer terug te vinden in de documenten van de Amerikaanse «Securities and Exchange Commission», de Europese Commissie, de «International Federation of Accountants» (IFAC) maar ook in de aanbevelingen van nationale instellingen zoals het Franse «Comité de déontologie de l'indépendance» (CDI) van de «commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne» en de Amerikaanse «Independence Standards Board».

- De Europese Commissie bracht op 15 december 2000, in de vorm van een ontwerpakte, een «Consultative paper on Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles» uit. Het past terzake te wijzen op de bepaling uit de Achtste Richtlijn van de Raad¹¹ (omtrent de toelating van de personen belast met de wettelijke controle van de boekhoudboeken) die verwijst naar het nationale recht wat de onafhankelijkheid van de auditor betreft. Artikel 23 van de Achtste Richtlijn bepaalt immers dat de lidstaten moeten voorschrijven dat de personen belast met de wettelijke controle deze niet kunnen uitvoeren wanneer zij niet onafhankelijk zijn overeenkomstig de door de lidstaten opgestel-

de bepalingen. Deze verwijzing naar het nationale recht vloeit voort uit de ontstentenis van een consensus omtrent de regels die betrekking hebben op de onafhankelijkheid van de actieve auditors in de Europese Unie, ten tijde van de goedkeuring van de Achtste Richtlijn in 1984. Daartoe heeft de Europese Commissie in samenspraak met de «EU Committee on auditing» (die verschillende categorieën van vertegenwoordigers van het revisorale beroep en/of lidstaten groepeerde), het initiatief genomen een voorstel van aanbeveling uit te werken. In de huidige fase gaat het derhalve niet om een «maximale» Europese harmonisatie te organiseren in een Richtlijn of een EU reglement doch om een aanbeveling van de Europese Commissie om een «minimaal» geheel van beginselen vast te stellen. De Europese Commissie wenst daarna de lidstaten aan te bevelen deze beginselen te implementeren teneinde een minimale coherentie te verzekeren tussen de van kracht zijnde verschillende minimale wettelijke en reglementaire bepalingen.

Het past terzake op te merken dat de revisie van de ethische Code van de professionele leden van de IFAC eveneens en duidelijk duidt dat de ethische normen die door de IFAC werden vastgesteld, minimale normen zijn van toepassing op het geheel van de professionele organisaties van de nationale leden van deze federatie en dat het past dat de nationale regelgever of de nationale professionele instelling bijkomende regels oplegt¹².

Deze principes in het consultatiedocument van de Europese Commissie zijn in de eerste plaats opgesteld met het oogmerk het auditkantoor («audit firm or its network») waarbinnen de commissaris actief is een gedetailleerd geheel van interne regelen («safeguards») te laten opstellen om de onafhankelijkheidspositie van deze laatste tegen verschillende risicofactoren te beschermen. De uitvoering van deze regels dient tegelijkertijd gepaard te gaan met de beoordeling, door de betrokken beroepsbeoefenaar, van de eventueel geldende regels inzake «cor-

11. PB L. 126, 12 mei 1984.

12. De verplichting die op de auditor rust, bestaat om in ieder land tegelijkertijd in overeenstemming te zijn met de IFAC bepalingen en de strengere nationale bepalingen (en, in het uitzonderlijke geval, de Europese bepalingen) indien deze bestaan.

porate governance» van toepassing op de entiteit onderworpen aan zijn controle en dienstig om de onafhankelijkheid van zijn oordeel te versterken. In een aantal gevallen meent de Commissie¹³ dat dergelijke procedures niet volstaan en meent zij dat één of andere categorie van te leveren diensten niet verenigbaar is met het onafhankelijke statuut van de commissaris(-revisor). De lijst van voorbeelden van diensten in het ontwerpdocument van de Europese Commissie (die niet slaat op de revisorale opdracht doch het onafhankelijk oordeel van de auditor in het gedrang brengt), is niet van exhaustieve aard.

- De SEC heeft op exhaustieve wijze de diensten die een commissaris buiten zijn revisorale opdracht jegens een vennootschap kan presteren en in welke mate de onafhankelijkheidspositie van de revisor in geval deze prestaties worden geleverd, wordt aangetast, onderzocht¹⁴.

*
* * *

Uit de onderliggende gedachten van hoger vermelde aanbevelingen kunnen verschillende mogelijkheden van regulerende maatregelen om de onverenigbaarheid te vatten, worden onderscheiden:

13. Waarvan de benadering terzake gelijklopend is aan deze van de IFAC.

14. «Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements», 21 november 2000, Release Nos. 33-7919;34-43602;35-27279; IC-24744;IA-1911;FR-56; File No. S7-13-00).

15. Het Instituut van de Amerikaanse bedrijfsrevisoren.

16. Deze benadering wordt in België tot op zekere hoogte door de huidige wettelijke en reglementaire bepalingen gevolgd waarbij het I.B.R. bijzondere bevoegdheden is toegewezen om de prestaties van de commissaris-revisor te controleren.

17. Waarbij rekening wordt gehouden met bepaalde uitzonderingen voor bepaalde sectoren of voor prestaties met een uitzonderlijk karakter die gedurende korte termijn worden verricht.

18. Hier blijft evenwel een onduidelijkheid bestaan omtrent de invulling van de zinsnede «differ substantially from one another.»

a) *Deze prestaties die duidelijk de onafhankelijkheidspositie aantasten, kunnen expliciet worden verboden.* Dit is de regel die door de Securities and Exchange Commission (SEC) wordt gevolgd. De overige prestaties zijn toegelaten, doch er blijft steeds de vereiste dat de commissaris optreedt «mindful of his or her duty to maintain objectivity and integrity, as discussed in the AICPA¹⁵ Ethics Regulations¹⁶».

Luidens de werkwijze van de SEC zijn de volgende «non-audit» activiteiten verricht door een commissaris tijdens zijn mandaat en die zijn onafhankelijkheid in het gedrang kan brengen, de volgende¹⁷:

- het voeren van de boekhouding of andere diensten verbonden aan rekeningen of financiële staten;
- het opzetten en implementeren van informaticasystemen;
- het waarden of evalueren van waarderings door een derde uitgevoerd (met inbegrip van «fairness opinions»);
- het uitvoeren van actuariële opdrachten;
- het uitvoeren van interne audit prestaties;
- het verschaffen van juridisch advies;
- het leveren van financiële diensten van uiteenlopende aard;
- het interveniëren op het stuk van het «human resources» management (ongeacht of het managementtaken binnen de vennootschap waarvoor de revisorale opdracht wordt uitgevoerd zelf betreft dan wel of het voor rekening van deze laatste om diensten van «interimmanagement» gaat);
- diensten vergoed in functie van de resultaten.

De SEC raadt de vennootschappen en de auditors aan om haar eerst te raadplegen vooraleer diensten te (laten) verstrekken andere dan de audit-opdracht die niet uitdrukkelijk in haar codificatie werden besproken.

b) *De volledige vrijheid bieden aan de commissarissen inzake het verrichten van activiteiten die leiden tot «non-audit fees» doch hen openbaarmakingsverplichtingen opleggen.* Een dergelijke benadering steunt op de evaluatie door de markt of bepaalde prestaties kunnen uitgevoerd worden en bestraft de vennootschap wanneer zij oordeelt dat de positie van de onafhankelijkheid van de commissaris is aangetast.

Deze visie steunt in belangrijke mate op de openbaarmaking van de prestaties van de commissaris in het jaarverslag of langs andere informatiedragers.

Verschillende houdingen omtrent de omvang van de openbaarmakingsplicht kunnen worden voorgestaan:

- de openbaarmaking van het voorwerp en de omvang van de «non-audit fees» verplichten.

De huidige Belgische wetgeving stelt deze verplichting vast. Artikel 134 Wetboek van Vennootschappen vermeldt dienaangaande: «De vervulling door de commissaris van uitzonderlijke werkzaamheden 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 welke vorm ook, van de vennootschappen ontvangen.»

Een dergelijke verplichting laat toe niet alleen de aandeelhouders doch alle «stakeholders» die betrokken zijn bij de vennootschap terzake te informeren. Deze verplichting tot informatieverstrekking slaat evenwel enkel op de bezoldigingen voor prestaties die niet zijn terug te brengen onder de revisorale opdracht.

- Een algemene openbaarmakingsverplichting van de totale bezoldiging die de commissaris(-revisor) heeft ontvangen of ontvangt.

De Europese Commissie is voorstander van deze openbaarmakingsverplichting: «The total fee income should be broken down by statutory audit and non-audit services, categories of non-audit services should be further broken down in so far as these categories differ substantially from one another. In respect of each category item, the figure relating to the corresponding category for the preceding reporting period should be shown as well»¹⁸

Een variante van deze benadering strekkende tot een algemene openbaarmakingsverplichting is terug te vinden in de regels die de SEC heeft aangenomen. De normen van de SEC eisen dat het totaal bedrag besteed aan de revisorale controle wordt gemeld, met daarna ook het totaal bedrag besteed aan «financial information systems design and implementation fees», terwijl het bedrag betaald aan de audit firm

voor andere prestaties niet moet worden uitgesplitst voor iedere andere activiteit en mag worden geaggregeerd¹⁹.

c) *Het volledig verbod van cumulatie van activiteiten.* Deze benadering wordt nagestreefd in het nieuwe voorontwerp van wet waarover de Hoge Raad om advies werd gevraagd.

d) *Het aantal toegelaten activiteiten op exhaustieve wijze vaststellen. A contrario volgt hieruit dat prestaties die buiten deze categorieën vallen, verboden zijn.* Deze aanpak vergt evenwel een «pro-actief» beleid omdat telkenmale wanneer nieuwe ontwikkelingen in de sector leiden tot nieuwe prestaties, deze laatsten moeten onderzocht worden (op eventuele problemen die zij teweeg brengen aangaande de onafhankelijkheidspositie van de commissaris(-revisor)) en desgevallend door een wets- of reglementaire wijziging moeten worden toegelaten.

*
* *

De huidige redactie van het artikel 3 van het voorontwerp van wet houdende wijziging van het Wetboek van Vennootschappen strekt ertoe het verstrekken van andere opdrachten buiten deze die met de revisorale controle verband houden te verbieden, en dit wegens redenen die verband houden met de onafhankelijkheidspositie van de commissaris(-revisor).

De leden van de Hoge Raad zijn het unaniem eens dat de huidige reglementering omtrent de met het mandaat van commissaris(-revisor) onverenigbare activiteiten moet worden aangescherpt.

*
* *

Mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf steunen de actuele redactie van de bepalingen van het voorontwerp van wet daar deze beantwoorden aan hun eisen, met name de onafhankelijkheid vereist voor openbare taken uitgeoefend in het kader van het algemeen belang. Deze leden verwijzen naar het standpunt dat zij hebben verdedigd naar aanleiding van het hoger vermelde advies van 15 juni 1999 van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat en de Accountancy. Deze leden wensen daarenboven dat het begrip «beroepshalve samenwerkingsverband» wordt verduidelijkt.

*
* *

Mevrouw Pieters en de Heren Keutgen, Michel en Servais zijn van mening dat deze bepaling ten behoeve van de doeltreffendheid als volgt zou kunnen worden geregeld.

De vraag rijst of de huidige redactie aan de beoogde doelstellingen van de wetgever beantwoordt.

Luidens de redactie van deze bepaling wordt de onafhankelijkheid van de commissaris aangetast wanneer deze laatste andere dan controle-, verificatie en verbeteringsverrichtingen alsmede de bij wet aan de commissaris toevertrouwde opdrachten voor de vennootschap waarvan ze de jaarrekening controleert of een daarmee verbonden vennootschap verricht. In het huidige voorontwerp werden de begrippen «controle-, verificatie en verbeteringsverrichtingen» niet nader toegelicht, noch «de bij wet aan de commissaris toevertrouwde opdrachten». In ieder geval zal moeten onderzocht worden of een bepaalde opdracht die door de commissaris, een persoon waarmee de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, de onafhankelijkheid van de commissaris aantast.

De memorie van toelichting bij het voorontwerp van wet viseert een aantal activiteiten waarvan de invloed op de onafhankelijkheid moet worden onderzocht door te benadrukken dat: «die regel stemt overeen met de internationale praktijk op grond waarvan een externe audit niet kan worden verricht door een persoon die zelf door toedoen van verbonden vennootschappen of door tussenkomst van zijn collega's in het kader van een ruim samenwerkingsverband waarbinnen de prestaties worden geleverd, aan een vennootschap andere diensten verleent zoals advies inzake het beheer, fiscaal en juridisch advies, advies inzake overnames, personeel enz.»

De memorie van toelichting benadrukt dat dergelijke redactie van het voorontwerp in overeenstemming is met de internationale praktijk op dit stuk. Terecht merkt men op dat op het ogenblik van de bevindingen van de regeringscommissie «corporate governance» voorgezeten door professor P. De Grauwe die vervolgens werden overgenomen in het hoger vermeld voorontwerp, verschillende ontwerpbevelingen in verscheidene landen die zich baseerden op de ontwikkelingen die werden vastgesteld in de auditsector en die zelfs aanleiding gaven tot een algemeen cumulatief verbod, circuleerden.

Dezelfde leden van de Hoge Raad stellen vast dat sindsdien een snelle evolutie omtrent de inhoudelijke draagwijdte van het begrip «onafhankelijkheid» van de commissaris merkbaar is.

Zowel op internationaal niveau als op Europees niveau werden onlangs teksten openbaar gemaakt en ter discussie gesteld. De Europese Commissie nodigt de gemeenschap uit voor 2 maart 2001 haar bevindingen te laten worden over het document «Consultative paper on Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles» vooraleer op dit stuk haar werkzaamheden voort te zetten.

De Independence Standard Board nodigt iedereen uit voor 28 februari 2001 commentaar te leveren op de «exposure draft: Statement of Independence Concepts – A Conceptual Framework for Auditor Independence». Tot slot moet er op worden gewezen dat de SEC inmiddels haar definitieve versie van de «Auditor Independence Requirements» heeft gepubliceerd waarvan de inhoudelijke bepalingen aanzienlijk zijn geëvolueerd in vergelijking met deze in het initiele rapport.

Niettemin is vast te stellen dat in geen van deze ontwerpdocumenten en reglementeringen sprake is van een absoluut verbod tot het verlenen van om het even welke prestatie door de commissaris of een persoon waarmee de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of

19. «the aggregate fees billed for services rendered by the principal accountant, other than the services covered in paragraphs (e)(1) and (e)(2) of this section, for the most recent fiscal year. For purposes of this disclosure item, registrants that are investment companies must disclose fees billed for services rendered to the registrant, the registrant's investment adviser (not including any sub-adviser whose role is primarily portfolio management and is subcontracted with or overseen by another investment adviser), and any entity controlling, controlled by, or under common control with the adviser that provides services to the registrant.» Deze openbaarverplichtingen zijn enkel gericht op het bedrag besteed aan de «principal accountant».

Tot slot moet er ook op gewezen worden dat de aggregatie in Groot-Brittannië nog één stap verder gaat daar de reglementering aldaar slechts vereist de opsplitsing te maken tussen de bezoldiging voor «audit» prestaties en «non-audit» prestaties. Verdere wetgeving wordt niet opportuun geacht omdat «an independent practice inspection unit» sends inspectors to the 20 largest accounting firms ... every year to examine the accounting firms for independence issues» (Zie het SEC rapport, tekst bij voetnoot 474).

met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, ten gunste van de vennootschap waarvoor de commissaris de revisorale opdracht uitvoert of de hiermee verbonden vennootschappen.

Het onderzoek van deze verschillende documenten en aanbevelingen gepubliceerd door de Europese Commissie, de SEC doch ook van andere nationale organisaties (zoals het CDI²⁰) stelt evenwel een aantal gemeenschappelijke kenmerken vast: het gebruik van regels die de situaties of de bijzondere activiteiten (die al dan niet op exhaustieve wijze werden vastgesteld) die leiden tot het aantasten van de onafhankelijkheidspositie van de commissaris(-revisor) omschrijven alsook de wil om principes toe te passen die zijn geïnspireerd op het beginsel om voorrang te verlenen aan preventieve maatregelen boven sanctioneringsinstrumenten.

De keuze van een benadering waarbij het nationale en internationale huidige «framework» wordt betrokken, heeft het voordeel de aanwezigheid van vennootschappen naar Belgisch recht op de internationale financiële markten waar dit raamwerk geldt gemakkelijker te maken zonder dat de integratie van de Europese financiële ruimte in het gedrang wordt gebracht.

Mevrouw Pieters en de Heren Keutgen, Michel en Servais zijn van mening dat enkel een aangepaste wijziging van de huidige bepalingen leidt tot de versterking van de geloofwaardigheid van het bedrijfsrevisoraat jegens de verschillende «stakeholders» en tevens een sluitstuk vormt van de rapportering door de vennootschap en van haar financiële communicatie onderworpen aan de revisorale controle.

Gezien de voortschrijdende ontwikkelingen op internationaal niveau en in het buitenland, moet worden vermeden dat de Belgische situatie wordt verlamd door een wettelijke bepaling van absolute onverenigbaarheid van de uitoefening van andere activiteiten (andere dan deze door de wet toegelaten) door de commissaris(-revisor).

In het licht van deze bevindingen is het verkieslijk, teneinde zich te kunnen aanpassen aan de wijzigende Europese en internationale omgeving, tegelijkertijd een beroep te doen op een wettelijke bepaling en een zo nodig aanpasbare uitvoeringsregeling. Enkel een dergelijke combinatie van maatregelen laat toe de effectiviteit te waarborgen.

- Het voorontwerp van wet moet het beginsel van de onverenigbaarheid van het mandaat van commissaris(-revisor) met de uitoefening van andere activiteiten in de vennootschap of de met deze verbonden vennootschappen die van aard zijn de onafhankelijkheid van de commissaris aan te tasten, bevatten. De vaststelling van de onverenigbare activiteiten laat de wet over aan een binnen de zes maanden na de inwerkingtreding van (het voorontwerp van) de wet te nemen en in de ministerraad te overleggen koninklijk besluit die terzake een nauwkeurige lijst zal bevatten, vastgesteld na raadpleging van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. De memorie van toelichting kan ten indicatieven titel een niet-exhaustieve lijst van activiteiten vermelden waarvoor de overweging kan gelden dat de gelijktijdige uitoefening van deze mandaten met het mandaat van commissaris de onafhankelijkheid van deze laatste aantast. Een dergelijke regeling laat toe om in een open economie zoals de Belgische, rekening te houden met de huidige verscheiden ontwikkelingen zowel op Europees niveau als in tal van andere landen;
- Met hetzelfde oogmerk van transparantie, past het de bepalingen in artikel 134 §2 en §4 van het Wetboek van Vennootschappen omtrent de openbaarmaking van de remuneratie van de revisoren voor uitzonderlijke of bijzondere prestaties die niet in het kader van een mandaat van commissaris te situeren zijn, te verstrengen. Overeenkomstig de bestaande internationale aanbevelingen terzake, is het wenselijk dat de wetgever dergelijke publicatieplicht voorziet voor het geheel van de emolumenten die de revisor ontvangt (met een ventilatie naargelang de prestaties al dan niet in het kader van een mandaat van commissaris werden verricht);
- Zoals in het eerste luik van artikel 3 van het voorontwerp, past het te waken op de naleving van de verschillende bepalingen in het ontwerp. Op dit stuk is het van belang dat de bevoegde instanties daartoe in alle fasen van de procedure van toezicht en de controle, waarvan de disciplinaire in het bijzonder, tenminste uit een meerderheid van onafhankelijke en van de economische beroepen externe leden zouden samengesteld zijn²¹;
- Tot slot wensen deze leden erop te wijzen dat het van belang is het toepas-

singsgebied ratione personae van een dergelijk regime in het licht van de Europeesrechtelijke en internationaalrechtelijke bepalingen, te onderzoeken.

*
* * *

De heer Peeters is de mening toegedaan dat in afwachting van hoger vermelde internationale en buitenlandse ontwikkelingen, het past te benadrukken dat de transparantie reeds gewaarborgd wordt in het huidige §4 artikel 134 Wetboek van Vennootschappen dat stelt: «De vervulling door een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in een verband van samenwerking 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».

De naleving van deze bepaling zou kunnen verzekerd worden middels een wetgevend initiatief dat er toe strekt de commissaris te verplichten aan te duiden, in zijn verslag, enerzijds dat hij het bestuursorgaan (dat het jaarverslag heeft opgesteld) heeft gewezen op artikel 134 §4 van het Wetboek van Vennootschappen en anderzijds dat het jaarverslag, voor zover de commissaris heeft kunnen nagaan, de door artikel 134 §4 Wetboek van Vennootschappen vereiste vermeldingen bevat. Deze laatste wettelijke bepaling laat toe de toekenning van dergelijke vergoedingen te koppelen aan een verplichte verantwoording en openbaarmaking van de aard van hun opdracht en de eraan verbonden bezoldiging in een document dat door de neerlegging bij de Nationale Bank van België, aan elke derde wordt ter kennis gebracht.

Deel III : **Rechts vergelijkende en internationale analyse**

20. Zie terzake op een meer nauwkeurige wijze omschreven punt 1 «La fourniture à la société contrôlée de services et conseils autres que l'audit» in het hoger vermeld rapport van de CDI.

21. De voorstellen in het kader van het eerste luik van het advies omtrent de «cooling off» periode en het gebruik van het begrip «verbonden ondernemingen» in de plaats van «verbonden vennootschappen» kan worden hernomen inzake de vaststelling van de incompatibiliteitsregeling zoals gesteund door Mevrouw Pieters en de heren Keutgen, Michel en Servais.

Overzicht van de regels omtrent het uitoefenen van een mandaat of het sluiten van een arbeidsovereenkomst door de commissaris met de gereviseerde vennootschap tijdens en/of na het beëindigen van de revisorale opdracht: vergelijking in het positief recht

«Cooling off» periode	België	Frankrijk	Duitsland	Europa ¹	V.S.	Independence Standards Board	
	<i>heden</i>	<i>voorontwerp</i>	<i>Code Commerce</i>	<i>Handelsgesetz buch</i>	<i>Consultative paper</i>	<i>SEC rule (only for audit firms with SEC audit clients)</i>	<i>Private sector standard setting body</i>
comm.-rev. zelf: tijdens uitoefening mandaat	verboden (art. 7bis wet 1953) zo ook voor vrouw, kinderen, broers, zusters ouders	verboden (art. 7bis wet 1953) zo ook voor vrouw, kinderen, broers, zusters ouders	verboden (art. L 225-224)	verboden om gezetlicher Vertreter, lid van de Aufsichtsrat of werknemer te zijn vanaf drie jaar voorafgaand aan de benoeming (§319, II, 1.)	«should not be a member of any management or supervisory body of an audit client» ; «no dual employment»	verboden, zo ook indien de echtgeno(o)t(e), of een persoon die hiermee gelijkgesteld kan worden, ouders, kinderen, broers en zusters verboden is met vennootschap	
comm.-rev.: na uitoefening mandaat: * bestuurder * zaakvoerder * andere	toegelaten, tenzij de commissaris nog steeds bedrijfsrevisor is (art. 7bis wet 1953)	verboden gedurende periode van 2 jaar (art. 3 lid 1, voorontwerp); andere functie interpretatie van het begrip functie/fonction ² ?	verboden (art. L225-225) Het verbod geldt voor een periode van vijf jaar na het beëindigen van de controleopdracht. gérant is niet onderworpen aan het verbod luidens artikel 225-225. ³ Zijn wel onderworpen: membres du directoire; directeurs généraux; ⁴	toegelaten luidens de wettelijke bepalingen	toegelaten mits alle kapitaal- en financiële belangen worden afgewikkeld («no significant connections must remain»)	toegelaten (er is geen «cooling off» periode) doch kantoor is slechts onafhankelijk als «the former partner, principal, shareholder, or professional employee of the accounting firm» niet in een «accounting role or financial reporting oversight role» is of wel in dergelijke positie doch in die gevallen de hoger vermelde persoon: «(A) does not influence the accounting firm's operations or financial policies; (B) Has no capital balances in the accounting firm; and (C) Has no financial arrangement with the accounting firm other than one providing for regular payment of a fixed dollar amount ... in a fully funded retirement plan» of een equivalente benadering	toegelaten doch tast onafhankelijkheid aan van audit firm als het gaat over een audit firm professional «who could by reason of his or her knowledge of and relationships with the audit firm, adversely influence the quality or effectiveness of the audit, unless the firm has taken steps to eliminate such risk». ⁵

1. European Commission, Consultative Paper on Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles, Brussel, 15 december 2000, 48 p.

2. Het huidige voorontwerp creëert twee onduidelijkheden omtrent het begrip functie. Voor een analyse van deze onduidelijkheden zie deel 2 van dit advies.

3. Omgekeerd geldt wel een verbod: een «gérant» mag tot een periode van vijf jaar na het beëindigen van zijn mandaat van «gérant» geen mandaat van commissaris uitoefenen bij de betrokken vennootschap (artikel 225-226).

4. Leden van de Conseil de surveillance worden derhalve niet geveiseerd.

5. Those safeguards focus on pre-change in employment safeguards and post-change in employment safeguards.

«Cooling off» periode	België	Frankrijk	Duitsland	Europa ¹	V.S.	Independence Standards Board	
	<i>heden</i>	<i>voorontwerp</i>	<i>Code Commerce</i>	<i>Handelsgesetzbuch</i>	<i>Consultative paper</i>	<i>SEC rule (only for audit firms with SEC audit clients)</i>	<i>Private sector standard setting body</i>
bij welke vennootschappen		vennootschap zelf, verbonden vennootschappen ⁶	vennootschap zelf; vennootschappen waarin de gereviseerde vennootschap 10% of meer van het kapitaal houdt of vennootschappen die een belang hebben van tenminste 10% van het kapitaal in de gereviseerde vennootschap op het einde van de revisorale opdracht.		«audit client», id est the company or firm whose annual accounts are subject to statutory audit, or the parent undertaking (art. 1 7 ^e achtste Richtlijn)	vennootschap zelf en «appropriate affiliates» (defined in the rule)	not indicated in ISB nr. 3 of July 2000
anderen van zelfde kantoor, na het beëindigen van de revisorale controle	verboden voor bedrijfsrevisoren (art. 7bis wet 1953); toegelaten voor alle anderen	verboden voor bedrijfsrevisoren (art. 7bis wet 1953); toegelaten voor alle anderen	verboden voor: associés actionnaires dirigeants d'une société comm. aux comptes		Toegelaten doch bijzondere maatregelen moeten worden getroffen om de onafhankelijkheid van de «audit firm» te waarborgen wanneer het «members of the engagement team» of personen die behoren tot de «chain of command» betreft. ⁷	Hoger vermeld regime dat van toepassing is op de auditor zelf is ook van toepassing op «a former partner, principal shareholder, or professional employee of an accounting firm who is in an accounting role or financial reporting oversight role at an audit client»; De voorwaarden opdat bijzondere maatregelen moeten worden genomen zijn derhalve dat de voormalige hoger vermeldde persoon een «accounting role» of een «financial reporting oversight role» uitoefent in de gereviseerde vennootschap. Pas in die gevallen dienen de bijkomende voorwaarden zoals hoger bij de commissaris zelf vermeld, te worden nageleefd. Een bijkomende uitzondering bestaat jegens de «former professional» die reeds meer dan 5 jaar het audit kantoor heeft verlaten. In dat laatste geval wordt de onafhankelijkheid van het auditkantoor ook niet aangetast wanneer de reguliere vaste betalingen niet geschieden in het kader van een vaste reguliere som doch de vergoedingen slechts van «immaterial» aard zijn voor de betrokkene.	rule applies to former partners and professionals

6. voor een toelichting omtrent het begrip verbonden vennootschappen zie het tweede deel van het advies.

7. Zie aanbeveling B. 3. (2) en (3). «Engagement team»: «All persons who, regardless of their legal relationship with the Statutory Auditor or Audit Firm, are directly involved in the acceptance and performance of a particular Statutory Audit. This includes the Audit Team, employed or subcontracted professional personnel from other disciplines involved in the audit engagement (e.g. lawyers, actuaries, taxation specialists, IT-specialists, treasury management specialists), and those who provide quality control or direct oversight of the audit engagement.»

«Chain of Command»: «Comprises all those persons on office, country, regional or global levels, who have a supervisory, management, compensation or other oversight responsibility over either any Audit Partner of the Audit Team or over the conduct of the Statutory Audit. This includes all Partners, principals and shareholders who may prepare, review or directly influence the performance appraisal of any Audit Partner of the Audit Team or otherwise determine their compensation as a result of their involvement with the audit engagement.»

Overzicht van de regels omtrent de uitoefening van audit en non-audit prestaties door de commissarissen gunste van dezelfde vennootschap

Non-audit prestaties	België		Europa	U.S.	International Federation of Accountants	Bevindingen uit andere landen ²
	Huidig stelsel	Na invoering voorontwerp	Consultative paper ¹	SEC rules effective 5-2-2001	(juni 2000)	
Algemene beoordeling	toegelaten ³ mits de naleving van onafhankelijkheidsvereiste zoals bepaald in art. 18ter, §1, 3° en vooral 5° wet 1953: "geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van hun taak"	verboden tenzij het inpasbaar is in één van de volgende verrichtingen: * controle-, * verificatie en * verbeteringsverrichtingen en de * wettelijke opdrachten ⁴	toegelaten, doch aan interne procedure- en toezichtsmechanismen onderworpen	toegelaten doch tasten in een groot aantal gevallen de vereiste onafhankelijkheid aan	Toegelaten, doch de naleving van bepaalde normen noopt tot de weigering om bepaalde taken te cumuleren met de revisorale opdracht	Frankrijk : geen andere activiteiten bij de cliënt wiens revisorale controle men uitvoert versus U.K. en Ierland waar cumulatie is toegelaten behoudens bij beursgenoteerde vennootschappen
Toezicht	commissaris zelf IBR/IRE (cf. art. 18ter, §2 wet 1953; K.B. 10 januari 1994)		in de eerste plaats bij de commissaris en de «audit firm» zelf. Deze laatste moet een toezichtssysteem opzetten waarbij de nadruk wordt gelegd op het gebruik van een geschreven beleidsverklaring terzake, tijdige communicatie en regelmatige opleiding, bijwerking van de beleidslijnen en intern toezicht. ⁵	toezicht SEC	Commissaris zelf: "reporting accountants have an obligation to evaluate circumstances and relationships and to then take appropriate action to eliminate any risks to independence or to reduce them to acceptable levels by application of safeguards."	

1. European Commission, Consultative paper on Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles, Brussels, 15 December 2000, 48 p.

2. Deze bevindingen zijn afkomstig uit C. TROLLIET, *L'Exercice de la Profession Comptable dans la CEE*, Paris, Edition comptables Malesherbes, 1994, 262 p. Aangezien deze publicatie reeds uit 1994 dateert, is het niet denkbeeldig dat aanzienlijke wijzigingen in het reglementair kader van deze landen werd aangebracht.

3. Zie in het bijzonder artikel 1 K.B. 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, B.S. 18 januari 1994, err. B.S. 22 april 1994, «Revisorale opdracht ... elke opdracht die ertoe strekt, met het oog op bekendmaking, een deskundig oordeel te geven over de getrouwheid en de waarachtigheid van een jaarrekening, van een tussentijdse boekhoudkundige staat, van een waardering of van andere economische en financiële informatie, verschaft door een onderneming of instelling...».

4. Op dit moment ontbreekt een duidelijke omschrijving hoe deze begrippen moeten worden geïnterpreteerd.

Non-audit prestaties	België	Europa	U.S.	International Federation of Accountants	Andere landen
	<i>Huidig stelsel</i>	<i>voorontwerp</i>	<i>Consultative paper¹</i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juni 2000)</i>
Boekhoudingsprestaties en ermee gerelateerde diensten	bij vaststelling van gebreken, beveelt het I.B.R. aan de gebreken te melden zonder zich te mengen in de beleidsmatige aspecten die onder de verantwoordelijkheid blijven van het bestuur.	De oude meldingsplicht omtrent de gebreken zal behouden blijven, doch er is geen ruimte tot het leveren van boekhoudkundige prestaties samen met het uitvoeren van de revisorale opdracht.	Altijd verboden tenzij slechts «technical or mechanical tasks of an informative nature only» en verlenen van «advisory information on alternative standards and methodologies which the audit client might wish to apply» ⁶	<p>tast onafhankelijkheid aan</p> <p>(A) Any service involving:</p> <p>(1) Maintaining or preparing the audit client's accounting records;</p> <p>(2) Preparing the audit client's financial statements that are filed with the Commission or form the basis of financial statements filed with the Commission; or</p> <p>(3) Preparing or originating source data underlying the audit client's financial statements.</p> <p>Op dit algemeen verbod bestaan evenwel een beperkt aantal uitzonderingen:</p> <p>(B) Notwithstanding paragraph</p> <p>(c) (4) (i) (A) of this section, the accountant's independence will not be impaired when the accountant provides these services:</p> <p>(1) In emergency or other unusual situations, provided the accountant does not undertake any managerial actions or make any managerial decisions; or</p>	Tast de onafhankelijke positie van de commissaris aan «Where a reporting accountant providing such assistance has made management decisions, the risk to independence cannot be resolved by any safeguard...»

5. of in de bewoordingen van regel 4.3.2.:

«(1) A Statutory Auditor should be required to set up and maintain a safeguarding system which is an integral part of this firm-wide management and internal control structure.

(2) The functioning of such a system should be properly documented so that it can be subject to quality assurance system.

(3) Generally, the safeguarding system of an Audit Firm would include:

(a) written independence policies which address current independence standards, threats to independence, and the safeguards related thereto;

(b) active and timely communication of the policies, and any changes to them, to each partner, manager and employee, including regular training and education thereon;

(c) appropriate procedures to be applied by partners, managers and employees in order to meet independence standards, both on a regular basis and in response to particular circumstances;

(d) designation of top-level audit professionals (partners) responsible for updating the policies, timely communication of those updates, and overseeing the adequate functioning of the safeguarding system;

(e) documentation for each Audit Client to show whether or not there were circumstances and facts which might have threatened the Statutory Auditor's independence, how potential threats were evaluated, and if significant threats were noted, what steps were taken to avoid, negate, or at least reduce the independence risk to an appropriate level; and

(f) internal monitoring of compliance with safeguarding policies.»

6. Rule 7.2.1 (2).

Non-audit prestaties	België		Europa	U.S.	International Federation of Accountants	Andere landen
	<i>Huidig stelsel</i>	<i>voorontwerp</i>	<i>Consultative paper⁷</i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juni 2000)</i>	
				<p>(2) For foreign divisions or subsidiaries of an audit client, provided that:</p> <p>(i) The services are limited, routine, or ministerial;</p> <p>(ii) It is impractical for the foreign division or subsidiary to make other arrangements;</p> <p>(iii) The foreign division or subsidiary is not material to the consolidated financial statements;</p> <p>(iv) The foreign division or subsidiary does not have employees capable or competent to perform the services;</p> <p>(v) The services performed are consistent with local professional ethics rules; and</p> <p>(vi) The fees for all such services collectively (for the entire group of companies) do not exceed the greater of 1% of the consolidated audit fee or \$10,000.</p>		
<p>Waarderingen en «fairness opinions»</p>	<p>De commissaris moet waken over zijn onafhankelijkheidspositie, nauwgezet toezicht; Volgende verrichting zijn niet toegelaten: waardering van de inbreng in natura in een vennootschap waarvan commissaris wist dat aandelen van de vennootschap aan anderen werden overgedragen waarmee de commissaris een samenwerkingsverband had.</p>	<p>verboden behoudens als wettelijke opdracht (waarderingen in natura blijven mogelijk cf. artikel 535 W. Venn.)</p>	<p>verboden wanneer «the valuation of amounts which are material in relation to the financial statements and where the valuation involves a significant degree of subjectivity inherent to the item concerned»⁷. «Materiality» en «subjectivity» worden evenwel niet gedefinieerd.</p>	<p>tast de onafhankelijkheid aan wanneer het resultaat van deze diensten, individueel of geaggregeerd materieel zijn in verhouding tot de financiële staten of wanneer de resultaten zullen gereviseerd worden door de revisor gedurende de revisie van de financiële staten van de cliënt.</p> <p>Uitzonderingen zijn:</p> <p>(1) The accounting firm's valuation expert reviews the work of the audit client or a specialist employed by the audit client, and the audit client or the specialist provides the primary support for the balances recorded in the client's financial statements;</p> <p>(2) The accounting firm's actuaries value an audit client's pension, other post-employment benefit, or similar liabilities, provided that the audit client has determined and taken responsibility for all significant assumptions and data;</p>	<p>Tast de onafhankelijke positie van de commissaris-revisor aan. «If client management does not accept full responsibility for the valuation, the risk to independence cannot be resolved».</p>	

7. Aanbeveling B.7.2.3. (2).

Non-audit prestaties	België		Europa	U.S.	International Federation of Accountants	Andere landen
	<i>Huidig stelsel</i>	<i>voorontwerp</i>	<i>Consultative paper</i> ¹	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juni 2000)</i>	
	De schijn is voldoende, enige fout in de waardering is niet vereist (Comm. van Beroep 103/4); objectieve grondslag voor prijszetting bepalen kan; als de prijs autonoom bindend door commissaris wordt bepaald wordt dit als een inmenging in het beheer beschouwd (Vademecum 1999, 203).			(3) The valuation is performed in the context of the planning and implementation of a tax-planning strategy or for tax compliance services; or (4) The valuation is for non-financial purposes where the results of the valuation do not affect the financial statements.		
Actuariële dienstverleningen	individuele evaluatie	verboden	Geen afzonderlijke vermelding; toepassing van de algemene beginselen.	Tasten in beginsel de onafhankelijkheid aan, tenzij (1) The audit client uses its own actuaries or third-party actuaries to provide management with the primary actuarial capabilities; (2) Management accepts responsibility for any significant actuarial methods and assumptions; and (3) The accountant's involvement is not continuous. of nog : (1) Assists management to develop appropriate methods, assumptions, and amounts for policy and loss reserves and other actuarial items presented in financial reports based on the audit client's historical experience, current practice, and future plans;		

Non-audit prestaties	België	Europa	U.S.	International Federation of Accountants	Andere landen
	<i>Huidig stelsel</i>	<i>voorontwerp</i>	<i>Consultative paper¹</i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juni 2000)</i>
				(2) Assists management in the conversion of financial statements from a statutory basis to one conforming with generally accepted accounting principles; (3) Analyzes actuarial considerations and alternatives in federal income tax planning; or (4) Assists management in the financial analysis of various matters, such as proposed new policies, new markets, business acquisitions, and reinsurance needs.	
Interne audit	<p>verboden, tenzij noodzakelijk in het kader van de revisorale opdracht doch in dat geval is er geen sprake meer van een «andere» dienstverlening. Bij vaststelling van gebreken, is het aanbevolen dat de commissaris de gebreken meldt doch er is geen inmening voor het overige.</p> <p>Beleidsbeslissingen blijven behoren tot de bevoegdheid van het bestuur.⁸</p>	Idem huidige stelsel.	<p>toegelaten, doch geen verantwoordelijkheid opnemen en bij revisorale controle de evaluatie vragen aan een andere commissaris die niet is betrokken geweest bij de revisorale controle noch bij de diensten inzake interne audit. Deze laatste revisorale controle mag luidens de nota wel geschieden door een andere commissaris die behoort tot hetzelfde kantoor. Deze regeling is van toepassing wanneer de interne audit wordt</p>	<p>Interne audit diensten zijn toegelaten indien het gepresteerde aantal uren beperkt blijft tot : 40% of the total hours expended on the audit client's internal audit activities in any one fiscal year, unless the audit client has less than \$200 million in total assets. (For purposes of this paragraph, the term internal audit services does not include operational internal audit services unrelated to the internal accounting controls, financial systems, or financial statements.);</p> <p>Andere audit prestaties die niet behoren tot «the internal accounting controls, financial systems, or financial statements, for an audit client» tasten de onafhankelijkheid aan tenzij: (1) The audit client's management has acknowledged in writing to the accounting firm and the audit client's audit committee, or if there is no such committee then the board of directors, the audit client's</p>	

8. De algemene controlenormen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren behandelen deze materie. In het Vademecum is dit als volgt verwoord:

«Onder voorbehoud van deze specifieke gevallen, die verband houden met de eisen van de autoriteiten, belast met de prudentiële controle, is de Raad van het Instituut tot volgende conclusie gekomen:

- het is niet uitgesloten dat een bedrijfsrevisor, weze het de commissaris-revisor, bepaalde taken inzake interne audit aanvaardt, teneinde tegemoet te komen aan een specifieke behoefte die klaar en duidelijk door de directie van de onderneming wordt verwoord. Deze opdracht, uitgeoefend door de commissaris-revisor, is een uitbreiding van de werkzaamheden, buiten hetgeen normalerwijze vereist is voor zijn wettelijke opdracht, om op die manier tegemoet te komen aan de specifieke behoeften inzake interne controle. Deze toestand is verenigbaar met de onafhankelijke uitoefening van de opdracht van commissaris-revisor, voor zover hij zijn volledige autonomie bij het vervullen van de vereiste werkzaamheden behoudt, zelfs indien het aanvaardbaar is dat de procedures voor de interne audit worden uitgewerkt in overleg met de directie.
- De interne-auditfunctie, begrepen in het organigram van de vennootschap is per definitie een permanente taak en impliceert - in het merendeel van de gevallen - een hiërarchische ondergeschiktheid. Dit houdt in dat een persoon of een orgaan van de vennootschap het recht heeft om dwingende instructies aan de persoon die deze functie uitoefent, op te leggen. Dergelijke specifieke en permanente opdracht dient als onverenigbaar te worden beschouwd met het uitoefenen van een mandaat van commissaris-revisor.

Non-audit prestaties	België		Europa	U.S.	International Federation of Accountants	Andere landen
	Huidig stelsel	voorontwerp	Consultative paper ¹	SEC rules effective 5-2-2001	(juni 2000)	
			gerapporteerd aan het management. Wanneer de interne audit rapportering geschiedt aan de raad van toezicht - die in het kader van dit document en na de wetwijziging omtrent het directiecomité in België kan gelijkgesteld worden met de raad van bestuur - eerder dan aan het management, geldt bovenstaande bijzondere regeling niet. Wel moet de commissaris aantonen dat hij oordeelkundig over de gevaren omtrent zelfcontrole heeft geoordeeld voor hij deze dienstverleningen heeft uitgevoerd	responsibility to establish and maintain a system of internal accounting controls in compliance with Section 13(b)(2) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m(b)(2)); (2) The audit client's management designates a competent employee or employees, preferably within senior management, to be responsible for the internal audit function; (3) The audit client's management determines the scope, risk, and frequency of internal audit activities, including those to be performed by the accountant; (4) The audit client's management evaluates the findings and results arising from the internal audit activities, including those performed by the accountant; (5) The audit client's management evaluates the adequacy of the audit procedures performed and the findings resulting from the performance of those procedures by, among other things, obtaining reports from the accountant; and (6) The audit client's management does not rely on the accountant's work as the primary basis for determining the adequacy of its internal controls.		
management taken	verboden	verboden	verboden	tast onafhankelijkheid aan: Acting, temporarily or permanently, as a director, officer, or employee of an audit client, or performing any decision-making, supervisory, or ongoing monitoring function for the audit client.	verboden	

Non-audit prestaties	België		Europa	U.S.	International Federation of Accountants	Andere landen
	Huidig stelsel	voorontwerp	Consultative paper ¹	SEC rules effective 5-2-2001	(juni 2000)	
human resources	individuele evaluatie	verboden	toegelaten mits zelfcontrole door de commissaris.	is toegelaten tenzij het behoort tot één van de volgende activiteiten die de facto leiden tot een quasi volledig verbod om dergelijke prestaties te leveren: (A) Searching for or seeking out prospective candidates for managerial, executive, or director positions; (B) Engaging in psychological testing, or other formal testing or evaluation programs; (C) Undertaking reference checks of prospective candidates for an executive or director position; (D) Acting as a negotiator on the audit client's behalf, such as determining position, status or title, compensation, fringe benefits, or other conditions of employment; or (E) Recommending, or advising the audit client to hire, a specific candidate for a specific job (except that an accounting firm may, upon request by the audit client, interview candidates and advise the audit client on the candidate's competence for financial accounting, administrative, or control positions).	«It is acceptable for a reporting accountant to advertise for and interview prospective staff and to produce a list of potential candidates. But, in every case, the decision as to whom to hire should be left to the client.»	
financiële dienstverlening	individuele evaluatie, doch gegeven de strenge reglementering inzake financiële diensten, rest de commissaris weinig ruimte tot dergelijke dienstverlening	verboden	geen bijzondere regels	tast de onafhankelijkheid aan ⁹	«Dealing in, or the active promotion of shares or other securities of an assurance client poses a risk to independence that cannot be resolved».	toegelaten in U.K. en Ierland (via trusteeship)

⁹ «Acting as a broker-dealer, promoter, or underwriter, on behalf of an audit client, making investment decisions on behalf of the audit client or otherwise having discretionary authority over an audit client's investments, executing a transaction to buy or sell an audit client's investment, or having custody of assets of the audit client, such as taking temporary possession of securities purchased by the audit client.

Non-audit prestaties	België	Europa	U.S.	International Federation of Accountants	Andere landen	
	<i>Huidig stelsel</i>	<i>voorontwerp</i>	<i>Consultative paper¹</i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juni 2000)</i>	
juridische dienstverlening	mag niet conflicteren met bescherming beroep van advocaat noch indruisen tegen de algemene regels inzake onafhankelijkheid	verboden	verboden zijn diensten die «in the resolution of litigation which involves matters that, in the aggregate, would reasonably be expected to have a material impact on the client's financial statements and significant degree of subjectivity inherent to the case concerned» ¹⁰	tast de onafhankelijkheid aan wanneer de dienstverlening moet toegelaten zijn tot de behandeling in de rechtbank.	Tast de onafhankelijkheid aan als «the amounts involved in relation to the financial statements, or the degree of subjectivity inherent in the case concerned is too high, the reporting accountant should refrain...». «Reporting accountant includes office professionals».	Duitsland laat de cumul van advocaat en commissaris toe doch de gemeenschappelijke uitoefening door één persoon is niet toegelaten wanneer het dezelfde cliënt betreft.
Expertises	individuele evaluatie	verboden	geen bijzondere regels	toegelaten doch de commissaris moet zelf beoordelen of de onafhankelijkheid in het gedrang wordt gebracht.		
opzetten en implementatie van financiële informatiesystemen	individuele evaluatie	verboden	toegelaten voor zover deze niet «turn key project consisting of software design, hardware configuration and the implementation of both» betreft en de cliënt de verantwoordelijkheid neemt voor het ontwerp en het implementatieproces en het gebruik van het systeem	tast de onafhankelijkheid aan wanneer deze systemen «Directly or indirectly operating, or supervising the operation of, the audit client's information system or managing the audit client's local area network. (B) Designing or implementing a hardware or software system that aggregates source data underlying the financial statements or generates information that is significant to the audit client's financial statements taken as a whole». ¹¹ Eén bijzondere uitzondering bestaat vervolgens in de dienstverlening omtrent de optimalisering inzake deze systemen, die voortspuit uit het feit dat de accountant bij de revisie verbeteringen aan het systeem kan duiden en deze dienstverlening de onafhankelijkheid niet aantast. ¹²		
andere	individuele evaluatie	Verboden	toetsen aan algemene onafhankelijkheidscriteria	toegelaten doch de commissaris moet zelf beoordelen of de onafhankelijkheid in het gedrang wordt gebracht.		

10. Aanbeveling B.7.2.5 (2).

11. Uitzonderingen: (1) The audit client's management has acknowledged in writing to the accounting firm and the audit client's audit committee, or if there is no such committee then the board of directors, the audit client's responsibility to establish and maintain a system of internal accounting controls in compliance with Section 13(b)(2) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m(b)(2));

(2) The audit client's management designates a competent employee or employees, preferably within senior management, with the responsibility to make all management decisions with respect to the design and implementation of the hardware or software system;

(3) The audit client's management makes all management decisions with respect to the design and implementation of the hardware or software system including, but not limited to, decisions concerning the systems to be evaluated and selected, the controls and system procedures to be implemented, the scope and timetable of system implementation, and the testing, training, and conversion plans;

(4) The audit client's management evaluates the adequacy and results of the design and implementation of the hardware or software system; and

(5) The audit client's management does not rely on the accountant's work as the primary basis for determining the adequacy of its internal controls and financial reporting systems.»

12. «(C) Nothing in this paragraph (c)(4)(ii) shall limit services an accountant performs in connection with the assessment, design, and implementation of internal accounting controls and risk management controls, provided the auditor does not act as an employee or perform management functions.»

HOGE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN

North Gate III Bur. 5.048-5.049
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail: CSPEHREB@skynet.be

Advies van 17 mei 2001 inzake de toetreding tot het beroep van accountant en belastingconsulent

Krachtlijnen

Deel I: *Algemene bedenkingen bij het voorontwerp van koninklijk besluit*

Deel II: *Commentaar op de artikelen van het voorontwerp van koninklijk besluit*

Bijlagen

krachtlijnen

Ontwerp van koninklijk besluit betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen voor accountant en/of belastingconsulent

Het voorontwerp van koninklijk besluit voor advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen overgemaakt door het Kabinet van de Minister van Economie neemt verschillende uitvoeringsmaatregelen bij de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Dit voorontwerp wil de vroeger ter uitvoering van de wet van 21 februari 1985 betreffende de herziening van het bedrijfsrevisoraat genomen bepalingen vervangen, te weten:

- enerzijds het koninklijk besluit van 20 april 1990 betreffende de stage van de kandidaat accountants;
- anderzijds het koninklijk besluit van 20 april 1990 houdende vaststelling van het programma en de voorwaarden van het bekwaamheidsexamen van accountant.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader van toepassing op de economische beroepen via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.¹

Gezien de zorg die de Hoge Raad voor de Economische Beroepen wenst te besteden aan de controle op de naleving van het algemeen belang en het maatschappelijk verkeer, wenst de Hoge Raad een

aantal punten onder de aandacht te brengen van de bevoegde Ministers, waarover zij in het kader van dit voorontwerp van koninklijk besluit uitgewerkt door de vertegenwoordigers van het Instituut voor Accountants en Belastingconsulenten (I.A.B.) een standpunt moeten bepalen:

1. Verzekering van de beroepsbekwaamheid van de accountants en de belastingconsulenten

Daar de Belgische wetgever niet gekozen heeft voor de aflevering van een «opleidingstitel»² door instellingen van het hoger onderwijs, heeft de Hoge Raad het ontwerp van koninklijk besluit onderzocht of de opleiding van accountants en belastingconsulenten aangepast is, gegeven de verschillende opdrachten die de Belgische wetgever hen oplegt. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is van oordeel dat het onontbeerlijk is dat het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten deze taak op zich neemt door te waarborgen dat het kwalitatief niveau van de personen die de titel van accountant en/of van belastingconsulent behalen, beantwoordt aan de verwachtingen van de ondernemingen, hun personeel en derden die geïnteresseerd zijn in boekhoudkundige en fiscale verslaggeving. De Hoge Raad houdt er aan te benadrukken dat het uiterst belangrijk is dat het Instituut voor Accountants en Belasting-

1. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

2. Onder opleidingstitel wordt verstaan de titel die toegang verleent tot het beroep, zonder een toelatingsexamen te moeten afleggen, noch stage te moeten lopen, noch een bekwaamheidsexamen te moeten afleggen.

consulenten de permanente taak tot behoud en zelfs de verbetering van de beroepsbekwaamheid van zijn leden, die het Instituut sinds zijn oprichting werd toebedeeld, zou kunnen voortzetten.

2. Rekening houden met vroegere opleidingen van de kandidaten van het toelatingsexamen

De Hoge Raad beklemtoont de noodzaak bij de vaststelling van de vakken van het toelatingsexamen rekening te houden met de kennis die de kandidaat-accountants en/of belastingconsulenten hebben verworven in hun vroegere opleiding.

Het in overweging nemen van de vroegere opleiding geldt, volgens de Hoge Raad, zowel voor de houders van een diploma van hoger onderwijs van het lange type als voor de houders van een diploma van hoger onderwijs van het korte type.

3. Verlenen van vrijstellingen voor het toelatingsexamen

Het is van belang dat het Instituut van Accountants en Belastingconsulenten vertrouwen zou kunnen hebben in de opleiding die de kandidaten voor het toelatingsexamen werd verstrekt in wettelijk erkende onderwijsinstellingen die aangepast onderwijs verlenen en er rekening mee houdt in het kader van het toelatingsexamen dat toegang verleent tot de stage van accountant en/of belastingconsulent. De toepassing van dit principe zou moeten toelaten de rechtszekerheid voor de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten te waarborgen.

Dit rechtvaardigt eveneens de inrichting van een systeem van vrijstellingen waar alle kandidaten accountants en/of belastingconsulenten bedoeld in artikel 19, 3° van de wet van 22 april 1999 een beroep op zullen kunnen doen. De krachtlijnen van dit systeem van vrijstellingen moeten volgens de Hoge Raad vastgelegd worden in een voor advies overlegd koninklijk besluit.

De Hoge Raad vestigt de aandacht op de noodzaak dat dergelijke inrichting van een procedure voor toekenning van vrij-

stellingen systematisch zou zijn en, in de mate van het mogelijke, elke vorm van subjectiviteit vermijdt.

4. Rekening houden met de eigenheden van de verschillende Instituten en toch streven naar een toenadering tussen de economische beroepen

Doordat het tableau van de leden van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten bestaat enerzijds uit accountants en anderzijds uit belastingconsulenten, heeft de Hoge Raad het voorontwerp van koninklijk besluit vanuit twee invalshoeken onderzocht:

- de (eventueel) aangebrachte of aan te brengen wijzigingen op het niveau van de toetreding tot het beroep van accountant ;
- de juiste aard van de nieuwe bepalingen voorgesteld voor de belastingconsulenten.

Dit onderzoek werd in het bijzonder gevoerd door vergelijking met de op de accountants of bedrijfsrevisoren thans geldende bepalingen. De Hoge Raad heeft het voorontwerp van koninklijk besluit onderzocht in het licht van een eventuele toenadering tussen de Instituten. De toetreding tot het beroep vormt de eerste fase in dit toenaderingsproces.

5. De bevoegdheden en de middelen van de Stagecommissie

De Hoge Raad is van mening dat de Stagecommissie van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten in de komende jaren een doorslaggevende rol moet spelen. Het is dan ook belangrijk opnieuw de bevoegdheden en de middelen te bepalen die aan deze commissie verleend werden.

6. Openheid van het Instituut naar de academische wereld

De Hoge Raad stelt het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten voor de werking van de Stagecommissie zo aan te passen dat deze baat heeft bij een inbreng van buiten het I.A.B. Zo moet ook gewaakt worden over de open-

heid van de toetredingsprocedure tot het beroep jegens de pas afgestudeerde sta-gekandidaten die accountant en/of belastingconsulent willen worden.

7. Gevolgen van de verklaring van Bologna

De Hoge Raad stelt vast dat het voorontwerp van koninklijk besluit opgesteld werd op basis van de hypothese van de huidige stand van het Belgische onderwijs, te weten het samengaan van onderwijs verstrekt door een universiteit en onderwijs verstrekt door instellingen buiten de universiteiten die van het korte type en van het lange type kunnen zijn. De Hoge Raad stelt vast dat de voor advies overgemaakte tekst is gesteund op de huidige benadering van het onderwijs in België. Desgevallend, zal het aan de bevoegde Ministers toekomen vast te stellen of het koninklijk besluit, zoals het is overgelegd, van kracht zal blijven na de inwerkingtreding in België van de door de Verklaring van Bologna voorgestelde bepalingen.

* *
*

Het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen bestaat uit twee delen. Het eerste deel bespreekt de conceptuele aspecten waartoe de basisvakken van het toelatingsexamen van accountant en belastingconsulent, de vrijstellingen die de kandidaten-accountant en belastingconsulent kunnen bekomen in het kader van het toelatingsexamen en het statuut van de Stagecommissie van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, behoren.

Andere aspecten worden opgenomen in het tweede deel van het advies van de Hoge Raad dat bestaat uit een artikelsgewijze commentaar van het voorontwerp van koninklijk besluit.

* *
*

Alle overwegingen in dit advies werden door de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen unaniem genomen.

Deel I: algemene bedenkingen bij het voorontwerp van koninklijk besluit

Naar aanleiding van het onderzoek van het voorontwerp van koninklijk besluit waartoe de Hoge Raad is overgegaan, werden door hem drie fundamentele elementen onderscheiden:

- de basisvakken van het toelatingsexamen van accountants en belastingconsulenten;
- de vrijstellingen die de kandidaat-accountants en kandidaat-belastingconsulenten bij het toelatingsexamen kunnen bekomen;
- het statuut van de Stagecommissie van het Instituut voor Accountants en Belastingconsulenten.

I. De basisvakken van het toelatingsexamen van accountants en belastingconsulenten

De Hoge Raad stelt in het algemeen vast dat het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit de materies van het toelatingsexamen in artikel 3, § 1 (voor wat de accountants betreft) en § 2 (voor wat de belastingconsulenten betreft) opsomt.

De Hoge Raad is verheugd dat deze lijst van vakken waarover de accountants tijdens het toelatingsexamen zal onderzocht worden nauw aansluit³ bij de vakken opgesomd bij het toelatingsexamen tot bedrijfsrevisor (artikel 15, § 2 van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren).

De Hoge Raad meent dat deze benadering constructief is in het licht van de toenadering van de Instituten waarover sprake is in de voorbereidende werkzaamheden op de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

Wat de belastingconsulenten betreft, lijkt het daarentegen moeilijk, rekening houdend met het aantal vakken van het toelatingsexamen, op termijn een gemeenschappelijke stage in te stellen voor bedrijfsrevisoren en belastingconsulenten.

Deze vaststelling vormt evenwel geen bijzonder probleem daar, op grond van artikel 19, 3^e lid, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige

en fiscale beroepen, niet aan dezelfde persoon de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en van belastingconsulent kan verleend worden.

A. Wat de accountants betreft

1. Het vak «boekhoudrecht» komt op twee plaatsen voor: onder het derde gedachtenstreepje «algemene boekhouding, met inbegrip van de wetgeving op de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen» en onder het zevende gedachtenstreepje «normen voor de opstelling van de jaarrekeningen en de geconsolideerde jaarrekeningen alsmede de methoden voor de waardering van activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat» van §1 van artikel 3 van het voorontwerp van koninklijk besluit.

De Hoge Raad stelt voor de inhoud van de derde materie te beperken tot de «algemene boekhouding» en de inhoud van het zevende gedachtenstreepje te preciseren door «wetgeving met betrekking tot de jaarrekeningen en de geconsolideerde rekeningen»⁴ te vermelden of nog, meer algemeen, «boekhoudrecht».

Volgens de Hoge Raad zou het daarentegen niet gepast zijn het boekhoudrecht bij het vennootschapsrecht onder te brengen, aangezien sommige kandidaten een grondige opleiding in vennootschapsrecht zouden kunnen gevolgd hebben zonder daarom het boekhoudrecht voldoende te kennen.

2. Wat het twaalfde gedachtenstreepje van het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit betreft, stelt de Hoge Raad in verband met de materie «rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende accountancy, belastingconsultancy en de wettelijke controle van boekhoudbescheiden» vast dat:

- de benaming van de materie gewijzigd werd in vergelijking met de analoge bepaling vervat in het koninklijk besluit van 20 april 1990 tot vaststelling van het programma en de voorwaarden van het examen van accountant ;
- de benaming van de materie was (op basis van het koninklijk besluit van 20 april 1990) en is (op basis van het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit) verschillend

3. Het kan nuttig zijn bijlage I van dit advies omtrent de vergelijking van de twee bepalingen te raadplegen.

4. Bij wijze van vergelijking wordt de benadering zoals gekozen door het Instituut van Bedrijfsrevisoren, in het kader van de omzetting van de achtste Richtlijn vermeld. Deze bestaat uit de materie «wetgeving met betrekking tot de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening» (Vademecum IBR, Uitg. 1999, blz. 57).

van die van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 van toepassing op de kandidaat-bedrijfsrevisoren.

Omwille van de coherentie houdt de Hoge Raad er aan de aandacht van de bevoegde Ministers te vestigen op de keuze tussen de twee hierna voorgestelde benaderingen:

a) Benadering *de lege lata*

De letterlijke tekstinterpretatie van de achtste Europese richtlijn wijst uit dat noch de accountants, noch de belastingconsulenten aan de bepalingen van de richtlijn onderworpen zijn vermits ze niet belast zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening⁵.

Het past nochtans te beklemtonen dat de Belgische wetgever de externe accountants in bepaalde gevallen met de wettelijke controle van de jaarrekening heeft belast. Bij wijze van voorbeeld vermeldt de Hoge Raad de onderzoeks- en controlebevoegdheid waarover iedere vennoot van een vennootschap beschikt wanneer geen commissaris moet wor-

5. Uit paragraaf 1 van artikel 1 van de achtste Richtlijn blijkt dat de door de bedoelde richtlijn vastgestelde coördinatiemaatregelen van toepassing zijn op de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de Lidstaten betreffende de personen die belast zijn met:

- a) de wettelijke controle van de jaarrekening van vennootschappen en het onderzoek naar de overeenstemming tussen het jaarverslag en de jaarrekening voor zover deze controle en dit onderzoek voorgeschreven zijn door het Gemeenschapsrecht, bedoeld in artikel 51 van de vierde Europese Richtlijn inzake boekhouding (78/660/EEG);
- b) de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van een geheel van ondernemingen en het onderzoek naar de overeenstemming van het geconsolideerde jaarverslag met deze geconsolideerde jaarrekening, voor zover deze controle en dit onderzoek voorgeschreven zijn door het Gemeenschapsrecht, bedoeld in artikel 37 van de zevende Europese Richtlijn inzake boekhouding (83/349/EEG).

6. Het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 over de toetreding tot het beroep van de kandidaat-bedrijfsrevisoren bevat inderdaad geen uitdrukkelijke gedrags- en beroepsregels betreffende accountancy of belastingconsultancy.

den benoemd en waarbij artikel 166 van het Wetboek van vennootschappen bepaalt dat hij zich kan laten vertegenwoordigen door een accountant.

Deze benadering *de lege lata* zou dan logisch leiden tot een verfijning van de omschrijving van de materie «rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende accountancy, belastingconsultancy en de wettelijke controle van boekhoudbescheiden» overgenomen (maar aangevuld) uit de achtste Richtlijn.

In het kader van deze benadering zouden de bevoegde Ministers voor wat het twaalfde gedachtenstreepje betreft, kunnen opteren voor een beschrijving van de materie die nauwer aansluit bij de Belgische realiteit. Dit zou neerkomen op het uitdrukkelijk vermelden van de beroepsnormen (meestal gelijk voor het IBR en het IAB) in verband met de door de wetgever aan de accountants opgelegde opdrachten.

De keuze voor dergelijke benadering zou kunnen toelaten een volgend opschrift te weerhouden: «rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende accountancy, belastingconsultancy en andere wettelijke opdrachten van de accountant en de belastingconsulent».

De Hoge Raad wenst aan te stippen dat, in het kader van deze benadering, de uitdrukking «andere wettelijke opdrachten van de accountant en de belastingconsulent», opdrachten van onderzoek van de jaarrekeningen zou kunnen inhouden in de mate waarin de wetgever dit soort opdrachten zou toevertrouwd hebben aan de accountants.

b) Benadering *de lege ferenda*

Een andere mogelijkheid zou er kunnen uit bestaan een benadering *de lege ferenda* voor te staan die evenwel noopt tot een wijziging van de huidige wettelijke bepalingen.

Zoals hierboven aangehaald, heeft de Hoge Raad aandacht voor het feit dat de lijst van de materies waarover de kandidaat-accountants zullen ondervraagd worden bij het toelatingsexamen nauw

zou kunnen aansluiten bij de materies die opgesomd worden voor het toelatingsexamen van kandidaat-bedrijfsrevisoren.

In het licht van de toenadering tussen de Instituten, vermeld in de voorbereidende werkzaamheden van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, heeft de Hoge Raad zich tot doel gesteld te ijveren dat nieuwe bepalingen niet met zich mee zouden brengen dat de toenadering tussen de Instituten wordt bemoeilijkt of zelfs wordt verhinderd.

Volgens de benadering *de lege ferenda*, zouden de bevoegde ministeriële overheden ertoe gebracht kunnen worden de benaming van de materie vermeld bij het twaalfde gedachtenstreepje als dusdanig te behouden.

De Hoge Raad merkt evenwel op dat de inhoud van de materie beschreven in het voorontwerp van koninklijk besluit verschilt van die van de achtste richtlijn inzake de volgende bepalingen, evenwel zonder de compatibiliteit in het gedrang te brengen:

- Europese richtlijn en KB 13 oktober 1987 (bedrijfsrevisoren): «Rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende de wettelijke controle van boekhoudbescheiden en de daarmee belaste controleurs» ;
- KB van 20 april 1990: «Rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels *betreffende accountancy* en de wettelijke controle van boekhoudbescheiden» ;
- Voor advies voorgelegd voorontwerp van KB: « Rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels *betreffende accountancy, belastingconsultancy* en de wettelijke controle van boekhoudbescheiden».

De Hoge Raad wenst daarenboven de aandacht te vestigen op het feit dat deze materie van het toelatingsexamen moeilijker kan lijken voor de accountants dan voor de bedrijfsrevisoren⁶.

Tot slot is het van belang te benadrukken dat de keuze van de benadering niet zonder gevolgen is voor de draagwijdte van het toelatingsexamen voor belastingconsulenten (cf. infra punt B.2).

B. Wat de belastingconsulenten betreft

1) De term «vrijstelling», opgenomen in de §2 van artikel 3 van het voorontwerp van koninklijk besluit kan, volgens de Hoge Raad, leiden tot verwarring vermits er ook sprake is van (voorwaardelijke) vrijstellingen in artikel 3, § 4 van het koninklijk besluit.

Het lijkt daarentegen moeilijk, rekening houdend met het aantal vakken van het toelatingsexamen, op termijn een gemeenschappelijke stage in te stellen voor bedrijfsrevisoren en belastingconsulenten. Deze vaststelling vormt evenwel geen probleem daar, op grond van artikel 19, 3^e lid, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, niet aan dezelfde persoon de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en van belastingconsulent kan verleend worden.

2) De Hoge Raad stelt zich overigens vragen bij de gepastheid om de lijst van de niet af te leggen vakken op te sommen, terwijl het even gemakkelijk zou zijn de lijst van de vakken af te leggen door de belastingconsulenten op te geven.

Dit voorstel kan niet alleen de duidelijkheid ten goede komen, maar bovendien het voordeel hebben – indien de hierboven behandelde benadering *de lege lata* zou weerhouden worden – de materie «Rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende *accountancy*, *belastingconsultancy* en de wettelijke controle van boekhoudbescheiden» derwijze te verfijnen dat de draagwijdte van deze materie beperkt wordt tot de opdrachten van de belastingconsulent.

Het opschrift zou dehalve als volgt kunnen luiden: «Rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende *accountancy*, *belastingconsultancy* en de andere wettelijke opdrachten van de belastingconsulent».

In de mate dat de benadering *de lege ferenda* moet worden gevolgd, vloeit hieruit derhalve voort dat het toelatingsexamen inzake de materie «Rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende *accountancy*, *belastingconsultancy* en de wettelijke controle van boekhoudbescheiden» gezamenlijk voor de accountants en de

belastingconsulenten wordt georganiseerd. De Hoge Raad vraagt zich af of het noodzakelijk is de toelatingsproef voor de belastingconsulenten uit te breiden tot materies die geen verband houden met de opdrachten van de belastingconsulent.

In de mate dat de benadering *de lege lata* moet worden gevolgd, en rekening houdend met de verschillende draagwijdte van de materie «rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende *accountancy*, *belastingconsultancy* en andere wettelijke opdrachten van de accountant en/of de belastingconsulent» naarmate de kandidaat bij het toelatingsexamen accountant (en belastingconsulent) (materies bedoeld onder §1 van artikel 3) of belastingconsulent (materies bedoeld onder §3 van artikel 3) wenst te worden, zou het toelatingsexamen aangepast kunnen worden om rekening te houden met de specificiteiten van ieder beroep.

3) De Hoge Raad is van mening dat het toelatingsexamen van de belastingconsulenten een proef over de verschillende «fiscale» takken moet bevatten, zoals gebeurt voor de kandidaat-accountants voor de verschillende «boekhoudkundige» takken, opdat men er zich kan van vergewissen dat de kandidaten belastingconsulent over een minimum aan kennis beschikken vooraleer de stage van drie jaar aan te vatten.

De Hoge Raad stelt derhalve voor het elfde gedachtenstreepje «belastingrecht (directe en indirecte belastingen)» te vervangen door de volgende onderverdelingen van belastingrecht:

- algemene beginselen van fiscaal recht
- personenbelasting
- vennootschapsbelasting
- belasting op de toegevoegde waarde
- beginselen van registratie- en successierecht
- beginselen van regionale en lokale belastingen
- beginselen van Europees en internationaal fiscaal recht
- fiscale procedure.

In het geval een systeem van vrijstellingen moet worden ingevoerd (Infra punt II), dan stelt de Hoge Raad in dat perspectief voor dat wanneer een kandidaat

vrijgesteld is van drie fiscale basisvakken (te weten: «personenbelasting», «vennootschapsbelasting» en «belasting op de toegevoegde waarde»), de betrokkene zeker ook zou vrijgesteld zijn voor het basisvak «algemene beginselen van fiscaal recht».

In de mate dat een accountant dezelfde kennis van de fiscale vakken moet hebben (zelfde mate van diepgang) als de belastingconsulenten die niet de dubbele hoedanigheid van accountant en belastingconsulent wensen, meent de Hoge Raad dat het toelatingsexamen van accountant, naar analogie van wat voor de belastingconsulenten aanbevolen wordt, een proef zou moeten bevatten over de verschillende takken van het belastingrecht.

Om het toelatingsexamen van accountants niet te overbelasten en toch rekening te houden met de specificiteit van het beroep van belastingconsulent, stelt de Hoge Raad bovendien voor om de kandidaat accountant die niet geslaagd is voor het geheel van de fiscale vakken niettemin zijn stage van drie jaar te laten aanvangen, onder voorbehoud van het slagen voor het examen van «algemene beginselen van fiscaal recht».

Voor zover de kandidaat accountant slaagt voor het examen van de verschillende fiscale vakken in de sessie die volgt op het begin van zijn stage, zou het deel van de stage dat al volbracht is in aanmerking kunnen komen voor de berekening van de drie jaar stage.

II. De vrijstellingen die de kandidaat-accountants of kandidaat-belastingconsulenten bij het toelatingsexamen bekomen

Het koninklijk besluit van 20 april 1990 tot vaststelling van het programma en de voorwaarden van het bekwaamheidsexamen van accountant liet de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten toe (artikel 4) vrijstellingen voor het examen toe te kennen voor de theoretische kennis van de vakken die uitdrukkelijk op hun diploma vermeld waren.

Die bepaling werd in het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit overgenomen (artikel 3, § 4) zonder significante wijzigingen aan te brengen:

- de principiële beslissing over de criteria die moeten toelaten het aantal uren na te gaan dat een student gevolgd heeft in een welbepaalde materie wordt door de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten op een unilaterale wijze genomen ;
- de latere toepassing, geval per geval, van de door de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten genomen principiële beslissing inzake vrij te stellen materies wordt uitsluitend door dezelfde Raad van het Instituut beoordeeld.

A. Het nut van het koninklijk besluit van 22 november 1990

In de huidige stand van zaken bestaat er overigens een koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en van de kandidaat-belastingconsulenten (verschillende malen gewijzigd, de laatste maal door het koninklijk besluit van 4 mei 1999).

Een in bijlage bij voornoemd koninklijk besluit opgenomen lijst van diploma's bepaalt welke opleidingen de houders ervan toegang verlenen tot het toelatingsexamen voor accountant of belastingconsulent.

De Hoge Raad stelt vast dat tot op heden:

- de in bijlage bij het koninklijk besluit opgenomen lijst opgevat is als een opsomming van onderwijsinstellingen die diploma's uitreiken die de houders ervan toelaten deel te nemen aan het toelatingsexamen om naderhand accountant en/of belastingconsulent te worden. Die lijst werd in geen geval opgesteld in functie van eventuele vrijstellingen gekoppeld aan een in de lijst opgenomen diploma ;
- er blijkbaar geen periodieke evaluatie gebeurd is van de lijst van onderwijsinstellingen die in de bijlage bij voormeld koninklijk besluit opgenomen zijn.

Volgens de Hoge Raad voor de Economische Beroepen is het van belang dat de draagwijdte van dit koninklijk besluit duidelijk afgebakend wordt om elke kandidaat voor het toelatingsexamen inzake de principes van vrijstellingen eenzelfde behandeling te kunnen waarborgen. De krachtlijnen van het systeem van vrijstellingen moeten opgenomen worden in het voor advies voorgelegd koninklijk besluit.

Voor zover er inderdaad effectief een systeem van vrijstellingen toegepast wordt door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, wenst de Hoge Raad daarenboven de aandacht te vestigen op het feit dat de draagwijdte van het koninklijk besluit van 22 november 1990 dusdanig zou kunnen herzien worden dat elke vrijstelling per diploma in het koninklijk besluit zou opgenomen worden. De bevoegde Ministers zouden ook kunnen kiezen voor de vervanging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 door een nieuw koninklijk besluit dat zou beantwoorden aan de in het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit duidelijk omschreven doelstellingen.

Om klaarheid te scheppen in de vrijstellingen verbonden aan elk diploma, zou het passen dat in het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit of in het koninklijk besluit van 22 november 1990 verduidelijkt wordt dat de studenten deze vrijstellingen genieten die gelden op het moment van hun eerste inschrijving aan de onderwijsinstelling.

De Hoge Raad acht het wenselijk aan de bevoegde ministeriële overheden voor te stellen om aan te dringen op een regelmatige herziening van de lijst van onderwijsinstellingen en hun in het koninklijk besluit opgenomen diploma's, rekening houdend met de evolutie van de noden van het beroep.

Gezien die verschillende opmerkingen, wordt aldus voorgesteld het koninklijk besluit van 22 november 1990 te vervangen door een nieuw koninklijk besluit, opgesteld in de zin van het bij de Hoge Raad voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit. Het koninklijk besluit van 22 november 1990 zou gedurende een overgangperiode kunnen behouden blijven om de instellingen van hoger onderwijs toe te laten hun dossier in te

dienen om in het nieuw koninklijk besluit opgenomen te worden. Dat dossier zou moeten ingediend worden bij de diensten van de Minister van Economie en diensten van de Minister van Landbouw en Middenstand opdat deze er zich van zouden vergewissen dat de onderwijsinstellingen die een dossier indienen wel degelijk één (of meerdere) diploma('s) uitreiken die beantwoorden aan de criteria vastgesteld in artikel 19, 3° van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

B. De noodzaak van het invoeren van een regime van automatische vrijstellingen

De Hoge Raad is van mening dat een systeem van automatische vrijstellingen (gehele of gedeeltelijke) die verbonden zijn aan de verschillende opleidingen moet ingevoerd worden.

1) Invoering van een regime van toekenning van vrijstellingen

De Hoge Raad is de mening toegedaan dat het logisch is te kiezen voor een verschillende behandeling naargelang de kandidaat houder is van een diploma van hoger onderwijs dat bestaat uit twee cycli (universitair en hoger onderwijs van het lange type) of een diploma van hoger onderwijs van het korte type, rekening houdend met het verschil in benadering en beoogde doelstellingen van die twee soorten onderwijsinstellingen.

De Hoge Raad wenst evenwel aan te stippen dat, in het licht van de respectievelijke kenmerken van enerzijds de diploma's uitgereikt door de universiteiten en door de instellingen van hoger onderwijs van het lange type en anderzijds door de instellingen van hoger onderwijs van het korte type, moet gestreefd worden naar een evenwichtige behandeling van de twee verschillende soorten opleiding bij de invoering van een systeem van vrijstellingen.

a) Over het universitair en het hiermee gelijkgesteld onderwijs (hoger onderwijs van het lange type (minstens twee cycli van ieder twee jaar)

De Hoge Raad is voorstander van een gelijkaardige benadering als die gehanteerd door het Instituut der Bedrijfs-

revisoren (Vademecum, Uitg. 1999, blz. 55-57): de vrijstellingen worden automatisch verleend in zoverre het aantal uren gevolgde colleges aan een universitaire instelling (of gelijkgesteld) overeenkomt met de criteria vastgesteld door de Raad van het Instituut van Accountants en Bedrijfsrevisoren, na advies van de Hoge Raad van de Economische Beroepen.

De Hoge Raad wenst voor te stellen aan de Regering om een nieuw artikel in te voegen (bijvoorbeeld tussen de huidige artikelen 57 en 58) dat de termijn vermeldt (*van 6 maand*) waarbinnen het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten de bepalingen inzake de toekenning van vrijstellingen aan de Hoge Raad van Economische Beroepen zou voorleggen.

Voor zover de houder van een diploma van hoger onderwijs bestaande uit twee studiecycli, uitgereikt door een universiteit, een instelling van economisch onderwijs van universitair niveau, opgericht of erkend door de Staat of door de examencommissie, over een aanvullend diploma (van een tweede of derde cyclus) beschikt, uitgereikt door dezelfde onderwijsinstellingen, meent de Hoge Raad dat de betrokken kandidaat ook vrijstellingen moeten kunnen toegekend worden als dit (bijkomend) diploma één of meer materies vermeldt die deel uitmaken van het toelatingsprogramma.

Tenslotte, wanneer een kandidaat accountant en/of belastingconsulent, houder van een diploma van hoger onderwijs dat uit twee studiecycli bestaat, vrijstelling bekomt voor de drie belangrijke fiscale vakken («personenbelasting», «vennootschapsbelasting» en «belasting op de toegevoegde waarde»), is de Hoge Raad voorstander om een bepaling in te lassen die vaststelt dat de kandidaat de facto de vrijstelling voor «algemene beginselen van fiscaal recht» bekomt.

b) Over het hoger onderwijs van het korte type (graduaat dat bestaat uit een driejarige opleiding)

De Hoge Raad is van mening dat vrijstellingen zouden moeten verleend worden aan alle kandidaten houder van een diploma van hoger onderwijs van het

korte type bedoeld in artikel 19, 3° van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Die vrijstellingen zouden de basisvakken betreffen die in het kader van hun opleiding uitgediept werden, ongeacht het aantal uren of het aantal studiepunten dat aan die materies besteed werd.

In de mate de onderwezen materies maar ook het aantal aan elk van die materies bestede uren verschillen van één instelling van hoger onderwijs van het korte type tegenover een andere instelling, stelt de Hoge Raad een systeem van vrijstellingen in twee stappen voor:

- vrijstellingen bepaald in het voor advies voorgelegd koninklijk besluit, toepasbaar op de houders van alle diploma's van hoger onderwijs vermeld in artikel 19, 3° van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, ongeacht het aantal aan die materies bestede uren of het aantal studiepunten.

Die vrijstellingen moeten in aantal beperkt worden vermits ze enkel de **in alle instellingen van hoger onderwijs van het korte type gegeven basisvakken** vermeld in artikel 19, 3° van de wet van 22 april 1999 betreffen. De lijst met de onderwijsinstellingen zou opgenomen worden in een afzonderlijk koninklijk besluit (zie punt A betreffende het koninklijk besluit van 22 november 1990).

- Wat de **graduaten boekhouding** betreft, zou men een algemene vrijstelling voor volgende materies kunnen aannemen:
 - * algemene boekhouding (maar met uitzondering van de wetgeving op de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen en dit wegens de meer juridische benadering waardoor deze materie past bij het examen dat het boekhoudrecht toetst)
 - * analytische bedrijfsboekhouding en management accounting
 - * algemene beginselen van belastingrecht
 - * organisatie van de boekhoudingsdiensten en van de administratieve diensten van de onderneming
 - * informatiesystemen en informatica

- Wat de **graduaten in fiscaliteit** betreft, zou men kunnen denken aan een algemene vrijstelling voor volgende materies:

- * algemene beginselen van belastingrecht
- * personenbelasting
- * vennootschapsbelasting
- * belasting op de toegevoegde waarde
- * informatiesystemen en informatica

- Wat de **graduaten in recht** betreft, zou men een algemene vrijstelling voor volgende materies kunnen overwegen:

- * algemene beginselen van belastingrecht
- * beginselen van burgerlijk en handelsrecht
- * beginselen van arbeids- en sociaal zekerheidsrecht

- Sommige diploma's van hoger onderwijs van het korte type zouden hun houder kunnen toelaten om **bijkomende vrijstellingen**, verleend door de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, op basis van objectieve criteria (zoals, bijvoorbeeld, het aantal uren en/of de minimum te behandelen materies), te bekomen.

Terzake zou het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit het algemeen kader van het in te voeren systeem van vrijstellingen moeten vastleggen om de Raad van het Instituut van Accountants en Belastingconsulenten toe te laten bijkomende vrijstellingen te verlenen met behoud van objectiviteit en zekerheid eigen aan een evenwichtig systeem van vrijstellingen.

Het onderzoek van de individuele dossiers zou door de Stagecommissie moeten worden uitgevoerd op basis van criteria voor het toekennen van vrijstellingen die zijn vastgesteld door de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten.

Zo zou bijvoorbeeld de gegradueerde in boekhouding (richting fiscaliteit) die zijn diploma behaald heeft in een instelling van het korte type dat beantwoordt aan de in vorige alinea's opge-

nomen voorwaarden, bijkomende vrijstellingen moeten kunnen bekomen voor zover de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, op basis van objectieve criteria vastgesteld in het voor advies voorgelegd koninklijk besluit, meent dat wat één of verschillende materies betreft de kandidaat-accountant en/of belastingconsulent het te verwachten niveau heeft bij aangaan van de stage.

De Hoge Raad wenst inzake deze materie de aandacht van de bevoegde ministers te vestigen op het feit dat uit hoger vermelde uiteenzetting het belang kan blijken om toe te zien op het opzetten van een systeem dat een evenwichtige behandeling waarborgt tussen de diploma's uitgereikt enerzijds door de universiteiten en de instellingen voor hoger onderwijs van het lange type en anderzijds door instellingen van hoger onderwijs van het korte type.

Volgens de Hoge Raad is het onontbeerlijk dat de leden van de Stagecommissie van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten op regelmatige tijdstippen contact hebben met de betrokken onderwijsinstellingen. Deze ontmoetingen zouden moeten bijdragen tot een afstemming van de opleiding van de verschillende onderwijsinstellingen en de eisen van het beroep.

Die bijkomende vrijstellingen zouden enkel voor een in de tijd beperkte periode moeten toegekend worden om te vermijden dat de lijst van vrijstellingen voortdurend cumuleert. De door de studenten verworven rechten in de loop van de opleiding moeten echter worden gevrijwaard.

2) Kader voor de invoering van een systeem van toekenning van vrijstellingen

• De Hoge Raad is van mening dat het wenselijk zou zijn dat het voorgelegd koninklijk besluit een duidelijk onderscheid zou invoeren tussen de bevoegdheden van het orgaan dat belast is met de principiële beslissingen inzake de vrijstellingen en die van het orgaan dat belast is met het *in concreto* toepassen van die principiële beslissingen.

Die delegatie inzake de toepassing van de door de Raad van het Instituut van de

Accountants en de Belastingconsulenten genomen principiële beslissingen zou kunnen toekomen aan de Stagecommissie, naar analogie bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren⁷, of aan een andere speciaal daartoe opgerichte Commissie.

Daarnaast meent de Hoge Raad dat het belangrijk is een overlegkader met de universiteiten, de instellingen van hoger onderwijs van het lange type en het korte type te voorzien om de doorzichtigheid van het binnen het I.A.B. opgezet systeem te waarborgen. Een gestructureerd overleg zou kunnen verzekerd worden door de oprichting van een permanente Commissie, bestaande uit vertegenwoordigers van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en vertegenwoordigers van de academische wereld.

• Tenslotte, voor zover het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten de procedure voor het toekennen van vrijstellingen werkelijk wil toepassen, zou het wenselijk zijn een aantal praktische voorwaarden die borg kunnen staan voor een systematische toepassing van de vrijstellingsprocedure duidelijk te vermelden.

Het koninklijk besluit zou de te volgen procedure voor het indienen van een dossier, de termijn waarbinnen het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten zijn antwoord moet geven, de motivatieplicht in geval van weigering van de vrijstelling door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, de voorwaarden waarbij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten niet moet antwoorden binnen de door het koninklijk besluit gestelde termijn (bijvoorbeeld bij automatische weigering), het verschaffen van een zekere informatie rond de vrijstellingen verleend aan studenten, moeten beschrijven. Hierbij verwijst de Hoge Raad, bij wijze van voorbeeld, naar de Canadese internetsite van het ICCA⁸ die een verbinding legt met elke universitaire instelling die een titel aflevert die toelaat *certified accountant* te worden alsook een beschrijving van de lessenprogramma's voor elk van die universiteiten geeft.

Ook wenst de Hoge Raad dat (in de slotbepalingen) de termijn zou vermeld worden waarbinnen het Instituut van de

Accountants en de Belastingconsulenten de praktische voorwaarden inzake de vrijstellingen aan de Hoge Raad moet voorleggen (bijvoorbeeld, uiterlijk zes maanden na publicatie van het koninklijk besluit in het Belgisch Staatsblad).

III. Het statuut van de Stagecommissie van het IAB

A. Terminologie

Hoofdstuk II van het voorontwerp van koninklijk besluit bevat in de Franstalige versie de uitdrukking «*Commission du stage*» (titel) of «*Commission de stage*» (artikel 8, § 1^{er}). De Hoge Raad stelt voor de uitdrukking eenvormig te maken.

B. Rol en bevoegdheden van de Stagecommissie

De eerste zin van paragraaf 1 van artikel 8 van het voorontwerp van koninklijk besluit, die luidt, «De Stagecommissie treedt op onder het toezicht van de Raad», wijkt aanzienlijk af van de bepalingen omtrent het statuut van de Stagecommissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren:

- geen enkele bepaling van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren bepaalt dat de Stagecommissie van het I.B.R. haar activiteit uitoefent onder toezicht van zijn Raad ;
- in de praktijk stelt men vast dat de Raad van het I.B.R. zich beperkt tot het bevestigen van de beslissingen

7. Ter vergelijking: het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren bepaalt in artikel 16 dat de vrijstellingen per vakgebied door de stagecommissie verleend worden, «op voorwaarde dat het aan het vakgebied bestede aantal uren ten minste overeenstemt met het aantal uren dat voor dit vakgebied door de Raad, na advies van de Hoge Raad, voldoende wordt geacht in het kader van de eisen gesteld voor het beroep van bedrijfsrevisor».

8. <http://www.icca.ca> - Ga naar het eerste deel van de site gewijd aan het beroep van CA / vervolgens naar het deel van de site gewijd aan de provinciale orden / daarna een bepaalde orde kiezen (bv. Québec) / Zie het deel van de site voorbehouden aan de kandidaten voor het beroep / Hoe CA worden? / kandidaat van Québec / Beschrijving van het programma van elke universiteit in Québec.

van de Stagecommissie, tenzij de Stagecommissie een bijzonder punt op de agenda van voormelde Raad zou plaatsen.

De Hoge Raad stelt zich vragen over de relevantie van het feit dat de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten de Stagecommissie zou belasten:

- enerzijds, toe te zien op de organisatie van de opleiding van de stagiairs (artikel 8, § 1 van het voorontwerp van koninklijk besluit) en
- anderzijds, het goed verloop van de stage (en de goede opleiding van de stagiairs) na te gaan (artikel 8, § 2 van het voorontwerp van koninklijk besluit).

Dit kan de transparantie van de structuren tegenover derden schaden.

De Hoge Raad houdt er aan in herinnering te brengen dat artikel 3 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen bepaalt dat het «**Instituut** als opdracht heeft toe te zien op de opleiding en de permanente organisatie van een korps van specialisten te verzekeren die bekwaam zijn om de functies van accountant en belastingconsulent uit te oefenen, waarvan het Instituut de organisatie kan controleren en bijsturen, met alle noodzakelijke waarborgen qua bekwaamheid, onafhankelijkheid en professionele rechtschapenheid. Het Instituut ziet er eveneens op toe dat de aan zijn leden toevertrouwde opdrachten, behoorlijk worden uitgevoerd.»

Uit het onderzoek van de bepalingen die van toepassing zijn op de kandidaat-bedrijfsrevisor blijkt dat de Stagecommissie in geen enkel opzicht belast is met de organisatie van de opleiding van de stagiairs.

Het spreekt vanzelf dat het, in het kader van een toenadering van de Instituten, wenselijk zou zijn dat de Stagecommissie van het I.B.R. en dat van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten structuren en bevoegdheden zouden hebben die zo

nauw mogelijk bij elkaar aansluiten, met het oog op de latere oprichting van een «Inter-instituten Stagecommissie».

Mocht de Stagecommissie door de Raad van het Instituut van Accountants en Belastingconsulenten daarentegen toch belast worden met enerzijds de opleiding van de stagiairs en anderzijds het toezicht op hun deugdelijke opleiding, meent de Hoge Raad dat het wenselijk zou zijn binnen de stagecommissie twee subcommissies te vormen, elk belast met één van de twee opdrachten.

Om de vergelijking van het statuut van de twee stagecommissies te vergemakkelijken heeft de Hoge Raad volgende tabellen opgemaakt:

- de vergelijking van de bepalingen vervat in artikel 8, § 1 van het voorontwerp van koninklijk besluit met deze vervat in het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 (zie bijlage II – eerste tabel);
- de vergelijking van de bepalingen vervat in artikel 8, § 2, eerste lid van het voorontwerp van koninklijk besluit met die vervat in artikel 9 van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 (zie bijlage II – tweede tabel).

Zoals hierboven vermeld, meent de Hoge Raad, voor zover een gemeenschappelijke stage overwogen wordt, dat het beter zou zijn de bepalingen van toepassing op de twee beroepsorganisaties op elkaar af te stemmen. Hierbij kan worden opgemerkt dat:

- de draagwijdte van de punten 6°, 7°, 10° en 12° van artikel 8, § 2, 1° lid, van het voor advies voorgelegd koninklijk besluit lichtjes afwijkt van de overeenstemmende bepalingen in het koninklijk besluit van 13 oktober 1987;
- punt 5° van hetzelfde lid niet opgenomen is in het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 inzake de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren. De Hoge Raad meent daarenboven dat dit punt overbodig is in het licht van het in § 1 van artikel 8 bepaalde.

C. Evenwichtige aanwezigheid van externe en interne accountants en/of belastingconsulenten in de Stagecommissie

De leden 3 en 4 van § 2 van artikel 9 beogen een minimale aanwezigheid van *externe* accountants en belastingconsulenten te waarborgen.

De Hoge Raad houdt er aan in herinnering te brengen dat de wet van 1985 betreffende de hervorming van het bedrijfsrevisoraat, geen primauteit heeft ingesteld van de *externe* accountants ten opzichte van de *interne* accountants.

Uit de parlementaire werken die aan de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen voorafgingen, blijkt dat dit basisprincipe niet in vraag werd gesteld.

Twee oplossingen kunnen dan ook overwogen worden om op basis van de wet van 1999 aan de geest van de wet van 1985 tegemoet te komen: ofwel de leden 3 en 4 schrappen, ofwel twee leden toevoegen om een gelijkaardige bepaling voor de *interne* accountants en belastingconsulenten in te lassen.

Deel II: commentaar op de artikelen van het voorontwerp van koninklijk besluit

I. Preambule

Vanuit een zuiver wetgevingstechnisch oogpunt⁹, meent de Raad van State dat bij de omzetting van een Europese richtlijn naar het Belgische recht, de keuze gelaten wordt inzake de manier waarop naar die Europese richtlijn verwezen wordt:

- door een motivering in de preambule of, voor de teksten van wetgevingstechnische aard, in een voetnota in het *Belgisch Staatsblad* ;
- in de titel van de tekst;
- door een artikel dat verwijst naar de omgezette Europese richtlijn.

Met inachtnaam van de bevoegdheden die hem zijn toevertrouwd, zou de Hoge Raad terzake wensen te suggereren dat als een wettelijke bepaling maar een gedeelte van de bepalingen van een Europese richtlijn overneemt, de voorkeur zou moeten worden gegeven om niet in de tekst zelf van de bepaling naar de betrokken richtlijn te verwijzen. De Hoge Raad stelt dan ook voor de verwijzing in het reglementaire deel naar de achtste richtlijn inzake de wettelijke controle van de boekhoudbescheiden in de §§ 1 en 2 van artikel 3 van het voorontwerp van koninklijk besluit te schrappen.

Het ware daarentegen nuttig, luidens het advies van de Hoge Raad, in het Verslag aan de Koning dat aan het koninklijk besluit voorafgaat, duidelijk te vermelden dat de keuze van de vakken voor het toelatingsexamen van de kandidaat-accountants, ingegeven werd door de wil op termijn de oprichting mogelijk te maken van een gemeenschappelijke basis inzake stage voor de accountants en de bedrijfsrevisoren. Vanuit ditzelfde perspectief, zou het gepast zijn om, in voorkomend geval, te verwijzen naar de wet van 22 april 1999 waarvan de voorbereidende stukken over een toenadering van de Instituten spreken.

De Hoge Raad is tevens van mening dat het de voorkeur verdient, omwille van de duidelijkheid, in het Verslag aan de Koning dat aan het koninklijk besluit voorafgaat, te vermelden dat het toelatingsexamen zodanig zal opgevat worden dat het rekening houdt met de verscheidenheid van de diploma's vermeld in artikel 19, 3° van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

II. Commentaar bij sommige artikelen

- Artikel 3, § 4

Er moet inzake Franstalige versie wat de terminologie betreft nagegaan worden of de officiële uitdrukking «unités d'étude» dan wel «crédit d'étude» is.

- Artikel 3, § 5
- Artikel 28, § 1
- Artikel 48, § 4

De bepalingen van die drie artikelen laten de houders van een buitenlands diploma toe geen toelatingsexamen te moeten afleggen (artikel 3, § 5), geen stage te moeten lopen (artikel 28, § 1) en geen bekwaamheidsexamen te moeten afleggen (artikel 48, § 4).

Die drie bepalingen verwijzen naar artikel 2, 4° van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten¹⁰.

Artikel 2, 4° werd ingevoegd in het koninklijk besluit van 22 november 1990 in het kader van de omzetting van de richtlijn 89/48/EEG van 21 december 1988 betreffende een algemeen stelsel van erkenning van de hoger-onderwijsdiploma's waarmee beroepsopleidingen van tenminste drie jaar worden afgesloten.

De Hoge Raad wenst de aandacht te vestigen op het feit dat de richtlijn 89/48/EEG twee situaties omvat:

- De personen die een «opleidingstitel» in een andere Lidstaat van de Europese Unie behaald hebben;
- De personen die een diploma hoger onderwijs (met een minimumduur van drie jaar) zonder evenwel een «opleidingstitel»¹¹ te zijn, behaald hebben.

Onder «opleidingstitel» moet verstaan worden een titel die toegang verleent tot het beroep, zonder een toelatingsexamen te moeten afleggen noch stage te moeten lopen of een bekwaamheidsexamen te moeten afleggen. Dat is bijvoorbeeld het geval in Frankrijk waar de accountant houder van een diploma accountancy («d'expertise comptable» (DEC)) uitgereikt door de Minister van

9. Zie hierover de «circulaire wetgevingstechniek» van 1 maart 1999, punt 8.4. (bladzijde 43).

10. De invoeging van punt 2, 4° in het koninklijk besluit van 22 november 1990 maakt ook deel uit van een afzonderlijk advies van de Hoge Raad uitgebracht in het kader van de omzetting van de richtlijn 89/48/EEG van 21 december 1988 betreffende een algemeen stelsel van erkenning van de hoger onderwijsdiploma's waarmee beroepsopleidingen van tenminste drie jaar worden afgesloten.

11. In België bestaat geen «opleidingstitel». De toetreding tot het beroep stoelt op een diploma van hoger onderwijs maar vereist een toelatingsexamen, een stage en een bekwaamheidsexamen.

Onderwijs (Bac + 5) automatisch als accountant erkend wordt voor zover hij ingeschreven is op het tableau van de Orde van Accountants en erkende Boekhouders¹².

§ 5 van artikel 3, § 1 van artikel 28 en § 4 van artikel 48 zijn volgens de Hoge Raad enkel aanvaardbaar voor zover de personen bedoeld in artikel 2, 4° van het koninklijk besluit van 22 november 1990 houder zijn van een «opleidingstitel».

Om elke discriminatie van de kandidaten die hun diploma in België verkregen hebben, te vermijden, zouden de personen uit een andere Lidstaat van de Europese Unie, die houder zijn van een diploma dat geen opleidingstitel vormt, bij het toelatingsexamen op gelijke voet moeten gesteld worden met de personen die in België hun diploma hebben verworven. De Hoge Raad stelt dan ook voor hierover een bijkomende bepaling toe te voegen in het voor advies voorgelegd koninklijk besluit.

• Artikel 4

punt b): de Hoge Raad stelt voor dat de aanvraag aan de Stagecommissie in plaats van aan de Raad zou gericht worden.

• Artikel 5

De Hoge Raad stelt voor het opstellen en het verbeteren van de examenvragen aan personen buiten de Stagecommissie toe te vertrouwen, bij voorkeur personen met onderwijservaring in de betrokken materies. Daartoe zou een alinea kunnen ingevoegd worden tussen het tweede en derde lid.

Dit zou volgens de Hoge Raad toelaten een betere visibiliteit tegenover de buitenwereld te garanderen, zowel voor wat betreft het niveau van het toelatingsexamen als wat betreft de onpartijdigheid bij het verbeteren van de proeven.

• Artikel 6

– De Hoge Raad vindt het wenselijk dat een maximumtermijn waarbinnen de resultaten van het toelatingsexamen door de Raad moet worden bekendgemaakt, zou toegevoegd worden in het voor advies voorgelegd koninklijk besluit.

– In de Franstalige versie van de tekst, stelt de Hoge Raad voor het woord «mentionnés» te vervangen door het woord «consignés».

• Artikel 7

In de Franstalige versie van de tekst dient het punt in het midden van de zin te worden geschrapt.

• Artikel 8

– Artikel 8, § 2, tweede lid van het voorontwerp van koninklijk besluit moet aangepast worden rekening houdend met de voorstellen tot wijziging die de Hoge Raad inzake artikel 3, § 1 geformuleerd heeft.

– Zo ook moet artikel 8, § 2, derde lid van het voorontwerp van koninklijk besluit aangepast worden rekening houdend met de voorstellen tot wijziging die de Hoge Raad inzake artikel 3, § 2 geformuleerd heeft.

• Artikel 13

De Hoge Raad stelt voor een quorum vast te stellen omtrent de minimale aanwezigheid van de leden van de Stagecommissie die ingeschreven zijn op de lijst, vermeld in artikel 5, § 1, eerste lid, van de wet van 22 april 1999 die het minst aantal leden telt.

• Artikel 15

Die termijn van vier maanden lijkt a priori niet houdbaar vermits het comité van stagiairs eveneens over vier maanden beschikt om zijn deel van de tekst aan de Stagecommissie over te maken (artikel 46, 4° lid). De Hoge Raad stelt voor de in artikel 46, 4° lid toegestane termijn op drie maanden terug te brengen.

• Artikel 20

De Hoge Raad stelt zich vragen over de wettelijke grondslag van de Erkenningscommissie (la Commission d'agrégation) vermeld in artikel 20.

Als deze commissie slaat op de Commissie die binnen het I.A.B. opgericht is in uitvoering van artikel 60, § 3 van de

wet van 22 april 1999, stelt de Hoge Raad voor naar het betreffende artikel te verwijzen.

• Artikel 21

– In § 1, eerste lid, 2°, stelt de Hoge Raad voor te verwijzen naar artikel 36 in plaats van naar artikel 37 voor wat de 1.000 uren betreft.

– In § 1, eerste lid, 3°, rijst bij de Hoge Raad de vraag naar de beweegreden voor de beperking van het voorschrift geen afbreuk te mogen doen aan de beroepsbelangen van de stage-meester tot de periode «tijdens de stage».

• Artikel 24

Artikel 22 van het K.B. 1987 van het I.B.R. (lid 3 tot 5) bepaalt dat het contract van zelfstandige dienstverlening de minimum erelonen die de stagemeester aan de stagiair moet uitbetalen, moet vermelden.

Het past terzake er de nadruk op te leggen dat geen enkele gelijkaardige vermelding ter bescherming van de stagiairs terug te vinden is in het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit terwijl het eerste lid van artikel 26 van de wet van 22 april 1999 uitdrukkelijk vermeldt dat «Het stagereglement legt [...] de bezoldigingsregeling voor stagiairs vast».

• Artikel 27

Bij lezing van dit artikel, wordt de indruk gewekt dat buitenlandse kandidaten de volledige stage buiten België zouden kunnen doorlopen. Als deze visie wordt bevestigd, verwondert de Hoge Raad zich over deze bewegingsvrijheid en rijst bij de Hoge Raad de vraag omtrent de werkelijke kennis van de kandidaat over de in België geldende reglementering.

De Hoge Raad betreurt het anderzijds dat het voor een Belgische kandidaat niet mogelijk lijkt een deel van zijn stage in het buitenland te doorlopen.

12. TROLLIET C. (1994), *L'Exercice de la Profession comptable dans la CEE*, Editions Comptables Malesherbes, augustus 1994, 262 blz. Zie vooral de bladzijden 107 tot 109.

• Artikel 29

De Hoge Raad stelt zich vragen over de grondslag van de bepaling opgenomen in lid 3 van artikel 29 volgens dewelke de stage niet onderbroken wordt als binnen de drie maanden een nieuwe stageovereenkomst afgesloten wordt die door de Stagecommissie goedgekeurd wordt.

• Artikel 36

- tweede lid: de Hoge Raad wenst dat elke stagiair ervaring zou hebben in de verschillende door de wetgever aan de accountant en/of belastingconsulent opgelegde bijzondere opdrachten. Daarom vraagt de Hoge Raad zich af:
 - hoe de Stagecommissie zich er van kan verzekeren dat een stagiair ervaring heeft in de verschillende door de wetgever aan de accountant en/of de belastingconsulent opgelegde bijzondere opdrachten ;
 - of er voorwaarden bestaan op het niveau van de stage-meester;
 - of het stagedagboek in die zin door de Stagecommissie onderzocht wordt ;
 - of dit deel uitmaakt van de noodzakelijk te volbrengen voorwaarden om de stage met vrucht te doorlopen.
- tweede lid, in fine: in de Franstalige versie, de woorden «l'absence du travail» vervangen door «l'absence au travail».

• Artikel 37

- Het probleem van de organisatie van de opleiding van de stagiairs door de Stagecommissie stelt zich onrechtstreeks opnieuw in deze bepaling. Zie hiervoor artikel 8, §§ 1 en 2.
- De Hoge Raad stelt zich de vraag over wat er onder conferenties, seminaries, tussentijdse proeven en diverse activiteiten ingericht of erkend door de Stagecommissie verstaan wordt.

De Hoge Raad heeft op heden geen weet van opleidingen inzake toetreding tot het beroep. De Hoge Raad wenst er daarenboven de aandacht te trekken op het feit dat artikel 3 van de wet van 22 april 1999 het Instituut van

de Accountants en van de Belastingconsulenten belast met de «opdracht toe te zien op de opleiding en de permanente organisatie van een korps van specialisten te verzekeren die bekwaam zijn om de functies van accountant en belastingconsulent uit te oefenen ... ».

De Hoge Raad stelt dan ook voor de woorden «of erkend» te schrappen.

• Artikel 38

De Hoge Raad stelt vast dat geen praktische voorwaarden vastgesteld zijn inzake de vormvereisten van het stagedagboek. Ze stelt voor een zin toe te voegen zoals de tweede zin van artikel 29 K.B. 1987.

• Artikel 40

- De vraag rijst te weten of er al dan niet een verplichting bestaat voor de stage-meester om voldoende praktische ervaring te hebben in de door de wetgever aan de accountants of de belastingconsulenten opgelegde bijzondere opdrachten. Het is inderdaad uiterst belangrijk dat de stagiair de gelegenheid kan krijgen ervaring op te doen in de verschillende domeinen van de functie van accountant vooraleer het bekwaamheidsexamen af te leggen.
- De Hoge Raad stelt vast dat in het voorontwerp van koninklijk besluit niet bepaald wordt dat de stage-meester verantwoordelijk is voor de goede uitvoering van de voorschriften inzake de stage (in navolging van de tweede zin van artikel 33 van het K.B. 1987). Is dit niet betreuenswaardig vermits het gaat over een maatregel ter bescherming van de stagiairs die zijn nut kan hebben?

• Titel IV – Het bekwaamheidsexamen

- Het zou gepast zijn de hoofdstukken I en II om te wisselen om de logische volgorde van de bepalingen in titel IV van het voor advies voorgelegd koninklijk besluit te verbeteren.

• Artikel 48

- § 1, derde lid: de Hoge Raad stelt voor te verwijzen naar artikel 3, § 2 voor een schriftelijke proef van de belastingconsulenten als het voorstel van de Hoge Raad om te kiezen voor een positieve lijst van vakken weerhouden wordt.

- § 1, vierde lid: de Hoge Raad stelt voor «de praktijk van het beroep» toe te voegen tussen «ondervraging over» en «de opdrachten», zoals in het 3^e lid van artikel 38 van het K.B. 1987 van het IBR. Zoniet zou het mondeling examen slechts kunnen handelen over de theoretische vakken, die al getoetst werden bij het toelatingsexamen (tot de stage).

- Lid 2 en 3 zouden onder artikel 52 moeten ondergebracht worden (zie hierna).

- Paragraaf 4 zou paragraaf 2 worden.

• Artikel 50

- eerste lid: de Hoge Raad vraagt zich af welke de reden is waarom het Instituut van de Accountants en van de Belastingconsulenten slechts één enkele examenzitting per jaar inricht, terwijl er bij het Instituut van de Bedrijfsrevisoren van rechtswege twee per jaar zijn (artikel 36, 3^e lid K.B. 1987) en het aantal stagiairs kleiner is. Dit zou kunnen tot gevolg hebben dat de duur van de stage bovenmatig verlengd wordt.

- derde lid: voor alle duidelijkheid stelt de Hoge Raad voor na het eind van de laatste zin «(geen lid van het Instituut)» toe te voegen.

• Artikel 51

De Hoge Raad stelt vast dat één enkele examenzitting per jaar ingericht wordt (artikel 50) en dat de stagiair vijf kansen krijgt. Dat betekent dat de stage om accountant of belastingconsulent te worden tot acht jaar kan duren. De Hoge Raad stelt voor die duur van de stage te herleiden door minstens twee examenzittingen per jaar in te richten.

• Artikel 52

Het tweede en derde lid van artikel 48 zou op nuttige wijze kunnen overgebracht worden naar artikel 52.

• Artikel 53

Het zou wenselijk zijn een maximale termijn toe te voegen voor het bekendmaken van de resultaten van de bekwaamheidsexamens aan de kandidaat door de Raad.

• De Hoge Raad vraagt zich af welke het lot is van een stagiair die de titel van accountant of van belastingconsulent niet zou behaald hebben na afloop van zijn vijf jaar en vaststelt dat het koninklijk besluit deze mogelijkheid niet behandelt.

• Titel V – Toegang tot de titel van accountant voor de leden die uitsluitend op de lijst van de belastingconsulenten zijn ingeschreven – Toegang tot de titel van belastingconsulent voor accountants die uitsluitend op de lijst der accountants zijn ingeschreven.

De Hoge Raad stelt voor de titel aan te passen, hetzij in het Nederlands, hetzij in het Frans, aangaande het woord «ultérieur» (*a priori* het woord in het Nederlands toevoegen).

• Artikel 54

De Hoge Raad stelt voor de formulering in artikel 54 te wijzigen. Dit voorstel vloeit voort uit de door de Hoge Raad uitgesproken wens om in artikel 3, § 2 van het voorontwerp van koninklijk besluit een positieve lijst op te nemen.

• Artikel 55

Het zou nuttig zijn de bewoordingen van dit artikel te herzien door naar het koninklijk besluit te verwijzen in plaats van naar de achtste Europese richtlijn inzake de wettelijke controle van de boekhoudbescheiden.

• Artikel 57

Wat betreft de overgangsbepaling vermeld in artikel 57 van het voorontwerp

van koninklijk besluit, lijkt het a priori moeilijk denkbaar dat ten algemene titel elke persoon die vijf jaar ervaring heeft inzake fiscaliteit van ambtshalve zou kunnen vrijgesteld worden van het toelatingsexamen en dat de Raad de duur van de stage vooraleer het bekwaamheidsexamen af te kunnen leggen, zou kunnen verminderen.

Bij de Hoge Raad rijst de vraag of deze bepaling geen soort «herkansingsexamen» is voor alle personen die de titel niet behaald hebben tijdens de overgangperiode vastgelegd in de wet van 22 april 1999.

• Artikel 58 (nieuw)

De Hoge Raad stelt voor een nieuw artikel in te voegen dat de periode vermeldt (*bijvoorbeeld 6 maanden na bekendmaking van het koninklijk besluit in het Belgisch Staatsblad*) waarbinnen het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten de bepalingen over het regime tot toekenning van de vrijstellingen voorzien in (het huidige) lid 4 van artikel 3 van het voor advies voorgesteld koninklijk besluit aan de Hoge Raad moet voorleggen.

• Artikel 59 (nieuw)

Het is van belang een nieuw artikel tot opheffing van de vroegere bepalingen tussen te voegen:

- koninklijk besluit van 20 april 1990 betreffende de stage van de kandidaat-accountants
- koninklijk besluit van 20 april 1990 houdende vaststelling van het programma en de voorwaarden voor het bekwaamheidsexamen van accountant
- *in voorkomend geval*, het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten.

• Artikel 58 (huidig)

Het koninklijk besluit van 12 juli 1999 betreffende de benoeming van de leden van de federale regering preciseert dat de Minister van Economie geen Vice-Eerste Minister is. De huidige titel is

«Minister van Economie en van Wetenschappelijk Onderzoek, belast met het Grootstedenbeleid». Het is van belang artikel 58 en de bevoegdheden van de ondertekenende ministers aldus te wijzigen.

bijlage I

Vergelijking van de door het toelatingsexamen geïndiceerde materies tussen het voorontwerp van koninklijk besluit van toepassing op de accountants en/of de belastingconsulenten en het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren

Koninklijk besluit van ... betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent	Koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren (B.S. 23 december 1987)
Het toelatingsexamen tot de stage van accountant heeft betrekking op de materies zoals bepaald in artikel 6 van de Richtlijn, met name (artikel 3, § 1):	Het toelatingsexamen heeft betrekking op volgende vakken (artikel 15, §2):
1 Accountantsonderzoek	1 Accountantsonderzoek
2 Analyse en kritische beoordeling van de <i>jaarrekeningen</i>	2 Analyse en kritische beoordeling van de jaarrekening
3 algemene boekhouding, met <i>inbegrip van de wetgeving op de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen</i>	3 Algemene boekhouding
4 geconsolideerde jaarrekeningen, met <i>inbegrip van de wettelijke regels die terzake toepasselijk zijn</i>	4 Geconsolideerde jaarrekeningen
5 <i>analytische bedrijfsboekhouding</i> en management accounting	5 <i>Bedrijfsadministratie</i> en management accounting
6 interne controle	6 Interne controle
7 normen voor de opstelling van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen alsmede <i>de</i> methoden voor de waardering van activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat	7 Normen voor de opstelling van de jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen alsmede methoden voor de waardering van activa en passiva voor de bepaling van het resultaat.
8 organisatie van de boekhoudingsdiensten en van de administratieve diensten van de ondernemingen	–
9 <i>beginselen van</i> wiskunde en statistiek	16 Wiskunde en statistiek
10 financieel bedrijfsbeheer, <i>daarbij inbegrepen de analyse, met boekhoudtechnische procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's</i>	17 <i>Grondbeginselen van</i> financieel bedrijfsbeheer
11 belastingrecht (<i>directe en indirecte belastingen</i>)	11 Belastingrecht
12 rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende <i>accountancy, belastingconsultancy</i> en de wettelijke controle van boekhoudbescheiden	8 Rechtsvoorschriften alsmede gedrags- en beroepsregels betreffende de wettelijke controle van boekhoudbescheiden <i>en de daarmee belaste controleurs</i>
13 vennootschapsrecht <i>en de wetgeving met betrekking tot ondernemingen in moeilijkheden</i>	9 Vennootschapsrecht
14 <i>beginselen van</i> burgerlijk en handelsrecht	10 Handelsrecht <i>met inbegrip van faillissementen en concordaten</i> 12 Burgerlijk recht
15 <i>beginselen van</i> arbeids- en sociaal zekerheidsrecht	13 Arbeidsrecht en recht van de sociale zekerheid
17 informatiesystemen en informatica	14 Informatie- en informaticasystemen
16 <i>beginselen van</i> bedrijfseconomie, algemene economie, geld- en kredietwezen	15 Bedrijfseconomie, algemene economie, geld- en kredietwezen

bijlage II Vergelijking van de bevoegdheden van de stagecommissie van het IBR en het IAB

Teneinde de vergelijking tussen het statuut van beide stagecommissies te vergemakkelijken, heeft de Hoge Raad volgende tabellen opgesteld:

- De vergelijking van de bevoegdheden in artikel 8, §1 van het ontwerp van koninklijk besluit met deze van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren kan als volgt worden samengevat:

Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en/of koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren	Koninklijk besluit van ... betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent
Nihil	<p>Artikel 8, § 1</p> <p>De Stagecommissie treedt op onder het toezicht van de Raad. Haar opdrachten zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1° waken over de beroepsvorming van de stagiairs; 2° maatregelen nemen om de beroepsvorming van de stagiairs te verbeteren; 3° waken over de uitvoering van de verplichtingen opgelegd door het stagereglement en over de effectieve uitoefening van de opdrachten van accountant en/of belastingconsulent bij de stagemeester ten belope van het minimum aantal uren voorzien in artikel 36 van dit besluit, in het bijzonder wat de organisatie van en het toezicht op de stage betreft.

- De vergelijking van de bepalingen in artikel 8, §2, lid 1 van het ontwerp van koninklijk besluit met deze in artikel 9 van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 kan als volgt worden samengevat (de verschillen zijn gecursiveerd):

Koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren	Koninklijk besluit van ... betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent
Artikel 9	Artikel 8, § 2, lid 1
<i>De Stagecommissie:</i>	Om haar opdrachten zoals bepaald in § 1 uit te voeren, beschikt de Stagecommissie inzonderheid over de volgende bevoegdheden:
1° keurt de stageovereenkomsten goed en stelt aan de Raad de toelating tot de stage <i>en de uitreiking van eindstagegetuigschriften voor</i> ;	1° de stage-overeenkomsten <i>onderzoeken</i> en goedkeuren ;
2° houdt toezicht op het volbrengen van de stage;	2° aan de Raad de toelating tot de stage voorstellen, <i>daarbij aanduidend, in geval van inkorting van de stageduur, tot welk stagejaar de stagiair kan worden toegelaten</i> ;
3° dient de Raad, ambtshalve of op diens vraag, van advies over alle <i>kwesties</i> betreffende de stage <i>en de stagiairs</i> ;	4° maakt een lijst der stagiairs op en houdt deze bij;
4° toezicht houden op het verloop van de stage [...] (deel);	9° aan de Raad, ambtshalve of op diens aanvraag, advies verstrekken over alle <i>aangelegenheden</i> betreffende de stage;
5° onderzoekt de stagedagboeken;	3° de lijst van de stagiairs opmaken en deze bijhouden;
6° volgt de opleiding gegeven door de stagemeester en geeft de nodige richtlijnen indien zij de verstrekte opleiding onvoldoende vindt;	4° [...] en de stagedagboeken onderzoeken <i>en de aantekeningen en inlichtingen aangaande de beroepsactiviteit van de stagiairs</i> (deel);
	11° de opleiding, gegeven door de stagemeester, volgen en de nodige richtlijnen geven indien zij de verstrekte opleiding onvoldoende vindt ;

Koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren	Koninklijk besluit van ... betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent
Artikel 9 (vervolg)	Artikel 8, § 2, lid 1 (vervolg)
7° <i>regelt</i> en leidt de aan de stagiairs opgelegde vakoefeningen;	6° de aan de stagiairs opgelegde vakoefeningen <i>organiseren</i> en leiden;
8° <i>organiseert het toelatingsexamen en het bekwaamheidsexamen</i>	12° <i>jaarlijks voor de stagiairs op het einde van elk stagejaar tussentijdse proeven organiseren teneinde de verworven beroepsvorming te evalueren</i>
9° <i>kan de stagiairs die niet zijn geslaagd in het bekwaamheidsexamen, bijkomende taken opleggen ter vervolmaking van hun praktijkopleiding</i>	10° <i>in voorkomend geval</i> de stagiairs bijkomende taken opleggen ter vervolmaking van hun praktijkvorming
10° <i>beslist, in de gevallen bepaald in dit besluit, over de verlenging of de verkorting van de stageduur en over de schorsing van de stage. Behoudens andersluidende bepaling kan tegen die beslissingen beroep worden ingesteld bij de Raad</i>	7° <i>in voorkomend geval in individuele gevallen</i> aan de Raad de verlenging of verkorting van de stageduur voorstellen, of de <i>schrapping</i> van een stagiair <i>om andere dan tuchtrechtelijke motieven</i>
11° treedt bemiddelend op <i>in geschillen</i> tussen stagemeeesters en stagiairs	8° <i>ingeval er een geschil ontstaat</i> tussen de stagemeeester en de stagiair, <i>de partijen horen om</i> bemiddelend op te treden
Nihil	5° elk jaar seminaries ten behoeve van de stagiairs organiseren

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III Bur. 5.048-5.049
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail: CSPEHREB@skynet.be

Advies van 17 mei 2001 gegeven met het oog op de omzetting van de richtlijn 89/48/EEG van 21 december 1988 betreffende een algemeen stelsel van erkenning van de hoger onderwijs-diploma's waarmee beroepsopleidingen van tenminste drie jaar worden afgesloten

bijlage IV

D

Voorontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen

Voorontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van de wet van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten

De twee door de Minister van Middenstand en Landbouw voorgelegde voorontwerpen van koninklijk besluit willen de richtlijn 89/48/EEG van 21 december 1988 betreffende een algemeen stelsel van erkenning van de hoger-onderwijsdiploma's waarmee beroepsopleidingen van tenminste drie jaar worden afgesloten omzetten in de Belgische wetgeving inzake de toetreding van accountants en belastingconsulenten, enerzijds, en inzake erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten anderzijds.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader van toepassing op de economische beroepen via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen¹.

I. Algemene beschouwingen

Artikel 62 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen staat de Koning toe de bepalingen van de wet en haar uitvoeringsbesluiten te wijzigen met het doel de omzetting in het interne recht te verzekeren van de richtlijn betreffende de wederzijdse erkenning van diploma's en van beroepsopleidingen².

In het algemeen stelt de Hoge Raad vast dat die richtlijn de hindernissen poogt weg te nemen die het vrij verkeer van personen binnen de Europese Unie in de weg staan en in het bijzonder de vrije vestiging van haar inwoners binnen de Europese Unie aanmoedigt, ongeacht in welk land die personen hun beroepsbekwaamheid verkregen hebben.

Op dit moment bevatten de wet van 22 juli 1953 en de wet van 22 april 1999 (het gedeelte gewijd aan de accountants en aan de belastingconsulenten) gelijkaardige bepalingen inzake het vrij verkeer van personen binnen de Europese Unie :

1. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.
2. Het past te onderstrepen dat de bepalingen van deze richtlijn voor wat de bedrijfsrevisoren betreft, al in het Belgisch recht omgezet werden, in de wet van 22 juli 1953 en in het koninklijk besluit van 13 oktober 1987.

	Bedrijfsrevisoren	Accountants en Belastingconsulenten
	Wet van 22 juli 1953	Wet van 22 april 1999
Diploma's in het buitenland behaald en in overweging genomen (als gelijkwaardig)	Artikel 4, 1 ^e lid, 4 ^o	Artikel 19, 1 ^e lid, 3 ^o
Eedaflegging van personen met buitenlandse nationaliteit	Artikel 4, alinéa 2	Artikel 19, 1 ^e lid, 6 ^o <i>in fine</i>
Bepalingen van toepassing op niet-inwoners	Artikel 4 ^{ter}	Artikel 20, 2 ^o
Mogelijkheid tot inkorting van de stage (ongeacht de nationaliteit)	Artikel 16	Artikel 24, 3 ^e lid

De twee voor advies voorgelegde voorontwerpen van koninklijk besluit willen de omzetting van de voormelde richtlijn 89/48/EEG vervolledigen.

Na lezing van de richtlijn 89/48/EEG, wenst de Hoge Raad de aandacht te vestigen op drie bijzondere punten.

- 1) De richtlijn behandelt twee soorten situaties³:
- de personen die een «opleidingstitel» behaald hebben in een andere Lidstaat van de Europese Unie ;
 - de personen die een diploma hoger onderwijs (met een minimumduur van drie jaar) zonder daarom een «opleidingstitel» te zijn⁴, hebben verworven.

Onder «opleidingstitel» moet de toetreding tot het beroep verstaan worden, zonder een toelatingsexamen te moeten afleggen, noch stage te moeten lopen en een bekwaamheidsexamen te moeten afleggen. Dat is bijvoorbeeld het geval in Frankrijk waar de accountant houder van een diploma accountancy («d'expertise comptable» (DEC)) uitgereikt door het Ministerie van nationale opvoeding (Bac + 5) automatisch als accountant erkend worden voor zover hij ingeschreven is op

het tableau van de Orde van Accountants en erkende Boekhouders⁵. Dezelfde opleidingstitel geeft overigens toegang tot de titel van «Commissaire aux comptes».

2) Artikel 4, § 1 *in fine* van de richtlijn 89/48/EEG laat elke Lidstaat toe een bewijs te eisen⁶ om zich er van te vergewissen dat elke houder van een «opleidingstitel» behaald in een andere Lidstaat de nationale juridische vakken die de beroepsuitoefenaar moet kennen voldoende beheerst om de functie, die verbonden is aan de titel die hij wenst te voeren, behoorlijk te kunnen volbrengen.

3) Artikel 6, § 4 van de richtlijn 89/48/EEG stelt voor in het kader van de eedaflegging van personen van een andere nationaliteit een aangepast formulier ter beschikking te stellen.

Om elke discriminatie te vermijden met kandidaten die hun diploma in België behaald hebben, zouden de personen uit een andere Lidstaat van de Europese Unie, die houder zijn van een diploma dat geen opleidingstitel vormt, bij het toelatingsexamen op gelijke voet moeten gesteld worden met de Belgische gediplomeerden. De Hoge Raad stelt dan ook voor hierover een bijkomende bepa-

ling op te nemen in het door de Minister van Economie aan de Hoge Raad voor advies voorgelegd koninklijk besluit betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van de accountant en van de belastingconsulent.

Die overwegingen gelden ook voor het onderzoek van het koninklijk besluit dat de Hoge Raad zal moeten uitvoeren inzake de toetreding tot het beroep van erkend boekhouder en van erkend boekhouder-fiscalist.

Wat tenslotte de erkende boekhouders en/of de erkende boekhouders-fiscalisten betreft, verplicht artikel 50 van de wet van 22 april 1999 niet dat elke kandidaat een diploma van drie jaar heeft behaald om tot het beroep toe te treden. De Hoge Raad wenst er in dit kader aan te herinneren dat de richtlijn 92/51/EEG van de Raad van 18 juni 1992 betreffende een tweede stelsel van erkenning van de beroepsopleidingen, die de richtlijn 89/48/EEG aanvult onderzocht en, desgevallend, in het Belgische recht zal moeten omgezet worden.

Vooraleer de verschillende bepalingen van de twee voorontwerpen van koninklijk besluit te onderzoeken, stelt de Hoge Raad vast dat eenzelfde bepaling (meer bepaald de definitie van diploma vastgesteld in artikel 1 van de richtlijn 89/48/EEG, en ook punt b) van artikel 3, 1^e lid) is opgenomen:

3. Zie hierover de definitie «gereguleerde beroepsactiviteit» onder punt d) van artikel 1 of nog het zevende argument voorafgaand aan de richtlijn 89/48/EEG.
4. In België bestaat er geen «opleidingstitel». De toetreding tot het beroep is gestoeld op een universitair diploma, een diploma van het hoger onderwijs van het lange type of van het korte type, maar vereist een toelatingsexamen, een stage en een bekwaamheidsexamen.
5. TROLLET C. (1994), *L'Exercice de la Profession comptable dans la CEE*, Editions Comptables Malesherbes, augustus 1994, 262 blz. Zie vooral de bladzijden 107 tot 109.
6. Zie hierover ook het negende argument voorafgaand aan de richtlijn 89/48/EEG.

- in de wet van 22 april 1999 voor wat de kandidaten erkende boekhouders betreft (artikel 50, § 2, punt j)) en de kandidaten erkende boekhouders-fiscalisten (artikel 50, § 3, punt j));
- in het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten (artikel 2, 4°).

De Hoge Raad wenst er de aandacht van de in deze materie bevoegde Ministers op te vestigen dat die benadering de samenhang van de wet van 22 april 1999 schaadt en wenst dan ook voor te stellen dat de bepalingen die voorkomen in artikel 2, 4° van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en van de kandidaat-belastingconsulenten zouden verwerkt worden in de wet van 22 april 1999 (bijvoorbeeld in een nieuw artikel 19bis). Het koninklijk besluit van 22 november 1990 zou daarentegen kunnen verwijzen naar dat artikel 19bis van de wet van 22 april 1999.

II. Commentaar bij de artikelen van het voor advies voorgelegde voorontwerp van koninklijk besluit

A. Ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen

Voor zover de meeste bepalingen gelijk zijn voor de vier beroepen, zal de problematiek van de accountants en de belastingconsulenten en die van de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten in de mate van het mogelijke gelijklopend behandeld worden.

- Artikel 16, 3° lid van de Wet (artikel 1 van het voorontwerp van koninklijk besluit)
- Artikel 46 van de Wet (artikel 5 van het voorontwerp van koninklijk besluit)

De Hoge Raad stelt voor deze bepaling nader uit te leggen opdat het bij lezing van die twee artikelen duidelijker zou zijn dat de bepaling enkel personen aanbe-

langt die houder zijn van een «opleidingstitel».

Wat daarenboven de accountants en/of de belastingconsulenten betreft, wordt de lezing van het voorgesteld lid er niet gemakkelijker op door te verwijzen naar artikel 2, 4° van het koninklijk besluit van 22 november 1990.

Naar mening van de Hoge Raad zou het wenselijk zijn te kunnen verwijzen naar een bepaling van de wet van 22 april 1999 waarin het onderscheid tussen de twee situaties duidelijk vermeld wordt (zie het voorstel betreffende artikel 19bis boven en onder).

Voor de erkende boekhouders en/of de erkende boekhouders-fiscalisten, legt geen enkele bepaling in concreto het verschil uit tussen de twee situaties (houders van een «opleidingstitel» en de anderen). Artikel 50 van de wet van 22 april 1999 beperkt zich tot het bepalen van de categorieën van buiten België verkregen diploma's die in overweging moeten genomen worden.

De Hoge Raad stelt dan ook voor een gelijkaardige bepaling in te voegen als die welke voorgesteld wordt in het boven en onder behandeld artikel 19bis voor de accountants en belastingconsulenten in het deel over de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten (bijvoorbeeld in een artikel 46bis of in een lid 4 van artikel 46).

- Artikel 19, 1° (artikel 2 van het voorontwerp van koninklijk besluit)

Volgens de Hoge Raad zou de wet van 22 april 1999 aan duidelijkheid winnen door een nieuw artikel te maken (bijvoorbeeld artikel 19bis voor de accountants en de belastingconsulenten - artikel 46bis voor de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten) dat bepaalt dat de inwoners van de Europese Unie, niet-Belgen, toegang hebben tot het beroep van accountant en/of van belastingconsulent (of naargelang het geval de erkende boekhouder of erkende boekhouder-fiscalist) en waarbij twee soorten

omstandigheden moeten worden onderscheiden :

- De personen die een «opleidingstitel» in een andere Lidstaat van de Europese Unie behaald hebben;
- De personen die een diploma hoger onderwijs (van een minimumduur van drie jaar) zonder daarom een «opleidingstitel» te zijn, behaald hebben.

De eerste categorie van personen zal automatisch toegang tot het beroep krijgen, middels een examen over de Belgische wettelijke bepalingen die elke accountant en/of belastingconsulent bedoeld in artikel 48, § 4, 2° lid van het voor advies voorgelegd koninklijk besluit moet beheersen.

De tweede categorie van personen zal op dezelfde wijze behandeld worden ten opzichte van de Belgische diploma's voor zover hun opleiding als evenwaardig beschouwd wordt.

Dit artikel 19bis zou daarenboven de twee bepalingen kunnen bevatten die vastgesteld zijn in artikel 2, 4° van het koninklijk besluit van 22 november 1990 (door de hierna onder punt B voorgestelde aanpassing).

Artikel 19, 1° zou dan ook ongewijzigd blijven.

Wat de erkende boekhouders en boekhouders-fiscalisten betreft, wordt voorgesteld een artikel 46bis toe te voegen om de draagwijdte van de in artikel 50 §§ 2 en 3 van de wet van 22 april 1999 vastgelegde bepalingen te verduidelijken.

- Artikel 50, § 2 (artikel 6 van het voorontwerp van koninklijk besluit)
- Artikel 50, § 3 (artikel 7 van het voorontwerp van koninklijk besluit)

Het in die twee paragrafen opgenomen punt j) herneemt letterlijk de definitie van diploma zoals dit is vastgesteld in artikel 1 van de richtlijn 89/48/EEG en ook in het punt b) van het eerste lid van artikel 3 van dezelfde richtlijn. Die teksten behoeven derhalve geen commentaar van de Hoge Raad.

De gelijkaardige bepalingen die van toepassing zijn op de accountants en op de belastingconsulenten maken momenteel deel uit van het voorstel van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaten accountant en de kandidaten belastingconsulent (zie punt B. hierna).

- Artikel 51, lid 4 en 5 (artikel 8 van het voorontwerp van koninklijk besluit)

Uit die bepaling blijkt dat de personen die hun diploma geïseerd in artikel 50, §2, j) en artikel 50, §3, j) van de wet van 22 april 1999, in het buitenland behaald hebben systematisch van de stage vrijgesteld worden.

De Hoge Raad wenst te onderstrepen dat die vrijstelling in de richtlijn 89/48/EEG enkel is vastgesteld voor personen die houder zijn van een «opleidingstitel» (met de mogelijkheid van een proef over de juridische vakken).

Die bepaling zou moeten geredigeerd worden opdat het duidelijk is dat de bepaling slechts slaat op diploma's die een «opleidingstitel» zijn.

B. Ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten

De Hoge Raad merkt op dat eenzelfde bepaling (meer bepaald de definitie van diploma overgenomen uit artikel 1 van de richtlijn 89/48/EEG, en punt b) van het artikel 3, eerste lid) is opgenomen in:

- de wet van 22 april 1999 voor wat de erkende boekhouders (artikel 50, § 2, punt j)) en de erkende boekhouders-fiscalisten (artikel 50, § 3, punt j)) betreft ;
- het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten (artikel 2, 4°).

De Hoge Raad wenst hierbij de aandacht te vestigen op het feit dat dit de samenhang van de wet van 22 april 1999 schaadt en stelt dan ook voor artikel 2, 4° van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten onder te brengen in een artikel 19bis van de wet van 22 april 1999. Het koninklijk besluit van 22 november 1990 zou daarentegen kunnen verwijzen naar dit artikel 19bis van de wet van 22 april 1999.

- Artikel 2, 4° (artikel 1 van het voorontwerp van koninklijk besluit)

Dit artikel herneemt letterlijk de definitie van diploma zoals opgenomen in artikel 1 van de richtlijn 89/48/EEG alsmede punt b) van het eerste lid van artikel 3 van dezelfde richtlijn. Die teksten behoeven derhalve geen commentaar van de Hoge Raad, met uitzondering van :

- In punt b) stelt de Hoge Raad voor in de inleidende zin de uitdrukking «een opleidingstitel» te vervangen door «één (of verscheidene) opleidingstitel(s)» om dichter aan te sluiten op de bepaling opgenomen in de Europese richtlijn ;
- Voorlaatste lid : de Hoge Raad stelt voor op de vierde en vijfde regel «bedoeld in het eerste lid» toe te voegen tussen de woorden «opleidingstitel» en «gelijkgesteld»;
- De formulering van het laatste lid zou kunnen herzien worden om de draagwijdte van de bepaling uit te breiden : de Hoge Raad is van mening dat het niet aan het Instituut van Accountants en Belastingconsulenten toekomt de toetreding van personen (andere dan Belgen) tot de titel van accountant en/of belastingconsulent te beperken tot deze personen belast met het wettelijke controle op de boekhoudbe-scheiden.

bijlage V

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader van toepassing op de economische beroepen via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.¹

1. Inleiding

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen heeft de Minister van Economie een aanvraag van advies ingediend bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen omtrent een voorontwerp van koninklijk besluit tot toekenning van de hoedanigheid van belastingconsulent aan natuurlijke personen op grond van beroepservaring.

Dit voorontwerp van koninklijk besluit werd aan de Minister van Economie overgemaakt door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten.

2. Advies

Het voorontwerp van koninklijk besluit tot toekenning van de hoedanigheid van belastingconsulent aan natuurlijke personen op grond van beroepservaring strekt ertoe een overgangperiode vast te stellen voor de kandidaat-belastingconsulenten die een beroepservaring van 15 jaar kunnen aantonen.

wetenschappen en bedrijfskunde van één cyclus... of voldoen aan de door de Koning vastgestelde voorwaarden inzake diploma en/of ervaring.»

Luidens artikel 19, 3° van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen moet een kandidaat-belastingconsulent in het bezit zijn van een «Belgische universitair diploma of een Belgisch diploma van hoger onderwijs van universitair niveau... of van een diploma van hoger economisch onderwijs, ... of van een diploma van gegradueerde uitgereikt door een hogeschool binnen het studiegebied handels-

Wat de belastingconsulent betreft, beschikt de Koning overeenkomstig artikel 60, §1 van dezelfde wet over periodes waarvan Hij de duur bepaalt en die samen een duur van drie jaar vanaf de inwerkingtreding van de wet niet mogen overschrijden, over de mogelijkheid af te wijken van de wet voor zover deze wet vereisten van diploma's en/of beroepservaring oplegt.

Deze wet is overeenkomstig het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende de inwerkingtreding van de Wet van 22 april 1999 in werking getreden op 29 juni 1999.

1. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

In artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten heeft de Koning een invulling gegeven aan het door de wet ingevoegde optionele uitzonderingsregime. De kandidaat-belastingconsulent wordt vrijstelling verleend inzake de hoger vermelde eisen wanneer deze persoon

«– hetzij het bewijs levert gedurende ten minste vijf jaar professionele werkzaamheden te hebben uitgeoefend, waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent, zoals omschreven in artikel 38 van de wet, uit te oefenen en ingeschreven is op de lijst van de accountants bedoeld in artikel 5 van de wet; – hetzij het bewijs levert houder te zijn van een diploma bedoeld in artikel 2 van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten, zoals laatst gewijzigd bij het koninklijk besluit van 4 mei 1999 en gedurende tenminste vijf jaar professionele werkzaamheden te hebben uitgeoefend, waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent, zoals omschreven in artikel 38 van de wet, uit te oefenen.»

Artikel 2 van het koninklijk besluit van 22 november 1990 is in dezelfde gelijklopende bewoordingen opgesteld als de algemene bepaling in artikel 19, 3° van de wet van 22 april 1999.

Het koninklijk besluit van 4 mei 1999 houdt geen rekening met het advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy die voorafgaand aan de afkondiging van hoger vermeld koninklijk besluit had geadviseerd om een derde uitzondering vast te stellen die ook zou toelaten een persoon die «het bewijs levert gedurende ten minste vijftien jaar professionele werkzaamheden te hebben uitgeoefend, waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent, zoals omschreven in artikel 38 van de wet, uit te oefenen.»²

Deze overgangperiode is van kracht gedurende 18 maanden en verstreek derhalve op 29 december 2000.

De wet van 22 april 1999 biedt aan de Koning de mogelijkheid ingevolge artikel 60, §1 een nieuwe overgangperiode in te stellen tot uiterlijk een periode van 3 jaar na de inwerkingtreding van de wet. De einddatum kan derhalve worden vastgesteld op 29 juni 2002.

Op grond van deze mogelijkheid wenst het voor advies voorgelegd koninklijk besluit een nieuwe overgangperiode in te lassen voor bepaalde kandidaat-belastingconsulenten. Het voor advies voorgelegde koninklijk besluit is in belangrijke mate gesteund op het koninklijk besluit van 4 mei 1999 zeker wat de procedurele aspecten betreft.

De voorwaarde waaraan de kandidaat-belastingconsulent moet beantwoorden opdat deze laatste in aanmerking komt om de titel van belastingconsulent te bekomen is vastgesteld in artikel 2 van het voor advies voorgelegde koninklijk besluit, dat luidt:

«In uitvoering van artikel 60, §1 van de wet, wordt vrijgesteld van de bij artikelen 19, 3°, 4° en 5° van de wet vastgestelde voorwaarden, elke persoon die binnen een termijn van zes maanden te rekenen vanaf de inwerkingtreding van dit besluit, zijn kandidatuur stelt en die het bewijs levert gedurende ten minste vijftien jaar professionele werkzaamheden te hebben uitgeoefend, waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent zoals omschreven in artikel 38 van de wet uit te oefenen.»

Uit de preambule bij het voor advies voorgelegde koninklijk besluit valt af te leiden dat het billijkheidsprincipe aan dit voorgestelde uitzonderingsregime ten grondslag ligt. Overigens wordt ook opgemerkt dat een periode van vijftien jaar beroepservaring de termijn is die door de Achtste E.E.G.-richtlijn van de Raad van 10 april 1984 (84/253/EEG) wordt gehanteerd. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen merkt op dat wat dit laatste punt betreft artikel 9 van de Richtlijn tevens bij die vijftienjarige periode vermeldt dat de personen «met goed gevolg het in artikel 4 bedoelde vakbekwaamheidsexamen hebben afgelegd.» Wat dit artikel betreft, beperkt de Richtlijn zich derhalve niet tot de periode van vijftien jaar beroepservaring.

Wat de eerste motivering betreft, met name de toepassing van het billijkheidsprincipe, wenst de Hoge Raad zijn bezorgdheid uit te drukken inzake de toepassing van dit beginsel in het licht van

de bijzondere verhouding met het eerste koninklijk besluit van 4 mei 1999. Immers vermeldt artikel 2 van het voor advies voorgelegde koninklijk besluit dat «elke persoon» die beantwoordt aan de gestelde voorwaarden zijn kandidatuur kan stellen. Hieruit volgt dat ook personen die reeds hun kandidatuur hebben ingediend onder toepassingsgebied van het koninklijk besluit van 4 mei 1999 doch tengevolge van procedurele of andere tekortkomingen niet werden erkend, opnieuw hun kandidatuur kunnen indienen. De enige voorwaarde daartoe luidt dat die personen moeten voldoen aan de vereiste van vijftien jaar beroepservaring zoals vastgelegd in artikel 2 van het voor advies voorgelegde koninklijk besluit. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn voor personen die hun kandidatuur hebben ingediend zoals voorgescreven in artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 mei 1999 doch zonder wettige reden de door de Raad of de Erkenningscommissie van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten gevraagde aanvullende stukken of gegevens niet binnen de vastgestelde termijn hebben overgelegd. Luidens artikel 5 van datzelfde koninklijk besluit wordt de aanvraag van deze personen geacht te zijn ingetrokken.

Bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen leeft derhalve de bedenking of de huidige redactie van het artikel 2 geen aanleiding kan geven tot een discriminatie tussen verschillende personen. Meer bepaald rijst de vraag of tussen twee personen die wegens hoger vermelde redenen niet tot het beroep van belastingconsulent werden toegelaten nadat zij hun kandidatuur in overeenstemming met het koninklijk besluit van 4 mei 1999 hadden ingediend, een discriminatoire behandeling kan bestaan. Immers is het mogelijk dat één persoon de vereiste vijftien jaar beroepservaring kan aantonen terwijl de tweede persoon niet over deze vereiste periode van beroepsbekwaamheid beschikt. In dat geval moet de vraag worden opgeworpen of het billijkheidsprincipe als enige motivering waarop het koninklijk besluit rust om één van de twee personen toe te laten indien deze laatste zijn kandidatuur opnieuw indient in overeenstemming met het voor het advies voorgelegde koninklijk besluit, terwijl de tweede niet aan de nieuwe voorwaarde voldoet en derhalve niet over dezelfde mogelijkheid beschikt, voldoende is.

De Hoge Raad heeft dan ook, vooraleer een advies uit te brengen, een schrijven

2. Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy, *Jaarverslag 1998-1999*, p. 28.

gericht aan het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten met een vraag dienaangaande. Dit verzoek was als volgt geredigeerd.

«Vanwege de Minister van Economische Zaken ontvingen wij een schrijven d.d. 3 januari 2001. Dit schrijven had tot voorwerp een advies te bekomen van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen omtrent het uitvaardigen van een Koninklijk Besluit om kandidaat-belastingsconsulenten die niet over het vereiste diploma beschikken doch wel over beroepservaring van meer dan 15 jaar toe te laten de titel van belastingconsulent te vragen.

....

Dit Koninklijk Besluit³ houdt geen rekening met het advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy die voorafgaand aan de afkondiging van hoger vermeld Koninklijk Besluit had geadviseerd om een derde uitzondering vast te stellen die ook zou toelaten een persoon die «het bewijs levert gedurende ten minste vijftien jaar professionele werkzaamheden te hebben uitgeoefend, waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent, zoals omschreven in artikel 38 van de wet, uit te oefenen.»⁴

Dit noopt tot de vraagstelling of het huidige voorontwerp van Koninklijk Besluit zoals dit door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten is opgesteld nog in overeenstemming is met de reglementaire bepalingen terzake. Tevens rijst de vraag naar de grondslagen waarop een nieuw Koninklijk Besluit die een nieuwe uitzonderingsregeling moet voorzien, moet rusten.»

Het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten heeft in zijn schrijven van 28 maart 2001 verwezen naar de grondslagen die reeds zijn opgenomen in de inleidende bepalingen van het tekstvoorstel.

Dit verhindert niet dat er moet getoetst worden of het onderscheid dat wordt gecreëerd in overeenstemming is met de algemene norm die daaromtrent door het Hof van Cassatie werd gesteld, met name:

«Overwegende dat de regel dat de Belgen gelijk zijn voor de wet, die vervat is in artikel 6 van de Grondwet van 7 februari 1831, en die van niet-discriminatie in het genot van de aan de Belgen toegekende rechten en vrijheden, die vervat is in artikel 6bis van die Grondwet⁵, impliceren dat een ieder die zich in

dezelfde toestand bevindt op dezelfde wijze wordt behandeld, maar niet uitsluiten dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover voor het criterium van dat onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat; dat het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld met betrekking tot het doel en de gevolgen van de genomen maatregel; dat het gelijkheidsbeginsel ook geschonden is wanneer vaststaat dat tussen de aangevande middelen en het beoogde doel geen redelijk verband van evenredigheid bestaat;»⁶

Overigens heeft ook het Arbitragehof omtrent de artikelen 10 en 11 en meer bepaald de draagwijdte van de bepalingen en de gelijkheid van behandeling veel arresten gewezen.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen stelt voor de redactie van artikel 2 van het voor advies voorgelegde koninklijk besluit opnieuw te onderzoeken.

3. Dit is het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten.

4. Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy, *Jaarverslag* 1998-1999, p. 28.

5. Artikel 10 en 11 van de Grondwet.

6. Cass. 24 april 1995, A.C. 1995, 419; *Pas.*, 1995 I, 439.

bijlage VI

**Voorontwerp van koninklijk besluit
betreffende het programma, de
voorwaarden en de examenjury voor
het praktisch bekwaamheidsexamen
van de «erkende boekhouders» en
van de «erkende boekhouders-
fiscalisten»****A. Inleiding**

Het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten is sinds haar oprichting onderworpen aan de kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen, en ook aan de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen¹.

Momenteel zijn de erkende boekhouders en boekhouders-fiscalisten onderworpen aan volgende bepalingen inzake toegang tot het beroep :

- kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen (artikelen 2, 7 en 8) en het koninklijk uitvoeringsbesluit van 27 november 1985 tot bepaling van de regels inzake de organisatie en de werking van de beroepsinstellingen die voor de dienstverlenende intellectuele beroepen zijn opgericht (artikel 48) ;
- wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (Titel VI en in het bijzonder artikel 51);
- koninklijk besluit van 29 januari 1998 tot goedkeuring van het stagerglement van het Beroepsinstituut van Boekhouders. De Hoge Raad voor de

economische beroepen stelt vast dat een aanpassing van dit koninklijk besluit zich opdringt ingevolge de integratie van de erkende boekhouders-fiscalisten in het Beroepsinstituut van Boekhouders, sinds 1999 Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten genoemd.

Het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit wil hoofdzakelijk de bepalingen opgenomen in het koninklijk besluit van 29 januari 1998 tot goedkeuring van het stagerglement van het Beroepsinstituut van Boekhouders vervolledigen.

De Hoge Raad heeft de wettelijke taak² bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader, door het op eigen initiatief of op verzoek verstrekken van adviezen of aanbevelingen, aan de regering of aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.

De Minister van Landbouw en Middenstand heeft de Hoge Raad voor de economische beroepen om advies gevraagd over het voorontwerp van koninklijk besluit betreffende het programma, de voorwaarden en de examenjury voor het praktisch bekwaamheidsexamen van «erkende boekhouders» en van «erkende boekhouders-fiscalisten».

1. De huidige in de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en de fiscale beroepen opgenomen bepalingen waren voorheen vastgelegd in het koninklijk besluit van 19 mei 1992 tot bescherming van de beroepstitel en de uitoefening van het beroep van boekhouder. Dit koninklijk besluit werd opgeheven door artikel 55, § 2 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

2. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

B. Advies van de Hoge Raad

De Hoge Raad heeft het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit onderzocht, rekening houdend met het bestaan van twee ledentableaus, de eerste met de lijst van erkende boekhouders, de andere met de lijst van erkende boekhouders-fiscalisten. Hij wenst te onderlijnen dat die dubbele lijst van de leden van het Beroepsinstituut van Boekhouders en Fiscalisten op twee wijzen verschilt van die van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten :

- om erkend boekhouder-fiscalist te zijn, moet men houder zijn van de titel van erkend boekhouder ;
- er zijn geen interne boekhouders of boekhouders-fiscalisten.

In 1992 heeft de regering het Beroepsinstituut van Boekhouders de taak opgedragen zich er van te verzekeren dat de opleiding van de erkende boekhouders efficiënt is, rekening houdend met de verschillende opdrachten die hen toevertrouwd worden. In 1999 heeft de wetgever de opdracht van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten uitgebreid tot de opleiding van erkende boekhouders-fiscalisten. De Hoge Raad is van oordeel dat het onontbeerlijk is dat het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten zich van die taak kwijt door te waarborgen dat het kwalitatief niveau van de personen die de titel van erkende boekhouder of van erkende boekhouders-fiscalist bekomen, beantwoordt aan de verwachtingen van de ondernemingen, van hun personeel en van derden die geïnteresseerd zijn in boekhoudkundige en fiscale verslaggeving. De Hoge Raad wenst er op te wijzen dat het uiterst belangrijk is dat het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten de permanente taak tot behoud en zelfs de verbetering van de beroepsbekwaamheid van zijn leden, die het Instituut sinds zijn oprichting werd toebedeeld, zou kunnen voortzetten.

Het advies van de Hoge Raad onderzoekt achtereenvolgens de problematiek van de vakken van het praktisch bekwaamheidsexamen, van de samenstelling van de Stagecommissie, van de deliberatie van de Stagecommissie, van de vrijstellingen om een stage te volgen, en van het praktisch bekwaamheidsexamen om te besluiten met enkele opmerkingen omtrent de redactie van sommige artikelen.

1. Vakken van het praktisch bekwaamheidsexamen

- Uit artikel 3 van het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit blijkt dat het praktisch bekwaamheidsexamen bestaat uit een schriftelijke en een gelijkwaardige mondelinge proef, over één of meerdere van de twaalf vakken die in het artikel opgesomd worden.

De Hoge Raad werpt de vraag op waarom de schriftelijke proef van het praktisch bekwaamheidsexamen niet rechtstreeks of onrechtstreeks over het geheel van de in artikel 3 van het voorontwerp van koninklijk besluit opgenomen vakken gaat en stelt voor de inleidende zin van het artikel als volgt te wijzigen: «Het praktisch bekwaamheidsexamen bestaat uit een schriftelijke en een mondelinge proef, welke gelijkwaardig zijn, *rechtstreeks of onrechtstreeks handelend over volgende vakken: ...*».

- Overeenkomstig de bepalingen opgenomen in het tweede lid van artikel 51 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, zullen de erkende boekhouders en de stagiair boekhouders er toe gehouden zijn actief mee te werken aan de opstelling van financiële plannen bedoeld in artikel 440 van het Wetboek van vennootschappen.

In die optiek stelt de Hoge Raad voor de vakken van het praktisch bekwaamheidsexamen, opgenomen in artikel 3 van het voorontwerp van koninklijk besluit, uit te breiden tot de algemene beginselen van financieel beheer.

- Naar analogie van de op kandidaat bedrijfsrevisoren, accountants en/of belastingconsulenten toepasselijke reglementeringen, wordt ook voorgesteld de boekhouding los te koppelen van het boekhoudrecht (wetgeving over de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen).
- Voor wat het voeren van de titel van erkend boekhouder-fiscalist in het bijzonder betreft, preciseert artikel 5 van het voorontwerp van koninklijk besluit dat «voor de kandidaten die de titel van boekhouder-fiscalist wensen te bekomen,

zal een meer grondige kennis gevraagd worden met betrekking tot de in artikel 3 d), e), f), g), i) en j) vermelde vakken».

Die bepaling zou, volgens de Hoge Raad, kunnen geherformuleerd worden teneinde haar doorzichtiger te maken en de gestelde verwachtingen van de kandidaten boekhouders-fiscalisten inzake het niveau dat verwacht wordt in het kader van het praktisch bekwaamheidsexamen in te lossen.

2. Samenstelling van de Stagecommissie

De Hoge Raad heeft de bepalingen betreffende de samenstelling van de Stagecommissie van het BIBF, opgenomen in artikel 15 van het voorontwerp van koninklijk besluit, onderzocht.

De Hoge Raad houdt er aan te benadrukken dat, in tegenstelling tot wat van toepassing is op de Stagecommissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren of op deze van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, de stagecommissie van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten mag samengesteld zijn uit personen die geen lid zijn van het BIBF. Voor zover de leden van de Stagecommissie aangeduid worden door de nationale Raad van het BIBF en de Stagecommissie uit een meerderheid van leden van het BIBF bestaat, verheugt de Hoge Raad zich over de opening van de werkzaamheden van de Stagecommissie van het BIBF naar academische kringen (§3 van artikel 15) of naar andere personen die een bijzondere kennis hebben van voor het beroep van erkend boekhouder of van erkend boekhouder-fiscalist relevante materies (§5 van artikel 15).

3. Deliberatie van de Stagecommissie

De Hoge Raad stelt vast dat, krachtens artikel 16, §3 van het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit, de «Stagecommissie slechts geldig kan beraadslagen wanneer ten minste drie leden van dezelfde taalrol aanwezig zijn», terwijl de Stagecommissie uit 20 leden bestaat (artikel 14, § 1). De Hoge Raad stelt daarenboven vast dat bij lezing van Hoofdstuk IV van het voorontwerp van koninklijk besluit geen enkel minimum aanwezigheidsquorum vereist is.

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 12, §1 van het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit, treedt de Stagecommissie op als examenjury, bedoeld in artikel 51 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. De Stagecommissie is tevens bevoegd om (artikel 12, § 2 van het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit) :

- « a) advies te verlenen aan de Raad inzake de organisatie en het verloop van de stage ;
- b) de stageverslagen te controleren en toezicht uit te oefenen op het verloop van de stage ;
- c) tussentijdse evaluatieproeven te organiseren ten behoeve van de stagiairs ;
- d) te bemiddelen bij geschillen tussen de stagiair en zijn stagemeester ;
- e) richtlijnen uit te vaardigen ten behoeve van de stagemeesters ;
- f) in voorkomend geval bijkomende taken op te leggen aan de stagiairs ter vervolmaking van hun praktijkvorming ;
- g) de inschrijving op het betreffende tableau van de beroepsbeoefenaars voor te stellen aan de Kamer, wanneer de stagiair geslaagd is in het praktisch bekwaamheidsexamen.»

De Hoge Raad meent dat het wenselijk zou zijn in het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit een minimum aanwezigheidsquorum om te kunnen delibereren, in te voegen (een gekwalificeerde meerderheid), naar het voorbeeld van wat toegepast wordt :

- door het Instituut van Bedrijfsrevisoren: artikel 7 van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat bedrijfsrevisoren (5 aanwezige leden op 7) of
- door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten:
 - artikel 8 van het koninklijk besluit van 20 april 1990 betreffende de stage van de kandidaat-accountants (7 aanwezige leden op 10) ;
 - artikel 13 van het voorontwerp van koninklijk besluit betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of van belastingconsulent voor advies aan de Hoge Raad voorgelegd (8 aanwezige leden op 12).

Zelfs indien het logisch is dat slechts een deel van de leden van de Stagecommissie de stagiairs zou horen tijdens het verloop van het bekwaamheidsexamen, stelt de Hoge Raad voor dat de leden van de examenjury over de proef van de stagiair zouden beraadslagen en hun voorstel zouden voorleggen aan de volgende plenaire vergadering van de Stagecommissie, belast met het bij eenvoudige meerderheid goedkeuren van het voorstel.

4. Vrijstellingen van stage en van het praktisch bekwaamheidsexamen

In algemene zin wenst de Hoge Raad enerzijds de problematiek van de eventuele vrijstelling om de stage te volgen en/of om het praktisch bekwaamheidsexamen af te leggen voor erkende boekhouders die de titel van boekhouder-fiscalist wensen te bekomen, en anderzijds de problematiek van de vrijstelling om de stage te volgen en/of het praktisch bekwaamheidsexamen af te leggen voor accountants, belastingconsulenten of bedrijfsrevisoren die de titel van erkend boekhouder of van erkend boekhouder-fiscalist wensen te bekomen, te bespreken.

4.1. Vrijstellingen voor beroepsbeoefenaars, lid van het BIBF

Volgens de Hoge Raad valt het te betreuren dat het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit geen enkele bijzondere bepaling bevat inzake de mogelijkheid voor een erkende boekhouder om naderhand de titel van erkend boekhouder-fiscalist te bekomen.

De huidige redactie van het voorontwerp van koninklijk besluit preciseert immers enkel in artikel 5 dat «Voor de kandidaten die de titel van erkend boekhouder-fiscalist wensen te bekomen, zal een meer doorgedreven kennis gevraagd worden met betrekking tot de in artikel 3 d), e), f), g), i) en j) vermelde vakken ».

Naast het gebrek aan transparantie in de hiervoor onder punt 1 beschreven procedures, stelt de Hoge Raad vast dat die bepaling in geen enkele zin de bijzondere positie van een erkende boekhouder die naderhand de titel van erkend boekhouder-fiscalist wenst te bekomen, aangaat.

De Hoge Raad is van mening dat deze bepaling zou moeten vervolledigd wor-

den – bijvoorbeeld door een artikel in te lassen in het begin van Hoofdstuk V – vrijstellingen – met de omschrijving van de door de erkende boekhouder na te leven modaliteiten (volledige vrijstelling om de stage te volgen of vermindering van de stageduur, in functie van de ervaring van de erkende boekhouder, nieuw praktisch bekwaamheidsexamen (schriftelijk en/of mondeling) in het bijzonder over fiscale materies waarmee de Stagecommissie zou belast zijn).

4.2. Vrijstellingen voor beroepsbeoefenaars, lid van andere economische beroepen

De artikelen 17 en 18 van het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit bepalen de vrijstellingsmodaliteiten voor de BIBF kandidaten die reeds de titel van extern accountant, of tegelijkertijd de titel van extern accountant en van extern belastingconsulent of nog de titel van «externe bedrijfsrevisor» voeren.

- Voor wat de leden van het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten betreft, houdt de Hoge Raad er aan te herinneren dat artikel 5 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen het bijhouden impliceert van twee onderscheiden lijsten (de ene met alle accountants, de andere met alle belastingconsulenten) en van twee sublijsten (een met alle externe accountants, de andere met alle externe belastingconsulenten).

Er wordt dan ook voorgesteld de tweede paragraaf van artikel 17 als volgt aan te passen : «*De accountants, lid van het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten, die ook de hoedanigheid hebben van belastingconsulent en die ingeschreven waren op het tableau van de externe accountants en van de externe belastingconsulenten ...* ».

- Voor wat de bedrijfsrevisoren betreft, wenst de Hoge Raad er de aandacht op te vestigen dat er geen dubbel tableau bestaat vermits de bedrijfsrevisoren, naar het voorbeeld van de erkende boekhouders of boekhouders-fiscalisten, automatisch extern zijn aan de vennootschap (artikel 7bis van de wet van 22 juli 1953 tot oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren).

De Hoge Raad stelt dan ook voor, zowel in de eerste als in de tweede paragraaf, de uitdrukking «externe bedrijfsrevisor» door «bedrijfsrevisor» te vervangen.

Daarenboven wenst de Hoge Raad de aandacht van de bevoegde Minister te vestigen op het feit dat er *sensu stricto* geen juridische basis bestaat die aan geeft dat een bedrijfsrevisor de titel van erkend boekhouder-fiscalist niet mag voeren. Uit een nauwgezette lezing van de wet van 22 april 1999 blijkt inderdaad dat de enige vermelde onverenigbaarheid (in artikel 19) de onmogelijkheid is om gelijktijdig de titel van bedrijfsrevisor en die van belastingconsulent te voeren.

De Hoge Raad is van mening dat het in de memorie van toelichting van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en de fiscale beroepen³ opgeworpen argument om het voeren van de titel van bedrijfsrevisor en die van belastingconsulent als onverenigbaar te bestemmen, met name de verzekering van de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor, logischerwijs mag doorgetrokken worden naar het voeren van de titel van bedrijfsrevisor en die van erkend boekhouder-fiscalist.

Zonder de gegrondheid van de laatste zin van artikel 18, § 2, in twijfel te willen trekken, stelt de Hoge Raad de bevoegde Minister voor te onderzoeken in hoeverre het nodig is deze onverenigbaarheid in het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit te vermelden, vermits de onverenigbaarheid van het voeren van de titel van bedrijfsrevisor en die van belastingconsulent in artikel 19 van de wet van 22 april 1999 opgenomen is.

5. Opmerkingen omtrent de redactie van sommige artikelen

- Titel van het koninklijk besluit

In de Nederlandstalige versie dient «erkend boekhouders» te worden vervangen door «erkende boekhouders».

- Stagecommissie

Voor wat de Franstalige versie van het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit betreft, wordt de uitdrukking «Commission de stage» weer-

houden, terwijl in analoge bepalingen die van toepassing zijn op de bedrijfsrevisoren, op de accountants en op de belastingconsulenten, de uitdrukking «Commission du stage» gebruikt wordt. De Hoge Raad stelt voor de gebruikte termen op elkaar af te stemmen.

- Artikel 7, tweede lid

De Hoge Raad stelt voor het woord «paragraaf» dat op het eind van de voorlaatste lijn gebruikt wordt te vervangen door het woord «lid».

- Artikel 7, tweede lid en artikel 9

De Hoge Raad meent dat het wenselijk zou zijn een termijn in te lassen waarover het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten beschikt om de informatie bedoeld in die artikelen aan de stagiairs kenbaar te maken.

- Artikel 10

De Hoge Raad stelt vast dat de reikwijdte van de Franstalige en de Nederlandstalige versie van artikel 10 verschillend is. Hij stelt voor in de Franstalige versie het woord «écrite» te vervangen door «d'inscription».

- Artikel 11

De Hoge Raad veronderstelt dat de termijn, bedoeld in artikel 11, 36 maanden bedraagt. De Hoge Raad meent dat het wenselijk zou zijn deze termijn in te voegen in artikel 11, met behoud van de verwijzing naar artikel 51 van de wet van 22 april 1999.

- Artikel 12, §2, g)

In de Nederlandstalige versie dient «bekwaamheidsexamen» te worden vervangen door «bekwaamheidsexamen».

3. De memorie van toelichting van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen van 13 januari 1999 (*Parl. St.*, Kamer, 1998-99, nr. 1923/1 en 1924/1, 3) preciseert dat «Om evidente redenen van onafhankelijkheid in het belang van het maatschappelijk verkeer, kan een bedrijfsrevisor niet de titel van belastingconsulent dragen.».