KONINKRIJK BELGIE.

ROYAUME DE BELGIQUE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, achtste kamer, op 28 april 1992 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Justitie en Economische Zaken verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants", heeft op 2 juni 1992 het volgend advies gegeven :

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, huitième chambre, saisi par le Vice-Premier Ministre et Ministre de la Justice et des Affaires économiques, le 28 avril 1992, d'une demande d'avis sur un projet d'arrêté royal "fixant le règlement de déontologie des experts-comptables", a donné le 2 juin 1992 l'avis suivant :

DOEL VAN HET ONTWERP.

Het aan de Raad van State voorgelegde ontwerp strekt ertoe een "reglement van plichtenleer" voor de accountants vast te stellen. Het omvat bepalingen betreffende de tucht (artikelen 3 tot 7), de onafhankelijkheid (artikelen 8 tot 12), de wijze van uitvoering van de opdrachten (artikelen 13 tot 16), de onverenigbaarheden (artikel 17), de samenwerkingsverbanden (artikelen 18 en 19), de betrekkingen onder de accountants (artikelen 20 tot 24), de betrekkingen met de cliënten (artikelen 25 en 26), het ereloon (artikelen 27 tot 31), het publiciteitsverbod (artikelen 32 tot 36), de beroepsdiscretieplicht en het beroepsgeheim (artikel 37) alsmede de permanente beroepsopleiding (artikel 38).

RECHTSGROND VAN HET ONTWERP.

1. De rechtsgrond voor het ontwerp moet worden gezocht in artikel 88, eerste lid, van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, luidens welke bepaling "de Koning ..., op voorstel of na advies van de Raad van het Instituut (der accountants), het stagereglement en het tuchtreglement vast(stelt), alsmede de reglementen die noodzakelijk zijn voor de werking van het Instituut en voor de verwezenlijking van zijn bij (voormelde) wet omschreven doelstellingen".

2. Alhoewel de wetgever het beroep van bedrijfsrevisor en dat van accountant als complementair beschouwde - waardoor beider regelingen een zeker parallellisme vertonen -, heeft hij toch oog gehad voor hun essentiële verschilpunten.

> "De taak van de bedrijfsrevisor is gericht op de certificering van boekhoudkundige stukken. Deze taak houdt rechtstreeks verband met het algemeen belang. Het beroep van accountant daarentegen is gericht op het deskundig verlenen van bepaalde diensten aan ondernemingen; dergelijke taak houdt meer verband met de belangen van welbepaalde ondernemingen. Dit verklaart een aantal verschillen tussen hun beider statuut, meer bepaald inzake onverenigbaarheden en tucht" (Parl. St., Kamer, 552 (1982-1983) - N. 1, p. 3).

De bedrijfsrevisor bekleedt bovendien een monopoliepositie; de accountant daarentegen beschikt slechts over een beperkt en gedeeld monopolie. Dit laatste mag blijken uit het bepaalde in artikel 82 van de wet van 21 februari 1985.

3. Uit een en ander volgt dat op het stuk van tucht en onverenigbaarheden de wet in een strengere regeling heeft voorzien voor het beroep van bedrijfsrevisor. Er kan in dit verband worden gewezen op de zeer specifieke plichten en andere regelen vervat in de artikelen 7bis (onverenigbaarheden), 8 (onafhankelijkheid en samenwerkingsverbanden), 9 (bezoldiging), 9bis (burgerlijke aansprakelijkheid), 18ter (toezicht door het Instituut der bedrijfsrevisoren), 18quater (verplichting om aan bepaalde toestanden een einde te maken) en 18quinquies (plicht tot melding van gerechtelijke, tucht- en administratieve procedures) van de wet van

22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der bedrijfsrevisoren, zoals gewijzigd bij de wet van 21 februari 1985.

Voor de accountants daarentegen is er ter zake enkel artikel 81 van de wet van 21 februari 1985, waarvan het toepassingsgebied dan nog beperkt is tot de zogenaamde externe accountants, dit wil zeggen zij die hun beroep op zelfstandige basis uitoefenen. Naast een algemene bepaling, volgens welke de externe accountant geen werkzaamheden mag uitoefenen die onverenigbaar zijn met de waardigheid of de onafhankelijkheid van het beroep, bevat het artikel de volgende specifieke verplichtingen :

- de externe accountant mag slechts met toestemming van het Instituut een commercieel bedrijf of een taak van bestuurder of zaakvoerder uitoefenen in een handelsvennootschap of in een vennootschap die de vorm van een handelsvennootschap heeft aangenomen;

- hij dient het Instituut in te lichten over de samenwerkingsverbanden die hij in het kader van zijn beroepsuitoefening is overeengekomen met andere accountants of met personen die een ander beroep uitoefenen.

Bovendien kan de Raad van het Instituut der accountants, wanneer hij kennis heeft van het feit dat een externe accountant handelt in strijd met de hiervoren vermelde verplichtingen of een samenwerkingsverband is overeengekomen dat strijdig is met de waardigheid of de onafhanke-

lijkheid van zijn beroep, de verplichting opleggen om aan de omstreden toestand een einde te maken (artikel 81, § 3).

Artikel 91 van de wet van 21 februari 1985 - dat de tegenhanger vormt van het voor de bedrijfsrevisoren geldend artikel 19bis van de wet van 22 juli 1953 - bepaalt, zijnerzijds, dat tuchtstraffen kunnen worden opgelegd aan de accountants en aan de personen die krachtens het bepaalde in artikel 74 van de wet gemachtigd zijn de titel van accountant te voeren, wanneer zij :

1° in de uitoefening van hun beroep aan hun beroepsverplichtingen zijn tekort gekomen;

2° tekort gekomen zijn aan de beginselen van waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid die ten grondslag liggen aan het beroep.

4. De vraag rijst of voormelde artikelen 81 en 91 van de wet van 21 februari 1985, samen met artikel 88 van die wet dat de Koning machtigt het tuchtreglement vast te stellen, een voldoende rechtsgrond bieden voor de uitgebreide deontologische codex vervat in het ontworpen besluit.

Over het algemeen mag worden gesteld dat de Koning binnen de bevoegdheden blijft die Hij ontleent aan hetzij artikel 67 van de Grondwet, hetzij artikel 88 van de wet van 21 februari 1985, wanneer Hij de in deze wet opgenomen algemene deontologische beginselen nader uitwerkt en de in artikel 81, § 1, eerste lid, en § 2, van de wet gestelde

specifieke verplichtingen expliciteert. Die werkwijze biedt immers het voordeel dat eerder abstract geformuleerde beginselen geconcretiseerd en geobjectiveerd worden, waardoor een al te ruime appreciatiebevoegdheid van de tuchtoverheid wordt vermeden en de graad van rechtszekerheid verhoogd.

Er moet evenwel worden vastgesteld dat het ontwerp een aantal bepalingen bevat die niet aan vorenstaande criteria beantwoorden en dus geen rechtsgrond vinden in de wet van 21 februari 1985. De meeste ervan moeten om die reden uit de tekst worden weggelaten of aangepast : het betreft de bepalingen vervat in artikel 8, derde en vierde lid (accountant in loondienst); artikel 13, derde lid (verzekering beroepsaansprakelijkheid); artikel 17 (verbod van deelname aan het bestuur van een onderneming met handelsrechtelijk doel; verbod tot het stellen van daden van koophandel); artikel 25, tweede lid (eigenmachtig optreden bij niet-betalen van het ereloon); de artikelen 27 tot 31 (regeling erelonen); artikel 32 (publiciteits-verbod); artikel 38 (permanente beroepsopleiding). Andere bepalingen, zoals die vervat in de artikelen 18, tweede lid, 21, eerste lid, en 33 tot 36, kunnen worden behouden mits de formulering ervan wordt aangepast.

In de onderstaande bijzondere opmerkingen zal daarop nader worden ingegaan.

ALGEMENE OPMERKINGEN.

1. Artikel 78 van de wet van 21 februari 1985 somt op niet-limitatieve wijze de werkzaamheden van de accountants op. Daarnaast kent artikel 64, § 2, van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen een aantal exclusieve opdrachten toe aan de accountant.

De in voornoemd artikel 78, 3°, 4° en 5°, opgesomde werkzaamheden zijn niet-exclusief, met andere woorden, de accountant komt hier in concurrentie met andere beroepen, zoals de boekhouder.

De stellers van het ontwerp zullen in dit verband moeten nagaan of het niet de voorkeur verdient voor deze niet-exclusieve werkzaamheden in een minder strenge regeling te voorzien. Dit zou in voorkomend geval kunnen gebeuren door bijvoorbeeld in het ontwerp "opdracht" te vervangen door "monopolieopdracht" telkens dit verkieslijk wordt geacht.

2. De gemachtigde ambtenaar heeft meegedeeld dat zowel de accountants-natuurlijke personen als -rechtspersonen onder het ontworpen reglement vallen, met dien verstande dat sancties alleen aan natuurlijke personen kunnen worden opgelegd. Dit laatste volgt uit het bepaalde in artikel 73, laatste lid, van de wet van 21 februari 1985, naar luid waarvan de aldaar bedoelde werkzaamheden door de aldaar bedoelde vennootschappen en verenigingen moeten worden uitgeoefend door of onder de effectieve leiding van een

natuurlijke persoon die de hoedanigheid van accountant bezit en die in dezen gebonden is door de beroepstucht van het Instituut.

Er moet evenwel worden vastgesteld dat, buiten de sanctieregeling, nog andere reglementsbepalingen, uit hun aard zelf, uitsluitend op de accountant-natuurlijke persoon van toepassing zullen zijn, zoals bijvoorbeeld de bepalingen aangaande de accountant in loondienst, de bepalingen van artikel 18 over de samenwerkingsverbanden tussen externe accountants, artikel 33, eerste, tweede en derde lid, dat handelt over het voeren van titels en vermelden van diploma's, alsmede artikel 38 betreffende de permanente beroepsopleiding.

BIJZONDERE OPMERKINGEN.

Aanhef.

In het tweede lid vermelde men de datum van het voorstel van de Raad van het Instituut der accountants.

Het voordrachtformulier moet worden aangepast als volgt :

"Op de voordracht van Onze Vice-Eerste Minister en Minister van Justitie en Economische Zaken en van Onze Minister van de Kleine en Middelgrote Ondernemingen en Landbouw,".

Artikel 1.

In het 4° precisere men : "... de natuurlijke persoon of de rechtspersoon ingeschreven ...".

In het 5° schrijve men : "... de accountant ingeschreven ...".

Het 6° wijzige men als volgt :

"monopolieopdracht : opdracht die bij of krachtens de wet exclusief is toevertrouwd aan een accountant of aan een accountant en een bedrijfsrevisor".

Artikel 2.

De stagiair-accountant is geen lid van het Instituut. Blijkens artikel 72, 4°, van de wet van 21 februari 1985 is het doorlopen van een stage evenwel een voorwaarde om de hoedanigheid van accountant te verkrijgen. Krachtens het bepaalde in artikel 34 van het koninklijk besluit van 20 april 1990 betreffende de stage van de kandidaat-accountants is "de stagiair ... geen lid van het Instituut maar is (hij) onderworpen aan het toezicht en de beroepstucht ervan".

Artikel 3.

Het tweede lid is slechts een parafrasering van het bepaalde in artikel 91 van de wet en dient derhalve als overbodig te worden geschrapt.

Artikelen 4 en 5.

Deze artikelen moeten worden weggelaten : het eerste omdat het enkel een parafrasering is van het bepaalde in artikel 81, § 1, eerste lid, van de wet, het tweede omdat het geen normatief karakter heeft en slechts algemene beginselen in herinnering brengt.

Artikel 6.

Aan de Raad van State is meegedeeld dat de in dit artikel opgelegde verplichting enkel geldt in de gevallen waarin er ernstige twijfel bestaat over het nakomen van de beroepsverplichtingen of de behoorlijke uitvoering van de toevertrouwde opdrachten. De ontworpen tekst van het eerste lid moet in die zin worden aangepast.

Men precisere in fine van dat eerste lid :

"... beantwoorden binnen de door de Raad vast te stellen termijn die niet minder dan één maand mag bedragen".

In het tweede lid schrijve men, in de Nederlandse tekst, "... de in het vorige lid opgelegde termijn niet in acht neemt, ...".

Artikel 7.

In de Nederlandse tekst vervange men het woord "gelast" door "belast".

Artikel 8.

Het derde en het vierde lid breiden de verplichting van onafhankelijkheid, die door artikel 81, § 1, van de wet is opgelegd aan de externe accountant, uit tot de accountant in dienstverband. Aangezien daarvoor geen rechtsgrond in de wet voorhanden is, dienen die bepalingen te worden weggelaten.

Artikel 9.

Het is de Raad van State niet duidelijk waarom, naar analogie met het eerste lid, het in het derde lid geformuleerde verbod niet ook zou gelden voor de betrokkene zelf en voor zijn echtgeno(o)t(e).

Voorts vervange men ook hier in de Nederlandse tekst van dit derde lid het woord "gelast" door "belast".

Artikel 10.

Zowel in het eerste als in het tweede lid precisere men : "... de externe accountant ...". Deze verduidelijking vloeit niet alleen voort uit de context van het artikel maar brengt daarenboven de tekst in overeenstemming met de wet krachtens welke - zoals bij de bespreking van artikel 8 is gesteld - de bewuste verbodsbepaling alleen voor de externe accountant kan gelden.

Artikel 11.

Ook in dit artikel schrijve men : "... verslag, opgesteld door een extern accountant in uitvoering ...".

Artikel 12.

Ook hier schrijve men telkens : "de externe accountant".

Voorts passe men in de Nederlandse tekst paragraaf 1 aan als volgt :

"... een verantwoordelijkheid in de leiding met een belangrijke invloed op de boekhouddienst in de onderneming of in een verbonden onderneming uitoefent of minder dan drie jaar geleden heeft uitgeoefend. De verbodsbepaling ...".

Artikel 13.

In het tweede lid schrijve men : "... moet de externe accountant schriftelijk ...".

Voor het bepaalde in het derde lid, dat voorziet in de verplichting tot het aangaan van een verzekering "burgerlijke beroepsaansprakelijkheid", is geen rechtsgrond voorhanden. Dit lid moet dus worden geschrapt.

Artikel 14.

Mede rekening gehouden met de door de gemachtigde ambtenaar gegeven toelichting, passe men het eerste lid aan als volgt :

"... kan de externe accountant zich enkel laten bijstaan door een ander accountant, zijn stagiairs of personeelsleden".

Het tweede lid corrigere men als volgt :

"Daarnaast kan de externe accountant binnen de grenzen bepaald door de gebruikelijke controlenormen en onder zijn eigen verantwoordelijkheid :

1° een beroep doen op de medewerking van een ander accountant of van een persoon die ...;

2° een beroep doen op de diensten van een onafhankelijk deskundige ...;

3° beslissen ...".

Artikel 16.

Dit artikel verplicht de accountant die zijn beroep uitoefent in het kader van een arbeidsovereenkomst met een ander accountant, "persoonlijk de regels van plichtenleer na te leven". Aan de Raad van State is bevestigd dat ook een dergelijk accountant-bediende als een intern accountant moet worden beschouwd; zulks strookt trouwens volledig met de wettelijke definitie van het begrip "externe accountant".

Het eerste lid moet derhalve worden aangevuld als volgt :

"... persoonlijk de op de accountants in loondienst van toepassing zijnde regels van plichtenleer na te leven".

Artikel 17.

Dit artikel is onbestaanbaar met het bepaalde in artikel 81, § 1, tweede lid, van de wet en moet dus eveneens worden geschrapt.

Hoofdstuk V.

Teneinde het in overeenstemming te brengen met de in artikel 81, § 2, van de wet gehanteerde terminologie, stelle men het opschrift van hoofdstuk V als volgt :

"Samenwerkingsverbanden".

Artikel 18.

Ook in dit artikel moet telkens worden gelezen : "externe accountant(s)" in plaats van "leden" of "accountant(s)".

De in het tweede lid vervatte bepaling waarbij de samenwerking in het kader van een vennootschap of een vereniging door het Instituut moet worden erkend, vindt geen rechtsgrond in de wet. De tekst moet zodanig worden aangepast dat alleen een verplichting tot het inlichten van het Instituut wordt ingesteld.

Artikel 19.

In de inleidende zin van het eerste lid van de Nederlandse tekst precisere men :

"De externe accountant mag samen met andere personen ...".

Voorts nummere men de opsomming als volgt : 1°, 2°, 3°, 4°, 5°. Deze opmerking geldt ook voor de artikelen 21, 32 en 34.

Nog in het eerste lid, Nederlandse tekst, 1°, schrijve men : "... met personen wier beroep ..." en in het 4° : "... het gebruik van de maatschappelijke benaming door de vennoten".

Met betrekking tot het bepaalde in het eerste lid, 4°, heeft de gemachtigde ambtenaar erop gewezen dat men wil voorkomen dat bij derden verwarring ontstaat tussen de eigenlijke accountancy-vennootschap(pen), enerzijds, en de "dienstenvennootschap", anderzijds.

Deze bedoeling blijkt niet duidelijk uit de tekst van het 4°.

Tenslotte spreekt het vanzelf dat, om in overeenstemming te zijn met de wet, de voorwaarden die de Raad krachtens het 4° en het 5° mag stellen, in een redelijke verhouding zullen moeten staan tot de oogmerken nagestreefd door de wettelijke bepalingen op het stuk van waardigheid en onafhankelijkheid van de externe accountant.

In het tweede lid, eerste volzin, schrijve men : "Met toestemming van de Raad mag de externe accountant ...".

De laatste volzin van dat tweede lid redigere men als volgt : "De voorwaarden gesteld in het eerste lid, 1°, 2°, 3° en 5°, zijn van overeenkomstige toepassing".

Artikel 21.

Aan de Raad van State is verduidelijkt dat de bedoelde opvolging van een confrater slaat op het overnemen van een bepaalde opdracht en niet op dat van het kantoor. Dit zou duidelijker uit de tekst moeten blijken.

Het bepaalde in het eerste lid, 2°, volgens hetwelk de opvolgende accountant wiens voorganger niet werd betaald, "enkel die prestaties (mag) verrichten waarvoor het Instituut toestemming verleent", is te absoluut om in de wet een rechtsgrond te kunnen vinden. Het doet immers afbreuk aan het recht van de betrokkenen om zich tot de rechter te wenden, enerzijds, en aan het soeverein beoordelingsrecht van de rechter, anderzijds. Wenst men een dergelijke bepaling te behouden, dan zal de tekst moeten genuanceerd worden, bijvoorbeeld door de toestemming van het Instituut te vervangen door diens advies.

Voorts moet ook in dit artikel worden verduidelijkt dat het om externe accountants gaat.

Artikel 22.

Men schrijve : "... een verzoeningscommissie opgericht in de schoot van het Instituut".

Artikel 23.

Het spreekt vanzelf dat de door dit artikel ingestelde meldingsplicht niet kan gelden ten aanzien van personen die geen accountant zijn (bijvoorbeeld de erfgenamen van een accountant of andere derden). De formulering moet derhalve worden genuanceerd.

Artikel 24.

De in het tweede lid behandelde materie is al geregeld in artikel 18, § 1, 3°, van het koninklijk besluit van 20 april 1990 betreffende de stage van de kandidaat-accountants, regeling waarvan het ontworpen lid trouwens afwijkt. Om een en ander is het dus geboden dit lid weg te laten.

Artikel 25.

Men precisere in het eerste lid : "De externe accountant is ertoe gehouden ...".

Het tweede lid machtigt de (externe) accountant "wanneer de cliënt te kennen heeft gegeven het aangerekende ereloon niet te zullen voldoen, ... het onbetaalde resultaat van zijn werkzaamheden onder zich te houden en na het sturen van een verwittiging, de uitvoering van zijn opdracht te schorsen". Deze bepaling - die ingrijpt in gemeenrechtelijk

geregelde contractuele verhoudingen - vindt geen rechtsgrond in de wet; ze moet dus worden geschrapt.

Artikel 26.

Deze bepaling, die eveneens de contractuele verhouding (externe) accountant/cliënt betreft, behoort niet tot het domein van de deontologie en wordt dus beter weggelaten uit het ontwerp.

Artikelen 27 tot 31.

Om de hierboven met betrekking tot artikel 25 vermelde reden biedt de wet geen rechtsgrond voor de artikelen 27 tot 30, die het ereloon van de externe accountant betreffen.

Voorts kan ernstig worden betwijfeld of de meldingsplicht opgelegd door artikel 31 in een redelijke verhouding staat tot de door de wet ingestelde deontologische beginselen en de daarop betrekking hebbende controle door het Instituut.

Al die artikelen moeten derhalve worden weggelaten.

Artikelen 32 tot 36.

Voor het publiciteitsverbod zoals het op algemene wijze is geformuleerd in het eerste lid van artikel 32, is

geen rechtsgrond te vinden in de wet : het is zonder meer duidelijk dat niet alle vormen van publiciteit in strijd zouden komen met de waardigheid van het beroep als bedoeld in artikel 81, § 1, van de wet. Dit geldt des te meer, daar artikel 74 van de wet uitdrukkelijk voorziet in de mogelijkheid om, weliswaar aan vennootschappen en verenigingen naar buitenlands recht, de toestemming te geven om de term accountant te gebruiken in onder meer hun reclame.

Artikel 32, eerste lid, moet derhalve worden genuanceerd, en de artikelen 33 tot 35 moeten, zo nodig, dienovereenkomstig worden aangepast. Ook hier moet worden gepreciseerd dat het om de externe accountant gaat.

Artikel 36, ten slotte, dat het Instituut het exclusieve recht verleent de ledenlijst der accountants in een plaatselijk, nationaal of internationaal jaarboek te laten opnemen, moet worden weggelaten omdat het niet thuishoort in een tuchtreglement en omdat ook hier ernstige twijfels kunnen rijzen met betrekking tot de rechtsgrond.

Artikel 37.

Het vierde lid moet worden weggelaten omdat het niets toevoegt aan de ter zake geldende regelen.

Naar het zeggen van de gemachtigde ambtenaar moet in het laatste lid het woord "externe" worden geschrapt : de bepaling geldt immers voor alle accountants, zowel de

externe als de andere. In de Nederlandse tekst van dat lid schrijve men : "... erop toezien dat zij ...".

Artikel 38.

Deze bepaling, waaromtrent trouwens ernstig kan worden betwijfeld of ze in de wet een rechtsgrond kan vinden, hoort niet thuis in een tuchtreglement en wordt dus beter weggelaten.

Hoofdstuk XII.

Men stelle het opschrift van dit hoofdstuk in het enkelvoud.

Artikel 39.

De titulatuur van de Ministers die belast worden met de uitvoering van het besluit moet worden aangepast overeenkomstig het tekstvoorstel betreffende het voordracht-formulier.

OBJET DU PROJET.

Le projet soumis à l'avis du Conseil d'Etat tend à fixer un "règlement de déontologie" des experts-comptables. Il comporte des dispositions relatives à la discipline (articles 3 à 7), à l'indépendance (articles 8 à 12), au mode d'exécution des missions (articles 13 à 16), aux incompatibilités (article 17), aux liens de collaboration (articles 18 et 19), aux relations entre experts-comptables (articles 20 à 24), aux relations avec les clients (articles 25 et 26), aux honoraires (articles 27 à 31), à l'interdiction de publicité (articles 32 à 36), au devoir de discrétion professionnelle et au secret professionnel (article 37) ainsi qu'à la formation professionnelle permanente (article 38).

FONDEMENT LEGAL DU PROJET.

1. Il convient de rechercher le fondement légal du projet à l'article 88, alinéa 1er, de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, disposition aux termes de laquelle "le Roi arrête, sur proposition ou après avis du Conseil de l'Institut (des experts-comptables), le règlement de stage, le règlement de discipline ainsi que les règlements nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'Institut et la réalisation des objectifs que la loi (précitée) Lui assigne".

2. Bien que le législateur ait considéré les professions de reviseur d'entreprises et d'expert-comptable comme complémentaires - de ce fait, les deux réglementations présentent un certain parallélisme - il a cependant été sensible aux différences essentielles qu'elles présentent.

> "La mission du reviseur est axée sur la certification des documents comptables. Il remplit une tâche qui se rattache directement à l'intérêt général. La profession d'expert-comptable est, elle, axée sur la prestation de services compétents aux entreprises; elle concerne davantage les intérêts d'entreprises déterminées. Il en découle des différences de statut principalement sous l'angle des incompatibilités et de la discipline" (Doc. parl., Chambre, 552 (1982-1983) - N. 1, p. 3).

Au surplus, le reviseur d'entreprises occupe une position de monopole; par contre, l'expert-comptable ne dispose que d'un monopole limité et partagé, ce qui ressort des dispositions de l'article 82 de la loi du 21 février 1985.

3. Il résulte de ce qui précède que sur le plan de la discipline et des incompatibilités, la loi a prévu un régime plus sévère pour la profession de reviseur d'entreprises. A cet égard, l'on peut signaler les devoirs très spécifiques et les autres règles inscrites aux articles 7bis (incompatibilités), 8 (indépendance et liens de collaboration), 9 (rémunération), 9bis (responsabilité civile), 18ter (contrôle par l'Institut des reviseurs d'entreprises), 18quater

(obligation de mettre fin à des situations déterminées) et 18quinquies (devoir de signaler des procédures judiciaires, disciplinaires et administratives) de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des reviseurs d'entreprises, telle qu'elle a été modifiée par la loi du 21 février 1985.

Par contre, les experts-comptables ne sont soumis, en la matière, qu'à l'article 81 de la loi du 21 février 1985, dont le champ d'application est, au surplus, limité aux experts-comptables dits externes, c'est-à-dire ceux qui exercent leur profession sur une base indépendante. Outre une disposition générale, aux termes de laquelle un expert-comptable externe ne peut exercer des activités incompatibles avec la dignité ou l'indépendance de la profession, l'article contient les obligations spécifiques ci-après :

- l'expert-comptable externe ne peut exercer des activités commerciales ou des fonctions d'administrateur ou de gérant de sociétés commerciales ou de sociétés à forme commerciale qu'avec l'autorisation de l'Institut;

- il doit informer l'Institut des liens de collaboration qu'il a établis dans le cadre de l'exercice de la profession avec d'autres experts-comptables ou avec des personnes exerçant une autre profession.

En outre, si le Conseil de l'Institut des experts-comptables a connaissance du fait qu'un expert-comptable externe agit en violation des obligations précitées ou a

établi des liens de collaboration qui sont incompatibles avec la dignité ou l'indépendance de sa profession, il peut imposer l'obligation de mettre fin à la situation querellée (article 81, § 3).

L'article 91 de la loi du 21 février 1985 - qui fait pendant à l'article 19bis de la loi du 22 juillet 1953, applicable aux reviseurs d'entreprises - dispose, par ailleurs, que des peines disciplinaires peuvent être infligées aux experts-comptables et aux personnes autorisées en vertu de l'article 74 à porter le titre d'expert-comptable :

1° qui, dans l'exercice de leur profession, ont manqué à leurs obligations professionnelles;

2° qui ont manqué aux principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession.

4. La question se pose de savoir si les articles 81 et 91, précités, de la loi du 21 février 1985, conjointement avec l'article 88 de la même loi, qui autorise le Roi à arrêter le règlement de discipline, constituent un fondement légal suffisant pour le code déontologique détaillé, contenu dans l'arrêté en projet.

L'on peut considérer d'une manière générale que le Roi reste dans les limites des pouvoirs qu'Il tient, soit de l'article 67 de la Constitution, soit de l'article 88 de la loi du 21 février 1985, quant Il définit les principes déontologiques généraux figurant dans cette loi et formule

de manière plus explicite les obligations spécifiques prévues à l'article 81, § 1er, alinéa 1er, et § 2, de la loi. En effet, ce procédé présente l'avantage de concrétiser et d'objectiver des principes formulés de manière plutôt abstraite, ce qui a pour effet d'éviter un pouvoir d'appréciation trop large de l'autorité disciplinaire et d'augmenter le degré de sécurité juridique.

Il convient cependant de constater que le projet comporte plusieurs dispositions qui ne répondent pas aux critères précités et qui ne trouvent pas, dès lors, de fondement légal dans la loi du 21 février 1985. Pour ce motif, il y aurait lieu d'omettre la plupart de ces dispositions du texte du projet ou de les adapter : il s'agit des dispositions contenues à l'article 8, alinéas 3 et 4 (expert-comptable interne (appointé ou fonctionnaire)); à l'article 13, alinéa 3 (assurance responsabilité civile); à l'article 17 (interdiction de participer à la gestion d'une entreprise à objet commercial; interdiction de faire des actes de commerce); à l'article 25, alinéa 2 (mesures prises de son propre chef en cas de non-paiement des honoraires); aux articles 27 à 31 (règles relatives aux honoraires); à l'article 32 (interdiction de publicité); à l'article 38 (formation professionnelle permanente). D'autres dispositions, notamment celles contenues aux articles 18, alinéa 2, 21, alinéa 1er, et 33 à 36, peuvent être maintenues à la condition que leur formulation soit adaptée.

Ces points seront examinés plus en détail dans les observations particulières qui suivent.

OBSERVATIONS GENERALES.

1. L'article 78 de la loi du 21 février 1985 énumère de manière non limitative les activités des experts-comptables. Au surplus, l'article 64, § 2, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales confie à l'expert-comptable un nombre de missions exclusives.

Les activités énumérées à l'article 78, 3°, 4° et 5°, sont non exclusives; l'expert-comptable, en d'autres termes, concourt en l'occurrence avec d'autres professions, notamment avec le comptable.

A ce sujet, il appartiendra aux auteurs du projet de vérifier s'il ne vaudrait pas mieux prévoir un régime moins sévère pour ces activités non exclusives. Le cas échéant, il pourrait y être procédé, par exemple, en remplaçant dans le projet, chaque fois que cela serait jugé préférable, le mot "mission" par "mission de monopole".

2. Le fonctionnaire délégué a communiqué que les experts-comptables tombent sous le règlement en projet, qu'ils soient des personnes physiques ou des personnes morales, étant entendu que des sanctions ne pourront être infligées qu'aux personnes physiques. Ce dernier point résulte de la disposition de l'article 73, dernier alinéa, de la loi du 21 février 1985, aux termes duquel les activités qui y sont visées doivent être exercées par ou sous la direction effective d'une personne physique ayant la qualité d'expert-comptable et soumise en cette matière à la discipline de l'Institut.

Il convient cependant de constater qu'outre les règles relatives aux sanctions, d'autres dispositions réglementaires seront, de par leur nature, exclusivement applicables à l'expert-comptable personne physique, notamment les dispositions relatives à l'expert-comptable interne, les dispositions de l'article 18, relatives aux liens de collaboration entre experts-comptables externes, l'article 33, alinéas 1er, 2 et 3, qui traite du port de titres et de la mention de diplômes, ainsi que l'article 38, relatif à la formation professionnelle permanente.

OBSERVATIONS PARTICULIERES.

Préambule.

A l'alinéa 2, il conviendrait de faire mention de la date de la proposition du Conseil de l'Institut des experts-comptables.

Il y aurait lieu d'adapter la formule de proposition comme suit :

"Sur la proposition de Notre Vice-Premier Ministre et Ministre de la Justice et des Affaires économiques et de Notre Ministre des Petites et Moyennes Entreprises et de l'Agriculture,".

Article 1er.

Il conviendrait de préciser au 4° : "... la personne physique ou la personne morale inscrite ...".

Il y aurait lieu d'écrire au 5° : "... l'expert-comptable inscrit ...".

Il conviendrait de modifier le 6° comme suit :

"mission de monopole : mission qui, par la loi ou en vertu de celle-ci, est confiée exclusivement à un expert-comptable ou à un expert-comptable et à un reviseur d'entreprises".

Article 2.

L'expert-comptable stagiaire n'est pas membre de l'Institut. Selon l'article 72, 4°, de la loi du 21 février 1985, l'accomplissement du stage est cependant une condition requise pour acquérir la qualité d'expert-comptable. Aux termes de l'article 34 de l'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats experts-comptables "le stagiaire n'est pas membre de l'Institut mais est soumis à sa surveillance et à sa discipline professionnelle".

Article 3.

L'alinéa 2 n'étant qu'une paraphrase de la disposition de l'article 91 de la loi, il convient, dès lors, de l'omettre comme étant superflu.

Articles 4 et 5.

Il y aurait lieu d'omettre ces articles : le premier, en tant qu'il constitue une simple paraphrase de la disposition de l'article 81, § 1er, alinéa 1er, de la loi, le second en tant qu'il est dépourvu de caractère normatif et ne fait que rappeler des principes généraux.

Article 6.

Il a été communiqué au Conseil d'Etat que l'obligation prescrite par cet article ne vaut que dans les cas où il existe un doute sérieux quant au respect des obligations professionnelles ou quant à l'exécution correcte des missions confiées. Il conviendrait d'adapter en ce sens le texte projeté de l'alinéa 1er.

Il y aurait lieu de préciser in fine de cet alinéa 1er :

"... représentants dans le délai à fixer par le Conseil et qui ne peut pas être inférieur à un mois".

Dans le texte néerlandais de l'alinéa 2, il y aurait lieu d'écrire : "... de in het vorige lid opgelegde termijn niet in acht neemt, ...".

Article 7.

Dans le texte néerlandais, il conviendrait de remplacer le mot "gelast" par le mot "belast".

Article 8.

Les alinéas 3 et 4 étendent à l'expert-comptable interne l'obligation d'indépendance, imposée à l'expert-comptable externe par l'article 81, § 1er, de la loi. Etant donné que la loi ne procure aucun fondement légal à cet effet, il conviendrait d'omettre ces dispositions.

Article 9.

Le Conseil d'Etat n'aperçoit pas pourquoi, par analogie avec l'alinéa 1er, l'interdiction formulée à l'alinéa 3 ne vaudrait pas également pour l'intéressé lui-même et pour son conjoint.

Au surplus, il y aurait lieu, ici également, d'écrire dans le texte néerlandais de cet alinéa 3, "belast" au lieu de "gelast".

Article 10.

Tant à l'alinéa 1er qu'à l'alinéa 2, il conviendrait de préciser : "... l'expert-comptable externe ...". Non seulement cette précision découle du contexte de

l’article, mais elle met au surplus le texte en concordance avec la loi, aux termes de laquelle - ainsi qu’il a été signalé lors de l’examen de l’article 8 - l’interdiction en cause ne peut valoir que pour le seul expert-comptable externe.

Article 11.

Egalement dans cet article, il conviendrait d’écrire : "... rapport rédigé(e) par un expert-comptable externe, en exécution ...".

Article 12.

Ici encore, il y aurait lieu d’écrire chaque fois : "l’expert-comptable externe".

Il conviendrait, au surplus, d’adapter le texte néerlandais du paragraphe 1er comme suit :

"... een verantwoordelijkheid in de leiding met een belangrijke invloed op de boekhouddienst in de onderneming of in een verbonden onderneming uitoefent of minder dan drie jaar geleden heeft uitgeoefend. De verbodsbepaling ...".

Article 13.

A l’alinéa 2, il y aurait lieu d’écrire : "... l’expert-comptable externe consigne ...".

Il n’existe aucun fondement légal pour la disposition de l’alinéa 3, qui prévoit l’obligation de contracter une assurance "responsabilité civile professionnelle". Il conviendrait, dès lors, de supprimer cet alinéa.

Article 14.

Compte tenu notamment des précisions fournies par le fonctionnaire délégué, il y aurait lieu d’adapter l’alinéa 1er comme suit :

"... l’expert-comptable externe ne peut se faire assister que par un autre expert-comptable, par ses stagiaires ou par des membres du personnel".

Il conviendrait de corriger l’alinéa 2 comme suit :

"En outre, l’expert-comptable externe peut, dans les limites permises par les normes de revision usuelles et sous sa propre responsabilité :

1° faire appel à la collaboration d’un autre expert-comptable ou d’une personne qui ...;

2° faire appel aux services d’un expert indépendant ...;

3° décider de ...".

Article 16.

Cet article dispose que l'expert-comptable qui exerce sa profession dans les liens d'un contrat d'emploi avec un autre expert-comptable "est personnellement tenu aux règles de déontologie". Il a été confirmé au Conseil d'Etat qu'un tel expert-comptable employé doit également être considéré comme un expert-comptable interne; ce point de vue concorde d'ailleurs parfaitement avec la définition légale de la notion d'"expert-comptable externe".

Il y aurait lieu, dès lors, de compléter l'alinéa 1er comme suit :

"... avec un autre expert-comptable est tenu de respecter personnellement les règles déontologiques applicables aux experts-comptables salariés".

Article 17.

Cet article étant incompatible avec la disposition de l'article 81, § 1er, alinéa 2, de la loi, il convient de le supprimer également.

Chapitre V.

Dans le souci d'assurer la concordance avec la terminologie utilisée à l'article 81, § 2, de la loi, il conviendrait de rédiger l'intitulé du chapitre V comme suit :

"Liens de collaboration".

Article 18.

Dans cet article également, il convient d'écrire chaque fois : "expert(s)-comptable(s) externe(s)" au lieu de "membres" ou d'"expert(s)-comptable(s)".

La disposition contenue à l'alinéa 2, aux termes de laquelle la collaboration dans le cadre d'une société ou d'une association doit être agréée par l'Institut, ne trouve pas de fondement légal dans la loi. Il y aurait lieu d'adapter le texte de manière à n'instaurer qu'une obligation d'informer l'Institut.

Article 19.

Dans la phrase introductive de l'alinéa 1er du texte français, il y aurait lieu d'écrire :

"L'expert-comptable externe peut constituer, avec des personnes ne portant pas le titre d'expert-comptable ni un titre reconnu équivalent à l'étranger, une société ou une association, si celle-ci a pour objet la mise en commun totale ou partielle de frais résultant de l'exercice de la profession et pour autant que les conditions suivantes soient remplies :".

Il conviendrait, au surplus, de numéroter l'énumération comme suit : 1°, 2°, 3°, 4°, 5°. Cette observation vaut également pour les articles 21, 32 et 34.

Dans le texte néerlandais de l'alinéa 1er, il convient d'écrire, au 1°, "... met personen wier beroep ..." et, au 4°, "... het gebruik van de maatschappelijke benaming door de vennoten".

En ce qui concerne les dispositions de l'alinéa 1er, 4°, le fonctionnaire délégué a signalé que les auteurs entendent éviter de créer la confusion chez des tiers entre les sociétés d'expertise comptable proprement dites, d'une part, et les "sociétés de services", d'autre part.

Cette intention n'apparaît pas clairement du texte du point 4°.

Enfin, il va de soi que, pour être conformes à la loi, les conditions que le Conseil peut fixer en vertu des points 4° et 5° devront être raisonnablement proportionnelles aux objectifs poursuivis par les dispositions législatives en matière de dignité et d'indépendance de l'expert-comptable externe.

A l'alinéa 2, première phrase, il conviendrait d'écrire : "Moyennant autorisation du Conseil, l'expert-comptable externe ...".

Il y aurait lieu de rédiger la dernière phrase de cet alinéa 2 comme suit : "Les conditions fixées à l'alinéa 1er, 1°, 2°, 3° et 5°, sont applicables".

Article 21.

Il a été précisé au Conseil d'Etat que la succession à un confrère, mentionnée dans cet article, porte sur la reprise d'une mission déterminée et non pas sur celle du bureau. Ce point devrait ressortir plus clairement du texte.

La disposition de l'alinéa 1er, 2°, aux termes de laquelle l'expert-comptable qui succède à un confrère qui n'a pas été payé "peut seulement accomplir les prestations pour lesquelles il a obtenu l'autorisation de l'Institut", est formulée de manière trop absolue pour pouvoir trouver un fondement légal dans la loi. Elle porte atteinte, en effet, au droit des intéressés de s'adresser au juge, d'une part, et au pouvoir d'appréciation souverain du juge, d'autre part. Si les auteurs entendent maintenir une disposition de l'espèce, il conviendra de nuancer le texte, par exemple en remplaçant l'accord de l'Institut par l'avis de celui-ci.

Au surplus, il conviendrait de préciser, dans cet article également, qu'il s'agit d'experts-comptables externes.

Article 22.

Il y aurait lieu d'écrire : "... une commission de conciliation créée au sein de l'Institut".

Article 23.

Il va de soi que l'obligation d'informer, prévue par cet article, ne peut pas s'appliquer à des personnes qui ne sont pas des experts-comptables (par exemple, les héritiers d'un expert-comptable ou d'autres tiers). Il conviendrait, dès lors, de nuancer la formulation.

Article 24.

La matière traitée à l'alinéa 2 est déjà réglée à l'article 18, § 1er, 3°, de l'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats experts-comptables, régime dont l'alinéa en projet s'écarte d'ailleurs. Pour ces motifs, il s'impose dès lors d'omettre cet alinéa.

Article 25.

Il y aurait lieu de préciser à l'alinéa 1er : "L'expert-comptable externe doit immédiatement ...".

L'alinéa 2 dispose que "si le client déclare ne pas régler les honoraires réclamés, l'expert-comptable (externe) a le droit de retenir le résultat impayé de ses travaux et, après l'envoi d'un avertissement, de suspendre l'exécution de sa mission". Cette disposition - qui s'ingère dans des relations contractuelles régies par le droit commun - ne trouve aucun fondement légal dans la loi; il convient, dès lors, de la supprimer.

Article 26.

Cette disposition, qui est également relative à la relation contractuelle entre l'expert-comptable (externe) et le client, ne relève pas du domaine de la déontologie. Il serait préférable, dès lors, de l'omettre ici.

Articles 27 à 31.

Pour le motif indiqué ci-dessus, à propos de l'article 25, la loi ne procure aucun fondement légal pour les articles 27 à 30, qui sont relatifs aux honoraires de l'expert-comptable externe.

Au surplus, on peut sérieusement se demander si l'obligation d'avertir, imposée par l'article 31, est raisonnablement proportionnelle aux principes déontologiques instaurés par la loi et au contrôle y relatif, incombant à l'Institut.

Il y aurait lieu, dès lors, d'omettre tous ces articles.

Articles 32 à 36.

La loi ne procure aucun fondement légal pour l'interdiction de publicité telle qu'elle est formulée de manière générale à l'alinéa 1er de l'article 32 : il est évident que les différentes formes de publicité ne seraient pas toutes contraires à la dignité de la profession telle que visée à l'article 81, § 1er, de la loi. Cette observa-

tion est d'autant plus pertinente que l'article 74 de la loi prévoit expressément la possibilité d'autoriser les sociétés et associations, de droit étranger il est vrai, à faire usage du terme d'expert-comptable, notamment dans leur publicité.

Il conviendrait, dès lors, de nuancer l'article 32, alinéa 1er, et, s'il y a lieu, d'adapter en conséquence les articles 33 à 35. Ici encore, il conviendrait de préciser qu'il s'agit de l'expert-comptable externe.

Il y aurait lieu, enfin, d'omettre l'article 36, qui accorde à l'Institut le droit exclusif de faire insérer la liste de ses membres dans un annuaire local, national ou international, cet article n'étant pas à sa place dans un règlement disciplinaire et des doutes sérieux pouvant surgir, ici aussi, quant au fondement légal.

Article 37.

L'alinéa 4 n'ajoutant rien aux règles en vigueur en la matière, il conviendrait de l'omettre.

Selon les déclarations du fonctionnaire délégué, il y aurait lieu, dans le dernier alinéa, de supprimer le mot "externe" : la disposition vaut en effet pour tous les experts-comptables, tant les externes que les autres. Dans le texte néerlandais du même alinéa, il conviendrait d'écrire : "... erop toezien dat zij ...".

Article 38.

Cette disposition, au sujet de laquelle il peut du reste être sérieusement mis en doute qu'elle trouve un fondement légal dans la loi, n'a pas sa place dans un règlement disciplinaire; il serait préférable, dès lors, de l'omettre.

Chapitre XII.

Il conviendrait de rédiger l'intitulé de ce chapitre au singulier.

Article 39.

Il y aurait lieu d'adapter les titres des Ministres chargés de l'exécution conformément à la proposition de texte relative à la formule de proposition.

De kamer was samengesteld uit

de Heren : J. NIMMEGEERS, kamervoorzitter,
Messieurs : président de chambre,

W. DEROOVER, staatsraden,
J. VERMEIRE, conseillers d'Etat,

F. DE KEMPENEER, assessoren van de afdeling wetgeving,
J. GIJSSELS, assesseurs de la section de législation,

Mevrouw : F. LIEVENS, griffier,
Madame : greffier.

De overeenstemming tussen de Nederlandse en de Franse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. J. VERMEIRE.

Het verslag werd uitgebracht door de H. W. VAN VAERENBERGH, adjunct-auditeur. De nota van het Coördinatiebureau werd opgesteld en toegelicht door de H. K. VERMASSEN, referendaris.

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de M. J. VERMEIRE.

Le rapport a été présenté par M. W. VAN VAERENBERGH, auditeur adjoint. La note du Bureau de coordination a été rédigée et exposée par M. K. VERMASSEN, référendaire.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER, DE VOORZITTER - LE PRESIDENT,

F. LIEVENS. J. NIMMEGEERS.