

## 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 februari 1996 door de Minister van de Kleine en Middelgrote Ondernemingen verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der Accountants", heeft op 17 juni 1997 het volgende advies gegeven :

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, huitième chambre, saisi par le Ministre des Petites et Moyennes Entreprises, le 28 février 1996, d'une demande d'avis sur un projet d'arrêté royal "fixant le règlement de déontologie des experts-comptables", a donné le 17 juin 1997 l'avis suivant :

### STREKKING EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

1. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe een reglement van plichtenleer voor de accountants vast te stellen. Het omvat bepalingen betreffende de tucht (artikelen 2 tot 4), de tuchtprocedure (artikelen 5 tot 5quinquies), de onafhankelijkheid van de accountant (artikelen 6 tot 10ter), de wijze van uitvoering van de opdrachten (artikelen 11 tot 14), de samenwerkingsverbanden (artikelen 15 en 16), de betrekkingen met de andere accountants (artikelen 17 tot 20), de betrekkingen met het cliënteel (artikel 21), het ereloon van de externe accountants (artikelen 22 tot 24), de publiciteit (artikelen 25 tot 28), de beroepsdiscretieplicht en het beroepsgeheim (artikel 29) en de permanente beroepsopleiding (artikel 30).

2. Het voorliggende ontwerp is het resultaat van een omwerking van een gelijknamig ontwerp waarover de Raad van State op 2 juni 1992 het advies nr. L. 21.561/8 heeft gegeven. Die omwerking bestaat, eensdeels, uit een aanpassing van het eerste ontwerp aan het merendeel van de opmerkingen van de Raad van State, en anderdeels, uit een verdere aanpassing van dat ontwerp aan een advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy van 22 december 1994.

In het advies van de Hoge Raad werd inzonderheid aandacht besteed aan het probleem van de rechtsgrond voor het ontwerp en aan een vergelijking met het koninklijk

.../...

besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Een aantal artikelen van het oorspronkelijke ontwerp zijn geschrapt, hetzij ten gevolge van het advies van de Raad van State (oorspronkelijke artikelen 17, 25, tweede lid, 26, 30 en 31, 36 en 37, vierde lid), hetzij ten gevolge van het advies van de Hoge Raad (oorspronkelijke artikelen 2, 23 en 24).

Een aantal artikelen zijn aan het oorspronkelijke ontwerp toegevoegd, uitsluitend ten gevolge van het advies van de Hoge Raad (artikelen 1, 7°, 5bis, 5ter, 5quater, 5quinquies, 10bis, 10ter, 11, vierde lid, 12, tweede lid, 13, derde lid, en 20 van het voorliggende ontwerp). Meestal gaat het om bepalingen die ook reeds van toepassing zijn op de bedrijfsrevisoren.

3. De rechtsgrond voor de ontworpen regeling 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".

In dat verband dient er voorts op gewezen te worden dat bij de wet van 13 april 1995 aan artikel 84 van de

.../...

voornoemde wet van 21 februari 1985 een tweede, een derde en een vierde lid zijn toegevoegd, waardoor enkele op de bedrijfsrevisoren van toepassing zijnde bepalingen van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren van toepassing zijn verklaard op de accountants. Die toevoeging verleent meteen een steviger rechtsgrond aan het ontworpen reglement van plichtenleer.

#### VOORAFGAANDE OPMERKING

Het komt de Raad van State niet toe tweemaal advies te geven over dezelfde tekst. Bij de eerste adviesaanvraag heeft hij immers zijn wettelijke adviesbevoegdheid uitgeput. Daaruit volgt dat de Raad, wanneer hem voor de tweede maal eenzelfde ontwerp wordt voorgelegd, geen advies meer geeft over de artikelen die sinds het eerste advies ongewijzigd zijn gebleven, noch over de artikelen die weliswaar werden gewijzigd, doch enkel om ze aan te passen aan de opmerkingen van de Raad van State.

In beginsel wordt bijgevolg enkel nog advies gegeven over de artikelen van het voorliggende ontwerp die werden gewijzigd of toegevoegd na het eerste advies van de Raad van State, zonder dat die wijzigingen of toevoegingen voortvloeien uit voornoemd advies. De artikelen of onderdelen van artikelen die aldus nog door de afdeling wetgeving moeten worden onderzocht, zijn te dezen m.a.w. die welke een gevolg zijn van het advies van de Hoge Raad.

.../...

## ONDERZOEK VAN DE TEKST

### Algemene opmerking

In het voorliggende ontwerp worden in vergelijking met het ontwerp waarover de Raad van State advies uitbracht onder nr. L. 21.561/8, nieuwe artikelen opgenomen zoals de artikelen 5bis tot 5quinquies, 10bis en 10ter, alsmede het hoofdstuk Ibis.

De aanduiding van artikelen (en een hoofdstuk) met bis, ter, ... vergemakkelijkt de vergelijking met het vorige ontwerp. Evenwel betreft het geen invoeging van nieuwe artikelen en van een nieuw hoofdstuk in een bestaande reglementaire tekst. In de definitieve versie van het ontworpen besluit zal de tekst een doorlopende nummering van de artikelen en van de hoofdstukken moeten hebben.

### Aanhef

Het advies van de Hoge Raad is vereist op grond van artikel 101 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, gewijzigd bij de wet van 29 juni 1993. In de aanhef moet dan ook naar dat advies verwezen worden.

.../...

### Artikel 1

Rekening houdend met de inleidende zin van dit artikel, redigere men de bepaling sub 7° als volgt :

"samenwerkingsverband : elke vorm van ... (verder zoals in het ontwerp)".

### Artikel 2

Deze bepaling is geïnspireerd door artikel 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Met betrekking tot "de gebruikelijke controlenormen van het Instituut" moet opgemerkt worden dat luidens artikel 18bis van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren de Raad van dat Instituut de gebruikelijke controlenormen kan bepalen.

Een gelijkaardige bepaling ontbreekt echter voor het Instituut der Accountants (1). Hieruit moet afgeleid worden dat het Instituut der Accountants geen verordeningbevoegdheid bezit om de controlenormen te bepalen en dat

---

(1) Op grond van artikel 84, tweede lid, van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat zijn de artikelen 8, 18ter en 18quinquies, eerste en tweede lid, van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren van toepassing verklaard op de accountants. Dit is niet het geval voor artikel 18bis.

onder gebruikelijke controlenormen alleen de "regels van de kunst" verstaan kunnen worden.

### Hoofdstuk Ibis

Dit hoofdstuk dient een opschrift te dragen, bijvoorbeeld : "Tuchtprocedure".

### Artikel 5bis

Deze bepaling bevat de (overigens niet volledige) herhaling van een verplichting welke reeds wordt opgelegd bij artikel 18quinquies van de genoemde wet van 22 juli 1953, hetwelk van toepassing is op de accountants op grond van artikel 84, tweede lid, van de wet van 21 februari 1985. Artikel 5bis wordt daarom best weggelaten uit het ontwerp.

### Artikel 5quinquies

Zoals deze bepaling geformuleerd is, houdt zij voor de gestrafte accountant een bijkomende sanctie in : hij moet immers zijn eigen tuchtstraf bekendmaken, en wel bij alle ondernemingen en instellingen waar hij een opdracht uitoefent.

De Raad van State vraagt zich af of het niet voldoende is dat de accountant aan de ondernemingen en instellingen die op hem een beroep wensen te doen tijdens de

.../...

periode van schorsing, eenvoudig mededeelt dat hij niet kan optreden.

Mocht zulke mededeling voldoende zijn, dan lijkt het evenredigheidsbeginsel zich ertegen te verzetten dat een verplichting wordt opgelegd als in het ontwerp bepaald.

### Artikel 25

Volgens het tweede lid "kan" de Raad van het Instituut publiciteit verbieden. In het derde lid worden een aantal vormen van publiciteit opgesomd. De gemachtigde ambtenaar heeft bevestigd dat het gaat om vormen van publiciteit die door de Raad verboden kunnen worden.

De stellers van het ontwerp dienen zich er reenschap van te geven dat publiciteit, inbegrepen de publiciteit onder een van de vormen bepaald in het derde lid, in beginsel toegestaan is. De vraag rijst of dit, met name voor die uitdrukkelijk genoemde vormen, wel strookt met de eer en de waardigheid van het beroep. De genoemde vormen lijken eerder geconcipieerd te moeten worden als vormen die in elk geval verboden zijn (1).

Afgezien van die uitdrukkelijk genoemde vormen van publiciteit, kan de Raad alle andere vormen van publiciteit verbieden. Aangezien publiciteit een vorm van meningsuiting

---

(1) Het is alleszins in die zin dat de genoemde vormen voorgesteld werden in artikel 32 van het ontwerp L. 21.561/8.

is, dient de mogelijkheid tot beperking van publiciteit op een meer precieze wijze bepaald te worden. Met name zouden de criteria vastgesteld moeten worden op grond waarvan de Raad publiciteit kan verbieden. Zo zou bijvoorbeeld bepaald kunnen worden dat publiciteit verboden kan worden die een vorm van oneerlijke mededinging is of die bedrieglijk of misleidend is (1).

#### Artikel 27

In het derde lid, punt 4 (lees : 4º), moeten de woorden "artikel 33 van dit besluit" vervangen worden door "artikel 26".

#### Artikel 28

In het tweede lid moet de vermelding "artikel 34" vervangen worden door "artikel 27".

-----

---

(1) Zie Europees Hof voor de Rechten van de Mens, 24 februari 1994, Casado Coca, Publ. Cour, reeks A, vol. 285-A, p. 20, § 51.

### PORTEE ET FONDEMENT LEGAL DU PROJET

1. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis tend à fixer un règlement de déontologie des experts-comptables. Il comporte des dispositions relatives à la discipline (articles 2 à 4), à la procédure disciplinaire (articles 5 à 5quinquies), à l'indépendance de l'expert-comptable (articles 6 à 10ter), au mode d'exécution des missions (articles 11 à 14), aux liens de collaboration (articles 15 et 16), aux relations avec les autres experts-comptables (articles 17 à 20), aux relations avec la clientèle (article 21), aux honoraires des experts-comptables externes (articles 22 à 24), à la publicité (articles 25 à 28), au devoir de discrétion professionnelle et au secret professionnel (article 29) et à la formation permanente (article 30).

2. Le projet sous examen est la résultante d'une reformulation d'un projet similaire, sur lequel le Conseil d'Etat a émis, le 2 juin 1992, l'avis n° L. 21.561/8. Cette reformulation consiste, d'une part, en une adaptation du premier projet à la plupart des observations du Conseil d'Etat, et, d'autre part, en une adaptation supplétive de ce projet à un avis du Conseil supérieur du revisorat d'entreprises et de l'expertise comptable du 22 décembre 1994.

.../...

L'avis du Conseil supérieur consacrait une attention particulière au problème du fondement légal du projet et à la comparaison avec l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises.

Plusieurs articles du projet originel ont été supprimés, soit à la suite de l'avis du Conseil d'Etat (articles 17, 25, alinéa 2, 26, 30 et 31, 36 et 37, alinéa 4, originels), soit à la suite de l'avis du Conseil supérieur (articles 2, 23 et 24 originels).

Un nombre d'articles ont été ajoutés au projet primitif, à la suite, exclusivement, de l'avis du Conseil supérieur (articles 1er, 7°, 5bis, 5ter, 5quater, 5quinquies, 10bis, 10ter, 11, alinéa 4, 12, alinéa 2, 13, alinéa 3, et 20 du présent projet). Il s'agit en général de dispositions qui sont d'ores et déjà applicables aux reviseurs d'entreprises.

3. Il convient de rechercher le fondement légal des règles en projet à l'article 88, alinéa 1er, de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, disposition selon 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 (citée) lui assigne".

.../...

Dans ce contexte, il convient de souligner en outre que la loi du 13 avril 1995 a ajouté à l'article 84 de la loi précitée du 21 février 1985 des alinéas 2, 3 et 4, en vertu desquels quelques dispositions, applicables aux reviseurs d'entreprises, de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des reviseurs d'entreprises, ont été déclarées applicables aux experts-comptables. Cet ajout procure en même temps un fondement légal plus solide au règlement de déontologie en projet.

#### OBSERVATION PRELIMINAIRE

Il n'appartient pas au Conseil d'Etat d'émettre deux fois un avis sur le même texte. En effet, il a épuisé sa compétence d'avis légale à l'occasion de la première demande d'avis. Il s'ensuit que le Conseil, lorsque le même projet lui est soumis pour la seconde fois, ne donne plus d'avis, ni sur les articles qui sont restés inchangés depuis le premier avis, ni sur les articles qui n'ont été modifiés que pour les adapter aux observations du Conseil d'Etat.

En principe, il ne sera donc émis d'avis que sur les articles du présent projet qui ont été modifiés ou ajoutés après le premier avis du Conseil d'Etat, sans que ces modifications ou ajouts résultent de l'avis visé. En d'autres termes, les articles ou éléments d'articles qui restent à être examinés par la section de législation sont ceux qui résultent de l'avis du Conseil supérieur.

.../...

## EXAMEN DU TEXTE

### Observation générale

En comparaison du projet sur lequel le Conseil d'Etat a émis un avis sous le n° L. 21.561/8, le présent projet comprend des articles nouveaux, notamment les articles 5bis à 5quinquies, 10bis et 10ter, ainsi que le chapitre Ier bis.

La désignation d'articles (et d'un chapitre) par les mentions bis, ter, ... facilite la comparaison avec le projet précédent. Toutefois, il ne s'agit pas de l'insertion d'articles nouveaux et d'un chapitre nouveau dans un texte réglementaire existant. Dans la version définitive de l'arrêté en projet, le texte devra présenter une numérotation continue des articles et des chapitres.

### Préambule

L'avis du Conseil supérieur est requis sur la base de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, modifié par la loi du 29 juin 1993. Il conviendrait donc, dans le préambule, de viser cet avis.

.../...

### Article 1er

Compte tenu de la phrase introductive de cet article, il y aurait lieu de rédiger le 7<sup>o</sup> comme suit :

"liens de collaboration : toute forme de ... (la suite comme dans le projet)".

### Article 2

Cette disposition s'inspire de l'article 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises.

En ce qui concerne les "normes de révision usuelles de l'Institut", il convient d'observer qu'aux termes de l'article 18bis de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des reviseurs d'entreprises, le Conseil de l'Institut peut définir les normes de révision usuelles.

Toutefois, une disposition similaire fait défaut pour l'Institut des experts-comptables (1). Il

---

(1) En vertu de l'article 84, alinéa 2, de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, les articles 8, 18ter et 18quiquies, alinéas 1er et 2, de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des reviseurs d'entreprises sont applicables aux experts-comptables. Tel n'est pas le cas de l'article 18bis.

faut en inférer que l'Institut des experts-comptables ne possède aucun pouvoir réglementaire afin de fixer les normes de revision et que, par normes de revision usuelles, il faut entendre uniquement les "règles de l'art".

#### Chapitre premier bis (et non : Ibis)

Ce chapitre devrait porter un intitulé, par exemple : "Procédure disciplinaire".

#### Article 5bis

Cette disposition réitère (de manière d'ailleurs incomplète) une obligation qui est déjà imposée par l'article 18quinquies de la loi précitée du 22 juillet 1953, applicable aux experts-comptables sur la base de l'article 84, alinéa 2, de la loi du 21 février 1985. Il serait donc préférable d'omettre l'article 5bis du projet.

#### Article 5quinquies

Telle qu'elle est formulée, cette disposition implique une sanction supplémentaire pour l'expert-comptable sanctionné : en effet, il doit rendre publique sa propre sanction disciplinaire, et ce auprès de toutes les entreprises et institutions dans lesquelles il exerce une mission.

.../...

Le Conseil d'Etat se demande s'il ne suffirait pas que l'expert-comptable communique simplement, aux entreprises et institutions qui veulent faire appel à lui au cours de la période de suspension, qu'il ne peut pas intervenir.

Si une telle communication devait suffire, le principe de proportionnalité paraît s'opposer à ce que l'obligation prévue au projet soit imposée.

#### Article 25

Selon l'alinéa 2, le Conseil de l'Institut "peut" interdire la publicité. L'alinéa 3 énumère plusieurs formes de publicité. Le fonctionnaire délégué a confirmé qu'il s'agit de formes de publicité susceptibles d'être interdites par le Conseil.

Les auteurs du projet doivent être attentifs au fait que la publicité, y compris la publicité sous l'une des formes prévues à l'alinéa 3, est en principe autorisée. La question se pose de savoir si, notamment pour ces formes expressément citées, elle est compatible avec l'honneur et la dignité de la profession. Les formes citées doivent plutôt être conçues comme des formes interdites en tout état de cause (1).

---

(1) C'est de toute manière en ce sens que ces formes étaient présentées à l'article 32 du projet L. 21.561/8.

Indépendamment de ces formes de publicité expressément désignées, le Conseil peut interdire toutes autres formes de publicité. La publicité étant une forme d'expression d'une opinion, il conviendrait de définir de manière plus précise la faculté de restreindre la publicité. Il y aurait lieu, notamment, de fixer les critères sur la base desquels le Conseil peut interdire la publicité. C'est ainsi, par exemple, qu'il pourrait être prévu que peut être interdite la publicité qui constitue une forme de concurrence déloyale ou la publicité mensongère ou trompeuse (1).

#### Article 27

A l'alinéa 3, point 4 (lire : 4º), il conviendrait de remplacer les mots "l'article 33 du présent arrêté" par les mots "l'article 26".

#### Article 28

A l'alinéa 2, il y aurait lieu de remplacer la mention "l'article 34" par "l'article 27".

-----

---

(1) Voir Cour européenne des Droits de l'homme, 24 février 1994, Casado Coca, Publ. Cour, série A, vol. 285-A, p. 20, § 51.

De kamer was samengesteld uit

de Heren        W. DEROOVER,  
Messieurs

P. LEMMENS,  
L. HELLIN,

A. ALEN,  
H. COUSY,

Mevrouw        F. LIEVENS,  
Madame

La chambre était composée de

kamervoorzitter,  
président de chambre,

staatsraden,  
conseillers d'Etat,

assessoren van de  
afdeling wetgeving,  
assesseurs de la  
section de législation,

griffier,  
greffier.

De overeenstemming tussen de  
Nederlandse en de Franse tekst werd  
nagezien onder toezicht van de  
H. L. HELLIN.

Het verslag werd uitgebracht  
door de H. W. VAN VAERENBERGH,  
auditeur. De nota van het Coördi-  
natiebureau werd opgesteld en toe-  
gelicht door de H. J. DRIJKONINGEN,  
referendaris.

La concordance entre la version  
néerlandaise et la version fran-  
çaise a été vérifiée sous le con-  
trôle de M. L. HELLIN.

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

DE GRIFFIER - LE GREFFIER,

DE VOORZITTER - LE PRESIDENT,

F. LIEVENS

W. DEROOVER