

*Departement Economie, Werkgelegenheid en Binnenlandse  
Aangelegenheden*

Besluiten betreffende de provincies, steden en gemeenten,  
bl. 1001.

*Waanse Gewest*

*Ministerie van het Waalse Gewest*

Personnel, bl. 1003.

*Région wallonne*

*Ministère de la Région wallonne*

Personnel, p. 1003. — Aménagement du territoire, p. 1004.

*Gemeinschafts- und Regionalregierungen*

*Wallonische Region*

*Ministerium der Wallonischen Region*

Personal, S. 1003.

**Officiële berichten**

*Ministerie van Economische Zaken*

Waarde van de variatieformules van de prijzen van het gas van de  
openbare verdeling voor de maand januari 1994, bl. 1004.

*Ministerie van Justitie*

Examens waarbij de doctors en licentiaten in de rechten in de  
gelegenheid worden gesteld te bewijzen dat zij in staat zijn de voor-  
schriften van de wet op het gebruik der talen in gerechtszaken na te  
leven. Gewone zitting van maart 1994, bl. 1004.

*Ministerie van Tewerkstelling en Arbeid*

Vernieuwing van het mandaat van de leden van sommige pari-  
taire comités, bl. 1005.

*Gemeenschaps- en Gewestregeringen*

*Brusselse Hoofdstedelijk Gewest*

*Ministerie van het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest*

Eindejaarstoelage 1993, bl. 1005. — Administratie der Financiën.  
Comptabiliteit. Thesaurie. Maandelijks Schatkisttoestand.  
Toestand op 30 november 1993, bl. 1006.

**Avis officiels**

*Ministère des Affaires économiques*

Valeur des formules de variation des prix du gaz de la distribution  
publique pour le mois de janvier 1994, p. 1004.

*Ministère de la Justice*

Examens permettant aux docteurs et licenciés en droit de justifier  
qu'ils sont à même de se conformer aux dispositions de la loi sur  
l'emploi des langues en matière judiciaire. Session ordinaire de  
mars 1994, p. 1004.

*Ministère de l'Emploi et du Travail*

Renouvellement du mandat des membres de certaines commis-  
sions paritaires, p. 1005.

*Gouvernements de Communauté et de Région*

*Région de Bruxelles-Capitale*

*Ministère de la Région de Bruxelles-Capitale*

Allocation de fin d'année 1993, p. 1005. — Administration des  
Finances. Comptabilité. Trésorerie. Situation mensuelle de Tréso-  
rie. Situation au 30 novembre 1993, p. 1006.

## WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS

**MINISTERIE VAN ECONOMISCHE ZAKEN**

N. 94 — 124

**Koninklijk besluit  
betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren**

**VERSLAG AAN DE KONING**

Sire,

De wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsreviso-  
raat noopt tot een grondige herwerking van de bepalingen opge-  
nomen in het koninklijk besluit van 16 maart 1957 tot vaststelling  
van het tuchtreglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren,  
gewijzigd bij koninklijk besluit van 2 oktober 1961.

In de eerste plaats bevat de wet, ingaande op de suggestie van de  
Raad van State, nu ook de regels voor de tuchtrechtelijke procedure,  
zodat de bepalingen die opgenomen waren in het hoofdstuk II van  
het voornoemd koninklijk besluit overbodig zijn. Behoudens een  
beperkt aantal regels, waarvan in de praktijk het nut is gebleken,  
zal voor al hetgeen niet uitdrukkelijk in de tekst van de wet is gere-  
geld, een antwoord gevonden worden in het gemeen recht, meer  
bepaald het Gerechtelijk Wetboek.

Daartegenover staat dat de voornaamste regels van plichtenleer,  
waarvan er een aantal zijn opgenomen in hoofdstuk I van voor-  
noemd koninklijk besluit, aan herziening toe zijn. Die regels moeten  
worden aangevuld en bijgestuurd om beter in te spelen op de  
ontwikkeling van het beroep van bedrijfsrevisor in de Europese  
context. Dit is dan ook de doelstelling van de tekst die wij Uwe  
Majesteit ter ondertekening voorleggen.

De Regering heeft het advies ingewonnen van de Raad van State,  
van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en van de Raad van  
het Instituut der Bedrijfsrevisoren, en heeft rekening gehouden met  
de opmerkingen vanwege deze instanties behoudens hetgeen in  
onderhavig verslag volgt.

**MINISTÈRE DES AFFAIRES ÉCONOMIQUES**

F. 94 — 124

**Arrêté royal  
relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises**

**RAPPORT AU ROI**

Sire,

La loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat impose  
de revoir en profondeur les dispositions figurant dans l'arrêté royal  
du 16 mars 1957 établissant le règlement de discipline de l'Institut  
des Réviseurs d'Entreprises, modifié par arrêté royal du 2 octo-  
bre 1961.

Tout d'abord, suivant en cela la suggestion du Conseil d'Etat, la loi  
contient désormais les règles de la procédure disciplinaire et rend  
superflues les dispositions qui figurent actuellement dans le  
chapitre II de l'arrêté royal précité. Sous réserve d'un nombre limité  
de règles dont la pratique a révélé l'utilité, ce qui ne serait pas  
expressément prévu dans le texte de la loi, trouvera une réponse  
dans le droit commun que constitue le code judiciaire.

Par contre il convient de revoir les règles essentielles de la déon-  
tologie dont certains éléments figurent dès à présent dans le  
chapitre Ier de l'arrêté royal précité. Ces règles doivent être complé-  
tées et amendées pour mieux répondre au développement de la  
profession de réviseur d'entreprises dans son environnement euro-  
péen. Tel est l'objectif poursuivi dans le texte qui est proposé à la  
signature de Votre Majesté.

Le Gouvernement a recueilli l'avis du Conseil de l'Etat, du Conseil  
supérieur du Revisorat et du Conseil de l'Institut des Réviseurs  
d'Entreprises et a tenu compte des observations émises par ces  
instances, sauf ce qui est souligné dans la suite de ce rapport.

De algemene beginselen die hebben voorgestaan bij het uitwerken van de regels van plichtenleer, zijn van drieërlei aard. Vooreerst dienen de hoofdregels te worden vastgesteld die als fundamenteel worden beschouwd voor de geloofwaardigheid van het beroep ten overstaan van het economisch en maatschappelijk leven. Vervolgens mogen de in België toepasselijke regels niet al te zeer afwijken van de praktijk die in de andere landen van Europa ingang heeft gevonden of zelfs wordt aangemoedigd. Tenslotte dient ook vermeden te worden dat beperkingen met een corporatistisch oogmerk zouden worden opgelegd aan de vrije uitoefening van het beroep, tenzij het openbaar belang een voor de hand liggende verantwoording biedt voor die beperkingen.

Het lijkt niet mogelijk om de definitie van de functie van de bedrijfsrevisor zoals voorgesteld door de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, te weerhouden, maar er werd rekening mee gehouden bij het opstellen van een artikel 1 dat verschillende definities bevat. De definitie van het toepassingsgebied van het beroep van bedrijfsrevisor is vastgelegd in de wet, en voorliggend reglement heeft niet tot doel die definitie te wijzigen. Het is nochtans aangewezen om het voorstel van de Hoge Raad te volgen in zoverre de nadruk wordt gelegd op de revisorale opdrachten die de bedrijfsrevisoren kenmerken.

De definities, en ook het artikel 4b moeten geïnterpreteerd worden op een redelijke wijze in functie van de evolutie van de sociaal-economische context.

De hoofdstukken over de verbodsbepalingen en de onafhankelijkheid in de uitoefening van de revisorale opdrachten zijn van wezenlijk belang; de voornaamste verantwoording voor de controlefunctie is precies de onafhankelijkheid van de beroepsbeoefenaar die wordt belast met de certificering van of de verklaring over boekhoudscheiden. Het is evenwel van belang om duidelijk het onderscheid te maken tussen de verbodsbepalingen, die op algemene wijze dienen te worden toegepast op de werkzaamheden van de bedrijfsrevisor, en de regels van onafhankelijkheid bij het uitvoeren van een revisorale opdracht die versterkt worden om zeker te zijn dat in eenieders ogen de onafhankelijkheid is gewaarborgd.

Bij de hervorming van 1985, ging de voorkeur uit naar een algemene bepaling die een principe vooropzet, eerder dan naar de opname van bijzondere regels in het vennootschapsrecht (artikel 64bis). De principiële onafhankelijkheid blijft inderdaad niet beperkt tot de commissarisfunctie in een handelsvennootschap, maar is evenzeer toepasselijk op andere controleopdrachten.

De regels inzake de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor maken deel uit van de plichtenleer van het beroep.

De vraag naar de mogelijkheid of zelfs de wenselijkheid om een juridische definitie te formuleren voor een bij uitstek persoonlijk begrip als de onafhankelijkheid, kan gesteld worden.

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

Ook al is het begrip onafhankelijkheid nauw verbonden met de persoon die de uiteindelijke verantwoordelijkheid opneemt voor de ondertekening van een verslag of van een verklaring, toch moet worden afgestapt van de idee dat de uitoefening van een controletaak het werk zou zijn van één enkel individu. Om het hoofd te kunnen bieden aan hun verplichtingen, zijn de bedrijfsrevisoren verplicht beroep te doen op medewerkers en meer en meer oefenen zij hun beroepsactiviteit uit in het raam van een vennootschap of een maatschap. De verplichting om de principes van onafhankelijkheid na te leven mag dus niet langer beperkt worden tot het individu dat het eindverslag van een opdracht ondertekent. Het hele kantoor dient blijk te geven van onafhankelijkheid ten overstaan van de onderneming waarvan de rekening wordt geïnterpreteerd door één of meer leden van het kantoor.

Toch kunnen we niet volstaan met te stellen dat de bedrijfsrevisor in de uitoefening van zijn revisorale opdrachten een objectieve en onpartijdige houding moet aannemen. Het beroep moet in wezen als onafhankelijk worden ervaren door al wie geroepen is om inzage te nemen van een verslag of van een verklaring van een bedrijfsrevisor of daar gebruik van te maken. Kan dergelijke doelstelling worden bereikt zonder toestanden te voorkomen waarbij abnormale drukingsmiddelen tegenover de revisor zouden kunnen worden aangewend? Daarbij denkt men in de eerste plaats aan volgende situaties:

- het bestaan van familiale of persoonlijke banden tussen de revisor en de leiding van de onderneming;
- financiële relaties of voordelen in natura die geen rechtstreekse bezoldiging zijn voor de verstrekte diensten;
- een overdreven afhankelijkheid, op het vlak van de honoraria, ten overstaan van één vennootschap, één instantie of één belangengroep;

Les principes généraux qui ont conduit la réflexion dans l'élaboration des règles de déontologie sont essentiellement au nombre de trois. Tout d'abord, il convient de fixer certaines règles jugées essentielles pour garantir la crédibilité de la profession vis-à-vis de son environnement économique et social. Ensuite, les règles applicables en Belgique ne peuvent se démarquer trop profondément des pratiques constatées voire encouragées dans les autres pays d'Europe. Enfin, lorsqu'elles ne sont pas justifiées par un intérêt public évident, il n'y a pas lieu d'autoriser l'introduction à des fins corporatistes de restrictions à la liberté des professionnels.

Il ne paraît pas possible de retenir telle quelle la définition de la fonction du réviseur d'entreprises proposée par le Conseil supérieur du Revisorat mais il en a été tenu compte pour la rédaction d'un article 1er contenant plusieurs définitions. La définition du champ d'application de la profession de réviseur d'entreprises est fixée par la loi et le présent règlement n'a pas pour but de modifier cette définition. Il convient cependant de suivre la suggestion du Conseil supérieur en mettant l'accent sur les missions revisorales qui caractérisent les réviseurs d'entreprises.

La définition, tout comme l'article 4b doivent recevoir une interprétation raisonnable en fonction de l'évolution du contexte économique et social.

Les chapitres relatifs aux interdictions et à l'indépendance dans l'exercice des missions revisorales sont fondamentaux; la fonction de révision trouve l'essentiel de sa justification dans le caractère indépendant du professionnel chargé de la certification ou de l'attestation des documents comptables. Il importe cependant de bien distinguer les interdictions qui doivent s'appliquer de façon générale à l'activité du réviseur d'entreprises et les règles d'indépendance dans l'exercice d'une mission revisorale qui sont renforcées pour assurer que l'indépendance soit garantie aux yeux de tous.

A l'occasion de la réforme de 1985, une disposition générale contenant un principe a été préférée à des règles particulières dans le cadre du droit des sociétés (article 64bis). En effet, le principe d'indépendance n'est pas propre à la fonction de commissaire d'une société commerciale. Il s'applique tout aussi bien à l'occasion d'autres missions de révision.

Les règles relatives à l'indépendance des réviseurs d'entreprises font partie de la déontologie professionnelle.

On peut se demander s'il est possible voire opportun de rechercher une définition juridique d'un concept aussi éminemment personnel que l'indépendance.

Quelle que soit la situation dans laquelle le problème est posé, l'indépendance tient avant tout à la personnalité du professionnel, à sa compétence, à son caractère, à la compréhension du rôle social qu'il est appelé à jouer.

De plus, même si le concept d'indépendance est étroitement lié à la personne qui prend la responsabilité finale de la signature d'un rapport ou d'une attestation, on doit se dégager de l'idée selon laquelle l'exercice d'une mission de révision est l'œuvre d'un seul homme. Pour faire face à leurs obligations, les réviseurs d'entreprises doivent avoir recours à des collaborateurs et leur activité est menée de plus en plus dans le cadre de sociétés ou associations professionnelles. On ne peut dès lors réduire l'obligation de respecter les principes de l'indépendance à la seule personne qui signe le rapport final d'une mission. C'est tout le cabinet qui doit manifester son indépendance vis-à-vis de l'entreprise dont les comptes sont attestés par un ou plusieurs de ses membres.

Il ne suffit pas cependant pas de constater que le réviseur d'entreprises doit avoir un comportement objectif et impartial dans l'exercice de ses missions revisorales. Il faut que la fonction soit perçue comme indépendante dans son essence par tous ceux qui sont susceptibles de prendre connaissance ou d'utiliser un rapport ou une attestation revisorale. Peut-on atteindre ce résultat sans écarter de façon prescriptive les situations dans lesquelles les moyens de pression anormaux pourraient être utilisés vis-à-vis du réviseur? On pense principalement aux situations suivantes:

- l'existence de relations familiales ou personnelles entre le réviseur et les dirigeants de l'entreprise;
- des relations financières ou des avantages en nature qui ne seraient pas la rémunération directe des services prestés;
- une dépendance excessive au plan des honoraires vis-à-vis d'une même société, d'une même autorité ou d'un même groupe d'intérêts;

— de directe of indirecte deelneming van de revisor aan de beheersbeslissingen van een gecontroleerde vennootschap;  
— de betrokkenheid van degene die controleert in de totstandkoming van de documenten waarover hij een verklaring moet uitbrengen.

Het lijkt noodzakelijk regels vast te leggen die conflictsituaties moeten voorkomen wanneer er ernstig gevaar bestaat voor beïnvloeding van de revisor die met de controle op de rekening is gelast. Daartegenover staat dat het, rekening houdend met de doelstelling van de regels inzake onafhankelijkheid, niet nodig is beperkingen in te bouwen wanneer het risico als onbeduidend kan worden beschouwd. De regels inzake onafhankelijkheid waarvan voorgesteld wordt ze in het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren op te nemen, zijn vaak nauwkeuriger en daarom ook wat strikter dan de regels die in de meeste buurlanden gelden. In het licht van het vooropgestelde doel lijken zij evenwel niet overdreven.

In tegenstelling met het advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, verdient het de voorkeur zich aan te sluiten bij de regels van plichtenleer, aanbevolen door het IFAC, en te verbieden dat de controlevennootschap of haar vennoten enig aandeel zouden bezitten in de door hen gecontroleerde vennootschap. Een uitzondering is toegelaten voor de deelname aan een gemeenschappelijk beleggingsfonds of gelijkaardige instelling, hetgeen uiteraard geen enkel probleem stelt wanneer het beheer ervan door een derde wordt waargenomen.

Bij de regels inzake onafhankelijkheid is de hamvraag of de revisor of zijn vennoten voor eenzelfde cliënt werkzaamheden mogen uitvoeren van verschillende aard, inzonderheid dan het combineren van de controle op de rekeningen en advieswerk. De wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat laat de absolute verbodsbepaling varen en legt een tweevoudige regel op: in eerste instantie mogen de vennootschapscommissaris, zijn bedienden, vennoten of medewerkers geen opdracht aanvaarden die van aard is om de onafhankelijkheid van de commissarisfunctie in het gedrag te brengen. Vervolgens mogen uitzonderlijke of bijzondere prestaties slechts tot een bijzondere bezoldiging aanleiding geven indien dit in het jaarverslag aan de algemene vergadering wordt verantwoord.

Het eerste verdeeld advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat toont aan hoe moeilijk die vraag op te lossen is, en hoe belangrijk het is om geen definitieve beslissingen te nemen, alvorens een bespreking op Europees niveau de duurzame tendenzen heeft kunnen vastleggen.

Het voorstel van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, zoals verwoord in zijn tweede advies, werd weerhouden als basis voor de tekst van artikel 12. Het wordt geïnspireerd door de vennootschapswet en laat een casuïstische interpretatie toe van het principe, volgens hetwelk niemand in staat is om een compleet onpartijdige mening uit te drukken over de kwaliteit van zijn eigen werk of over het werk van iemand uit zijn onmiddellijke omgeving.

Er dient tevens te worden opgemerkt dat de revisor persoonlijk verantwoordelijk moet worden gesteld voor de verplichting tot openbaarmaking. Naast de toepassing van het vennootschapsrecht, zou hij een deontologische fout begaan indien hij niet persoonlijk toeziet op het nauwgezet naleven van de informatieverordening.

In het vierde hoofdstuk van het koninklijk besluit werden een aantal regels samengebracht die als wezenlijk kunnen worden beschouwd voor de goede uitoefening van de revisorale opdrachten. Dit is met name het geval voor de mogelijkheid voor de revisor om zich te laten bijstaan door andere personen, de verplichting om schriftelijk de aard van de controlewerkzaamheden te notuleren, de regels betreffende de ondertekening van het verslag of nog de regels in verband met de aard van de certificering.

Verschiedende van deze bepalingen waren al opgenomen in het besluit van 1957, maar de evolutie van het beroep noopte tot een nieuwe formulering. Dit geldt met name voor artikel 16 dat betrekking heeft op de samenwerking tussen de bedrijfsrevisor en andere personen. De klemtoon wordt gelegd op de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor, die volledig blijft, ongeacht de medewerking waarop hij meende een beroep te moeten doen bij de uitoefening van zijn opdracht.

Zo leek het ook belangrijk om in artikel 20, dat handelt over financiële staten die vooruitzichten inhouden, de regel te versoepelen die vanwege de absolute formulering ervan niet langer strookte met de werkelijkheid. De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat legde de nadruk op dit relevant aspect ten aanzien van de informatie die aan de ondernemingsraad wordt verstrekt. De voorgestelde formulering is echter te specifiek om te weerhouden. Overigens, de beperking betreft het attesteren en geenszins de ontleding en verklaring van de informatie.

— la participation directe ou indirecte du reviseur dans des décisions de gestion d'une entreprise contrôlée;  
— l'implication du contrôleur dans les processus d'élaboration des documents qu'il doit attester.

Il paraît nécessaire de prévoir des règles destinées à éviter des situations conflictuelles lorsqu'il existe un risque sérieux d'influence sur la décision du reviseur chargé du contrôle des comptes. Par contre, en considération de l'objectif final des règles d'indépendance, il n'est pas utile de prévoir des restrictions lorsque le risque peut être considéré comme insignifiant. Les règles relatives à l'indépendance qu'il est proposé d'insérer dans l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises sont souvent plus précises et, de ce fait même, quelque peu plus rigoureuses que celles qui existent dans la plupart des pays voisins. Elles ne paraissent cependant pas excessives en regard de l'objectif poursuivi.

Contrairement à l'avis du Conseil supérieur du Revisoraat, il paraît préférable de s'aligner sur les règles déontologiques recommandées par l'IFAC et d'interdire la détention par la société de revision ou ses associés de toute action d'une société révisée par eux. Une exception est admise pour la participation à un fonds commun de placement ou institution équivalente, qui ne pose évidemment aucun problème lorsqu'un tiers en est le gestionnaire.

Le problème majeur lorsqu'on évoque les règles d'indépendance consiste à savoir si le reviseur ou ses associés peuvent accomplir pour un même client des travaux de natures différentes, principalement le contrôle des comptes et des tâches de conseil. Renonçant à une interdiction absolue, la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisoraat prévoit une double règle: d'abord, le commissaire de sociétés, ses employés, associés ou collaborateurs ne peuvent accepter aucune fonction, mandat ou mission de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de la fonction de commissaire. Ensuite, les prestations exceptionnelles ou particulières ne peuvent être rémunérées par des émoluments spéciaux que s'il en est rendu compte à l'assemblée générale par le rapport de gestion.

Le premier avis partagé du Conseil supérieur du Revisoraat démontre combien cette question est difficile à résoudre et il importe de ne pas prendre des décisions définitives avant qu'une réflexion à l'échelle européenne ait pu préciser les orientations durables.

La proposition du Conseil supérieur du Revisoraat telle que formulée dans son second avis a été retenue comme base pour la rédaction du texte de l'article 12. Elle s'inspire des dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales et permettra une interprétation casuistique du principe selon lequel personne ne peut exprimer un avis totalement impartial à propos de la qualité de son propre travail ou de celui d'un de ses proches.

Notons également que le reviseur doit être personnellement rendu responsable de l'obligation de publicité. Outre l'application du droit des sociétés, il commettrait une faute déontologique en ne veillant pas personnellement au respect scrupuleux de la procédure d'information.

Dans le quatrième chapitre de l'arrêté royal, on a regroupé plusieurs règles qui peuvent paraître essentielles pour un bon exercice des missions revisorales. Il en va ainsi notamment des possibilités offertes au reviseur de se faire assister par d'autres personnes, de l'obligation de consigner par écrit la nature des travaux de contrôle accomplis, des règles relatives à la signature des rapports, ainsi que celles relatives à la nature de la certification.

Plusieurs de ces dispositions figuraient déjà dans le règlement de 1957 mais l'évolution professionnelle impose d'en faire une nouvelle rédaction. Il en va ainsi notamment de l'article 16 qui concerne la collaboration du reviseur d'entreprises et d'autres personnes. L'accent est placé sur la responsabilité du reviseur d'entreprises; elle reste pleine et entière quelles que soient les collaborations auxquelles il a jugé bon de faire appel pour l'exercice de sa mission.

De même, à l'article 20 concernant les états financiers prévisionnels, il paraissait important d'assouplir une règle qui, par son caractère absolu, ne correspond plus à la réalité actuelle. Le Conseil supérieur du Revisoraat insistait sur cet aspect important au regard des informations fournies au conseil d'entreprise. La rédaction proposée est cependant trop spécifique pour pouvoir être retenue. Par ailleurs, la restriction concerne l'attestation et nullement l'analyse et l'explication de l'information.

Het vijfde hoofdstuk handelt over bijzondere regels van plichtenleer. Het zijn regels die in dergelijke reglementering gebruikelijk zijn, en die betrekking hebben op de relaties van de revisoren onderling, de honoraria en de wijze waarop zij zich bij de cliënten aanmelden.

De wet van 1985 heeft het voor bedrijfsrevisoren mogelijk gemaakt het beroep in dienstverband uit te oefenen, op voorwaarde dat zij een arbeidsovereenkomst afsluiten met een ander lid van het Instituut. Het reglement bevestigt dat de bedrijfsrevisor die door een arbeidsovereenkomst verbonden is, persoonlijk de regels van plichtenleer moet naleven. De Regering acht het noodzakelijk om uitdrukkelijk te herinneren aan een overweging van de Raad van State over het wetsontwerp houdende de hervorming van het revisoraat, volgens dewelke een revisor-werknemer niet gemachtigd is de verantwoordelijkheid op zich te nemen om een verslag in naam van zijn werkgever te ondertekenen, gezien de persoonlijke verantwoordelijkheid waarmee de handtekening gepaard gaat. Parallel daarmee geldt ook dat de werkgever de tewerkgestelde revisor niet kan verhinderen het beroep conform de regels van de plichtenleer uit te oefenen. Indien hij dergelijke houding zou aannemen, zou hij zelf geacht worden de regels van de collegialiteit te overtreden.

Wat de regeling voor de honoraria betreft, is het niet de bedoeling een barema op te nemen in het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Die mogelijkheid, voorzien door artikel 9 van de wet van 22 juli 1953, is bijzonder complex, vanwege de grote verscheidenheid van opdrachten die aan een bedrijfsrevisor kunnen toevertrouwd worden, en vooral vanwege de aanzienlijke invloed van de administratieve organisatie van de te controleren vennootschap op het tijdsbestek dat voor een nauwgezet onderzoek van de boekhouding vereist is. Daarbij komt nog dat het aannemen van een barema al vlug zou kunnen beschouwd worden als een maatstaf voor de aansprakelijkheid van de revisor. Alvorens terzake normerend op te treden, moet eerst een diepgaand onderzoek worden verricht, met oog voor internationale vergelijkingen.

Daartegenover staat dat twee wezenlijke regels wel in herinnering moeten worden gebracht: de honoraria mogen niet afhankelijk zijn van het voordeel dat de cliënt gebeurlijk kan halen uit het optreden van de revisor (in de uitoefening van revisorale opdrachten of van een verenigbare opdracht). Een tweede regel is dat de leden geen commissielonen of andere voordelen mogen toekennen of ontvangen die in verband staan met de aanvaarding van een opdracht. Deze verbodsbepaling doet evenwel niets af aan de mogelijkheid om een kantoor in zijn geheel over te dragen, in de veronderstelling dat de revisor aan de daadwerkelijke uitoefening van het beroep zou verzaken of zijn activiteit zou doen opgaan in een vennootschap van revisoren.

De regel die nu is bepaald in artikel 6 van het tuchtreglement werd overgenomen en zelfs nog verstrengd. Het is inderdaad van belang dat de leden een deontologisch verantwoord houding zouden aannemen wanneer zij optreden bij een vennootschap waar een van de confraters een wettelijke opdracht vervult. Er wordt dan ook voorgeschreven dat in elk geval contact moet worden genomen met de commissaris of met de revisor die met een permanente opdracht is belast, vóór een ander lid gemachtigd wordt om werkzaamheden bij dezelfde vennootschap te verrichten. Deze regel is er geenszins op gericht de bedrijfsrevisor te helpen verworven rechten veilig te stellen, maar is noodzakelijk om bepaalde frustraties te voorkomen die altijd leiden tot een betreurenswaardig conflict tussen confraters.

Een van de meest delicate kwesties, die het beroep van bedrijfsrevisor en ook de gelijkaardige beroepen in de buurlanden hebben bezig gehouden, heeft betrekking op de wijze waarop de kantoren zich aan het publiek kenbaar mogen maken. Het koninklijk besluit van 16 maart 1957 bevatte een aantal uitermate strikte regels. Ronseling is een commerciële techniek die altijd strijdig zal blijven met de ethiek van een vrij beroep. Daartegenover staat dat de onafhankelijkheid en de beroepsbekwaamheid zeker niet op de helling worden gezet door de bekendmaking van gegevens over een revisorenkantoor. Integendeel, zoals benadrukt door de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, de opbouw van objectieve informatie moet bewerkstelligd worden. De tekst schrijft voor dat de meegedeelde informatie objectief moet zijn, verenigbaar met de welvoegelijkheid en dat die geen al dan niet vergelijkende gegevens mag bevatten inzake de tarieven of de kwaliteit van de dienstverlening. Daarnaast verbiedt de tekst in beginsel het gebruik van de naam van een cliënt in brochures of andere publieke documenten die moeten bijdragen tot de bekendheid van de revisor.

Het zesde hoofdstuk van het besluit heeft betrekking op de vennootschappen en de verenigingen. Artikel 33 van de wet van 22 juli 1953, gewijzigd bij de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat voert een overgangsregeling in die de

Le cinquième chapitre du projet concerne des règles particulières de déontologie. Il s'agit de règles usuelles dans un tel règlement; elles concernent les relations des réviseurs entre eux, les honoraires et la façon dont ils se présentent vis-à-vis de leur clientèle.

La loi de 1985 a autorisé un réviseur d'entreprises à exercer sa profession dans les liens d'un contrat d'emploi pour autant que ce soit vis-à-vis d'un autre membre de l'Institut. Le règlement confirme que le réviseur d'entreprises qui se trouve dans les liens d'un contrat d'emploi reste personnellement tenu aux règles de déontologie. Le Gouvernement estime nécessaire de rappeler expressément une observation du Conseil d'Etat sur le projet de loi portant réforme du revisorat selon lequel le réviseur employé n'est pas habilité à prendre la responsabilité de signer un rapport au nom de son employeur vu la responsabilité individuelle qui s'attache à la signature. De façon corollaire, l'employeur ne pourrait empêcher le réviseur employé d'exercer sa profession conformément aux règles de déontologie. S'il adoptait un tel comportement, il devrait être lui-même déclaré en contradiction avec les règles de bonne confraternité.

En ce qui concerne le régime des honoraires, il n'est pas prévu d'incorporer un barème dans l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Cette possibilité offerte par l'article 9 de la loi du 22 juillet 1953 présente une grande difficulté étant donné d'une part la variété des missions qui peuvent être confiées au réviseur d'entreprises et surtout l'influence considérable que l'organisation administrative des sociétés contrôlées peut avoir sur le temps nécessaire pour procéder à une revision comptable consciencieuse. De plus, l'adoption d'un barème pourrait rapidement être considérée comme une mesure de la responsabilité du réviseur. Il importe dès lors de poursuivre des études plus approfondies, incorporant des considérations internationales, avant d'envisager toute intervention normative en ce domaine.

Par contre, deux règles essentielles doivent être rappelées: les honoraires ne peuvent dépendre du bénéfice que le client retire le cas échéant de l'intervention du réviseur (aussi bien dans l'exercice des missions revisorales que dans les missions compatibles). Ensuite, les membres ne peuvent accorder ou recevoir des commissions ou autres avantages en relation avec l'acceptation de missions. Cette interdiction ne porte cependant pas préjudice à la cession du cabinet conçu comme un ensemble dans l'hypothèse où le réviseur abandonnerait l'exercice effectif de la profession ou intégrerait son activité dans le cadre d'une société de réviseurs d'entreprises.

La règle figurant actuellement dans l'article 6 du règlement de discipline a été maintenue et même renforcée. Il importe en effet que les membres adoptent un comportement déontologique lorsqu'ils interviennent dans une entreprise où un de leurs confrères exerce une mission légale. Il est donc prévu, sans exception, qu'un contact doit être pris avec le commissaire ou le réviseur qui exerce une fonction permanente de revision avant qu'un autre membre soit autorisé à effectuer des travaux dans la même société. Cette règle n'a nullement pour but de permettre au réviseur d'entreprises de protéger des situations acquises. Par contre, elle est indispensable pour éviter certaines frustrations qui ne manquent pas de dégénérer en un conflit regrettable entre confrères.

Un des problèmes les plus délicats qui ont agité la profession de réviseur d'entreprises aussi bien que les professions similaires dans les pays voisins, concerne la façon dont les cabinets sont autorisés à se présenter au public. L'arrêté royal du 16 mars 1957 établissait des règles extrêmement strictes. Le démarchage est un procédé commercial qui est et restera contraire à l'éthique d'une profession libérale. Par contre, l'indépendance et la compétence du réviseur d'entreprises ne risquent guère d'être mises en cause par des autres informations de notoriété fournissant des renseignements sur un cabinet de réviseurs. Au contraire, comme le souligne le Conseil supérieur du Revisorat, il faut favoriser une démarche d'information objective. Le texte prévoit que les informations communiquées doivent être objectives, conformes à la bienséance et s'abstenir de tout élément comparatif ou non relatif au tarif ou à la qualité des services. Par ailleurs, le texte interdit en principe l'utilisation du nom d'un client dans des brochures et autres documents publiés destinés à assurer la notoriété du réviseur.

Le chapitre six du règlement concerne les sociétés et associations. L'article 33 de la loi du 22 juillet 1953 tel que modifié par la loi du 21 février 1985 portant réforme du revisorat institue un régime transitoire permettant la constitution et l'inscription au tableau de

oprichting en de inschrijving op het tableau van vennootschappen van revisoren mogelijk maakt. Het koninklijk besluit van 15 mei 1985 tot uitvoering van de overgangsbepalingen van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren ingevoegd door de wet van 21 februari 1985, bevat de nadere toepassing voor de overgangsregeling. Deze regels zijn evenwel ontoereikend om drie redenen: vooreerst hebben zij alleen maar betrekking op de oprichting door bedrijfsrevisoren van vennootschappen naar Belgisch recht. Vervolgens bevatten zij geen bepaling ten aanzien van de oprichting van middelvennootschappen die niet op de ledenlijst zijn ingeschreven. Tenslotte is er ook geen duidelijke regeling voor de oprichting van interprofessionele vennootschappen of verenigingen die in toepassing van artikel 8, § 4, van de wet toegelaten zijn. Het zesde hoofdstuk tracht hieraan te verhelpen.

Voor de oprichting van vennootschappen tussen bedrijfsrevisoren en personen die over een in het buitenland als gelijkwaardig erlende hoedanigheid beschikken, neemt het besluit een zeer open houding aan. Dit kadert in het vooruitzicht van de grote Europese eerheidsmarkt en is de tegenprestatie voor de vrij ruime vestigingsmogelijkheden die worden toegekend aan buitenlandse beroepsbeoefenaars, met name in het koninklijk besluit van 14 februari 1989 dat de voorwaarden bepaalt voor de toekenning van het lidmaatschap aan natuurlijke en rechtspersonen bedoeld in artikel 4ter van de wet.

Een zeer open houding wordt eveneens aangenomen ten aanzien van de oprichting van vennootschappen en verenigingen met als doel het in gemeenschap brengen van alle of een gedeelte van de kosten die voortvloeien uit de uitoefening van hun beroep door bedrijfsrevisoren en beoefenaars van een ander intellectueel dienstverlenend beroep, onderworpen aan een beroepsdeontologie. De tekst vereist evenwel dat de diensten verband houden met de revisorale activiteiten. Het zal aan de Raad van het Instituut toekomen, desgevallend na raadpleging van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, om zich uit te spreken over de vraag met welke beroepsbeoefenaars de bedrijfsrevisor zich kan verenigen.

Het is de bedoeling om, via deze weg de bedrijfsrevisoren in een positie te brengen die vergelijkbaar is met de situatie in de meeste Europese landen, waar het beroep van bedrijfsrevisor of auditor niet geïsoleerd wordt van andere activiteiten als accountancy, fiscaliteit, consultantfuncties, enz.

In de toelichting bij het ontwerp van wet tot hervorming van het Bedrijfsrevisoraat had de Regering in herinnering gebracht dat de oprichting van interprofessionele vennootschappen prioriteit verdiende. Tijdens de parlementaire werkzaamheden werd herhaalde malen in dezelfde zin gepleit. Overeenkomstig het standpunt van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, moet de oprichting van interprofessionele vennootschappen die een ander doel zouden hebben dan het in gemeenschap brengen van een aantal materiële middelen of misschien ook van personeel om de uitoefening van het beroep door elk van de leden te vergemakkelijken, nog het voorwerp uitmaken van meer diepgaande studies.

Gezien de internationale gebruiken in het beroep van bedrijfsrevisor, is het niet de bedoeling om de verwijzing naar de naam van de interprofessionele middenvereniging door het kantoor van de bedrijfsrevisor te verbieden. De doorzichtigheid van de verhoudingen tussen de kantoren van beroepsbeoefenaars waarmee een samenwerkingsverband bestaat, is nuttig, en men kan het beperkende standpunt van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat op dit punt niet bijtreden.

Het voorlaatste hoofdstuk bevat vier procedurevoorschriften die niet onmiddellijk met de principes, vastgelegd in de wet of in het Gerechtelijk Wetboek, in verband kunnen worden gebracht. Zij betreffen het gevolg dat gegeven wordt aan een klacht, de gepastheid voor de Raad om zijn motieven mondeling naar voren te brengen, de informatie over de uitgesproken sancties en de samenstelling van de commissies. Deze regels zijn hoofdzakelijk geïnspireerd door de concrete moeilijkheden waarmee men, sinds de inwerkingtreding van de wet van 1985 houdende de hervorming van het revisoraat, af te rekenen heeft.

De tekst houdt rekening met de opmerkingen vanwege de Raad van State, onder voorbehoud van de volgende drie elementen:

In artikel één, 3°, mag een vennootschap die ingeschreven is op de ledenlijst, en waarop inzonderheid alle onafhankelijkheidsvoorschriften toepasselijk zijn, niet verward worden met elke andere verenigingsvorm die eenvoudig een middelvennootschap kan zijn.

In artikel twee lijkt het overdreven de aanbevelingen en de normen op gelijke voet te brengen; vandaar dat wij verkiezen het voorstel van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat te volgen.

Tenslotte zouden de artikelen 6 en 7 die het geheel van de activiteit van de bedrijfsrevisor betreffen, hun draagwijdte beperkt zien indien zij onder het hoofdstuk III zouden worden opgenomen.

sociétés de réviseurs d'entreprises. Les modalités d'application de ce régime transitoire ont été précisées dans l'arrêté royal du 15 mai 1985 portant exécution des dispositions transitoires insérées par la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ces dispositions sont cependant insuffisantes pour trois raisons: d'abord elles ne concernent que la constitution de sociétés de droit belge entre réviseurs d'entreprises. Ensuite, elles ne fixent aucune règle relative à la constitution de sociétés de moyens non inscrites au tableau. Enfin, la constitution de sociétés ou associations interprofessionnelles prévue par l'article 8, § 4, de la loi n'est pas clairement organisée. Le sixième chapitre s'attache à combler ses lacunes.

En ce qui concerne la constitution de sociétés entre des réviseurs d'entreprises et des personnes qui ont une qualité reconnue équivalente à l'étranger, l'arrêté adopte une position très ouverte. Ceci s'inscrit dans l'esprit de la constitution du marché unique en Europe et forme la contrepartie d'une autorisation assez large d'établissement accordée aux professionnels étrangers notamment par l'arrêté royal du 14 février 1989 déterminant les conditions d'octroi de la qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises aux personnes physiques et morales visées à l'article 4ter de la loi.

Une position très ouverte est également adoptée en ce qui concerne la constitution de sociétés ou associations ayant pour but la mise en commun de tout ou partie des charges afférentes à la profession par des réviseurs d'entreprises et des titulaires d'une autre profession intellectuelle prestataire de services dotée d'une déontologie professionnelle. Le texte requiert cependant que les services soient connexes à l'activité du réviseur. Il appartiendra au Conseil de l'Institut, le cas échéant après consultation du Conseil supérieur du Révisorat, de se prononcer sur les catégories de professionnels avec lesquels un réviseur peut s'associer.

Par cette voie, on souhaite placer les réviseurs d'entreprises dans des conditions comparables à celles qui existent dans la plupart des pays européens où la profession de réviseur d'entreprises ou d'auditeur n'est pas isolée d'autres activités telles que l'expertise comptable, la fiscalité, le conseil aux entreprises, etc.

En présentant le projet de loi portant réforme du revisorat, le Gouvernement avait rappelé que la constitution de sociétés interprofessionnelles revêtait le caractère d'une priorité. Au cours des travaux parlementaires, différentes voix se sont élevées dans le même sens. Conformément à l'opinion du Conseil supérieur du Révisorat, la constitution de sociétés interprofessionnelles qui auraient un autre but que celui de mettre en commun certains moyens matériels et à la limite humains propres à faciliter l'exercice de la profession par chacun de ses membres, doit faire l'objet d'études plus approfondies.

Etant donné les usages internationaux dans la profession de réviseur, il n'est pas envisagé d'interdire la référence au nom de l'association interprofessionnelle de moyens par le cabinet du réviseur d'entreprises. La transparence des relations entre les cabinets de professionnels entre lesquels il existe des relations de collaboration est utile et on ne peut rencontrer l'attitude restrictive du Conseil supérieur du Révisorat sur ce point.

L'avant-dernier chapitre contient quatre règles de procédure qui ne peuvent être rattachées directement aux principes déposés dans la loi ou le Code judiciaire. Elles concernent les suites données à une plainte, l'opportunité pour le Conseil de faire valoir ses motifs oralement, l'information sur les sanctions prononcées et la composition des commissions. Ces règles sont principalement inspirées des difficultés concrètes rencontrées depuis l'entrée en vigueur de la loi de 1985 portant réforme du revisorat.

Le texte tient compte des observations du Conseil d'Etat sous les trois réserves suivantes:

A l'article premier, 3°, on ne peut confondre une société inscrite au tableau à laquelle s'appliquent notamment tous les critères d'indépendance et toute autre forme d'association qui peut être simplement de moyens.

A l'article deux, il paraît excessif de mettre les recommandations et les normes sur le même pied, nous préférons dès lors nous en tenir à la proposition du Conseil supérieur du revisorat.

Enfin, les articles 6 et 7 qui concernent toute l'activité du réviseur d'entreprises, verraient leur portée restreinte s'ils étaient reportés dans le chapitre III.

Paragraaf 2 van artikel 33, waarover de Raad van State een opmerking maakte, heeft overigens geen zin meer sinds de bevoegdheid van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en voor de Accountancy door de wet van 29 juni 1993 is uitgebreid geworden. Die paragraaf is dan ook opgeheven.

Wij hebben de eer te zijn,

Sire,

van Uwe Majesteit,  
de zeer eerbiedige  
en zeer getrouwe dienaars,

De Vice-Eerste Minister,  
Minister van Justitie en Minister van Economische Zaken,  
M. WATHELET

De Minister van de Kleine en Middelgrote Ondernemingen  
en van Landbouw,  
A. BOURGEOIS

#### ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE

De Raad van State, afdeling wetgeving, eerste kamer, op 23 juli 1993 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 van de bedrijfsrevisoren », heeft op 4 november 1993 het volgend advies gegeven :

#### Draagwijdte van het ontwerp en opschrift

Het besluit strekt ertoe, in uitvoering van het bepaalde in het eerste lid van artikel 10 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, zoals gewijzigd bij de wet van 21 februari 1985, het tuchtreglement van het Instituut vast te stellen, « alsmede de reglementen die noodzakelijk zijn voor de werking van het Instituut en voor de verwezenlijking van zijn bij deze wet omschreven doelstellingen ». Gezien het Instituut, naar luid van artikel 2 van de wet, ten doel heeft ervoor te waken dat de bedrijfsrevisoren hun functie « met al de vereiste waarborgen inzake bevoegdheid, onafhankelijkheid en beroepselijkheid » vervullen en erop toe te zien dat zij de aan diens leden toevertrouwde opdrachten naar behoren uitvoeren, kan het besluit, niettegenstaande verscheidene bepalingen ervan de eigenlijke tuchtregeling overschrijden, geacht worden voldoende rechtsgrond in de voormelde wetsbepaling te vinden.

Het opschrift verdient evenwel aanpassing ter verduidelijking dat niet enkel de deontologische verplichtingen bedoeld worden. Het opschrift luidt daarom : « Koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren ».

#### Aanhef

In de eerste aanhefverwijzing dient alleen artikel 10 van de wet van 22 juli 1953 vermeld te worden.

In de tweede en derde aanhefverwijzing wordt best de datum van het betrokken voorstel of advies ingevuld.

#### Artikel 1

In de Franse tekst onder 1<sup>o</sup> schrijve men : « la loi du 22 juillet 1953, modifiée par la loi du 21 février 1985 ».

In de tweede zin van de definitie sub 3<sup>o</sup> voege men, volledigheidshalve, na de woorden « de revisorenverenootschap » de woorden « of revisorenvereniging » toe.

De omschrijving van de « bedrijfsrevisor » als omvattende « alle vennoten » die van een vennootschap met revisoren deel uitmaken, heeft tot gevolg dat het reglement van de plichtenleer evenzeer op deze vennoten van toepassing zal zijn. Samen gelezen met artikel 31, naar luid waarvan vennootschappen of verenigingen kunnen worden opgericht tussen revisoren en bepaalde bloed- of aanverwanten, zou men uit de voorgestelde definitie kunnen afleiden dat ook niet-revisoren aan de plichtenleer onderworpen zijn. In de mate dat hieruit een verruiming van het toepassingsgebied van de wet voortvloeit, kan voor deze toepassing in de wet geen rechtsgrond worden gevonden. Vraag is diensvolgens of de woorden « alle vennoten » niet moeten worden vervangen door « alle vennoten-revisoren ».

De definitie van « revisorale opdracht » in 4<sup>o</sup> beginne beter als volgt :

« 4<sup>o</sup> onverminderd het bepaalde in artikel 3 van de wet, elke opdracht die ertoe strekt, met het oog op bekendmaking, een deskundig oordeel te geven ... ».

Men stelle voorts « ... verschaft door een onderneming of instelling; dit begrip ... ».

Par ailleurs, le paragraphe 2, de l'article 33, critiqué par le Conseil d'Etat n'a plus de raison d'être depuis que la compétence du Conseil supérieur du Revisorat et de l'Expertise comptable a été étendue par la loi du 29 juin 1993. Il a été dès lors éliminé.

Nous avons l'honneur d'être,

Sire,

de Votre Majesté,  
les très respectueux  
et très fidèles serviteurs,

Le Vice-Premier Ministre,  
Ministre de la Justice et Ministre des Affaires économiques,  
M. WATHELET

Le Ministre des Petites et Moyennes Entreprises  
et de l'Agriculture,  
A. BOURGEOIS

#### AVIS DU CONSEIL D'ETAT

Le Conseil d'Etat, section de législation, première chambre, saisi par le Vice-Premier Ministre et Ministre de la Justice et des Affaires économiques, le 23 juillet 1993, d'une demande d'avis sur un projet d'arrêté royal « fixant le règlement de déontologie des réviseurs d'entreprises », a donné le 4 novembre 1993 l'avis suivant :

#### Portée du projet et intitulé

L'arrêté vise, en exécution de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 10 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises, tel qu'il a été modifié par la loi du 21 février 1985, à arrêter le règlement de discipline de l'Institut, « ainsi que les règlements nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'Institut et la réalisation des objectifs que (cette) loi lui assigne ». L'Institut ayant pour objet, aux termes de l'article 2 de la loi, de veiller à ce que les réviseurs d'entreprises remplissent leur fonction « avec toutes les garanties requises aux points de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle » et à ce qu'ils exécutent correctement les missions confiées à ses membres, l'arrêté peut être réputé trouver un fondement légal suffisant dans la disposition législative précitée, bien que plusieurs dispositions dudit arrêté excèdent le cadre du régime de discipline proprement dit.

Il conviendrait toutefois d'adapter l'intitulé de sorte à préciser qu'il ne s'agit pas uniquement des obligations déontologiques. L'intitulé pourrait dès lors s'énoncer comme suit : « Arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises ».

#### Préambule

Au premier alinéa du préambule, seul l'article 10 de la loi du 22 juillet 1953 doit être mentionné.

Aux deuxième et troisième alinéas du préambule, il faudrait indiquer la date de la proposition ou de l'avis en question.

#### Article 1er

Au 1<sup>o</sup>, il faudrait écrire : « la loi du 22 juillet 1953, modifiée par la loi du 21 février 1985 ».

Dans la deuxième phrase de la définition inscrite au 3<sup>o</sup>, il conviendrait d'ajouter, pour être complet, les mots « ou à l'association » après les mots « à la société ».

La définition du « réviseur d'entreprises » s'étendant à « tous les associés » qui font partie d'une société de réviseurs, il s'ensuit que le règlement déontologique s'appliquera également à ces associés. En la combinant avec l'article 31, aux termes duquel des sociétés ou des associations peuvent être constituées entre des réviseurs et certains parents ou alliés, il pourrait se déduire de la définition proposée que les non-réviseurs sont également soumis à la déontologie. Dans la mesure où il en découle une extension du champ d'application de la loi, cette application ne trouve pas de fondement légal dans la loi. La question se pose dès lors de savoir s'il n'y aurait pas lieu de remplacer les mots « tous les associés » par « tous les associés réviseurs ».

La définition de la « mission revisorale », énoncée au 4<sup>o</sup>, gagnerait à commencer ainsi qu'il suit :

« 4<sup>o</sup> sans préjudice de l'article 3 de la loi, toute mission qui a pour objet, dans un but de publication, de donner une opinion d'expert ... ».

On écrira par ailleurs « ... fournie par une entreprise ou une institution; est également incluse ... ».

De tweede zin van de bepaling onder 5° zou beter worden gesteld als volgt : « aan deze begripsomschrijving worden in elk geval vermoed te beantwoorden, ... ».

#### Artikel 2

Om te voorkomen dat de aanbevelingen tot een discretionaire toepassing zouden leiden, is het wenselijk dat de tweede zin bij de eerste wordt gevoegd als volgt :

« de gebruikelijke controlenormen van het Instituut, en in voorkomend geval, dezès aanbevelingen ».

#### Artikel 3

Indien de stellers van het ontwerp het nodig achten de tekst van artikel 19bis, 2°, van de wet te beschrijven, dienen zij ook melding te maken van het aldaar vermelde « beginsel van de waardigheid ».

#### Hoofdstuk II

In het opschrift ware het woord « Onverenigbaarheden » beter vervangen door « Verbodsbepalingen ».

#### Artikel 4

De woorden « zelfs een familieonderneming » in a) voegen niets toe en worden beter achterwege gelaten. In de Franse tekst onder a) moet « article 1<sup>er</sup> » geschreven worden.

In b) wordt door de toevoeging « en ook behalve in de mate dat deze noodzakelijkerwijs gepaard gaan met de beroepsactiviteit van de bedrijfsrevisor of hieruit voortvloeien » een dusdanig ruime afwijking verleend van de beginselen die ten grondslag liggen aan artikel 7bis van de wet, dat zij niet meer in een redelijke verhouding kan worden geacht te zijn met de ruimte die in artikel 10 van de wet wordt gecreëerd, met name « de verwezenlijking van de (...) bij deze wet omschreven doelstellingen » van het Instituut.

#### Artikelen 6 en 7

Deze artikelen hebben betrekking op de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor en worden derhalve beter onder hoofdstuk III opgenomen.

In de Franse tekst van het ontworpen artikel 6, vervange men het woord « leur » door het woord « sa ».

#### Artikel 8

In de Franse tekst schrijve men « délivrer un rapport ou émettre une opinion ».

#### Artikel 9

Men schrijve, mede in het licht van de uitleg in het verslag aan de Koning, in het tweede lid « ... beroepsbeoefenaar, op een betekenisvolle wijze bijdraagt tot het houden van de boeken of tot het opstellen van de jaarrekeningen of andere boekhoudkundige staten die het voorwerp zijn van een verklaring ».

#### Artikel 10

Men vermeldde, in paragraaf 2, naast « de aandelen », « de andere effecten uitgegeven door de vennootschap of door met haar verbonden ondernemingen ».

In paragraaf 3, Nederlandse tekst, vervange men het woord « hunnen » door het woorden « zijnen ».

#### Artikel 11

Men schrijve : « ... die ertoe zou strekken hem ... ».

#### Artikel 12

In paragraaf 1 schrijve men « gedurende de drie voorafgaande jaren » in plaats van « minder dan drie jaar geleden » en voege men die woorden in tussen de woorden « waar hij » en « de functie van ».

De vraag kan gesteld worden of het bepaalde in het tweede lid van paragraaf 3 niet reeds vervat is in het in algemene bewoordingen gestelde eerste lid van dezelfde paragraaf : als een bedrijfsrevisor in een onderneming een speciale wettelijke opdracht vervult, dan is die onderneming op een of andere wijze onderworpen aan zijn controle.

In de Nederlandse tekst van paragraaf 3, behoort de laatste zin van het eerste lid als volgt te worden gesteld : « ... of vermelde controle binnen het kader van een commissarisopdracht wordt uitgeoefend ».

#### Artikel 14

In het eerste lid, vervange men het woord « waarmee » door de woorden « met wie ».

In het tweede lid, schrijve men « de informatievoorschriften, bepaald in artikel 64ter, vijfde lid ... ».

Dans le texte néerlandais, le deuxième phrase du 5° serait mieux rédigée comme suit : « aan deze begripsomschrijving worden in elk geval vermoed te beantwoorden, ... ».

#### Article 2

Afin d'éviter que les recommandations ne donnent lieu à une application discrétionnaire, il est souhaitable de joindre la deuxième phrase à la première de la manière suivante :

« ... aux normes de revision usuelles de l'Institut et, le cas échéant, aux recommandations de celui-ci ».

#### Article 3

Si les auteurs du projet estiment nécessaire de reformuler le texte de l'article 19bis, 2°, de la loi, il leur faudra également faire mention du « principe de dignité » qu'il évoque.

#### Chapitre II

Dans l'intitulé, il vaudrait mieux remplacer le mot « Incompatibilités » par « Interdictions ».

#### Article 4

Les mots « même familiale » figurant au a) n'ajoutent rien et devraient de préférence être omis. Dans le texte français du a), il faut écrire « article 1<sup>er</sup> ».

Au b), la précision « sauf dans la mesure où elles vont nécessairement de pair avec l'activité professionnelle du réviseur d'entreprises ou résultent de celle-ci » représente une dérogation à ce point importante aux principes qui fondent l'article 7bis de la loi qu'elle ne peut plus être considérée comme raisonnablement proportionnée au cadre créé par l'article 10 de la loi, à savoir « la réalisation des objectifs que la (...) loi (...) assigne » à l'Institut.

#### Articles 6 et 7

Ces articles ont trait à l'indépendance du réviseur d'entreprises et devraient, à ce titre, figurer de préférence au chapitre III.

Dans le texte français de l'article 6 en projet, il y a lieu de remplacer le mot « leur » par le mot « sa ».

#### Article 8

Dans le texte français, on écrira « délivrer un rapport ou émettre une opinion ».

#### Article 9

À l'alinéa 2, il conviendrait d'écrire, notamment à la lumière du commentaire fourni par le rapport au Roi, « ... de professionnel indépendant, contribue de façon significative à la tenue des comptes ou à l'établissement des comptes annuels ou d'autres états comptables faisant l'objet d'une attestation ».

#### Article 10

Au paragraphe 2, il y aurait lieu de mentionner, outre les « actions », « les autres titres émis par la société ou par des entreprises auxquelles elle est liée ».

Dans le texte néerlandais du paragraphe 3, on remplacera le mot « hunnen » par le mot « zijnen ».

#### Article 11

Dans le texte néerlandais, il y aurait lieu d'écrire : « ... die ertoe zou strekken hem ... ».

#### Article 12

Au paragraphe 1<sup>er</sup>, il y aurait lieu d'écrire « pendant les trois années précédentes » au lieu de « depuis moins de trois années ».

La question peut se poser de savoir si la règle énoncée à l'alinéa 2 du paragraphe 3 n'est pas déjà inscrite dans l'alinéa 1<sup>er</sup> du même paragraphe, formulé en termes généraux : si un réviseur d'entreprises exerce une mission légale particulière dans une entreprise, cette entreprise est soumise, d'une façon ou d'une autre, à son contrôle.

Dans le texte néerlandais du paragraphe 3, il conviendrait de rédiger la dernière phrase de l'alinéa 1<sup>er</sup> ainsi qu'il suit : « ... of vermelde controle binnen het kader van een commissarisopdracht wordt uitgeoefend ».

#### Article 14

Dans le texte néerlandais de l'alinéa 1<sup>er</sup>, on remplacera le mot « waarmee » par les mots « met wie ».

À l'alinéa 2, on écrira dans la version néerlandaise « de informatievoorschriften, bepaald in artikel 64ter, vijfde lid ... ».

## Artikel 15

Men schrijve : « Elke verklaring, ... van de bedrijfsrevisor steunt op de mening ... op grond van doelgerichte ... ».

## Artikel 16

Het is wenselijk dat de revisor de « uitzonderlijke omstandigheden » waarin hij essentiële elementen van zijn revisorale opdracht kan overdragen, schriftelijk behoorlijk zou motiveren.

## Artikel 18

De tweede zin van het derde lid dient aldus gesteld te worden :

« In geval van overmacht kan de bedrijfsrevisor zijn bevoegdheid om te tekenen aan een andere bedrijfsrevisor delegeren ».

## Artikel 19

Teneinde de indruk te vermijden dat enkel de in deze bepaling vermelde gedragingen een deontologische fout uitmaken, is het wenselijk deze bepaling te stellen als volgt :

« Vermoed wordt zich van zijn opdracht niet te hebben gekweten, de bedrijfsrevisor die :

- 1° nalaat in zijn verslag te vermelden ... te misleiden, of
- 2° aan het uitgedrukte oordeel een dergelijk voorbehoud toevoegt, dat ... ».

## Artikel 22

Voor zover de bepaling in een reglement betreffende de plichten kan thuishoren, ware de eerste zin van het tweede lid beter gesteld als volgt :

« In geval van overlijden of van stopzetting van de revisoractiviteit, kan het gehele kantoor tegen vergoeding worden overgedragen ».

## Artikel 24

In de Nederlandse tekst, vervange men de term « confrater » door de term « ambtgenoot ».

## Artikel 25

In het tweede lid worden blijkbaar de « adviezen van derden » bedoeld. Men passe de tekst in die zin aan.

## Artikel 26

In het eerste lid is het woord « eenzijdig » overbodig nu het gebruikt wordt in samenhang met een « dienstaanbod ».

Ten einde de samenhang van de materie te verduidelijken, is het wenselijk dat in het tweede lid zowel de « verbonden diensten » als de « onverbonden diensten » in aanmerking worden genomen. Men schrijve derhalve « al dan niet verbonden diensten ».

## Artikel 27

In het eerste lid wordt de overeenstemming met de Franse tekst verzekerd door te verwijzen naar « vergelijkende gegevens inzake tarieven of kwaliteit ».

## Artikel 28

Het artikel is in de Nederlandse tekst ten onrechte als artikel 23 genummerd.

## Artikel 29

De Nederlandse versie en de Franse versie van het tweede lid vertonen redactioneel een gebrek aan overeenstemming.

## Artikel 30

Met deze bepaling kan geen afbreuk worden gedaan aan de bevoegdheid van de Raad van het Instituut om zijn toestemming steeds te herroepen. Derhalve late men artikel 30 beginnen als volgt :

« Onverminderd het bepaalde in artikel 8, § 4, van de wet, mag de bedrijfsrevisor ... ».

## Artikel 31

« Vraag is of in artikel 31 niet tevens van de echtgenote van de bedrijfsrevisor melding moet worden gemaakt.

Men stelle het begin van de Nederlandse tekst als volgt : « Met toestemming ... ».

## Artikel 32

In de Nederlandse tekst schrijve men « alsook » in plaats van « en ook ».

## Article 15

Il conviendrait de rédiger le texte néerlandais comme suit : « Elke verklaring, ... van de bedrijfsrevisor steunt op de mening ... op grond van doelgerichte ... ».

## Article 16

Il est souhaitable que le reviseur motive dûment et par écrit les « circonstances exceptionnelles » qui lui permettent de déléguer des éléments essentiels de sa mission revisorale.

## Article 18

Il convient de formuler la deuxième phrase de l'alinéa 3 comme suit :

« En cas de force majeure, le reviseur d'entreprises peut déléguer son pouvoir de signature à un autre reviseur d'entreprises ».

## Article 19

Pour éviter de suggérer que seuls les comportements mentionnés dans cette disposition constituent une faute déontologique, il est souhaitable de rédiger cette disposition ainsi qu'il suit :

« Est présumé ne pas être acquitté de sa mission, le reviseur d'entreprises qui :

- 1° omet de signaler dans son rapport ... destinés, ou
- 2° joint à l'opinion qu'il exprime des réserves telles ...

## Article 22

Pour autant que la disposition puisse trouver sa place dans un règlement relatif aux obligations, la première phrase de l'alinéa 2 serait mieux formulée comme suit :

« En cas de décès ou de cessation des activités revisorales, l'ensemble du cabinet peut être cédé contre rémunération ».

## Article 24

Dans le texte néerlandais, on remplacera le terme « confrater » par le terme « ambtgenoot ».

## Article 25

L'alinéa 2 vise manifestement les « avis de tiers ». Il conviendrait d'adapter le texte en ce sens.

## Article 26

A l'alinéa 1<sup>er</sup>, les mots « non sollicitée » sont superflus, étant utilisés en combinaison avec une « offre de services ».

Afin d'améliorer la cohérence de la matière, il serait souhaitable que l'alinéa 2 tienne compte à la fois des « services liés » et des « services non liés ». On écrirait des lors « services liés ou non ».

## Article 27

A l'alinéa 1<sup>er</sup>, la concordance du texte néerlandais avec le texte français sera assurée en écrivant « vergelijkende gegevens inzake tarieven of kwaliteit ».

## Article 28

L'article a été affecté erronément du numéro 23 dans le texte néerlandais.

## Article 29

Il y a une discordance rédactionnelle entre les versions française et néerlandaise de l'alinéa 2.

## Article 30

Cette disposition ne peut affecter le pouvoir qu'a toujours le Conseil de l'Institut de révoquer son autorisation. Il convient dès lors de formuler le début de l'article 30 de la manière suivante :

« Sans préjudice de l'article 8, § 4, de la loi, le reviseur d'entreprises peut ... ».

## Article 31

La question se pose de savoir si, à l'article 31, il n'y pas lieu de faire mention également de l'épouse du reviseur d'entreprises.

Au début du texte néerlandais, on écrira « Met toestemming ... ».

## Article 32

Dans le texte néerlandais, il y a lieu d'écrire « alsook » au lieu de « en ook ».



## Artikel 33

In het eerste lid schrijven men « onderzoek » in plaats van « verzoek ».

Uit de bewoordingen van artikel 20, § 2, van de wet van 22 juli 1953 blijkt niet dat de Raad van het Instituut de keuze zou hebben om een bij hem ingediende klacht tegen een bedrijfsrevisor al dan niet over te maken aan de tuchtcommissie. In het eerste lid moeten dan ook de woorden « en vermeldt in hoeverre het dossier aan de tuchtcommissie is overgemaakt » worden geschrapt. Om dezelfde reden moet de eerste zin van het tweede lid eveneens worden geschrapt. De tweede zin wordt dan : « Een copie van het verslag van de Raad wordt door deze aan de Hoge Raad meegedeeld ».

## Artikel 34

Artikel 34 betreft de Raad van het Instituut, die de tuchtprocedure voorbereidt en de zaak aanhangig maakt bij de tuchtcommissie, bij het onderzoek van deze laatste door haar te verplichten, althans wanneer de Raad erom vraagt, een vertegenwoordiger van deze te horen. Dat voorschrift kan vanzelfsprekend geen afbreuk doen aan het recht van verweer dat de wet waarborgt.

## Artikel 35

De mededeling van de schorsing voor meer dan een maand aan de ondernemingen waarbij de bedoelde bedrijfsrevisor een permanente revisorale opdracht uitoefent, heeft duidelijk als oogmerk de onderneming te informeren. Zelfs indien het tweede lid van het voorgestelde artikel in de eerste plaats gelezen moet worden als een informatiemaatregel, kan men niet eraan voorbij dat deze mededeling uitmondt in een bijkomende sanctie waarin door de wet niet is voorzien. Het is daarom verkieslijk te stellen dat de geschorste revisor verplicht is zelf de ondernemingen van de schorsing te verwittigen.

## Artikel 36

De tuchtcommissie en de commissie van beroep bestaan elk uit twee kamers, te weten een nederlandstalige en een franstalige (artikelen 19 en 21 van de wet van 22 juli 1953).

Artikel 36 van het ontwerp staat toe dat in bepaalde omstandigheden — dit is wanneer de kamer waarbij de zaak aanhangig is gemaakt, ten gevolge van wraking niet binnen één taalrol kan worden samengesteld — de kamer, met akkoord van de verweerder, kan worden aangevuld met een lid van de anderstalige kamer mits dat lid een voldoende kennis heeft van de taal waarin de procedure wordt gevoerd en een zelfde hoedanigheid heeft als de persoon in wiens plaats hij komt.

Beide commissies zijn als speciale besturen onderworpen aan de wetten op het gebruik van de talen in bestuurszaken. De organisatorische regel vervat in artikel 36 van het ontwerp kan derhalve geen toepassing vinden dan wanneer aan de taalwet geen afbreuk wordt gedaan.

De kamer was samengesteld uit :

De heer H. Coremans, kamervoorzitter;  
Mevr. S. Vanderhaegen,  
De heer M. Van Damme, Staatsraden;

De heren :

G. Schrans,  
E. Wymeersch, assessoren van de afdeling wetgeving;  
Mevr. A. Beckers, griffier.

De overeenstemming tussen de Nederlandse en de Franse tekst werd nagezien onder het toezicht van de heer H. Coremans.

Het verslag werd uitgebracht door de heer D. Albrecht, eerste auditeur.

De nota van het Coördinatiebureau werd opgesteld en toegelicht door de heer G. Van Haegendoren, referendaris.

De griffier,  
A. Beckers.

De voorzitter,  
H. Coremans.

## Article 33

Dans le texte néerlandais de l'alinéa 1<sup>er</sup>, on écrira « onderzoek » au lieu de « verzoek ».

Il n'apparaît pas de la formulation de l'article 20, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 que le Conseil de l'Institut ait le choix de transmettre ou non à la commission de discipline une plainte dont il aurait été saisi contre un reviseur d'entreprises. A l'alinéa 1<sup>er</sup>, il y a lieu, dès lors, de supprimer les mots « et mentionné dans quelle mesure le dossier est communiqué à la Commission de discipline ». Pour le même motif, la première phrase de l'alinéa 2 doit également être supprimée. La deuxième phrase s'énoncera dans ce cas comme suit : « Une copie du rapport du Conseil est communiquée par celui-ci au Conseil supérieur ».

## Article 34

L'article 34 associe le Conseil de l'Institut, chargé de la préparation et de l'introduction de la procédure disciplinaire devant la commission de discipline, à l'instruction menée par cette dernière en l'obligeant, du moins lorsque le Conseil le demande, à entendre un représentant de ce même Conseil. Il va de soi que cette règle ne peut porter atteinte au droit de défense garanti par la loi.

## Article 35

La communication de la suspension pour plus d'un mois aux entreprises où le reviseur d'entreprises concerné exerce une mission revisorale permanente a manifestement pour but d'informer l'entreprise. Même si l'alinéa 2 de l'article proposé devait s'interpréter en premier lieu comme une mesure informative, il est indéniable que cette communication débouche sur une sanction supplémentaire non prévue par la loi. Il est dès lors préférable d'écrire que le reviseur frappé de suspension est tenu d'en aviser lui-même les entreprises.

## Article 36

La commission de discipline et la commission d'appel comprennent chacune deux chambres, l'une d'expression française, l'autre d'expression néerlandaise (articles 19 et 21 de la loi du 22 juillet 1953).

L'article 36 du projet permet que, dans certaines circonstances — c'est-à-dire lorsque la chambre saisie de l'affaire ne peut pas être composée au sein d'un rôle linguistique par suite de récusation — la chambre soit complétée, avec l'accord du défendeur, par un membre de l'autre chambre à condition que ce membre maîtrise suffisamment la langue dans laquelle la procédure est menée et soit revêtu de la même qualité que la personne qu'il supplée.

Les deux commissions sont soumises, en tant qu'administrations spéciales, aux lois sur l'emploi des langues en matière administrative. La règle d'organisation énoncée à l'article 36 du projet peut dès lors uniquement s'appliquer s'il n'est pas porté atteinte à la loi linguistique.

La chambre était composée de :

M. H. Coremans, président de chambre;  
Mme S. Vanderhaegen,  
M. M. Van Damme, Conseillers d'Etat;

MM. :

G. Schrans,  
E. Wymeersch, assesseurs de la section de législation;  
Mme A. Beckers, greffier.

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

Le rapport a été présenté par M. D. Albrecht, premier auditeur.

La note du Bureau de coordination a été rédigée et exposée par M. G. Van Haegendoren, référendaire.

Le greffier,  
A. Beckers.

Le président,  
H. Coremans.

**10 JANUARI 1994. — Koninklijk besluit  
betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren**

ALBERT II, Koning der Belgen,

Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen, Onze Groet.

Gelet op de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, inzonderheid op artikel 10, gewijzigd bij wet van 21 februari 1985;

Gelet op het voorstel van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren van 3 april 1992 en het bijkomend advies van 11 juni 1993;

Gelet op de adviezen van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat van 30 september 1991 en 1 april 1993;

Gelet op het advies van de Raad van State;

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

Hebben Wij besloten en besluiten Wij :

**HOOFDSTUK I. — Algemene beginselen inzake deontologie**

**Artikel 1.** Voor de toepassing van dit koninklijk besluit wordt verstaan onder :

1° De wet : de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, zoals gewijzigd door de wet van 21 februari 1985.

2° Het Instituut : het Instituut der Bedrijfsrevisoren, opgericht door artikel 1 van de wet.

3° Bedrijfsrevisor : elke natuurlijke persoon of rechtspersoon ingeschreven op de ledenlijst van het Instituut. Elk voorschrift dat toepasselijk is op een natuurlijke persoon, is tevens van rechtswege toepasselijk op de revisorenvennootschap, waarvan deze persoon deel uitmaakt, alsook op alle vennoten van deze vennootschap.

4° Revisorale opdracht : onverminderd het bepaalde in artikel 3 van de wet, 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; dit begrip omvat eveneens de ontleding en de verklaring van de economische en financiële inlichtingen aan de leden van de ondernemingsraad.

5° Persoon waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat : elke persoon waarmee de bedrijfsrevisor een georganiseerd beroepsmatig samenwerkingsverband heeft aangegaan; aan deze begripsomschrijving worden in elk geval vermoed te beantwoorden, elke vennootschap die ertoe strekt het beroep uit te oefenen, elke overeenkomst die het recht inhoudt een gemeenschappelijke benaming te gebruiken of eraan te refereren, of die een verbintenis tot wederkerige aanbeveling omvat.

**Art. 2.** De bedrijfsrevisor moet de wettelijke en reglementaire bepalingen naleven, evenals de gebruikelijke controlenormen van het Instituut. Naargelang de omstandigheden zal hij ook rekening houden met de aanbevelingen, uitgevaardigd door de Raad van het Instituut.

**Art. 3.** De bedrijfsrevisor moet iedere handeling of houding vermijden die in strijd zou zijn, hetzij met de waardigheid, de rechtchapenheid of de kiesheid, hetzij met het respect dat hij aan zijn confraters verschuldigd is, hetzij met de onafhankelijkheid die de vrije beroepen kenmerkt.

**HOOFDSTUK II. — Verbodsbepalingen**

**Art. 4.** Onverminderd artikel 7bis van de wet, moet de bedrijfsrevisor zich rechtstreeks of onrechtstreeks onthouden van :

a) deelname aan het bestuur van elke onderneming, zoals bedoeld in artikel 1 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen, met uitzondering van de professionele vennootschappen, alsook van de interprofessionele vennootschappen toegelaten door de Raad van het Instituut;

b) het vervullen van opdrachten die specifiek behoren tot een ander beroep, behalve in de mate dat deze door de wet of door de reglementen met de uitoefening van het beroep verenigbaar zijn verklaard.

**Art. 5.** Artikel 4 verhindert niet dat de bedrijfsrevisor functies, mandaten of opdrachten vervult die hem toevertrouwd worden :

- a) in uitvoering van een wettelijke of reglementaire bepaling;
- b) door de gerechtelijke overheden, hierbij inbegrepen de opdracht van curator;

**10 JANVIER 1994. — Arrêté royal  
relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises**

ALBERT II, Roi des Belges,

A tous, présents et à venir, Salut.

Vu la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'entreprises modifiée par la loi du 21 février 1985 et notamment son article 10;

Vu la proposition du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises du 3 avril 1992 et l'avis supplémentaire du 11 juin 1993;

Vu les avis du Conseil supérieur du Revisoraat d'Entreprises du 30 septembre 1991 et du 1<sup>er</sup> avril 1993;

Vu l'avis du Conseil d'Etat;

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

Nous avons arrêté et arrêtons :

**CHAPITRE I<sup>er</sup>. — Principes généraux de déontologie**

**Article 1<sup>er</sup>.** Pour l'application du présent arrêté royal, il faut entendre par :

1° La loi : la loi du 22 juillet 1953 modifiée par la loi du 21 février 1985.

2° L'Institut : l'Institut des Réviseurs d'entreprises créé par l'article 1<sup>er</sup> de la loi.

3° Réviseur d'entreprises : toute personne physique ou morale inscrite au tableau des membres de l'Institut. Toute règle qui s'applique à une personne physique s'applique également de plein droit à la société de réviseurs d'entreprises dont elle fait partie ainsi qu'à tous les associés de cette société.

4° Mission revisorale : sans préjudice de l'article 3 de la loi, toute mission qui a pour objet, dans un but de publication, de donner une opinion d'expert sur le caractère fidèle et sincère de comptes annuels, d'un état comptable intermédiaire, d'une évaluation ou d'une autre information économique et financière fournie par une entreprise ou une institution; est également incluse dans cette notion, l'analyse et l'explication des informations économiques et financières à l'intention des membres du conseil d'entreprise.

5° Personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle : toute personne avec laquelle le réviseur d'entreprises a conclu une collaboration professionnelle organisée; sont en tout cas présumées répondre à cette définition, toute société dont l'objet porte sur l'exercice de la profession, toute convention qui comporte le droit d'utiliser et de se référer à un nom commun ou qui comporte un engagement de recommandation réciproque.

**Art. 2.** Le réviseur d'entreprises doit se conformer aux dispositions légales et réglementaires ainsi qu'aux normes de révision usuelles de l'Institut. Selon les circonstances, il prendra également en compte les recommandations émises par le Conseil de l'Institut.

**Art. 3.** Le réviseur d'entreprises doit éviter tout acte ou toute attitude qui serait contraire, soit à la dignité, à la probité ou à la délicatesse, soit aux justes égards qu'il doit à ses confrères, soit à l'indépendance qui caractérise l'exercice des professions libérales.

**CHAPITRE II. — Interdictions**

**Art. 4.** Sans préjudice de l'article 7bis de la loi, le réviseur d'entreprises doit s'abstenir directement ou indirectement de :

a) participer à la gestion de toute entreprise, au sens de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, à l'exception des sociétés professionnelles, ainsi que des sociétés interprofessionnelles autorisées par le Conseil de l'Institut;

b) accomplir des missions relevant spécifiquement d'une autre profession, sauf dans la mesure où celles-ci ont été déclarées compatibles avec l'exercice de la profession par la loi ou les règlements.

**Art. 5.** L'article 4 ne porte pas préjudice à l'exécution par le réviseur d'entreprises des fonctions, mandats ou missions qui lui sont confiées :

- a) en application d'une disposition légale ou réglementaire;
- b) par l'autorité judiciaire, en ce compris la mission de curateur;

c) in het kader van een handelsvennootschap;  
d) door organen, paritair samengesteld uit werkgevers en werknemers.

Art. 6. De bedrijfsrevisor mag geen enkele opdracht uitvoeren, wanneer hij zich in een positie bevindt waardoor zijn onafhankelijkheid bij de uitoefening van de opdracht in het gedrang zou kunnen worden gebracht, of waardoor de vertrouwensrelatie met de partijen in de onderneming waar hij die opdracht uitvoert, zou geschaad kunnen worden.

Art. 7. Het is de bedrijfsrevisor verboden om 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 onafhankelijke oordeel dat hij moet uitbrengen in het gedrang te brengen.

### HOOFDSTUK III. — Bijzondere regels inzake onafhankelijkheid bij het uitvoeren van een revisorale opdracht

Art. 8. De bedrijfsrevisor mag slechts een revisorale opdracht uitvoeren en een verslag of een oordeel geven, in zoverre zijn onpartijdigheid wordt gewaarborgd door zijn eigen rechtschapen en objectieve houding, alsook door de houding van de medewerkers en deskundigen waarop hij beroep doet.

Art. 9. De bedrijfsrevisor mag geen enkele revisorale opdracht aanvaarden in een onderneming waar hijzelf, zijn echtgenoot, een bloed- of aanverwant tot in de tweede graad één van de volgende posities bekleedt: voornaamste aandeelhouder van de vennootschap of eigenaar van de onderneming, bestuurder, zaakvoerder, afgevaardigde voor het dagelijks bestuur of lid van het directiecomité van de vennootschap.

Hetzelfde verbod is toepasselijk wanneer zijn of haar echtgenoot(e), bloed- of aanverwant tot in de tweede graad, als 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.

Art. 10. § 1. Buiten de honoraria die betrekking hebben op de geleverde diensten, mag een bedrijfsrevisor geen enkel financieel belang hebben in een onderneming, waarvan hij de jaarrekening of andere boekhoudkundige bescheiden controleert.

§ 2. Het is de bedrijfsrevisor verboden om de controle uit te voeren op de rekeningen van een vennootschap, wanneer hij voor zichzelf of voor zijn minderjarige kinderen aandelen of andere effecten uitgegeven door deze vennootschap of door met haar verbonden ondernemingen, aanhoudt. Deze verbodsbepaling is niet toepasselijk wanneer de bedrijfsrevisor niet betrokken is bij het beheer van de aandelen-portefeuille waarvan hij eigenaar is, indien het beheerscontract voorziet in de volledige autonomie van de beheerder en in een specifieke procedure voor de beëindiging van het contract.

§ 3. De gecontroleerde onderneming mag de bedrijfsrevisor geen leningen of voorschotten toestaan, noch te zijnen behoeve waarborgen geven of stellen.

§ 4. Wanneer de revisor ingevolge een schenking, legaat of nalatenschap zich bevindt in de toestand bedoeld onder § 2, moet hij daar zo vlug mogelijk een einde aan stellen.

Art. 11. Behoudens de vergoeding die werd vastgesteld overeenkomstig de wet, mag de bedrijfsrevisor geen andere vergoeding, noch voordeel ontvangen, die een rechtstreekse of onrechtstreekse vergoeding voor de revisorale opdracht zou inhouden, of die ertoe zou strekken hem een welwillende houding te doen aannemen.

Zijn niet bedoeld in het voorgaande lid: de geringe voordelen waarvan wordt aanvaard dat zij tot de geïmpliciteerden behoren tussen personen die elkaar vaak ontmoeten en die men hoffelijkheidshalve niet kan weigeren.

Art. 12. § 1. De bedrijfsrevisor mag geen enkele revisorale opdracht aanvaarden in een onderneming waar hij gedurende de drie voorafgaande jaren de functie van bestuurder, zaakvoerder, afgevaardigde voor het dagelijks bestuur of lid van het directiecomité bekleedt of heeft bekleed. Een personeelslid of een stagiair van de bedrijfsrevisor, die zich in een dergelijke positie zou bevinden, mag gezamenlijk bij de uitoefening van deze revisorale opdracht betrokken worden.

§ 2. 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.

c) dans le cadre d'une liquidation de société commerciale;  
d) par des organes composés paritairement d'employeurs et de travailleurs.

Art. 6. Le réviseur d'entreprises ne peut exercer aucune mission lorsqu'il se trouve dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission ou de compromettre la relation de confiance avec les parties dans l'entreprise auprès de laquelle il exerce cette mission.

Art. 7. Le réviseur d'entreprises ne peut accepter ou poursuivre une mission, une fonction ou un mandat lorsque son accomplissement pourrait le placer dans une situation de conflit d'intérêts susceptible de porter atteinte à son indépendance dans l'opinion qu'il doit émettre.

### CHAPITRE III. — Règles particulières relatives à l'indépendance dans l'exercice d'une mission revisorale

Art. 8. Le réviseur d'entreprises ne peut exercer une mission revisorale et délivrer un rapport ou émettre une opinion que dans la mesure où son impartialité est garantie par son attitude intégrée et objective ainsi que par celle des collaborateurs et experts auxquels il fait appel.

Art. 9. Le réviseur d'entreprises ne peut effectuer aucune mission revisorale dans une entreprise où lui-même, son conjoint, un parent ou allié jusqu'au deuxième degré se trouvent dans une des positions suivantes: actionnaire principal de la société ou propriétaire de l'entreprise, administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction de la société.

La même interdiction s'applique lorsque son conjoint, un parent ou allié jusqu'au deuxième degré contribue, en qualité d'employé ou de professionnel indépendant, de façon significative à la tenue des comptes ou à l'établissement des comptes annuels ou d'autres états comptables faisant l'objet d'une attestation.

Art. 10. § 1<sup>er</sup>. En dehors des honoraires relatifs aux services prestés, un réviseur d'entreprises ne peut avoir aucun intérêt financier dans une entreprise dont il contrôle les comptes ou d'autres documents comptables.

§ 2. Un réviseur d'entreprises ne peut exercer le contrôle des comptes d'une société lorsqu'il détient pour lui-même ou pour ses enfants mineurs des actions ou autres titres émis par cette société ou des entreprises auxquelles elle est liée. Cette interdiction ne s'applique pas lorsque le réviseur ne participe pas à la gestion du portefeuille d'actions dont il est propriétaire, si le contrat de gestion prévoit une autonomie totale du gestionnaire et une procédure spécifique pour mettre fin au contrat.

§ 3. L'entreprise contrôlée ne peut consentir au réviseur d'entreprises des prêts ou avances, ni donner ou constituer des garanties à son profit.

§ 4. Lorsque le réviseur se trouve dans la situation visée au § 2 par suite d'une donation, d'un legs ou d'un héritage, il doit y mettre fin à bref délai.

Art. 11. Sauf la rémunération fixée conformément à la loi, le réviseur d'entreprises ne peut recevoir aucune autre rémunération ni avantage qui constituerait une rémunération directe ou indirecte de la mission revisorale ou qui viserait à lui faire adopter une attitude de bienveillance.

Ne sont pas visés par l'alinéa précédant les menus présents que l'opinion générale reconnaît comme usuels entre personnes qui se cotoient fréquemment et que la bienséance oblige à accepter.

Art. 12. § 1<sup>er</sup>. Le réviseur d'entreprises ne peut accepter aucune mission revisorale dans une entreprise où il exerce ou a exercé pendant les trois années précédentes soit des fonctions d'administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction. Un membre du personnel ou un stagiaire du réviseur d'entreprises qui se trouverait dans une telle situation ne pourrait prendre aucune part dans l'exécution de cette mission revisorale.

§ 2. A l'exception de la représentation dans le cadre d'autres missions légales ou de missions qui vont inévitablement de pair avec sa mission revisorale ou qui en résulte, le réviseur d'entreprises ne peut accepter aucune autre fonction, mandat ou mission le conduisant à prendre part à la gestion d'une entreprise ou à représenter les intérêts de cette entreprise à quelque titre que ce soit. Cette règle s'applique aux membres de son personnel et à ses stagiaires.

§ 3. Het is de bedrijfsrevisor verboden in een onderneming waar hij een revisorale opdracht uitvoert, of in een daarmee verbonden onderneming, een andere taak, mandaat of opdracht dan revisorale opdracht te aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van zijn mandaat of eraan, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn opdracht in het gedrang te brengen. Het is onverschillig of voormelde controle binnen het kader van een commissarisopdracht wordt uitgeoefend.

Art. 13. De bedrijfsrevisoren mogen hun activiteit niet derwijze beperken dat hun beroepsinkomsten uitsluitend afhankelijk zijn of van een zeer beperkt aantal onderscheiden opdrachten of functies, of van opdrachten en functies die concreet alle afhankelijk zijn van één enkele belangengroep of van éénzelfde gezag.

Art. 14. Indien personen met wie een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat, diensten verrichten voor de gecontroleerde vennootschap, dan zal de bedrijfsrevisor nagaan of de aard en de omvang van die diensten zijn eigen onafhankelijkheid niet in het gedrang brengen.

Indien hij commissaris-revisor is, moet hij erop toezien dat de informatievoorschriften, bepaald in artikel 64ter, vijfde lid van de vennootschappenwet, worden nageleefd.

#### HOOFDSTUK IV. — Uitvoering van revisorale opdrachten

Art. 15. Elke verklaring, certificering of ontleding van de bedrijfsrevisor steunt op de mening die hij zich gevormd heeft op grond van doelgerichte en nauwgezet uitgevoerde controlewerkzaamheden.

Art. 16. Bij de uitvoering van zijn controlewerkzaamheden kan de bedrijfsrevisor zich enkel laten bijstaan door zijn stagiairs of vaste medewerkers en door andere bedrijfsrevisoren, hun stagiairs en vaste medewerkers. Behoudens uitzonderlijke omstandigheden, schriftelijk behoorlijk gemotiveerd, kan hij geen essentiële elementen van een revisorale opdracht overdragen.

Binnen de grenzen bepaald door de gebruikelijke controle-normen, kan de bedrijfsrevisor onder zijn eigen verantwoordelijkheid:

- a) gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere bedrijfsrevisor of van een persoon die in het buitenland een hoedanigheid bezit die als gelijkwaardig erkend is met deze van bedrijfsrevisor;
- b) gebruikmaken van de werkzaamheden van een onafhankelijke deskundige uit een andere discipline, indien zijn onderzoek dit vereist;
- c) beslissen over het gebruik dat hij zou kunnen maken van sommige onderzoeken uitgevoerd door het personeel van de gecontroleerde vennootschap.

Art. 17. Bij de uitvoering van een revisorale opdracht, moet de bedrijfsrevisor schriftelijk aantekening houden of doen houden van de aard van de door hem of door zijn medewerkers verrichte werkzaamheden, zodanig dat een getrouwe weergave van de uitvoering van de opdracht kan verkregen worden.

De werkdocumenten dienen door de bedrijfsrevisor die de opdracht heeft uitgevoerd, te worden bewaard gedurende een periode van vijf jaar, vanaf de datum van het verslag dat op basis van de werkdocumenten werd opgesteld.

Art. 18. Elk verslag, elke verklaring of certificering moet worden ondertekend door een bedrijfsrevisor, natuurlijke persoon, die in voorkomend geval optreedt als vertegenwoordiger van een vennootschap van bedrijfsrevisoren.

Wanneer aan een bedrijfsrevisor, lid van een vennootschap van bedrijfsrevisoren, in eigen naam een opdracht wordt toevertrouwd, dan kan hij niet tekenen in de hoedanigheid van vertegenwoordiger van de vennootschap.

De bedrijfsrevisor is ertoe gehouden in eigen naam te tekenen, en zijn functie te vermelden. Ingeval van overmacht kan de bedrijfsrevisor zijn bevoegdheid om te tekenen aan een andere bedrijfsrevisor delegeren.

Art. 19. Vermoed wordt zich van een revisorale opdracht niet te hebben gekwetend, de bedrijfsrevisor die:

- a) nalaat in zijn verslag te vermelden dat bepaalde informatie, vervat in de stukken waarover hij zijn oordeel geeft, klaarblijkelijk van aard is de bestemming te misleiden, of
- b) aan het uitgedrukte oordeel een dergelijk voorbehoud toevoegt, dat de waarde of draagwijdte van het oordeel wordt tenietgedaan.

Art. 20. De bedrijfsrevisor mag geen verklaring of certificering uitbrengen over financiële staten, die vooruitzichten inhouden, noch over informatie die niet gesteund is op controleerbare stukken.

§ 3. Il est interdit au réviseur d'entreprises d'accepter dans l'entreprise où il accomplit une mission revisorale ou dans une entreprise liée à celle-ci, une fonction, un mandat ou une mission, autre qu'une mission revisorale à exercer au cours de son mandat ou après celui-ci qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission. Il importe peu que ledit contrôle s'exerce dans le cadre d'une mission de commissaire.

Art. 13. Les réviseurs d'entreprises ne peuvent pas limiter leur activité de manière telle que leurs revenus professionnels dépendent uniquement soit d'un nombre très restreint de missions ou de fonctions distinctes, soit de missions ou de fonctions relevant toutes, en fait, d'un même groupe d'intérêts ou d'une même autorité.

Art. 14. Lorsque des personnes avec lesquelles il existe un lien de collaboration professionnelle prestent des services pour la société contrôlée, le réviseur d'entreprises examinera si la nature et l'importance de ces services ne portent pas préjudice à sa propre indépendance.

S'il est commissaire-réviseur, il doit veiller au respect des règles d'information prévues par l'article 64ter, alinéa 5 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

#### CHAPITRE IV. — Exécution des missions revisorales

Art. 15. Toute attestation, certification ou analyse du réviseur d'entreprises se base sur l'opinion qu'il a acquise à la suite d'un travail de contrôle adéquat et consciencieusement effectué.

Art. 16. Dans l'accomplissement de ses travaux de révision, le réviseur d'entreprises ne peut se faire assister que par ses stagiaires et collaborateurs permanents ainsi que par d'autres réviseurs d'entreprises, leurs stagiaires et collaborateurs permanents. Sauf circonstance exceptionnelle dûment motivée par écrit, il ne peut déléguer des éléments essentiels d'une mission revisorale.

Dans les limites permises par les normes de révision usuelles, le réviseur peut, sous sa propre responsabilité professionnelle:

- a) utiliser les travaux d'un autre réviseur ou d'une personne qui dispose à l'étranger d'une qualité reconnue équivalente à celle de réviseur d'entreprises;
- b) utiliser les travaux d'un expert indépendant d'une autre discipline lorsque ses vérifications le requièrent;
- c) décider de l'utilisation qu'il pourrait faire de certaines vérifications effectuées par du personnel de l'entreprise contrôlée.

Art. 17. Dans l'exécution d'une mission revisorale, le réviseur d'entreprises consigne ou fait consigner par écrit la nature des travaux accomplis en personne ou par des collaborateurs, de façon à garder de manière fidèle, la trace de l'exécution de la mission.

Les documents de travail doivent être conservés par le réviseur d'entreprises qui a exécuté la mission pendant une période de cinq ans commençant à la date du rapport qu'ils ont permis d'établir.

Art. 18. Tout rapport, attestation ou certification sera signé par un réviseur d'entreprises personne physique, le cas échéant agissant en qualité de représentant d'une société de réviseurs d'entreprises.

Lorsqu'un réviseur d'entreprises, membre d'une société de réviseurs d'entreprises se voit confier une mission en nom personnel, il ne peut signer en qualité de représentant de la société.

Le réviseur d'entreprises est tenu de signer en son nom propre et en faisant mention du titre de sa fonction. En cas de force majeure, le réviseur d'entreprises peut déléguer son pouvoir de signature à un autre réviseur d'entreprises.

Art. 19. Est présumé ne pas s'être acquitté d'une mission revisorale, le réviseur d'entreprises qui:

- a) omet de signaler dans son rapport que certaines informations contenues dans les documents sur lesquels porte son opinion, sont manifestement de nature à induire en erreur les personnes auxquelles ils sont destinés, ou
- b) joint à l'opinion qu'il exprime, des réserves telles qu'elles en détruisent la valeur ou la portée.

Art. 20. Le réviseur d'entreprises ne peut attester ou certifier des états financiers prévisionnels ni des informations qui ne se basent pas sur des documents vérifiables.

Niettemin mag hij zich altijd uitspreken over de methode die tot die vooruitzichten heeft geleid. In dit geval zal hij, indien hij van oordeel is dat bepaalde hypothesen die aan de basis liggen van deze informatie, kennelijk onredelijk of tegenstrijdig zijn met andere informatie die in het algemeen juist is, voor dit punt een voorbehoud maken.

#### HOOFDSTUK V. — *Bijzondere regels van plichtenleer*

**Art. 21.** De bedrijfsrevisor die zijn beroep uitoefent in het kader van een arbeidsovereenkomst met een andere bedrijfsrevisor, dient persoonlijk de regels van plichtenleer na te leven. De bevoegdheid om een verklaring of een certificering te tekenen in naam van zijn werkgever, kan hem niet worden toegekend.

Een bedrijfsrevisor die een andere bedrijfsrevisor tewerkstelt, is ertoe gehouden de omstandigheden te scheppen die noodzakelijk zijn om het beroep overeenkomstig de regels van plichtenleer uit te oefenen. Hij mag niet rechtstreeks, noch onrechtstreeks een invloed uitoefenen met het oog op het ontwijken van deze regels.

**Art. 22.** Het is de bedrijfsrevisoren verboden om op enigerlei wijze commissie- of makelaarslonen of welkdanig voordeel ook, dat verband houdt met hun opdrachten, toe te kennen of te ontvangen.

Ingeval van overlijden of van stopzetting van de revisoractiviteit, kan het gehele kantoor tegen vergoeding worden overgedragen.

**Art. 23.** Het bedrag van het ereloon van de bedrijfsrevisor moet worden bepaald in functie van de complexiteit van de opdracht, de aard, de reikwijdte en de omvang van de prestaties die, in naleving van de normen van het Instituut, vereist zijn.

**Art. 24.** Voór hij een mandaat of een opdracht aanvaardt, moet de bedrijfsrevisor bij de onderneming of de betrokken instelling nagaan of een andere bedrijfsrevisor in de loop van de voorafgaande twaalf maanden, belast is of werd met een revisorale opdracht bij dezelfde onderneming.

Telkens een bedrijfsrevisor werkzaamheden verricht in een vennootschap of een organisme waar een andere bedrijfsrevisor de functie van commissaris of een wettelijke controle-opdracht uitoefent, dan kan hij zijn werkzaamheden ter plaatse slechts verrichten na zijn ambtgenoot, bij voorkeur schriftelijk, op de hoogte te hebben gebracht van zijn tussenkomst.

Deze regel is toepasselijk ongeacht het voorwerp van de opdracht, ook op een opdracht als gerechtelijk deskundige, maar onverminderd de rechtsregels die terzake gelden.

Elke bedrijfsrevisor die tot de opvolging van een ambtgenoot geroepen wordt, heeft de plicht, welke ook de opdracht is, om voorafgaandelijk en schriftelijk met hem contact op te nemen. De bedrijfsrevisor die dezelfde opdracht uitvoerde, is ertoe gehouden zijn ambtgenoot inzage te geven in zijn werkdocumenten.

**Art. 25.** Wanneer een bedrijfsrevisor het werk of de verklaring van een andere bedrijfsrevisor zou kunnen in opspraak brengen, moet hij, voor zover het beroepsgeheim zich daar niet tegen verzet, hem onmiddellijk op de hoogte brengen van de punten waarover er een meningsverschil bestaat.

Hij zal oordeelkundig tewerkgaan en eventueel het advies van een andere bedrijfsrevisor of van een advocaat inwinnen.

**Art. 26.** Ronseling en dienstaanbod zijn verboden.

Het is de bedrijfsrevisor verboden om rechtstreeks of onrechtstreeks meerdere al dan niet verbonden diensten, waaronder een revisorale opdracht, aan te bieden. De vergoeding voor een revisorale opdracht mag in geen enkel opzicht afhankelijk zijn van andere diensten die door de bedrijfsrevisor, of door een persoon met wie een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat, worden verstrekt in dezelfde onderneming of in een verbonden onderneming.

**Art. 27.** De bedrijfsrevisor mag in het openbaar objectieve informatie over zijn kantoor mededelen, voorzover hij de voor de leden van het beroep gepaste discretie niet in het gedrang brengt. In geen geval mag verwezen worden naar al dan niet vergelijkende gegevens inzake tarieven of kwaliteit.

Welke media er ook gebruikt worden, zijn de reclametechnieken, die niet tot doel hebben objectieve informatie te verschaffen, niet in overeenstemming met de plichtenleer.

Onafgezien van de verslagen die moeten bekendgemaakt worden in toepassing van de wet, mag de bedrijfsrevisor in het openbaar of in brochures geen gewag maken van de naam van één van zijn cliënten. In uitzonderlijke gevallen kan van deze regel worden afgeweken met toestemming van de cliënt, alsmede van de voorzitter van het Instituut.

**Art. 28.** Bij de uitoefening van revisorale opdrachten in België, voeren de leden van het Instituut de titel van bedrijfsrevisor, revisor d'entreprises of Betriebsrevisor.

Toutefois, il peut toujours se prononcer sur la méthode qui a permis d'établir des informations prévisionnelles. Dans ce cas, s'il estime que certaines hypothèses qui sont à la base de ces informations sont manifestement déraisonnables ou contradictoires avec d'autres informations généralement tenues pour vraies, il devra émettre des réserves sur ce point.

#### CHAPITRE V. — *Règles particulières de déontologie*

**Art. 21.** Le reviseur d'entreprises qui exerce sa profession dans les liens d'un contrat d'emploi avec un autre reviseur d'entreprises est personnellement tenu aux règles de déontologie. Le pouvoir de signer une attestation ou une certification au nom de son employeur ne peut lui être reconnu.

Un reviseur d'entreprises qui emploie un autre reviseur d'entreprises, est tenu de créer les conditions nécessaires à un exercice de la profession conforme aux règles de déontologie. Il ne peut exercer une influence directe ou indirecte en vue de s'écarter de ces règles.

**Art. 22.** Les reviseurs d'entreprises ne peuvent de quelque façon que ce soit, attribuer ou percevoir des commissions, des courtages ou d'autres avantages en rapport avec leurs missions.

En cas de décès ou de cessation des activités revisorales, l'ensemble du cabinet peut être cédé contre rémunération.

**Art. 23.** Le montant des honoraires du reviseur d'entreprises doit être déterminé en fonction de la complexité de la mission, de la nature, de l'étendue et de l'importance des prestations requises dans le respect des normes de l'Institut.

**Art. 24.** Avant d'accepter tout mandat ou mission, le reviseur d'entreprises doit s'informer, auprès de l'entreprise ou de l'institution concernée, sur le fait qu'un autre reviseur d'entreprises est chargé ou a été chargé au cours des douze mois écoulés d'une mission revisorale dans la même entreprise.

Chaque fois qu'un reviseur d'entreprises est amené à effectuer des travaux dans une société ou organisme dans lequel un autre reviseur d'entreprises exerce des fonctions de commissaire ou une mission légale de revision, il ne peut accomplir des travaux sur place qu'après avoir informé ce dernier de préférence par écrit de son intervention.

Cette règle est applicable quel que soit l'objet de cette mission, y compris l'expertise judiciaire, mais sans préjudice des règles de droit qui les régissent.

Tout reviseur d'entreprises appelé à succéder à un confrère a le devoir quelle que soit la mission, de se mettre préalablement en rapport avec lui par écrit. Le reviseur d'entreprises qui exerçait la même mission est tenu d'autoriser la consultation de ses documents de travail par son confrère.

**Art. 25.** Lorsqu'un reviseur d'entreprises est amené à mettre en cause le travail ou l'attestation d'un autre reviseur d'entreprises, il est tenu, dans la mesure où le secret professionnel le lui permet, de lui faire connaître immédiatement les points sur lesquels portent la divergence.

Il agira avec discernement en prenant au besoin l'avis d'un autre reviseur d'entreprises ou d'un avocat.

**Art. 26.** Le démarchage ou offre de services sont interdits.

Il est interdit au reviseur d'entreprises d'effectuer directement ou indirectement une offre de plusieurs services liés ou non dont une mission revisorale. La rémunération d'une mission revisorale ne peut en aucune façon dépendre d'autres services effectués dans la même entreprise ou dans une entreprise liée par le reviseur d'entreprises ou une personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle.

**Art. 27.** Le reviseur d'entreprises peut communiquer publiquement des informations objectives relatives à son cabinet pour autant qu'il ne manque pas à la discrétion qui sied aux membres de la profession. En aucune façon, il ne peut faire référence à des éléments, comparatifs ou non, de tarif ou de qualité.

Les procédés publicitaires, quels que soient les média utilisés, qui n'ont pas pour objet de communiquer des informations objectives, ne sont pas conformes à la déontologie.

Sans préjudice aux rapports qui doivent être publiés en application de la loi, le reviseur d'entreprises ne peut pas évoquer publiquement ou dans des brochures le nom d'un de ses clients. Dans des cas exceptionnels, il peut être dérogé à cette règle avec l'autorisation du client ainsi que du président de l'Institut.

**Art. 28.** Dans l'exercice des missions revisorales en Belgique, les membres de l'Institut portent le titre de reviseur d'entreprises, bedrijfsrevisor ou Betriebsrevisor.

HOOFDSTUK VI. — *Vennootschappen en verenigingen*

**Art. 29.** Wanneer een bedrijfsrevisor vennoot is in een burgerlijke vennootschap die op het register van de leden van het Instituut is ingeschreven, oefent hij het beroep uit enkel in de hoedanigheid van vennoot.

Onverminderd artikel 8, § 3, van de wet, is het de bedrijfsrevisor toegelaten deel te nemen aan een vennootschap naar buitenlands recht die een doel nastreeft dat gelijkwaardig is met dat van een vennootschap van revisoren; deze vennootschap zal het statuut, de voorwaarden en de vormvoorschriften naleven die de wet, alsmede de in het buitenland toepasselijke beroepsreglementering bepalen.

**Art. 30.** Onverminderd het bepaalde in artikel 8, § 4, van de wet, mag de bedrijfsrevisor samen met andere personen die niet de titel van bedrijfsrevisor of een in het buitenland gelijkwaardig erkende titel voeren, een vereniging of een vennootschap oprichten, wanneer deze tot doel heeft het in gemeenschap brengen van alle of van een gedeelte van de kosten die verband houden met hun beroepen en wanneer aan volgende voorwaarden is voldaan :

1. De vennootschap of vereniging kan maar worden aangegaan tussen de beoefenaars van een intellectueel beroep, onderworpen aan een erkende beroepsdeontologie, voor de verlening van diensten die verband houden met de beroepsactiviteit van de bedrijfsrevisor.

2. De vennootschap of vereniging mag geen enkele functie, mandaat of opdracht uitoefenen, in eigen naam of in naam van één van de leden, die behoort tot de beroepsactiviteit van de leden.

3. De vennootschap mag niet worden belast met het innen van de honoraria voor de opdrachten die behoren tot de beroepsactiviteit van de leden.

4. Onder de voorwaarden door de Raad bepaald, mag de overeenkomst een clause bevatten over het gebruik van de maatschappelijke benaming door de vennoten. Het gebruik van die naam mag geen aanleiding geven tot een nadelige verwarring met een vennootschap die gemachtigd is om in eigen naam het beroep van haar leden uit te oefenen.

5. Iedere andere voorwaarde door de Raad bepaald met het oog op het vrijwaren van de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor in de uitoefening van zijn opdracht.

**Art. 31.** Met toestemming van de Raad mag de revisor ook een vennootschap of vereniging oprichten, die tot doel heeft een deel of het geheel van de kosten, verbonden aan het beroep, in gemeenschap te brengen met zijn of haar echtgeno(o)t(e), bloed- of aanverwanten tot in de tweede graad. De voorwaarden gesteld door de paragrafen 1, 2, 3 en 5 van artikel 30 zijn van overeenkomstige toepassing. De revisor mag, in het raam van zijn beroepsactiviteit als revisor, niet verwijzen naar de naam van die vennootschap.

**Art. 32.** De bedrijfsrevisoren die lid zijn van een vennootschap of van een vereniging, bedoeld in de artikelen 30 en 31, delen aan het Instituut de statuten van de vennootschap of van de vereniging mee, alsook elke akte van statutenwijziging. Verder zenden zij jaarlijks aan het adres van het Instituut een bijgewerkte lijst van de bestuurders of zaakvoerders, en ook de lijst van de vennoten met vermelding van de naam, voornaam, beroep en nationaliteit.

## HOOFDSTUK VII

*Bepalingen inzake de tuchtprocedure*

**Art. 33.** Wanneer bij de Raad van het Instituut een klacht betreffende een bedrijfsrevisor wordt ingediend, dan deelt de Raad aan de klager het gemotiveerd resultaat van zijn onderzoek mee.

**Art. 34.** Het verslag van de Raad van het Instituut aan de Tuchtcommissie kan een uitdrukkelijke vraag bevatten om tijdens de debatten van de vermelde Commissie of, in voorkomend geval, van de Commissie van Beroep te worden gehoord. In dit geval zal de Raad één van zijn leden als vertegenwoordiger aanduiden. Dit lid moet op elke zitting worden uitgenodigd. Het kan vergezeld zijn door een advocaat.

De Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep kunnen aan de Raad van het Instituut ten allen tijde vragen om een aanvullend verslag, teneinde de feiten uit het oorspronkelijk verslag te verduidelijken.

Wanneer het verslag van de Raad zijn oorsprong vindt in een klacht, kunnen de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep beslissen om de aanklager persoonlijk te horen.

**Art. 35.** Indien een bedrijfsrevisor speciaal erkend is om bepaalde revisorale opdrachten uit te voeren, dan wordt elke beslissing van de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep die een tuchtsanctie inhoudt, en die in kracht van gewijsde is gegaan, meegeëld aan het openbaar organisme dat de erkenning heeft afgeleverd.

CHAPITRE VI. — *Des sociétés et associations*

**Art. 29.** Lorsqu'un reviseur d'entreprises est associé dans une société civile inscrite au tableau des membres de l'Institut, il exerce la profession exclusivement en qualité d'associé.

Sans préjudice de l'article 8, § 3, de la loi, le reviseur d'entreprises est autorisé à faire partie d'une société de droit étranger ayant un objet équivalent à celui d'une société de revision; cette société de droit étranger respectera le statut, les conditions et les règles de forme prévues par la loi et la réglementation professionnelle applicables à l'étranger.

**Art. 30.** Sans préjudice de l'article 8, § 4, de la loi, le reviseur d'entreprises peut constituer une association ou une société avec d'autres personnes qui ne possèdent pas la qualité de reviseur d'entreprises ou une qualité reconnue équivalente à l'étranger, lorsque cette société ou association a pour objet la mise en commun de tout ou partie des charges afférentes à leurs professions et à condition de respecter les conditions suivantes :

1. La société ou association ne peut être conclue qu'entre des titulaires d'une profession intellectuelle prestataire de services connexes à l'activité professionnelle du reviseur d'entreprises, soumis à une déontologie professionnelle reconnue.

2. La société ou association ne peut exercer en son nom propre ni au nom de ses membres, aucune fonction, mandat ou mission relevant de l'activité professionnelle de ses membres.

3. La société ne peut être investie du mandat d'encaisser les honoraires liés aux missions relevant de l'activité professionnelle de ses membres.

4. Dans les conditions fixées par le Conseil, la convention peut comprendre une clause d'usage du nom social par les associés. L'usage de ce nom ne peut entretenir une confusion préjudicible avec une société autorisée à exercer en son nom propre la profession de ses membres.

5. Toute autre condition fixée par le Conseil en vue de garantir l'indépendance du reviseur d'entreprises dans l'exercice de ses fonctions.

**Art. 31.** Moyennant autorisation du Conseil, le reviseur peut également constituer une société ou association ayant pour but la mise en commun de tout ou partie des charges afférentes à la profession avec son conjoint, des parents ou alliés jusqu'au 2<sup>e</sup> degré. Les conditions fixées par les paragraphes 1, 2, 3 et 5 de l'article 30 sont applicables. Le reviseur ne peut faire aucune référence au nom de la société dans le cadre de ses activités professionnelles de reviseur.

**Art. 32.** Les reviseurs d'entreprises membres d'une société ou association visée aux articles 30 et 31 communiquent à l'Institut les statuts de cette société ou association ainsi que tout acte modificatif de ces statuts. Ils transmettent en outre chaque année à l'Institut la liste mise à jour des administrateurs ou gérants ainsi que la liste des associés en mentionnant leur nom, prénom, profession et nationalité.

## CHAPITRE VII

*Dispositions relatives à la procédure disciplinaire*

**Art. 33.** Lorsque le Conseil de l'Institut reçoit une plainte concernant un reviseur d'entreprises, il communique au plaignant le résultat motivé de son enquête.

**Art. 34.** Le rapport du Conseil de l'Institut à la Commission de discipline peut faire état d'une demande expresse d'être entendu au cours des débats de ladite Commission et le cas échéant de la Commission d'appel. Dans ce cas, le Conseil désigne un de ses membres qui le représentera. Ce membre doit être invité à chacune des séances. Il peut être accompagné d'un avocat.

La Commission de discipline et la Commission d'appel peuvent à tout moment demander au Conseil de l'Institut un complément de rapport destiné à l'éclairer sur les faits mentionnés dans le rapport initial.

Les Commissions de discipline et d'appel peuvent décider d'entendre personnellement le plaignant lorsque le rapport du Conseil a été instruit sur base d'une plainte.

**Art. 35.** Si un reviseur d'entreprises est spécialement agréé pour l'exercice de certaines missions revisorales, toute décision des Commissions de discipline et d'appel comportant une sanction disciplinaire coulée en force de chose jugée est communiquée à l'organisme public qui a délivré l'agrément.

De bedrijfsrevisor brengt elke beslissing van de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep, die in kracht van gewijsde is gegaan en die een schorsing van meer dan één maand bevat, ter kennis van de ondernemingen en instellingen waar hij een revisorale opdracht uitoefent.

**Art. 36.** Wanneer de Tuchtcommissie of de Commissie van Beroep niet binnen één taalrol kan worden samengesteld, omwille van de wraking van één of meer leden en plaatsvervangende leden, dan wordt, met akkoord van verweerders, een beroep gedaan op één of meer leden van de Commissies van de andere rol, die over een voldoende kennis van de andere taal beschikken, en volgens de hoedanigheid krachtens dewelke zij werden benoemd.

#### HOOFDSTUK VIII. — Slotbepalingen

**Art. 37.** Het koninklijk besluit van 16 maart 1957 tot vaststelling van het tuchtreglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, gewijzigd bij koninklijk besluit van 2 oktober 1961, wordt opgeheven.

**Art. 38.** Onze Vice-Eerste Minister, Minister van Justitie en Minister van Economische Zaken, en Onze Minister van de Kleine en Middelgrote Ondernemingen en Landbouw zijn, ieder wat hem betreft, belast met de uitvoering van dit besluit.

Gegeven te Brussel, 10 januari 1994.

**ALBERT**

Van Koningswege :

De Vice-Eerste Minister, Minister van Justitie  
en Minister van Economische Zaken,

**M. WATHELET**

De Minister van de Kleine en Middelgrote Ondernemingen  
en van Landbouw,

**A. BOURGEOIS**

Le reviseur d'entreprises porte à la connaissance des entreprises et institutions dans lesquelles il exerce une mission revisorale, toute décision des Commissions de discipline et d'appel coulée en force de chose jugée comportant une sanction de suspension de plus d'un mois.

**Art. 36.** Lorsque la Commission de discipline ou la Commission d'appel ne peut pas être composée au sein d'un rôle linguistique par suite de la récusation d'un ou plusieurs membres et membres suppléants, il est fait appel, avec accord des défenseurs, à un ou plusieurs membres des Commissions de l'autre rôle qui disposent d'une connaissance suffisante de l'autre langue, et selon la qualité en vertu de laquelle ils ont été nommés.

#### CHAPITRE VIII. — Dispositions finales

**Art. 37.** L'arrêté royal du 16 mars 1957 établissant le règlement de discipline de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, modifié par l'arrêté royal du 2 octobre 1961, est abrogé.

**Art. 38.** Notre Vice-Premier Ministre, Ministre de la Justice et Ministre des Affaires Economiques, et Notre Ministre des Petites et Moyennes Entreprises et de l'Agriculture sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté.

Donné à Bruxelles, le 10 janvier 1994.

**ALBERT**

Par le Roi :

Le Vice-Premier Ministre, Ministre de la Justice  
et Ministre des Affaires économiques,

**M. WATHELET**

Le Ministre des Petites et Moyennes Entreprises  
et de l'Agriculture,

**A. BOURGEOIS**

#### MINISTERIE VAN VERKEER EN INFRASTRUCTUUR

F. 94 — 125

[C — 14322]

**27 DECEMBER 1993.** — Koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 31 december 1953 houdende reglementering van de inschrijving van de motorvoertuigen en de aanhangwagens

**ALBERT II**, Koning der Belgen,

Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen, Onze Groet.

Gelet op de wet betreffende de politie over het wegverkeer, gecoördineerd op 16 maart 1968, inzonderheid op artikel 1 gewijzigd door de wetten van 21-juni 1985 en 20 juli 1991;

Gelet op het koninklijk besluit van 31 december 1953 houdende reglementering van de inschrijving van de motorvoertuigen en de aanhangwagens, gewijzigd bij de koninklijke besluiten van 10 september 1954, 15 januari 1955, 16 april 1956, 10 januari 1961, 26 oktober 1962, 28 december 1964, 30 augustus 1967, 21 december 1973, 25 november 1974, 2 maart 1979, 28 februari 1980, 31 juli 1980, 11 januari 1990, 6 juni 1990, 10 oktober 1991, 19 juli 1993 en 19 november 1993;

Gelet op het akkoord van de Minister van Begroting, gegeven op 27 oktober 1993;

Overwegende dat de Gewestregeringen zijn betrokken bij het ontwerpen van dit besluit;

Gelet op het advies van de Raad van State;

Op de voordracht van Onze Eerste Minister, Onze Minister van Verkeerswezen en Overheidsbedrijven, Onze Minister van Buitenlandse Zaken, Onze Minister van Financiën en Onze Minister van Binnenlandse Zaken en Ambtenarenzaken,

Hebben Wij besloten en besluiten Wij :

**Artikel 1.** In artikel 1 van het koninklijk besluit van 31 december 1953 houdende reglementering van de inschrijving van de motorvoertuigen en de aanhangwagens, gewijzigd bij het koninklijk

#### MINISTERE DES COMMUNICATIONS ET DE L'INFRASTRUCTURE

N. 94 — 125

[C — 14322]

**27 DECEMBRE 1993.** — Arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 31 décembre 1953 portant réglementation de l'immatriculation des véhicules à moteur et des remorques

**ALBERT II**, Roi des Belges,

A tous, présents et à venir, Salut.

Vu la loi relative à la police de la circulation routière, coordonnée le 16 mars 1968, notamment l'article 1er modifié par les lois des 21 juin 1985 et 20 juillet 1991;

Vu l'arrêté royal du 31 décembre 1953 portant réglementation de l'immatriculation des véhicules à moteur et des remorques, modifié par les arrêtés royaux des 10 septembre 1954, 15 janvier 1955, 16 avril 1956, 10 janvier 1961, 26 octobre 1962, 28 décembre 1964, 30 août 1967, 21 décembre 1973, 25 novembre 1974, 2 mars 1979, 28 février 1980, 31 juillet 1980, 11 janvier 1990, 6 juin 1990, 10 octobre 1991, 19 juillet 1993 et 19 novembre 1993;

Vu l'accord de notre Ministre du Budget, donné le 27 octobre 1993;

Considérant que les Gouvernements régionaux ont été associés à l'élaboration du présent arrêté;

Vu l'avis du Conseil d'Etat;

Sur la proposition de Notre premier Ministre, de Notre Ministre des Communications et des Entreprises publiques, de Notre Ministre des Affaires étrangères, de Notre Ministre des Finances et de Notre Ministre de l'Intérieur et de la Fonction publique,

Nous avons arrêté et arrêtons :

**Article 1er.** A l'article 1er de l'arrêté royal du 31 décembre 1953 portant réglementation de l'immatriculation des véhicules à moteur et des remorques, modifié par l'arrêté royal du 11 janvier 1990, sont