

Chambre des Représentants de Belgique

SESSION EXTRAORDINAIRE 1991-1992 (*)

28 SEPTEMBRE 1992

PROJET DE LOI

**modifiant, en ce qui concerne les
fusions et les scissions de sociétés, les
lois sur les sociétés commerciales
coordonnées le 30 novembre 1935**

RAPPORT

FAIT AU NOM DE LA COMMISSION
CHARGÉE DES PROBLÈMES
DE DROIT COMMERCIAL
ET ÉCONOMIQUE

PAR M. POTY

ERRATUM

Il y a lieu de remplacer les pages 22 à 26 par ce qui suit :

Voir :

- 491 - 91 / 92 (S.E.) : N° 1.
- N° 2 à 4 : Amendements.
- N° 5 : Rapport.
- N° 6 : Texte adopté par la Commission.

(*) Première session de la 48^e législature.

Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers

BUITENGEWONE ZITTING 1991-1992 (*)

28 SEPTEMBER 1992

WETSONTWERP

**tot wijziging, wat de fusies en
splittingsen van vennootschappen
betreft, van de wetten op de
handelsvennootschappen,
gecoördineerd op 30 november 1935**

VERSLAG

NAMENS DE COMMISSIE
BELAST MET DE PROBLEMEN
INZAKE HANDELS- EN ECONOMISCH
RECHT

UITGEBRACHT DOOR DE HEER POTY

ERRATUM

De blz. 22 tot 26 van de Franse tekst dienen vervangen te worden door wat volgt :

Zie :

- 491 - 91 / 92 (B.Z.) : N° 1.
- N° 2 tot 4 : Amendementen.
- N° 5 : Verslag.
- N° 6 : Tekst aangenomen door de Commissie.

(*) Eerste zitting van de 48^e zittingsperiode.

« peut très bien, à l'heure actuelle, relever des instances disciplinaires des deux instituts et donc encourir deux sanctions.

3. *Exposé de M. R. Krockaert, président du Conseil de l'Institut des Experts Comptables*

L'intervenant fait observer qu'il pourrait être déduit de l'exposé des intervenants précédents que le réviseur est en fait un expert-comptable qui exerce un mandat et que les réviseurs souhaitent conserver le monopole légal qu'ils exercent à l'égard de certains mandats.

Pour ce qui est des différences invoquées en ce qui concerne le degré d'indépendance, il faut souligner qu'elles ne concernent que certains experts comptables qui exercent leur profession dans les liens d'un contrat de travail. Une distinction doit en effet être faite entre, d'une part, les experts comptables et les réviseurs qui travaillent pour leur compte ou le compte d'un bureau d'experts comptables ou de réviseurs et, d'autre part, les experts-comptables qui sont employés par une entreprise. Un cinquième des membres de l'Institut se trouvent dans cette dernière situation, mais ils n'échappent pas pour autant aux règles déontologiques qui sont applicables à l'ensemble de la profession. Ils sont soumis au même contrôle que les experts comptables indépendants.

En ce qui concerne les experts comptables qui exercent un mandat d'administrateur dans une société, il faut souligner qu'ils ne peuvent le faire qu'avec l'autorisation de l'Institut et dans des circonstances exceptionnelles. Les experts comptables ne peuvent en tout cas jamais exercer la fonction de gérant.

Il faut également rappeler que ce sont les mêmes magistrats qui siègent dans les commissions de discipline des deux Instituts.

L'intervenant ajoute enfin que l'Institut des Experts Comptables y consent lui aussi des efforts importants pour assurer la formation de ses membres.

4. *Exposé de M. Vande Lanotte, ancien président du Conseil de l'Institut des Experts Comptables*

Il y a lieu avant tout de souligner qu'il ne faut pas donner l'impression qu'il existe des divergences de vues entre l'Institut des Experts Comptables et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Il faut ensuite considérer quels étaient les objectifs que s'était assignés le législateur lors de l'élaboration de la loi de 1985.

Ces objectifs concernaient, au premier chef, l'information destinée aux entreprises et au public.

En 1985, le législateur a désigné à juste titre l'expert comptable comme étant la personne qui doit jouer un rôle à cet égard au sein des petites et moyennes entreprises.

« voegd zijn om een tuchtsanctie uit te spreken en dat de betrokken persoon twee verschillende sancties oploopt.

3. *Uiteenzetting van de heer R. Krockaert, Voorzitter van de Raad van het Instituut der Accountants*

Spreker merkt op dat men uit de uiteenzettingen van de vorige spreker zou kunnen afleiden dat de revisor in feite een accountant is met een mandaat en dat de revisoren het wettelijk monopolie dat zij over bepaalde mandaten hebben, wensen te behouden.

In verband met de aangehaalde verschillen in onafhankelijkheid, moet worden aangestipt dat deze alleen gelden voor bepaalde accountants die hun beroep in dienstverband uitoefenen. Er moet inderdaad een onderscheid worden gemaakt tussen accountants en revisoren die zelfstandig zijn of verbonden aan een kantoor van accountants of revisoren, en accountants die als werknemer verbonden zijn aan een bedrijf. Twintig procent van de leden van het Instituut verkeren in dit laatste geval. Ook zij ontsnappen echter geenszins aan de deontologische regels die gelden voor het beroep in zijn geheel. Zij zijn aan hetzelfde toezicht onderworpen als de zelfstandige accountants.

Wat de accountants betreft die in een vennootschap een mandaat van bestuurder vervullen, moet worden opgemerkt dat dit pas kan na uitdrukkelijke toestemming van het Instituut en in uitzonderlijke omstandigheden. Accountants kunnen in elk geval nooit zaakvoerder zijn.

Voorts zij eraan herinnerd dat in de tuchtcommissies van beide Instituten dezelfde magistraten zitting hebben.

Ten slotte voegt spreker hieraan toe dat ook het Instituut der Accountants belangrijke inspanningen inzake vorming levert.

4. *Uiteenzetting van de heer Vande Lanotte, gewezen voorzitter van de Raad van het Instituut der Accountants*

Vooraf moet worden onderstreept dat niet de indruk mag worden gewekt als zou er tussen het Instituut der Accountants en het Instituut der Bedrijfsrevisoren onenigheid bestaan.

Vervolgens moet worden nagegaan welke doelstellingen de wetgever met de wet van 1985 heeft nagestreefd.

Die doelstellingen hebben in de eerste plaats betrekking op informatie, bestemd voor de onderneming en voor het maatschappelijk verkeer.

De wetgever heeft in 1985 de accountant terecht aangewezen als de persoon die in dat verband in de kleine en middelgrote ondernemingen een rol heeft te vervullen.

Les faits prouvent que l'expert-comptable peut jouer ce rôle, ce que garantissent par ailleurs les exigences auxquelles il doit satisfaire en matière de qualification professionnelle.

Les diplômes requis et les matières imposées, tant par la loi du 21 février 1985 que par la huitième directive (84/253/CEE), sur lesquelles il faut présenter un examen de qualification professionnelle, sont du reste identiques pour les candidats-reviseurs et pour les experts comptables. En un mot, les reviseurs et les experts comptables sont sur un pied d'égalité pour ce qui est des connaissances et des qualifications.

Il est vrai, en outre, que l'expert comptable est également un conseiller pour les entreprises et particulièrement pour les entreprises familiales et les petites et moyennes entreprises. Etant familiarisé depuis des années avec l'entreprise et sa direction, l'expert comptable est toutefois également la personne indiquée pour prendre en charge d'autres tâches de la PME.

En ce qui concerne la double appartenance, il est vrai que des problèmes se sont posés. La situation est confuse et on pourrait rechercher de nouvelles solutions dans ce domaine.

De quelles tâches s'agit-il en cas de fusions et de scissions ?

En cas de fusions et de scissions, il faut établir le rapport d'échange, qui intéresse en premier lieu les actionnaires. Les tiers sont moins concernés par ce rapport, étant donné qu'ils conservent un droit de recours à l'égard de la société absorbée. Il s'agit donc plutôt d'une matière interne de la société, de sorte que cette tâche peut être accomplie tant par l'expert comptable que par le réviseur.

L'indépendance signifie dans ce contexte que l'expert-comptable ou le réviseur ne peut avoir de liens avec la société juste avant ou juste après une opération de fusion. Il appartient aux deux instituts d'y veiller et de fixer les conditions permettant l'exercice correct des deux professions.

On peut conclure en affirmant qu'un réviseur est en fait un expert comptable qui s'est spécialisé. Il exerce un mandat, tout comme l'avocat qui est désigné comme curateur.

Il faut dès lors se demander si le maintien de deux instituts se justifie encore à long terme. Etant donné que le nombre de mandats de réviseur n'augmente plus et continuera encore à diminuer par suite des fusions, il est possible d'offrir ainsi de nouvelles perspectives aux jeunes reviseurs.

Dat de accountant die rol kan vervullen, blijkt uit de feiten, maar wordt ook gewaarborgd door de bekwaamheidsvereisten waaraan hij moet voldoen.

Overigens zijn de vereiste diploma's en de vakken, opgelegd zowel door de wet van 21 februari 1985 als door de achtste richtlijn (84/253/EEG), waarover een bekwaamheidsexamen moet worden afgelegd dezelfde voor kandidaat-revisoren als voor accountants. Kortom, qua bekwaamheid en deskundigheid staan revisoren en accountants op gelijke voet.

Daarnaast is het juist dat de accountant ook de raadgever is van de ondernemingen, vooral van de familiale ondernemingen en de KMO's. Door zijn jarenlange vertrouwdheid met de onderneming en met de leiding ervan is de accountant echter ook de geschikte persoon om andere taken voor de KMO op zich te nemen.

Wat het dubbele lidmaatschap betreft, hebben er zich inderdaad problemen voorgedaan. De toestand is verward en men zou op dat stuk inderdaad naar nieuwe oplossingen moeten zoeken.

Over welke taken gaat het bij fusies en splitsingen ?

Bij *fusies en splitsingen* moet een ruilverhouding worden vastgelegd die in de eerste plaats de aandeelhouders aanbelangt. De derden zijn daar minder bij betrokken, aangezien zij ten aanzien van de overgenomen vennootschap een verhaalrecht blijven hebben. Het gaat dus eerder om een interne aangelegenheid van de vennootschap, zodat zowel de accountant als de revisor kunnen optreden.

Onafhankelijkheid betekent in deze context dat de accountant of de revisor onmiddellijk voor of na een fusieverrichting geen bindingen met de vennootschap heeft. Het is de taak van de beide Instituten daarop toe te zien en de voorwaarden te creëren voor een correcte uitoefening van beide beroepen.

De conclusie kan zijn dat een revisor eigenlijk een accountant is die zich in een bepaalde richting heeft gespecialiseerd. Hij oefent een mandaat uit, net zoals een advocaat die aangesteld werd als curator.

Dit impliceert meteen dat men zich moet beraden over de vraag of op lange termijn nog wel twee instituten bewaard moeten blijven. Rekening houdend met het feit dat het aantal mandaten van revisor niet meer toeneemt en door fusies nog zal verminderen, kunnen aldus voor de jonge revisoren nieuwe perspectieven worden geopend.

5. *Exposé de M.-F. Vanistendael, ancien président du Conseil supérieur du Revisorat d'Entreprises*

1. Exposé du problème

(1) L'octroi de missions légales aux réviseurs d'entreprises et aux experts comptables dans le cadre de fusions de sociétés a suscité une discussion au cours de l'examen du projet de loi sur les fusions de sociétés. Cette discussion est tout à fait étrangère à l'objet proprement dit du projet à l'examen, à savoir les fusions et scissions de sociétés. Si ce problème a surgi, c'est que les décisions prises en matière de fusions et de scissions de sociétés peuvent avoir une incidence décisive sur les rapports ultérieurs et fondamentaux entre la profession d'expert comptable et celle de réviseur d'entreprises, car, en l'absence d'un débat de fond, elles risquent de placer les intéressés devant des faits accomplis. Le but de la présente intervention est dès lors d'exposer les problèmes sous-jacents aux rapports entre ces groupes professionnels afin qu'un débat de fond puisse être organisé le plus rapidement possible.

2. But de l'intervention

(2) Le but de la présente intervention est d'attirer l'attention des membres de la commission chargée des problèmes de droit commercial et économique sur le fait qu'en prenant une décision dans le cadre du projet de loi à l'examen, on risque de figer définitivement les rapports entre les réviseurs d'entreprises et les experts comptables. Il est en d'autres mots recommandé d'organiser un débat de fond sur les rapports entre ces deux professions dans notre société avant de se prononcer sur l'octroi de missions aux réviseurs et experts comptables dans le cadre de fusions et de scissions de sociétés.

3. Compétences égales mais fonctions différentes des experts comptables et des réviseurs

a. Similitudes de compétences

(3) Le problème fondamental dans les rapports entre les professions d'expert comptable et de réviseur d'entreprises réside dans le fait qu'elles présentent à la fois de grandes similitudes en matière de savoir-faire et de compétence et de grandes dissemblances en ce qui concerne leurs fonctions et rôles respectifs dans la société.

(4) Il convient de souligner que les experts comptables et les réviseurs d'entreprises possèdent pratiquement le même savoir-faire et les mêmes compétences, à quelques nuances près. Le programme d'admission est en effet identique pour les deux professions et le niveau des examens d'admission est également identique. L'accès aux deux professions

5. *Uiteenzetting van de heer F. Vanistendael, gewezen voorzitter van de Hoge Raad voor het Bedrijfs-revisoraat*

1. Probleemstelling

(1) Naar aanleiding van de bespreking van de wet inzake fusies van vennootschappen is er een betwisting ontstaan over het toevertrouwen van wettelijke opdrachten in verband met de fusies van vennootschappen aan bedrijfsrevisoren, respectievelijk accountants. Deze betwisting staat volledig buiten de eigenlijke inzet van dit ontwerp, namelijk de fusies en splitsingen van vennootschappen. De reden hiervoor is dat de beslissingen die genomen worden ter zake van fusies en splitsingen van vennootschappen van beslissende invloed kunnen zijn op de latere en fundamentele verhoudingen tussen de beroepen van accountant en bedrijfsrevisor, omdat zij zonder een debat ten gronde, aanleiding kunnen geven tot het vestigen van voldongen feiten. De bedoeling van deze uiteenzetting is dan ook de onderliggende problemen in de verhoudingen tussen deze beroepsgroepen bloot te leggen ten einde zo spoedig mogelijk een debat ten gronde mogelijk te maken.

2. Strekking van deze uiteenzetting

(2) De strekking van deze uiteenzetting bestaat erin de aandacht van de leden van de commissie belast met de problemen inzake handels- en economisch recht te vestigen op het gevaar dat, door in het kader van het huidige wetsontwerp een beslissing te nemen, de verhouding tussen bedrijfsrevisoren en accountants in een vast patroon wordt gegoten. Het is met andere woorden een oproep om vooraleer zich uit te spreken over het toekennen van opdrachten aan revisoren en accountants in verband met fusies en splitsingen van vennootschappen, eerst een debat ten gronde te houden over de verhouding tussen deze twee beroepen in onze maatschappij.

3. Gelijke competentie en verschillende functie van accountants en bedrijfsrevisoren

a. Gelijkenissen in competentie

(3) Het grondprobleem in de verhouding tussen de beroepen van accountant en revisor ligt in het feit dat beide beroepen zeer grote gelijkenissen vertonen inzake vaardigheden en competentie, maar dat zij grote verschillen vertonen inzake de functie of rol die zij moeten vervullen in het maatschappelijk verkeer.

(4) Inzake vaardigheid en competentie moet duidelijk gesteld worden dat deze praktisch dezelfde is voor accountants en bedrijfsrevisoren op enkele nuances na. Het toelatingsprogramma is voor beide beroepen inderdaad hetzelfde en het niveau waarop de toelatingsexamens worden afgenomen is eveneens identiek. Bovendien komen voor beide beroepen

est en outre réservé aux porteurs d'un diplôme universitaire ou d'un diplôme équivalent, ou à des personnes qui ont au moins présenté un examen d'entrée au niveau universitaire. Force est dès lors de constater que les deux professions se valent en ce qui concerne le type et le niveau de compétence.

(5) L'Institut des Reviseurs d'Entreprises émet à cet égard des réserves uniquement en ce qui concerne les experts comptables qui ont accédé à la profession par le biais du régime transitoire. La plupart des experts comptables qui exercent actuellement la profession ont en effet accédé à celle-ci par le biais du régime transitoire, qui ne prévoyait aucun examen spécifique, de sorte qu'une partie importante des professionnels inscrits actuellement à l'Institut des Experts Comptables sont des personnes qui n'ont pas eu de formation universitaire ou équivalente, mais qui ont été autorisées à exercer la profession en raison de leur expérience. L'Institut des Reviseurs d'Entreprises voit dans ces différences de conditions d'admission une différence de fait qui se traduit aujourd'hui au niveau de l'exercice de la profession.

(6) Quelle que soit l'attitude que l'on adopte à cet égard, il faut en tout cas admettre qu'il existe une similitude absolue de compétence et de savoir-faire entre les reviseurs d'entreprises et les experts-comptables admis en vertu du nouveau régime. La différence de fait relevée par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises au niveau de l'exercice de la profession n'est que provisoire et est appelée à disparaître au fil du temps.

b. Différences de fonction

(7) L'Institut des Experts Comptables souligne que le rôle que peut jouer l'expert comptable dans la société est identique à celui du réviseur d'entreprises. A cet égard, l'accent est mis sur le fait que la déontologie des deux professions est en grande partie la même.

(8) Cet avis n'est pas tout à fait exact, car il existe une différence de tradition sur le plan de la déontologie. L'Institut des Reviseurs d'Entreprises a élaboré progressivement sa déontologie depuis 35 ans à la lumière de l'expérience, tandis que l'Institut des Experts Comptables commence actuellement à appliquer sa nouvelle déontologie. En outre, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises est soumis au contrôle du Conseil supérieur du Revisorat d'Entreprises, contrôle qui ne s'applique pas à l'Institut des Experts Comptables.

(9) Le rôle social que les experts comptables et les reviseurs d'entreprises sont appelés respectivement à jouer est également tout à fait différent. L'expert comptable est le conseiller par excellence de l'entreprise. Etant donné qu'il est étroitement impliqué dans l'établissement et le contrôle des comptes de cette dernière, il est le premier à pouvoir signaler au

uniquement holders van een universitair of daarmee gelijkgesteld diploma, of personen die ten minste een toelatingsexamen op universitair niveau hebben afgelegd, in aanmerking. Inzake de aard en het niveau van de deskundigheid moet men dan ook zeggen dat beide beroepen aan elkaar gelijk zijn.

(5) Vanuit het Instituut der Bedrijfsrevisoren wordt hierbij een voorbehoud gemaakt uitsluitend ten aanzien van de accountants die door de overgangsregeling tot het beroep zijn toegelaten. Het grootste gedeelte van de accountants die op dit ogenblik het beroep uitoefenen, zijn inderdaad onder de overgangsregeling tot het beroep toegelaten. Deze overgangsregeling hield geen eigenlijk examen in, zodat op dit ogenblik een belangrijk deel van de bij het Instituut der Accountants aangesloten beroepsbeoefenaars bestaat uit personen die geen universitaire of daarmee gelijkgestelde opleiding hebben gehad, maar die op grond van hun ervaring tot het beroep zijn toegelaten. Het Instituut der Bedrijfsrevisoren ziet in deze verschillen van toelatingsvoorwaarden een *de facto* verschil dat op dit ogenblik bestaat in het niveau van de beroepsuitoefening.

(6) Wat ook de houding is die men hier tegenover aanneemt, in ieder geval moet worden gesteld dat principieel en ook *de facto* voor de accountants die onder het nieuwe regime zijn toegelaten er volstrekte gelijkenis in competentie en vaardigheden bestaat tussen accountants en revisoren. Het feitelijke onderscheid in de uitoefening van het beroepsniveau dat door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren terecht wordt gepercipieerd, gaat om een overgangsprobleem dat zichzelf in de loop van de tijd zal opheffen.

b. Verschillen in functie

(7) Het Instituut der Accountants beklemtoont dat de rol die de accountant kan vervullen in het maatschappelijk verkeer dezelfde is als die van de bedrijfsrevisor. Hierbij wordt beklemtoond dat de deontologie van beide beroepen grotendeels gelijkend is.

(8) Deze stelling gaat niet volledig op, omdat in de deontologie een verschil bestaat in traditie. Het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft sedert 35 jaar zijn deontologie langzamerhand proefondervindelijk opgebouwd, terwijl het Instituut der Accountants op dit ogenblik begint met de toepassing van zijn nieuwe deontologie. Bovendien is het Instituut der Bedrijfsrevisoren onderworpen aan het toezicht van de Hoge raad voor het Bedrijfsrevisoraat, toezicht dat niet van toepassing is op het Instituut der Accountants.

(9) De maatschappelijke rol en functie die enerzijds de accountants en anderzijds de bedrijfsrevisoren dienen te spelen is eveneens volstrekt verschillend. De accountant is bij uitstek de eerste raadsman van de onderneming. Omdat hij nauw betrokken is bij het opstellen en controleren van de rekeningen van de onderneming, kan hij als eerste de problemen

chef d'entreprise les problèmes qui se posent et à pouvoir également proposer des solutions. Connaissant les rouages de l'entreprise mieux que quiconque, il en connaît toutes les forces et les faiblesses. Il est le premier défenseur des intérêts de l'entreprise et de son chef.

(10) C'est précisément en raison de cette connaissance intime de l'entreprise que l'expert comptable est tout à fait inapte à remplir la fonction de contrôleur externe de l'entreprise que le législateur a attribuée au réviseur d'entreprises. La fonction de ce dernier est de veiller aux intérêts de la société, c'est-à-dire, aux intérêts des actionnaires, des créanciers et des travailleurs de l'entreprise à travers son rôle au sein du conseil d'entreprise. Pour pouvoir représenter comme il se doit les intérêts de la société, le réviseur d'entreprises doit être tout à fait indépendant de l'entreprise. Or, cette indépendance est précisément impossible s'il s'est étroitement identifié à l'entreprise en établissant et en assurant le suivi de la comptabilité et en conseillant l'entreprise pour tous les problèmes économiques qui se posent à elle. C'est la raison pour laquelle il existe une incompatibilité totale entre la fonction de conseiller de l'entreprise, généralement remplie par un expert comptable, et celle de défenseur de la société qui est impartie au réviseur.

Les connaissances théoriques et pratiques requises pour l'exercice de ces deux fonctions présentent de grandes similitudes et ces compétences peuvent aussi bien être exercées par un réviseur que par un expert comptable. Il faut toutefois établir une nette distinction lorsqu'il s'agit de préciser la nature des fonctions respectives de l'expert comptable et du réviseur.

4. Rôle ambigu du statut des experts comptables et des réviseurs d'entreprises dans la loi de 1985

(11) Lors de l'élaboration de la loi de 1985, le législateur a adopté une position ambiguë en ne réglant pas clairement la question des rapports entre réviseurs et experts comptables.

(12) La loi de 1985 établit une nette distinction entre l'Institut des Experts Comptables et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Les deux professions ont été regroupées au sein de deux instituts distincts, dotés chacun d'une mission propre et le monopole des missions de contrôle externe a été attribué aux réviseurs d'entreprises. L'Institut des Réviseurs d'Entreprises a été placé sous le contrôle du Conseil supérieur du Rëvisorat d'Entreprises, ce qui n'a pas été le cas pour l'Institut des Experts Comptables.

(13) D'autre part, la loi a prévu expressément la possibilité de collaborer pour les experts comptables et les réviseurs. La loi permettait en effet la création de sociétés interprofessionnelles par des experts comptables et des réviseurs et permettait aux rev-

in de onderneming aan het ondernemingshoofd signaleren en er tevens oplossingen voor suggereren. Hij is als geen ander vertrouwd met de onderneming en kent er alle sterkten en zwakten van. Als behartiger van de belangen van de onderneming en het ondernemingshoofd komt hij op de eerste plaats.

(10) Het is precies deze nauwe vertrouwdheid met de onderneming, die de accountant volledig ongeschikt maakt om de rol van externe controleur waar te nemen die door de wetgever aan de bedrijfsrevisoren is toevertrouwd. De functie van de bedrijfsrevisor is te waken over de belangen van het maatschappelijk verkeer. Dit houdt in de belangen van de aandeelhouders, de belangen van de schuldeisers en de belangen van de werknemers in de onderneming via zijn rol in de ondernemingsraad. Ten einde de belangen van het maatschappelijk verkeer naar behoren te kunnen vertegenwoordigen, dient de bedrijfsrevisor zich volstrekt onafhankelijk van de onderneming op te stellen. Dit is precies onmogelijk wanneer hij zich nauw met de onderneming heeft geïdentificeerd bij het opstellen en begeleiden van de boekhouding en het adviseren in al haar bedrijfseconomische problemen. Vandaar dat de functie van adviseur van de onderneming, die meestal door de accountant wordt waargenomen, en de functie van revisor als verdediger van het maatschappelijk verkeer totaal onverengbaar zijn.

De kundigheden en vaardigheden die vereist zijn voor het uitoefenen van deze twee functies vertonen grote gelijkenissen en deze kundigheden kunnen dus zowel door een revisor als door een accountant worden uitgeoefend. Evenwel bij het bepalen welke functie de accountant respectievelijk de bedrijfsrevisor speelt, moet er een duidelijk onderscheid worden gemaakt.

4. Dubbelzinnige rol van het statuut van de accountants en bedrijfsrevisoren in de wet van 1985

(11) Bij het opstellen van de wet van 1985 heeft de wetgever een dubbelzinnige positie ingenomen, door niet duidelijk stelling te nemen in de verhouding tussen revisoren enerzijds, en accountants anderzijds.

(12) In de wet van 1985 werd duidelijk een onderscheid gemaakt tussen het Instituut der Accountants en het Instituut der Bedrijfsrevisoren. De beroepen werden in twee gescheiden instituten ondergebracht, ieder met een eigen opdracht en een monopolie voor externe controle-opdrachten aan de bedrijfsrevisoren. Het Instituut der Bedrijfsrevisoren werd onder toezicht geplaatst van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, terwijl dit niet het geval was voor het Instituut der Accountants.

(13) Aan de andere kant werd in de wet de mogelijkheid van samenwerking tussen accountants en bedrijfsrevisoren uitdrukkelijk ingeschreven. Dit blijkt uit de mogelijkheid die de wet openhield om interprofessionele vennootschappen tussen bedrijfs-