Gezamenlijk jaarverslag

Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren

2011

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen dankt
de FOD Economie, K.M.O., Middenstand en Energie voor de samenwerking.

Gezamenlijk jaarverslag

Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren

2011

Voorwoord

Dit jaarverslag is het vierde jaarverslag dat gezamenlijk gepubliceerd wordt door de diverse instellingen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Het systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren dat in België naar aanleiding van de auditrichtlijn van mei 2006 is ingesteld, is sinds augustus 2007 operationeel. De Belgische wetgever heeft duidelijk de wil getoond om de nieuwe bepalingen die op Europees vlak zijn uitgewerkt, zo vlug mogelijk om te zetten. Op initiatief van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, in zijn hoedanigheid van orgaan belast met de samenwerking, is in 2009 het eerste gezamenlijk jaarverslag over de werkzaamheden in 2008 gepubliceerd.

In onderhavig document brengen de zes entiteiten, die instaan voor het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, volgens een welbepaalde methodologie en elk voor hun eigen bevoegdheden, verslag uit over hun werkzaamheden gedurende het voorbije jaar. Uiteraard is elke instantie hierbij inhoudelijk verantwoordelijk voor zijn jaarverslag.

Het voorbije jaar is gekenmerkt door de bekendmaking door de Europese Commissie van een voorstel tot grondige herziening van de auditrichtlijn, aansluitend op haar publieke consultatie die zij via het Groenboek in 2010 heeft gelanceerd.

Op 30 november 2011 publiceerde de Europese Commissie twee documenten met het oog op de hervorming van het Europees wettelijk kader voor de wettelijke jaarrekeningcontrole zoals goedgekeurd in 2006: enerzijds een voorstel voor een verordening en anderzijds een voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn.

Uit deze documenten blijkt dat de Commissie voorstelt om de specifieke maatregelen voor organisaties van openbaar belang en/of auditors/auditkantoren met (een) wettelijke controleopdracht(en) bij dergelijke organisaties uit de auditrichtlijn te halen en op te nemen in een verordening.

De Europese voorstellen zijn erop gericht om van de auditrichtlijn een algemene richtlijn te maken die zou gelden voor om het even welke wettelijke jaarrekeningcontrole, ook bij organisaties van openbaar belang, maar waarvan bepaalde voorschriften niet zouden gelden voor specifieke opdrachten inzake wettelijke jaarrekeningcontrole bij "organisaties van openbaar belang".

Voor de wettelijke controle van de rekeningen van organisaties van openbaar belang, zijn diverse hervormingen in dit Europees project opgenomen: uitbreiding van het begrip van organisaties van openbaar belang, invoering van een lijst van opdrachten die (on)verenigbaar zijn met de wettelijke jaarrekeningcontrole, verplichte externe periodieke rotatie, instellen van een beschermingsmaatregel om de omvang van bepaalde grote auditkantoren te beperken, enz.

Andere voorstellen hebben betrekking op alle wettelijke auditors: de openstelling van het kapitaal van auditkantoren, het opheffen van de *"European Group of Auditors' Oversight Bodies"* (verkort EGAOB), etc.

Een ander voorstel is erop gericht om de werkwijze van de autoriteiten die belast zijn met het publiek toezicht op de wettelijke auditors op

nationaal niveau te herbekijken, door de taken waarmee de EGAOB is belast, toe te vertrouwen aan de Europese Autoriteit voor effecten en markten (verkort EAEM), in het Engels *"European Securities and Markets Authority"* (verkort ESMA) en de nadruk te leggen op de eventuele overlegfunctie via ESMA tussen de diverse nationale autoriteiten die instaan voor het publiek toezicht op de wettelijke auditors.

Verder blijkt uit deze voorstellen dat een aantal aanpassingen zouden moeten worden doorgevoerd aan de werking van het systeem van publiek toezicht, zoals aan het systeem waarvoor in België is geopteerd. Vanuit conceptueel oogpunt is het echter zo dat het principe volgens hetwelke het wenselijk is om een onderscheid te maken tussen de werkzaamheden van de entiteiten die belast zijn met de algemene aspecten van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren en deze die belast zijn met het onderzoek van individuele dossiers, bijdraagt aan de kwaliteit en de coherentie van het systeem dat in België is uitgewerkt.

De entiteiten die instaan voor het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren zullen uiteraard de Europese werkzaamheden op de voet volgen, elk voor wat hun bevoegdheden betreft, met het oog op een actieve bijdrage aan de uitwerking van een gepaste hervorming die tegemoetkomt aan de minpunten die door de Europese Commissie in het Groenboek in 2010 zijn blootgelegd.

Vanuit dit perspectief is het duidelijk dat de publicatie van studies, sedert een drietal jaren op initiatief van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, met de bedoeling om de diverse aspecten van het beroep van bedrijfsrevisor binnen het kader van het publiek toezicht op dit beroep beter te kaderen, nuttig is, aangezien deze studies toelaten om de bestaande toestand in België beter in kaart te brengen.

De diverse entiteiten van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren zijn ervan overtuigd dat er in de komende jaren nog meer aandacht zal moeten besteed worden aan de Europese dimensie, alsook aan de buiten-Europese dimensie van het publiek toezicht op de wettelijke auditors, elkeen voor wat zijn bevoegdheden betreft.

Een eerste analyse van de in het kader van de Europese hervorming voorgestelde maatregelen, zoals opgenomen in onderhavig jaarverslag, zou moeten toelaten om de inzet van het debat dat momenteel op Europees niveau wordt gevoerd, beter in te schatten.

Jean-Paul Servais

Voorzitter van de
Hoge Raad voor de Economische Beroepen,
belast met de nationale en internationale samenwerking
van het Belgisch systeem van publiek toezicht
op de wettelijke auditors

Inleiding

Het stelsel van publiek toezicht dat in 2007 in België werd opgezet, bestaat uit zes organen, belast met twee grote categorieën van opdrachten:

- *enerzijds, opdrachten betreffende algemene aspecten verbonden aan het beroep van wettelijk auditor:* eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de goedkeuring van normen inzake beroepsethiek en interne kwaliteitsbeheersing bij auditkantoren, alsook van controlestandaarden, en

In deze materie zijn twee entiteiten van het systeem van publiek toezicht op het bedrijfsrevisoraat bevoegd: de federale Minister die bevoegd is voor Economie en de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

- *anderzijds, opdrachten betreffende individuele aspecten verbonden aan het beroep van wettelijk auditor: eindverantwoordelijkheid*
  - voor het toezicht op de toelating en de registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren, alsook
  - voor permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeksregelingen en
  - voor tuchtregelingen.

In deze materie zijn vier entiteiten van het systeem van publiek toezicht op het bedrijfsrevisoraat bevoegd, elk in hun eigen bevoegdheidssfeer: de Procureur-generaal, de Kamer van verwijzing en instaatstelling, het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en de tuchtinstanties.

De Belgische wetgever koos voor een "stelsel van publiek toezicht" waarbij alle organen die zijn betrokken in het publiek toezicht elk een deel van die eindverantwoordelijkheid dragen, eerder dan voor een hiërarchisch stelsel onder alle betrokken geledingen.

Het voorliggende jaarverslag is het vierde jaarverslag dat gezamenlijk wordt bekendgemaakt door de diverse entiteiten die deel uitmaken van het stelsel van publiek toezicht sinds de invoering en inwerkingtreding van het nieuwe rechtskader. Hierin zijn de bijdragen samengebracht van elk publiek toezichtsorgaan.

Net als de gezamenlijke website, heeft dit gezamenlijk jaarverslag als doel een beter inzicht te geven in het publiek toezichtssysteem dat in België is opgezet.

Aangezien de Belgische wetgever uitdrukkelijk heeft bepaald dat elke entiteit voor zijn aandeel in het publiek toezicht de eindverantwoordelijkheid zou dragen, is elk van de zes entiteiten van het in België opgezette systeem van publiek toezicht inhoudelijk verantwoordelijk voor zijn jaarverslag.

Voorstelling van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren

Artikel 32, § 4 van de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole legt elke lidstaat op om een stelsel van publiek toezicht te organiseren met de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op:

a. de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren;

b. de goedkeuring van normen op het gebied van beroepsethiek en interne kwaliteitsbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden;

c. de permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeks- en tuchtregelingen.

Hieruit vloeit voort dat de opdrachten van het stelsel van publiek toezicht van elke lidstaat betrekking hebben op:

- *enerzijds algemene aspecten van het beroep van auditor*: eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de goedkeuring van normen inzake beroepsethiek en interne kwaliteitsbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden en,
- *anderzijds individuele aspecten van de auditor:* eindverantwoordelijkheid
  - voor het toezicht op de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren maar eveneens
  - voor de permanente scholing, kwaliteitsborging, onderzoeksregelingen en
  - voor het tuchtsysteem.

Entiteiten die deel uitmaken van het systeem van publiek toezicht

In het kader van de omzetting in Belgisch recht van de voorschriften uit artikel 32 van de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole, heeft de wetgever gekozen voor een "systeem" van publiek toezicht, bestaande uit diverse organen die elk op hun beurt een deel van deze eindverantwoordelijkheid inzake publiek toezicht op zich nemen. Uit artikel 43, § 1 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor (hierna de wet van 22 juli 1953) vloeit inderdaad voort dat "het systeem van publiek toezicht, waarop de eindverantwoordelijkheid van het toezicht rust, is samengesteld uit:

- de Minister die bevoegd is voor Economie,
- de Procureur-generaal,
- de Kamer van verwijzing en instaatstelling,
- de Hoge Raad voor de Economische Beroepen,
- het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en
- de tuchtinstanties."

Bevoegdheden van de diverse entiteiten

De verschillende materies die het voorwerp moeten uitmaken van een publiek toezicht, overeenkomstig de bepalingen van het artikel 32, § 4 van de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole, zijn in het Belgisch recht als volgt verdeeld:

Uittreksel van het artikel 32 van de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole	*Omzetting in Belgisch recht*
4. Op het stelsel van publiek toezicht rust de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op:	
a) de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren; en	De **Procureur-generaal** kan beroep aantekenen tegen elke beslissing van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren inzake het bijhouden van het openbaar register.
b) de goedkeuring van normen op het gebied van beroepsethiek en interne kwaliteitbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden; en	De **Hoge Raad voor de Economische Beroepen** is belast met de goedkeuring van de normen en aanbevelingen voorgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Deze goedkeuring wordt gevolgd door een goedkeuring van de **Minister van Economie**. De goedkeuring van deze normen en aanbevelingen zal het voorwerp uitmaken van een bericht dat gepubliceerd wordt in het *Belgisch Staatsblad*. De adviezen, omzendbrieven en mededelingen dienen te worden overgemaakt aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen tegelijkertijd met de overmaking aan de bedrijfsrevisoren. De Hoge Raad zal belast worden met een onderzoek *a posteriori*.
c) permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeks- en tuchtregelingen.	De **Kamer van verwijzing en instaatstelling** is belast met het toezicht op de permanente vorming (via de kwaliteitscontrole), op de kwaliteitscontrole en op het onderzoekssysteem (toezicht). De **tuchtinstanties (Tuchtcommissie en Commissie van Beroep)** zijn ermee belast om tuchtsancties uit te spreken.

Daarnaast maakt tevens het **Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris,** opgericht door de Belgische wetgever in 2003, deel uit van het Belgisch systeem van toezicht. Dit orgaan is belast met twee soorten opdrachten:

- het verlenen van een afwijking, op verzoek van een bedrijfsrevisor, op het algemeen principe uit het Wetboek van vennootschappen inzake de "*one to one*"-regel, waardoor de activiteiten die een bedrijfsrevisor of een bedrijfsrevisorenkantoor (en zijn netwerk) mag uitvoeren, beperkt worden ingeval hij met een opdracht van wettelijke controle is belast (artikel 133, § 10 van het Wetboek van vennootschappen);
- het verlenen van een afwijking, ingeval de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren dit voorstelt, teneinde een bedrijfsrevisor toe te laten om een functie van bediende (anders dan bij een andere bedrijfsrevisor of een ander bedrijfsrevisorenkantoor) of om een handelsactiviteit (rechtstreeks of onrechtstreeks) uit te oefenen, zoals bijvoorbeeld de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap (artikel 13, § 3 van de wet van 1953).

Deze twee soorten opdrachten zijn niet rechtstreeks bedoeld door de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole.

Samenwerking van de entiteiten van het Belgisch systeem van publiek toezicht

Artikel 33 van de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole legt elke lidstaat op om één entiteit aan te wijzen die specifiek verantwoordelijk is voor de samenwerking tussen de nationale organen van publiek toezicht op Gemeenschapsniveau.

In het kader van de omzetting in Belgisch recht van de voorschriften van het artikel 33 van de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole, heeft de wetgever de Hoge Raad voor de Economische Beroepen belast met *(artikel 77, § 1 van de wet van 22 juli 1953)*:

- enerzijds de nationale samenwerking tussen de organen van publiek toezicht en
- anderzijds de samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht van lidstaten van de Europese Unie en van derde landen.

In de wet van 22 juli 1953 (zoals aangepast door de wet van 12 maart 2012, *Belgisch Staatsblad* van 22 maart 2012) wordt de samenwerking in de schoot van de Europese Unie nader toegelicht in artikel 77*ter*:

"De organen van publiek toezicht werken samen met de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten van de Europese Unie wanneer dat nodig is voor de vervulling van hun respectieve opdrachten inzake publiek toezicht. Deze autoriteiten verlenen onderling assistentie. Meer in het bijzonder wisselen ze informatie uit en werken samen bij onderzoeken die op de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen betrekking hebben.

Deze samenwerking vindt plaats onverminderd de door de Europese Commissie aangenomen maatregelen betreffende de procedures inzake de uitwisseling van informatie en de modaliteiten van grensoverschrijdende onderzoeken."

Hieruit blijkt dat elk onderdeel van het Belgisch systeem van publiek toezicht bevoegd is op te treden in het kader van de samenwerking tussen toezichthouders van andere Europese lidstaten op de wettelijke rekeningcontroleurs ***voor wat betreft hun respectieve taken.***

Jaarverslagen 2011

Jaarverslag 2011 van de federale Minister bevoegd voor Economie

Krachtens artikel 43 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007, maakt de federale Minister bevoegd voor Economie deel uit van het systeem van publiek toezicht dat in België, zoals bepaald door de richtlijn 2006/43/EG, werd ingevoerd.

De opdrachten waarmee de federale Minister bevoegd voor Economie belast is, zijn net zoals de opdrachten van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van normatieve aard en hebben geen betrekking op de individuele dossiers van de beroepsbeoefenaars. Deze opdrachten werden meer gedetailleerd beschreven in het jaarverslag 2008 waar naar verwezen wordt. De Minister heeft samen met de Hoge Raad voor de Economische Beroepen de bevoegdheid om de beroepsnormen goed te keuren.

De federale Minister bevoegd voor Economie is eveneens de Voogdijminister van het beroep van bedrijfsrevisoren.

1. Opdracht van de federale Minister, bevoegd voor Economie, in het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren – Beroepsnormen

1.1. Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de specifieke norm inzake medewerking aan het prudentieel toezicht

De Minister heeft op 24 december 2010 een norm goedgekeurd inzake medewerking aan het prudentieel toezicht.

De procedure tot goedkeuring van deze norm werd zoals de wet het voorschrijft, geïnitieerd door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren dat zijn ontwerpnorm heeft onderworpen aan een publieke raadpleging. Hieruit is geen enkele reactie ten gronde voortgekomen.

Deze ontwerpnorm werd vervolgens aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen voorgelegd, die deze op 25 oktober 2010 heeft goedgekeurd, na:

- raadpleging van de Commissie voor het Bank, Financie-, en Assurantiewezen,
- de vertegenwoordigers van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren te hebben gehoord tijdens een vergadering van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

De norm is van toepassing op de erkende bedrijfsrevisoren die opdrachten vervullen in de vennootschappen die onderworpen zijn aan de prudentiële controle van de Commissie voor het Bank-, Financie-, en Assurantiewezen. Deze norm vervangt twee vroegere normen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. De ene dateert van 5 november 1993 en heeft betrekking op de controle van kredietinstellingen en de

andere die dateert van 29 juni 1979 heeft betrekking op de controle van verzekeringsondernemingen.

De norm:

- bevat een toelichting en toepassingsgerichte aanwijzingen bij de wettelijke verplichtingen van de erkende bedrijfsrevisoren in het kader van de uitoefening van hun medewerking aan het prudentieel toezicht en
- bevat ook een toelichting bij de vorm en inhoud van de rapportering bestemd voor de Commissie voor het Bank-, Financie-, en Assurantiewezen.

Een bericht betreffende de goedkeuring van deze norm is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 12 januari 2011 (2de editie). Deze norm is in werking getreden op de datum van de bekendmaking van het bericht in het *Belgisch Staatsblad*.

Het toezicht op de Belgische financiële sector werd structureel gewijzigd door de wet van 2 juli 2010, waarbij het zogenaamde '*Twin peaks*' model werd ingevoerd.

Deze hervorming van de toezichtsarchitectuur voor de financiële sector heeft tot gevolg dat een gedeelte van het toepassingsgebied van de norm betrekking heeft op instellingen die vallen onder het prudentieel toezicht van de Nationale Bank van België. Een ander gedeelte van het toepassingsgebied heeft dan weer betrekking op instellingen die vallen onder het toezicht van de Autoriteit voor Financiële diensten en Markten die in plaats is gekomen van de Commissie voor het Bank-, Financie-, en Assurantiewezen.

1.2. Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de norm betreffende de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme

De Minister heeft op 22 april 2011 de norm inzake bestrijding van het witwassen van kapitaal goedgekeurd.

Deze ontwerpnorm werd conform artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 onderworpen aan een publieke raadpleging. Na kennis te hebben genomen van de ontvangen reacties heeft de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een nieuwe versie van de ontwerpnorm voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, met verzoek tot goedkeuring.

Na de vertegenwoordigers van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren te hebben gehoord tijdens een vergadering van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en een raadpleging van de Cel voor Financiële Informatieverwerking, hebben de leden van de Raad beslist om op 16 februari 2011 de voorgelegde ontwerpnorm goed te keuren.

Deze ontwerpnorm heeft tot doel de regels betreffende de toepassingsmodaliteiten van hoofdstuk II van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme vast te leggen. Meer specifiek handelt dit over de waakzaamheidsplichten ten opzicht van de klanten, hun lasthebbers en de uiteindelijke begunstigden en de waakzaamheidsplichten ten opzichte van de zakelijke relaties en verrichtingen.

Een bericht betreffende de goedkeuring van deze norm is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 29 april 2011 (2de editie). Deze norm is in werking getreden op de datum van de bekendmaking van het bericht in het *Belgisch Staatsblad*.

1.3. Evaluatie van de Norm inzake de toepassing van de ISA's (*International Standards on Auditing*) in België

Zoals bepaald in de bovenvermelde norm kan de Minister beslissen om de datum van inwerkingtreding aan te passen op basis van een evaluatie van de Europese en Belgische ontwikkelingen.

De Minister kan inderdaad beslissen dat deze norm niet in werking treedt met betrekking tot de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van openbaar belang voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2012 en met betrekking tot de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van andere entiteiten voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2014, indien hij vaststelt dat er nog geen norm werd aangenomen die de specifieke Belgische bepalingen inzake audit die niet opgenomen zijn in de ISA's herneemt en/of dat het begeleidingsplan in dit verband opgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren niet toegepast werd.

De Minister werd op regelmatige basis op de hoogte gehouden van de voortgang van het begeleidingsplan. Bovendien werd, op basis van de ontvangen informatie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren inzake de aanneming van een norm die de specifieke Belgische bepalingen herneemt inzake audit in 2012, beslist om de datum van inwerkingtreding van de ISA-normen in 2012 niet te wijzigen.

2. Andere opdrachten van de federale Minister bevoegd voor Economie in het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening

Als voogdijminister van het beroep werkt de Minister ontwerpen van wet en van koninklijke besluiten uit die betrekking hebben op het beroep van bedrijfsrevisor.

2.1. Werkzaamheden tot herziening van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007

In 2010 heeft de Minister de herziening van bovenvermelde wet van 22 juli 1953 verder gezet.

Het doel van deze herziening is het optimaliseren van de werking van het systeem van publiek toezicht in het kader van de nationale en internationale samenwerking en de verplichting voor een bedrijfsrevisor om een vestiging in België te hebben om de hoedanigheid van bedrijfsrevisor te verwerven, wordt afgeschaft.

Het wetsontwerp werd in de Belgische Kamer van volksvertegenwoordigers ingediend op 22 november 2011.

2.2. Ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren

Aangezien het raadzaam is de vergoeding van de experten aangeduid door de Kamer van verwijzing en instaatstelling op basis van het artikel 49, § 2, van de wet van 22 juli 1953, in overeenstemming te brengen met deze toegekend aan de experten die het Instituut van de Bedrijfsrevisoren aanduidt in het kader van de vervulling van hun wettelijke opdrachten van toezicht, werd een ontwerp van koninklijk besluit voorgelegd ter advies aan het Instituut van de bedrijfsrevisoren, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de Raad van State in de eerste helft van 2011. Op basis van deze twee laatste adviezen werd besloten het ontwerp te herwerken waarbij de berekeningswijze werd aangepast.

3. Opdracht van de federale Minister bevoegd voor Economie op Europees niveau in het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening

3.1. De voorstellen van de Europese Commissie inzake de hervorming van de auditmarkt

Naar aanleiding van de financiële crisis in 2008 en als reactie op het Groenboek van oktober 2010, heeft de Europese Commissie op 30 november 2011 twee voorstellen gepubliceerd met als doel een meer kwaliteitsvolle, dynamische en open audit markt.

Het eerste voorstel is een voorstel van richtlijn tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, die zich voornamelijk richt op wettelijke controles van entiteiten die geen organisaties van openbaar belang zijn. De belangrijkste wijzigingen hebben betrekking op de toelating en registratie van auditors en auditkantoren en een grotere onafhankelijkheid van het publiek toezicht.

Daarnaast heeft de Europese Commissie een voorstel van verordening betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiele overzichten van organisaties van openbaar belang gepubliceerd. De belangrijkste elementen van dit voorstel zijn de invoering van de verplichte rotatie van auditkantoren, de versterking van de onafhankelijkheidsregels (met onder andere het verbod van diensten die niet verenigbaar zijn), een open en transparantere aanbestedingsprocedure, het versterken van de rol van het auditcomité, het Europese toezicht op de audit sector en het invoeren van de in-

ternationale controlenormen (de *International Standards on Auditing*).

De Minister heeft kennis genomen van deze voorstellen.

3.2. Vergaderingen van het *Audit Regulatory Committee* en van de *European Group of Auditors' Oversight Bodies*

Als voogdijminister van het beroep heeft de federale Minister bevoegd voor Economie, België in 2011 op Europees niveau vertegenwoordigd in het kader van de vergaderingen van het *Audit Regulatory Committee* (AuRC).

Deze vergaderingen hadden in het bijzonder betrekking op:

a) de onderhandelingen en samenwerkingsakkoorden van de lidstaten met de bevoegde autoriteiten van publiek toezicht van derde landen in kader van de besluiten van adequaatheid van de systemen van publiek toezicht van derde landen.

De lidstaten hebben elkaar geïnformeerd over de onderhandelingen die plaatsvonden en de eventuele akkoorden die werden gesloten.

b) de studie van de gelijkwaardigheid van de systemen van publiek toezicht van derde landen inzake audit om te bepalen welke derde landen als gelijkwaardig kunnen worden erkend of kunnen genieten van een overgangsregime via een gelijkwaardigheidsbesluit.

Het besluit van gelijkwaardigheid houdt in dat de stelsels van publiek toezicht, van kwaliteitsborging, onderzoek en sancties waaraan de auditors en auditorganisaties van derde landen onderworpen zijn, beschouwd worden als gelijkwaardig aan de stelsels van publiek toezicht, van kwaliteitsborging, onderzoek en sancties waaraan de auditors en auditorganisaties van de lidstaten zijn onderworpen.

De lidstaten kunnen dus beslissen dat de auditors van deze derde landen niet hoeven ingeschreven te zijn in hun register of een inschrijving kunnen genieten waaraan minder voorwaarden zijn verbonden en/of onderworpen worden aan hun systeem van publiek toezicht.

De landen die van een overgangsregime genieten, zijn die landen waarvan het systeem van publiek toezicht inzake audit interessante ontwikkelingen heeft ondergaan, maar dat nog verdere onderzoeken vergt om als gelijkwaardig te worden beschouwd. Tijdens de overgangsperiode kan een lidstaat de auditoren van deze derde landen niet opleggen om zich in zijn land in te schrijven.

Op 20 januari 2011 werd het besluit van de Commissie van 19 januari 2011 betreffende de gelijkwaardigheid van de stelsels van publiek toezicht, de kwaliteitsborgingsstelsels en de onderzoeks- en sanctieregelingen van bepaalde derde landen voor auditors en auditorganisaties en betreffende een overgangsperiode voor controleactiviteiten van auditors en auditorganisaties van bepaalde derde landen in de Europese Unie gepubliceerd. Aangezien de volgende derde landen beschikken over een gelijkwaardig stelsel van publiek toezicht, kwaliteitsborgingstelsel en onderzoeks- en sanctieregelingen, kunnen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten bilaterale samenwerkingsovereenkomsten aangaan in verband met de registerinschrijving van en het toezicht op auditors of auditorganisaties die controleverklaringen afleveren omtrent ondernemingen met zetel in: Australië, Canada, China, Kroatië, Japan, Singapore, Zuid-Afrika, Zuid-Korea, Zwitserland en (tot 31 juli 2013) de Verenigde Staten van Amerika.

Ingevolge het besluit van de Europese Commissie inzake de overgangsperiode, kunnen de auditors en auditorganisaties hun controlewerkzaamheden in de Europese Unie verderzetten en dit zonder Europees toezicht of inschrijving bij een Europese bevoegde autoriteit. Het betreft in het bijzonder auditors/auditorganisaties die auditverslagen afleveren over de (geconsolideerde) jaarrekeningen van ondernemingen met statutaire zetel in de volgende derde landen: Abu Dhabi, Bermuda, Brazilië, Caymaneilanden, Dubai International Financial Centre, Egypte, Guernsey, Hongkong, India, Indonesië, Eiland Man, Israël, Jersey, Maleisië, Mauritius, Nieuw-Zeeland, Rusland, Taiwan, Thailand, Turkije. De controleverklaringen moeten betrekking hebben op boekjaren die aanvangen tijdens de periode van 2 juli 2010 tot en met 31 juli 2012 en de auditor/auditorganisatie moet wel bepaalde informatie aan de bevoegde Europese autoriteiten verstrekken.

De Minister wordt ook geregeld geïnformeerd over het verloop van de besprekingen op Europees niveau die plaatsvinden binnen de *European Group of Auditors' Oversight Bodies* (EGAOB) en zijn werkgroepen.

Jaarverslag 2011 van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen

Voorwoord

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is een zelfstandig organisme opgericht door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

De Hoge Raad is samengesteld uit zeven personen die door de Koning worden benoemd op voordracht van drie federale Ministers: de Minister bevoegd voor Economie, de Minister van KMO's en de Minister van Financiën.

De leden van de Hoge Raad zijn benoemd voor zes jaar. De huidige samenstelling heeft betrekking op de periode 2006-2012 en is als volgt:

- Op voorstel van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven: mevrouwen Cindy Laureys en Bergie Van Den Bossche en de heren Philippe Lambrecht en Jean-Luc Struyf en
- Op voorstel van de drie federale Ministers: mevrouw Ann Jorissen en de heren Pierre-Armand Michel en Jean-Paul Servais (die met het Voorzitterschap van de Hoge Raad is belast).

*

* *

Opdrachten van de Hoge Raad

in toepassing van de wet van 22 april 1999

De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat werd in 1985 opgericht. In de tien daaropvolgende jaren werden de bevoegdheden van de Hoge Raad uitgebreid tot alle economische beroepen, *in casu* de bedrijfsrevisoren, accountants, belastingconsulenten en erkende boekhouders(-fiscalisten). Die bevoegdheden van de Hoge Raad zijn vastgelegd in artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

Uit dit artikel 54 van de wet van 22 april 1999 vloeit voort dat de Hoge Raad voor de Economische Beroepen als taak heeft ertoe bij te dragen dat bij de uitoefening van de opdrachten die de wet toevertrouwt aan (bepaalde categorieën van) economische-beroepsbeoefenaars en hun werkzaamheden het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer in acht worden genomen.

Die taak krijgt gestalte in adviezen en aanbevelingen.

Deze adviezen of aanbevelingen worden op eigen initiatief of op verzoek verstrekt aan:

- de Regering;
- het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR);
- het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB);
- het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten (BIBF).

De Hoge Raad formuleert onder meer aanbevelingen of adviezen in verband met de opdrachten die bij wet zijn toevertrouwd aan bedrijfsrevisoren in ondernemingen met een ondernemingsraad.

De Hoge Raad moet verplicht worden geraadpleegd in de volgende gevallen:

A. Uitwerking van het reglementair kader voor bedrijfsrevisoren, accountants, belastingconsulenten en erkende boekhouders(-fiscalisten)

A.1. Ontwerpen van koninklijke besluiten

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen moet vooraf worden geraadpleegd voor elk koninklijk besluit tot uitvoering van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige

en fiscale beroepen, alsook van elke andere wet die betrekking heeft op (bepaalde categorieën van) economische-beroepsbeoefenaars.

Ingeval de Koning wenst af te wijken van een eensluidend advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, dient dergelijke afwijking te worden verantwoord. In dit verband wordt verwezen naar artikel 159 van de Grondwet. Uit dit artikel blijkt dat de Hoven en Rechtbanken koninklijke besluiten enkel toepassen indien zij stroken met de wet.

A.2. Normatieve ontwerpteksten

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen moet vooraf worden geraadpleegd wanneer de Raad van één van de drie instituten een beslissing met een algemene draagwijdte dient te nemen.

Ingeval één van de drie instituten de Hoge Raad voor de Economische Beroepen om advies verzoekt, gelden in verband met het dwingende karakter van het advies de volgende regels:

- indien het advies betrekking heeft op een aangelegenheid in verband met meer dan één beroep of hoedanigheid, mag de normatieve tekst van de betrokken instituten geenszins van het advies van de Hoge Raad afwijken wanneer de meerderheid van de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen het advies heeft goedgekeurd;
- indien het advies slechts betrekking heeft op één beroep of hoedanigheid, mag de raad van het betrokken instituut hiervan enkel afwijken indien dit uitdrukkelijk met redenen wordt omkleed.

De toepassing van deze wettelijk omschreven adviesbevoegdheid verdient een korte aanvullende toelichting. Het advies bindt de instituten van zodra het betrekking heeft op meer dan één beroep of hoedanigheid. Niet het instituut dat het advies vraagt, noch de Hoge Raad voor de Economische Beroepen bepaalt of een aangelegenheid betrekking heeft op één of meer beroepen of hoedanigheden. Overigens behoren zowel bij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten als bij het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten twee soorten beroepsbeoefenaars tot ieder instituut. Aangelegenheden waarover advies moet worden ingewonnen bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen zullen derhalve in deze gevallen vaak leiden tot een afdwingbaar advies.

Tot slot moet worden opgemerkt dat voor de tweede adviesregeling niets is bepaald omtrent de wijze waarop het advies wordt goedgekeurd. De algemene regels van toepassing op de beraadslagende organen mogen worden gevolgd: de goedkeuring geschiedt bij gewone meerderheid.

B. Overleg tussen de diverse geledingen van de economische beroepen

De Hoge Raad organiseert een permanent overleg met elk van de drie instituten. Daartoe kunnen met elk van de drie instituten werkgroepen worden opgericht.

Daarnaast beschikt de Hoge Raad nog over bijzondere informatierechten. Als voorbeeld kan worden verwezen naar de verplichting van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (artikel 10 van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de toegang tot het beroep van bedrijfsrevisor) en de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (artikel 47, 7de lid van het koninklijk besluit van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent) om de Hoge Raad ieder jaar te informeren omtrent de activiteiten van de Stagecommissie opgericht in de schoot van de instituten.

C. Initiatiefrecht in tuchtrechtelijke aangelegenheden met betrekking tot de diverse geledingen van de economische beroepen

De Hoge Raad is bevoegd om bij de Tuchtcommissie van de drie instituten klacht neer te leggen. Deze commissie is verplicht de Hoge Raad in kennis te stellen van het gevolg dat aan deze klacht is gegeven.

Over de werkzaamheden ingevolge artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen brengt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen afzonderlijk jaarlijks verslag uit.

* *
*

Opdrachten van de Hoge Raad

in toepassing van de wet van 22 juli 1953

In het kader van de omzetting in Belgisch recht van de richtlijn 2006/43/EG, de zogenaamde "auditrichtlijn", heeft de wetgever de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een aantal opdrachten in verband met het bedrijfsrevisoraat toevertrouwd, waarvoor hij op het vlak van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, samen met de federale Minister die voor Economie bevoegd is, de eindverantwoordelijkheid draagt.

Die opdrachten betreffen algemene aspecten van het beroep van wettelijke auditor in de zin van artikel 32, § 4, b) van de "auditrichtlijn", *in casu* de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de goedkeuring van normen op het gebied van beroepsethiek en interne kwaliteitbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden.

1. Eerste opdracht van de Hoge Raad

Goedkeuring van professionele normen en aanbevelingen

1.1. Aard van de goed te keuren normen en aanbevelingen

Met betrekking tot de normen en aanbevelingen waarvoor de goedkeuring is vereist van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, enerzijds, en van de federale Minister die bevoegd is voor Economie, anderzijds, heeft artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 geen beperkende draagwijdte.

Dit betekent dat de hierna beschreven procedure geldt voor alle door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) uitgebrachte normen en aanbevelingen.

In België geldt dit voor de normering in vier domeinen:

- controlenormen;
- ethische normen;
- normen inzake de permanente vorming;
- normen inzake kwaliteitscontrole bij auditkantoren.

1.2. Goedkeuringsprocedure voor normen en aanbevelingen

1.2.1. Algemeen

Voor elke norm of aanbeveling die na 30 augustus 2007 is goedgekeurd, geldt de volgende procedure (artikel 30, §§ 1 en 4 van de wet van 22 juli 1953):

1. Het initiatiefrecht inzake het uitwerken van normen en aanbevelingen is door de wetgever aan de beroepsorganisatie die de bedrijfsrevisoren vertegenwoordigt, toevertrouwd. In dit verband formuleert de Raad van het IBR de voorstellen van beroepsnormen en -aanbevelingen:
   - die nuttig zijn voor de uitvoering van de opdrachten van wettelijke controle van jaarrekeningen en andere opdrachten die door of krachtens de wet aan de bedrijfsrevisoren zijn voorbehouden;
   - die nuttig zijn voor de onafhankelijke uitoefening van opdrachten van wettelijke controle van jaarrekeningen;
   - die nuttig zijn voor een verderzetting van de permanente vorming van bedrijfsrevisoren;
   - die nuttig zijn voor de controle van de goede uitoefening van de opdrachten van bedrijfsrevisoren via kwaliteitscontrole en toezicht.
2. De Raad van het IBR maakt de inhoud van elke ontwerpnorm of -aanbeveling openbaar en deelt (in voorkomend geval na aanpassing van de tekst die het voorwerp heeft uitgemaakt van de openbare raadpleging) een ontwerp van norm of aanbeveling mee aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

> De Hoge Raad voor de Economische Beroepen neemt kennis van de reacties die zijn geformuleerd in het kader van de openbare raadpleging en stelt vast in welke mate er (al dan niet) rekening is mee gehouden in het ontwerp van norm of aanbeveling dat voor goedkeuring is overgemaakt. De Hoge Raad vraagt aan het IBR om de onderliggende motieven, die aan de grondslag liggen van de wijzigingen die zijn aangebracht aan het document dat voor goedkeuring is overgemaakt, toe te lichten.

3. Uit artikel 30, § 1, vijfde lid van de wet van 22 juli 1953 volgt: "*De Hoge Raad voor de Economische Beroepen kan de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen (CBFA) raadplegen betreffende alle aspecten van een ontwerpnorm of -aanbeveling met betrekking tot organisaties van openbaar belang.*"

> Daarentegen vloeit uit artikel 30, § 1, zesde lid van de wet van 22 juli 1953 voort dat de Hoge Raad verplicht is om in het volgende geval een raadpleging te organiseren: "*De bepalingen eigen aan de organisaties van openbaar belang in de normen inzake de kwaliteitscontrole worden vastgesteld na raadpleging door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen.*"

De wet van 2 juli 2010 heeft echter de toezichtsarchitectuur van de financiële sector in België gewijzigd, waarbij het geïntegreerd model met één enkele toezichthouder, verantwoordelijk voor zowel het prudentieel toezicht als het toezicht op de naleving van de gedragsregels en voor de controle van de markten, vervangen wordt door een bipolair toezichtsmodel, de zogenaamde "*Twin Peaks*". Voortaan zal de Hoge Raad verplicht zijn om, naargelang de omstandigheden, de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (verkort FSMA) en/of de Nationale Bank van België (verkort NBB) te raadplegen.

4. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen beraadslaagt over de ontwerpnormen of -aanbevelingen na de vertegenwoordiger(s) van de Raad van het IBR te hebben gehoord.

5. De normen en aanbevelingen hebben pas uitwerking na goedkeuring door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de federale Minister die bevoegd is voor Economie.

> De goedkeuring door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen gebeurt binnen de drie maanden na indiening van het verzoek daartoe door het IBR. In geval van speciaal gemotiveerde hoogdringendheid kan die termijn worden herleid tot één maand, na onderlinge overeenstemming tussen de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het IBR.
>
> Wettelijk is er geen enkele termijn bepaald voor de goedkeuring van een ontwerp van norm of aanbeveling door de federale Minister, bevoegd voor Economie.

6. Over de goedkeuring door de federale Minister die bevoegd is voor Economie, van de normen en aanbevelingen en van latere bijwerkingen hiervan, wordt een bericht gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad*.

> De normen en aanbevelingen krijgen uitwerking op de dag van de publicatie van voormeld bericht in het *Belgisch Staatsblad*.

7. De normen en aanbevelingen alsook de bijwerkingen hiervan worden, enerzijds, op papier en op de website van het IBR en, anderzijds, op de website van de Hoge Raad gepubliceerd.

De hierboven toegelichte regels van artikel 30 van de wet van 1953 gelden voor de controlenormen en -aanbevelingen die in België van toepassing zijn, zolang op Europees niveau de beslissing uitblijft om het gebruik van internationale controlestandaarden op te leggen (artikel 26 van de "auditrichtlijn"). In dit verband vermeldt de "auditrichtlijn" geen enkele streefdatum.

1.2.2. Bijzondere gevallen

A. Indien het instituut nalaat zijn normen en aanbevelingen aan te passen aan de gewijzigde toepasselijke wettelijke en reglementaire bepalingen of aan de internationale controlestandaarden, erkend in een wetgevingsinstrument van de Europese Commissie, kan de federale Minister die bevoegd is voor Economie, na advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het instituut, de nodige wijzigingen aanbrengen (artikel 30, § 2 van de wet van 22 juli 1953).

   De Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het instituut moeten de hen gevraagde adviezen binnen de drie maanden uitbrengen. Zoniet worden zij geacht een gunstig advies te hebben uitgebracht.

B. Voorts wordt erop gewezen dat het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit van 21 april 2007 voorafgaat, stelt dat "indien de Hoge Raad in een bepaalde materie tekortkomingen vaststelt inzake de normatieve en reglementaire teksten die niet gedekt zijn door maatregelen op Europees niveau, de Raad van het Instituut ertoe gehouden is om het aspect, zoals door de Hoge Raad geïdentificeerd, binnen een redelijke termijn te onderzoeken".

Van deze passage uit het Verslag aan de Koning vindt men geen enkel spoor terug in het koninklijk besluit van 21 april 2007. Wel vindt men dit voorschrift terug in artikel 34, § 1 van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (*Belgisch Staatsblad* van 29 juni 2007, 3e editie) dat als volgt luidt: "De Raad [van het IBR] wordt op de hoogte gebracht door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van de domeinen die niet gedekt worden door maatregelen genomen op Europees niveau, waarin deze laatste een leemte in normatieve en reglementaire teksten heeft vastgesteld".

1.2.3. Goedkeuringsprocedure voor normen die ook voor het IAB en/of het BIBF gelden

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen kreeg voor het eerst te maken met de bijzondere situatie waarin hij zijn goedkeuring diende te verlenen aan een normatief document dat de Raad van het IBR, samen met de Raad van het IAB en de Nationale Raad van het BIBF had opgesteld in het kader van de tenuitvoerlegging van normatieve maatregelen ter bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

De vertegenwoordigers van de drie instituten hebben de Hoge Raad om advies gevraagd over de manier waarop zij dit bijzondere initiatief dienden aan te pakken, *in casu* het opstellen van een gezamenlijk document dat achteraf:

- zou moeten worden goedgekeurd door de Hoge Raad, enerzijds, en door de federale Minister bevoegd voor Economie, anderzijds, in het kader van de procedure vastgelegd door artikel 30 van de wet van 22 juli 1953, voor de bedrijfsrevisoren, en
- ter advies zou moeten worden voorgelegd aan de Hoge Raad, in het kader van de procedure vastgelegd door artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, voor de accountants, belastingconsulenten en erkende boekhouders(-fiscalisten).

De situatie was bijzonder, omdat voor het door de Raad van het IBR voorgelegde document enkel een goedkeuring of afwijzing mogelijk is *("Yes or no-approach")*, daar waar de Hoge Raad een advies diende te formuleren over het document van de Raad van het IAB en van de Nationale Raad van het BIBF vooraleer dit definitief kon worden goedgekeurd door de Raad van beide instituten, in voorkomend geval na aanpassing overeenkomstig het advies van de Hoge Raad.

Om de nodige rechtszekerheid te garanderen, met name de ***goedkeuring van een ten gronde identieke tekst***, zag de Hoge Raad zich genoopt na afloop van de werkzaamheden van de gemeenschappelijke werkgroep van de drie instituten, een informeel advies te formuleren, zodanig dat de opmerkingen van de Hoge Raad konden worden verwerkt in de tekst die de Raad van elk van de drie instituten zou goedkeuren.

De tekst die elk van de drie instituten na afloop van de voorbereidingsfase voorlegden, genoot derhalve de instemming van de vertegenwoordigers van de Raad van elk van deze drie instituten en was aanvaardbaar voor de Hoge Raad, zodat die uiteindelijk zijn goedkeuring verleende aan de norm die door de Raad van het IBR was voorgelegd, en over de tekst die was voorgelegd door de Raad van het IAB, enerzijds, en de Nationale Raad van het BIBF, anderzijds, een louter formeel advies formuleerde (een gewone brief waarin de Raad zich akkoord verklaart met de ter advies voorgelegde tekst).

Tevens is de vraag opgeworpen of het feit dat de door het IBR voorgelegde tekst een "norm" is, terwijl het voor het IAB en het BIBF om een "reglement" gaat, eventueel een probleem zou kunnen doen rijzen.

De Hoge Raad is van oordeel dat de ***formele verschillen*** eigenlijk geen probleem stellen, omdat elk instituut zich dient te schikken naar de specifieke voorschriften van zijn wettelijk kader.

1.3. Bindende kracht van normen en aanbevelingen

De derde paragraaf van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 stelt dat:

- de normen bindend zijn voor de bedrijfsrevisoren;
- de aanbevelingen eveneens bindend zijn, tenzij de bedrijfsrevisor in bijzondere omstandigheden kan motiveren dat de afwijking ten aanzien van de aanbeveling geen afbreuk doet aan de criteria vastgesteld in artikel 14, § 3 van de wet, met name:

- vooraleer een opdracht te aanvaarden, beschikken over de bekwaamheid, medewerking en tijd vereist om deze opdracht goed uit te voeren;
- zich met de nodige zorg en in volledige onafhankelijkheid kwijten van de hem toevertrouwde revisorale opdrachten;
- geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen;
- geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van zijn taak;
- alle aanzienlijke bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en de veiligheidsmaatregelen die zijn genomen om deze bedreigingen in te perken, onderbouwen in zijn werkdocumenten.

1.4. Beschikbaarheid van normen en aanbevelingen

Alle normen en aanbevelingen, inclusief bijwerkingen, worden, enerzijds, op papier en op de website van het IBR en, anderzijds, op de website van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen openbaar gemaakt (artikel 30, § 4 van de wet van 22 juli 1953).

In dit verband stelt de tweede paragraaf van artikel 34 van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren het volgende: "De normen en aanbevelingen zoals bedoeld in artikel 30 van de wet, evenals hun bijwerkingen, worden openbaar gemaakt op papier en op de website van het Instituut, alwaar het publiek hiervan inzage kan nemen; zij worden tevens per post overgemaakt aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen".

Op de website van de Hoge Raad staan enkel de controlenormen en -aanbevelingen die door de Hoge Raad zijn goedgekeurd (sedert 31 augustus 2007).

Deze normen zijn eveneens beschikbaar op de gezamenlijke portaalsite van de diverse instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (http://www.oversight-audit-belgium.eu).

Vroegere normen, waarvoor geen goedkeuring door het Belgisch systeem van publiek toezicht is gegeven, zijn beschikbaar op de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (http://www.ibr-ire.be, onder de rubriek "Regelgeving – Normen en aanbevelingen").

1.5. Normen en aanbevelingen ter goedkeuring voorgelegd in 2011

1.5.1. Goedkeuring van een specifieke norm inzake medewerking van de bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht

Met toepassing van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, heeft de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een ontwerpnorm voorgelegd die de Raad van het IBR op 11 juni 2010 had aangenomen, met de bedoeling die te laten goedkeuren door de overheden belast met het publiek toezicht op de normatieve aspecten van het beroep van bedrijfsrevisor.

Context

Deze ontwerpnorm moest twee normen van het IBR vervangen:

- de ene van 5 november 1993 inzake de controle van kredietinstellingen en
- de andere van 29 juni 1979 inzake de controle van verzekeringsondernemingen.

Voor de overige entiteiten onder prudentieel toezicht waarop de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm van toepassing zou zijn, bestond er voordien geen specifiek normatief kader terzake.

De voorgelegde ontwerpnorm is in zekere zin een "spiegelversie" van de circulaire van de CBFA van 8 mei 2009[1] in verband met de me-

1 Circulaire CBFA 2009/19 van 8 mei 2009 over de medewer-

dewerkingsopdracht van de erkende revisoren (circulaire 2009/19).

De voorgelegde ontwerpnorm over de opdracht van de bedrijfsrevisoren om mee te werken aan het prudentieel toezicht behandelt:

- enerzijds, de specifieke audittaken van erkende revisoren in entiteiten onder prudentieel toezicht en
- anderzijds, de manier van rapporteren aan de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen (verkort CBFA) in het kader van het prudentieel toezicht.

Deze werkzaamheden van de erkende revisor worden afgesloten met een niet-publiek verslag van de commissaris aan de prudentiële toezichthouder. Het is inderdaad zo dat enkel de attestering in verband met de statutaire (en in voorkomend geval geconsolideerde) jaarrekening openbaar wordt gemaakt, overeenkomstig de algemene regels onder Belgisch recht.

Procedure

Over deze ontwerpnorm is conform de voorschriften van artikel 30, § 1, tweede lid van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, een publieke consultatie gehouden (tussen 20 april en 18 mei 2010) vooraleer die is voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

In antwoord op een vraag van de Hoge Raad van 14 juni 2010, heeft de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren de Hoge Raad op 21 juni 2010 gemeld dat er in het kader van de publieke consultatie geen enkele reactie ten gronde was geformuleerd; tevens heeft hij een versie van de norm meegedeeld waarin kon worden gezien waar in de norm, zoals die op 11 juni 2010 door de Raad van het IBR was goedgekeurd, (formele) aanpassingen waren aangebracht.

Alvorens over te gaan tot de goedkeuring van de voorgelegde ontwerpnorm, hebben de leden van de Hoge Raad een aantal initiatieven genomen, zoals vereist door artikel 30 van de voornoemde wet:

- een raadpleging van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen over de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm;
- een hoorzitting met vertegenwoordigers van het IBR tijdens de vergadering van de Hoge Raad op 6 september 2010.

In het kader van deze hoorzitting hebben de vertegenwoordigers van de Raad van het IBR gewezen op het belang – zowel voor de bedrijfsrevisoren als voor de CBFA – van een snelle goedkeuring van deze norm voor de noodzakelijke rechtszekerheid. Voorts hebben de vertegenwoordigers van het IBR nadere uitleg verstrekt in verband met de formele aanpassingen aan de ontwerpnorm na afloop van de publieke consultatie.

Naar aanleiding van het advies van de CBFA van 28 september 2010 werd over een aantal elementen uit de ontwerpnorm van gedachten gewisseld tijdens een vergadering op 4 oktober 2010 met vertegenwoordigers van het beroep (Instituut van de Bedrijfsrevisoren en erkende revisoren), van de CBFA en van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, met de bedoeling een passende formulering te zoeken voor een aantal formele aanpassingen aan de ontwerpnorm zoals die door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 11 juni 2010 was goedgekeurd.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft een aantal vergaderingen gewijd aan het onderzoek van dit dossier (hoorzitting met vertegenwoordigers van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 6 september 2010 en bespreking ten gronde en *in globo* op 6 oktober 2010). Na afloop van zijn vergadering van 6 oktober 2010 heeft de Hoge Raad een brief gestuurd naar het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in verband met de bedenkingen van de CBFA in haar advies van 28 september 2010, meer bepaald op het vlak van de kwaliteitscontrole.

De Raad van het IBR heeft in zijn norm de formele aanpassingen aangebracht zoals besproken op 4 oktober 2010 tijdens de hogervermelde vergadering en een nieuwe versie meegedeeld zoals goedgekeurd op 8 oktober 2010. In zijn brief van 12 oktober 2010 heeft de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren overigens de nodige garanties gegeven in verband met de bedenkingen van de CBFA op het vlak van de kwaliteitscontrole.

kingsopdracht van de erkende revisoren. Naar aanleiding van de invoering van de "*TwinPeaks*" in België kan deze circulaire met de twee bijlagen worden gedownload:
- hetzij van de website van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (verkort FSMA): http://www.fsma.be/~/media/Files/circbhv/NL/cs/bhv/cbfa_2009_19.ashx.
- hetzij van de website van de Nationale Bank van België (verkort NBB): http://www.nbb.be/doc/cp/nl/ki/circ/pdf/cbfa_2009_19.pdf.

De Hoge Raad heeft op 25 oktober 2010 beslist om de ontwerpnorm van 8 oktober 2010 goed te keuren en heeft zijn beslissing bij brief meegedeeld aan de federale Minister, bevoegd voor Economie, de heer Vincent Van Quickenborne. Die brief van 25 oktober 2010 is als bijlage 1 bij dit jaarverslag gevoegd.

In dit schrijven heeft de Hoge Raad de federale Minister, bevoegd voor Economie, gewezen op het fundamentele belang van deze norm, zowel voor de bedrijfsrevisoren als voor de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen, want hierin wordt het opdrachtenkader vastgelegd zoals dat zal gelden voor bedrijfsrevisoren belast met de jaarrekeningcontrole in ondernemingen onder prudentieel toezicht van de CBFA. Eens die norm in werking zal zijn getreden, zal de naleving van de in deze norm vervatte regels immers worden gecontroleerd in het kader van de periodieke kwaliteitscontrole bij de bedrijfsrevisoren.

Impact van de invoering van een nieuwe toezichtsarchitectuur

Zoals hierboven vermeld, werd het toezicht op de Belgische financiële sector structureel gewijzigd door de wet van 2 juli 2010: in de plaats van een geïntegreerd model waar één enkele toezichthouder verantwoordelijk was voor zowel het prudentieel toezicht als de controle op de naleving van de gedragsregels, stelt de wet een bipolair toezichtsmodel in, "*Twin Peaks*" genoemd.

In dit model worden het micro-economisch alsook het macro-economisch toezicht opgedragen aan de Nationale Bank van België (verkort NBB), terwijl onder meer de controle op de naleving van de gedragsregels voor financiële instellingen, die een loyale, billijke en professionele cliëntbehandeling moeten waarborgen, wordt opgedragen aan de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (verkort FSMA).

In dit verband wordt gewezen op het voorschrift van artikel 330 van het koninklijk besluit van 3 maart 2011 tot uitvoering van de evolutie van de toezichtsarchitectuur voor de financiële sector: *"De besluiten, reglementen, circulaires en mededelingen over de materies waarvoor de controlebevoegdheid door het onderhavige besluit wordt overgedragen aan de Bank* [Nationale Bank van België], *blijven van kracht tot zij eventueel gewijzigd of opgeheven worden."*

Nu wordt in § 1.3 van de specifieke norm van 8 oktober 2010 over de medewerking van bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht, het toepassingsgebied als volgt afgebakend:

"1.3. Deze specifieke norm betreft de regels van het vak en is van toepassing op de uitvoering door de erkende bedrijfsrevisoren van de in paragraaf 1.5 van deze specifieke norm beschreven wettelijke opdrachten bij:

- *kredietinstellingen naar Belgisch recht;*
- *beursvennootschappen naar Belgisch recht;*
- *beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging naar Belgisch recht;*
- *vereffeningsinstellingen en de met vereffeningsinstellingen gelijkgestelde instellingen naar Belgisch recht;*
- *in België gevestigde bijkantoren van kredietinstellingen, beursvennootschappen en beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging die ressorteren onder het recht van een andere Lidstaat van de Europese Economische Ruimte (bijkantoren van EER instellingen);*
- *in België gevestigde bijkantoren van de hiervoor genoemde instellingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte (bijkantoren van niet-EER instellingen);*
- *financiële holdings naar Belgisch recht;*
- *financiële dienstengroepen naar Belgisch recht (gemengde financiële holdings naar Belgisch recht);*
- *verzekeringsondernemingen naar Belgisch recht;*
- *herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht;*
- *bijkantoren in België van verzekerings- en herverzekeringsondernemingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte;*
- *verzekeringsondernemingen die deel uitmaken van een verzekeringsgroep, en*
- *herverzekeringsondernemingen die deel uitmaken van een herverzekeringsgroep."*

Dit betekent dat ingevolge de hervorming van de toezichtsarchitectuur voor de Belgische financiële sector, een gedeelte van het toepassingsgebied van de norm betrekking heeft op instellingen die voortaan onder het prudentieel

toezicht van de Nationale Bank van België vallen. Dat is zo voor de volgende categorieën:

- kredietinstellingen naar Belgisch recht, in België gevestigde bijkantoren van kredietinstellingen en bijkantoren van dergelijke instellingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte;
- beursvennootschappen naar Belgisch recht, in België gevestigde bijkantoren van beursvennootschappen en bijkantoren van dergelijke vennootschappen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte;
- vereffeningsinstellingen en de met vereffeningsinstellingen gelijkgestelde instellingen naar Belgisch recht,
- in België gevestigde bijkantoren van vereffeningsinstellingen en bijkantoren van dergelijke instellingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte (hierna bijkantoren van instellingen buiten de EER);
- financiële holdings naar Belgisch recht en financiële dienstengroepen naar Belgisch recht (gemengde financiële holdings naar Belgisch recht);
- verzekeringsondernemingen naar Belgisch recht en bijkantoren in België van verzekerings- en herverzekeringsondernemingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte;
- verzekeringsondernemingen die deel uitmaken van een verzekeringsgroep;
- herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht en bijkantoren in België van herverzekeringsondernemingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte;
- herverzekeringsondernemingen die deel uitmaken van een herverzekeringsgroep.

Een ander gedeelte van het toepassingsgebied van de norm heeft dan weer betrekking op instellingen die onder het toezicht vallen van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (verkort FSMA) die in de plaats komt van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen:

- beheersvennootschappen van instellingen voor collectieve belegging naar Belgisch recht;
- beheersvennootschappen van instellingen voor collectieve belegging die ressorteren onder het recht van een andere Lidstaat van de Europese Economische Ruimte (bijkantoren van EER;
- in België gevestigde bijkantoren van beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte.

Artikel 330 *in fine* van het koninklijk besluit van 3 maart 2011 tot uitvoering van de evolutie van de toezichtsarchitectuur voor de financiële sector bepaalt wat volgt: "*Waar de CBFA of het CSRSFI in deze teksten worden vermeld wat hun bevoegdheden betreft die door het onderhavige besluit worden overgedragen aan de Bank* [Nationale Bank van België]*, dient "Bank" te worden gelezen in plaats van "CBFA"*".

Wat dat betreft kan er dus geen rechtsvacuüm optreden naar aanleiding van de hervorming van de toezichtsarchitectuur voor de financiële sector.

-

-

Specifieke norm van 8 oktober 2010 inzake medewerking aan het prudentieel toezicht

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen, vervat in het artikel 30 van de wet van 22 juli 1953, heeft deze norm, goedgekeurd door de Raad van het IBR op 8 oktober 2010, het voorwerp uitgemaakt van een goedkeuring door de instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht belast met de normatieve aspecten, met name door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 25 oktober 2010 en door de federale Minister, bevoegd voor Economie, op 24 december 2010.

Een bericht betreffende de goedkeuring van deze norm is bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 12 januari 2011 (2de editie).

Deze norm is in werking getreden op de datum van de bekendmaking van het bericht in het Belgisch Staatsblad.

INHOUDSTAFEL

Inleidende beschouwingen 29

Ten geleide
Toepassingsgebied
Datum van inwerkingtreding
Doel van de specifieke norm
Definities

Beperkt nazicht en controle van de periodieke staten per einde halfjaar en per einde boekjaar 32

Beperkt nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar
Opdracht
Vereisten voor de uitvoering van het beperkt nazicht
Vereisten voor het verslag

Controle van de periodieke staten per einde boekjaar
Opdracht
Vereisten voor de uitvoering van de controle
Vereisten voor het verslag
Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende informatie

Beoordeling van de interne controlemaatregelen 40

Opdracht
Vereisten voor de beoordeling van de interne controlemaatregelen van instellingen naar Belgisch recht, met uitzondering van de gemengde financiële holdings naar Belgisch recht, en bijkantoren in België van niet-EER instellingen met inbegrip, voor zover van toepassing, van de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen getroffen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten
Vereisten voor de uitvoering van de beoordeling van de interne controlemaatregelen bij bijkantoren van EER instellingen en gemengde financiële holdings naar Belgisch recht
Vereisten voor het verslag
Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende informatie
Opdracht

Signaalfunctie ***54***
Opdracht
Vereisten inzake de organisatie van de signaalfunctie
Vereisten voor het verslag
Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende informatie

Bijkomend aan de CBFA te verstrekken informatie ***56***
Opdracht
Vereisten inzake verstrekking bijkomende informatie

Bijlage A Verslag over de halfjaarlijkse periodieke staten 57
Bijlage B Verslag over de periodieke staten per einde boekjaar 59
Bijlage C-1 Verslag dat kan worden gebruikt in het kader van de verslaggeving van bevindingen van de erkende bedrijfsrevisor naar aanleiding van de beoordeling van de interne controlemaatregelen van een kredietinstelling naar Belgisch recht (beursvennootschap naar Belgisch recht) 61

Bijlage C-2 Verslag dat kan worden gebruikt in het kader van de verslaggeving van bevindingen van de erkende bedrijfsrevisor naar aanleiding van de beoordeling van de interne controlemaatregelen van bijkantoren in België van EER-instellingen 65

Bijlage C-3 Verslag dat kan worden gebruikt in het kader van de verslaggeving van bevindingen van de erkende bedrijfsrevisor naar aanleiding van de beoordeling van de interne controlemaatregelen van een verzekeringsonderneming naar Belgisch recht..... 68

Inleidende beschouwingen

Ten geleide

1.1. Diverse toezichtwetten[1] bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren hun medewerking dienen te verlenen aan het prudentieel toezicht dat door de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen (CBFA) wordt uitgeoefend. Deze specifieke norm heeft uitsluitend betrekking op de medewerkingsopdracht van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht dat door de CBFA wordt uitgeoefend, en is van toepassing zonder afbreuk te doen aan de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België.

1.2. Deze medewerking dient door de erkende bedrijfsrevisoren te worden verleend overeenkomstig de bepalingen van de toezichtwetten die op de instellingen onder toezicht van de CBFA van toepassing zijn, op hun eigen en uitsluitende verantwoordelijkheid, volgens de regels van het vak en de richtlijnen van de CBFA.

Toepassingsgebied

1.3. Deze specifieke norm betreft de regels van het vak en is van toepassing op de uitvoering door de erkende bedrijfsrevisoren van de in paragraaf 1.5 van deze specifieke norm beschreven wettelijke opdrachten bij:

- kredietinstellingen naar Belgisch recht;
- beursvennootschappen naar Belgisch recht;
- beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging naar Belgisch recht;
- vereffeningsinstellingen en de met vereffeningsinstellingen gelijkgestelde instellingen naar Belgisch recht;
- in België gevestigde bijkantoren van kredietinstellingen, beursvennootschappen en beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging die ressorteren onder het recht van een andere Lidstaat van de Europese Economische Ruimte (bijkantoren van EER instellingen);
- in België gevestigde bijkantoren van de hiervoor genoemde instellingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte (bijkantoren van niet-EER instellingen);
- financiële holdings naar Belgisch recht;
- financiële dienstengroepen naar Belgisch recht (gemengde financiële holdings naar Belgisch recht);
- verzekeringsondernemingen naar Belgisch recht;
- herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht;
- bijkantoren in België van verzekerings- en herverzekeringsondernemingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte;
- verzekeringsondernemingen die deel uitmaken van een verzekeringsgroep, en
- herverzekeringsondernemingen die deel uitmaken van een herverzekeringsgroep.

1.4. Deze specifieke norm is niet van toepassing op de medewerkingsopdracht van de erkende bedrijfsrevisoren aan het toezicht bij instellingen voor collectieve belegging en instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening.

1.5. De wettelijke opdrachten die in deze norm nader worden toegelicht betreffen:

- de uitvoering van het beperkt nazicht (beoordeling) van de periodieke staten per einde halfjaar;
- de uitvoering van de volkomen controle (controle) van de periodieke staten per einde boekjaar;
- de beoordeling van de interne controlemaatregelen met inbegrip van de beoordeling, voor zover van toepassing, van de deugdelijkheid van de maatregelen die kredietinstellingen en beleggingsondernemingen hebben getroffen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten; en
- de signaalfunctie en de mededeling van de bijkomend aan de CBFA te verstrekken informatie.

Deze begrippen worden verduidelijkt in de verschillende toezichtwetten en de diverse richtlijnen van de CBFA aan de erkende commissarissen.

1 Verschillende termen worden toegelicht op het einde van dit hoofdstuk.

1.6. Deze specifieke norm vervangt de bestaande specifieke normen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren inzake de controle van kredietinstellingen van 5 november 1993, evenals van verzekeringsondernemingen van 29 juni 1979. Voornoemde specifieke normen zijn opgeheven (zie 1.7 hierna).

Datum van inwerkingtreding

1.7. De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft op DD/MM/JJJ de hiernavolgende norm aangenomen Deze werd op DD/MM/JJJ door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op DD/MM/JJJ door de Minister die bevoegd is voor Economie goedgekeurd. Deze goedkeuring heeft het voorwerp uitgemaakt van een publicatie van een bericht in het *Belgisch Staatsblad* van DD/MM/JJJJ.

Doel van de specifieke norm

1.8. Het doel van deze specifieke norm is:

- toelichtingen te geven bij de wettelijke verplichtingen van de erkende bedrijfsrevisoren in het kader van de uitoefening van hun medewerking aan het prudentieel toezicht, waarvan de modaliteiten worden beschreven in de richtlijnen van de CBFA van 8 mei 2009 en 9 februari 2010, en
- toepassingsgerichte aanwijzingen te geven omtrent de regels van het vak ten aanzien van de uitvoering van de medewerkingsopdracht aan het prudentieel toezicht en omtrent de vorm en inhoud van de rapportering aan de CBFA.

1.9. Deze specifieke norm bepaalt de vereisten die de erkende bedrijfsrevisoren dienen na te leven bij de uitvoering van:

- het beperkt nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar en de controle van de periodieke staten per einde boekjaar;
- de beoordeling van de interne controlemaatregelen, en
- de rapporteringen aan de CBFA betreffende de periodieke staten en de beoordeling van de interne controle en de rapporteringen in het kader van de signaalfunctie en de overeenkomstig de richtlijnen van de CBFA bijkomend aan de CBFA te verstrekken informatie.

Definities

1.10. De hiernavolgende definities zijn illustratief, enkel de definities in de toezichtwetten zijn rechtsgeldig. De erkende bedrijfsrevisoren dienen ook rekening te houden met de circulaires van de CBFA in deze materie.

- ***Toezichtwetten***: de wetten die het statuut en het toezicht regelen van de instellingen onder toezicht van de CBFA. Voor sommige instellingen wordt het statuut en toezicht evenwel geregeld bij koninklijk besluit. De verwijzing in de specifieke norm naar de toezichtwetten slaat zowel op de wetten als de koninklijke besluiten die het statuut en het toezicht regelen van de instellingen onder toezicht;
- ***Wet van 22 maart 1993 of de bankwet***: de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen;
- ***Wet van 6 april 1995***: de wet van 6 april 1995 inzake het statuut van en het toezicht op de beleggingsondernemingen;
- ***Koninklijk besluit van 21 november 2005***: het koninklijk besluit van 21 november 2005 over het aanvullend groepstoezicht op kredietinstellingen, verzekeringsondernemingen, herverzekeringsondernemingen, beleggingsondernemingen en beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging in een financiële dienstengroep, en tot wijziging van het koninklijk besluit van 22 februari 1991 houdende het algemeen reglement betreffende de controle op de verzekeringsondernemingen en het koninklijk besluit van 12 augustus 1994 over het toezicht op geconsolideerde basis op kredietinstellingen;
- ***Koninklijk besluit van 3 juni 2007***: het koninklijk besluit van 3 juni 2007 tot bepaling van nadere regels tot omzetting van de richtlijn betreffende markten voor financiële instrumenten;
- ***Richtlijnen van de CBFA***: deze richtlijnen zijn opgenomen in:
  - circulaire CBFA_2009_19 van 8 mei 2009 voor wat betreft de opdracht tot medewerking aan het prudentieel toezicht door de erkende bedrijfsrevisoren bij:

- kredietinstellingen, beursvennootschappen, beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging, vereffeningsinstellingen en de met vereffeningsinstellingen gelijkgestelde instellingen naar Belgisch recht;
- in België gevestigde bijkantoren van kredietinstellingen, beursvennootschappen en beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging die ressorteren onder het recht van een andere Lidstaat van de Europese Economische Ruimte;
- in België gevestigde bijkantoren van de hiervoor genoemde instellingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte;
- financiële holdings naar Belgisch recht; en
- financiële dienstengroepen naar Belgisch recht (gemengde financiële holdings naar Belgisch recht.

○ circulaire CBFA_2010_06 van 9 februari 2010 voor wat betreft de opdracht tot medewerking aan het prudentieel toezicht door de erkende commissarissen bij:
- verzekeringsondernemingen en herverzekeringsondernemingen naar Belgisch recht; en
- in België gevestigde bijkantoren van verzekerings- of herverzekeringsondernemingen die ressorteren onder het recht van een Staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte;

○ Circulaire PPB-2007-7-CPB: circulaire PPB-2007-7-CPB aan de kredietinstellingen, beursvennootschappen, vereffeningsinstellingen en de met vereffeningsinstellingen gelijkgestelde instellingen met betrekking tot de administratie van financiële instrumenten;

- ***Periodieke staten***: zij omvatten de tabellen die de instellingen onder toezicht aan de CBFA rapporteren met het oog op het toezicht op hun financiële toestand, de naleving van de verschillende reglementaire normen en verplichtingen in uitvoering van de toezichtwetten en reglementen genomen in uitvoering van de toezichtwetten. De periodieke staten zijn nader bepaald in de richtlijnen van de CBFA;
- ***Juistheid***: deze term wordt toegelicht in de toezichtwetten. Onder de juistheid van de in de periodieke staten gerapporteerde boekhoudkundige gegevens moet worden verstaan dat deze gegevens, in alle van materieel belangrijke opzichten, correct werden overgenomen uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld;
- ***Volledigheid***: deze term wordt toegelicht in de toezichtwetten. Onder de volledigheid van de in de periodieke staten gerapporteerde boekhoudkundige gegevens moet worden verstaan dat de staten, in alle van materieel belangrijke opzichten, alle gegevens bevatten uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld.

  Staten worden geacht volledig te zijn wanneer zij alle gegevens bevatten die overeenkomstig de richtlijnen van de CBFA in de periodieke staten dienen gerapporteerd te worden.

  De erkende bedrijfsrevisoren kunnen enkel een beperkte dan wel een redelijke mate van zekerheid tot uitdrukking brengen ten aanzien van de naleving door de instelling van de richtlijnen van de CBFA met betrekking tot de opstelling van de periodieke staten in hun geheel na de uitvoering van respectievelijk een beperkt nazicht of een controle van de periodieke staten;
- ***Interne controle***: de CBFA heeft in haar richtlijnen interne controle gedefinieerd als het geheel van maatregelen dat, onder de verantwoordelijkheid van de effectieve leiding, met redelijke zekerheid moet toelaten dat:
  - de bedrijfsvoering geordend en voorzichtig gebeurt met afgelijnde doelstellingen;
  - de ingezette middelen economisch en efficiënt gebruikt worden;
  - de risico's gekend zijn en afdoende beheerst worden ter bescherming van het vermogen;
  - de financiële- en beheersinformatie integer en betrouwbaar is;
  - de wetten en reglementen alsmede de algemene beleidslijnen, plannen en interne voorschriften nageleefd worden.

Beperkt nazicht en controle van de periodieke staten per einde halfjaar en per einde boekjaar

Beperkt nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar

Opdracht

2.1. Diverse toezichtwetten bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren bij de CBFA verslag dienen uit te brengen over de resultaten van het beperkt nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar. Wat met periodieke staten per einde halfjaar wordt bedoeld, wordt nader toegelicht in de richtlijnen van de CBFA.

Vereisten voor de uitvoering van het beperkt nazicht

2.2. De erkende bedrijfsrevisoren dienen te bevestigen dat zij geen kennis hebben van feiten waaruit zou blijken dat de periodieke staten per einde halfjaar niet in alle materieel belangrijke opzichten volgens de geldende richtlijnen van de CBFA werden opgesteld. *(Ref. : Par. 2.A.4)*

Bovendien dienen zij te bevestigen dat:

- de periodieke staten per einde halfjaar, voor wat de boekhoudkundige gegevens betreft in alle materieel belangrijke opzichten in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen, inzake volledigheid, dit is alle gegevens bevatten uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld, en juistheid, dit is de gegevens correct weergeven uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten per einde halfjaar worden opgesteld; *(Ref. : Par. 2.A.6 - 2.A.11)*
- zij geen kennis hebben van feiten waaruit zou blijken dat de periodieke staten per einde halfjaar niet zijn opgesteld met toepassing van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening met betrekking tot het laatste boekjaar. *(Ref. : Par. 2.A.12 - 2.A.14)*

2.3. De richtlijnen van de CBFA kunnen bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren aanvullende bevestigingen tot uitdrukking dienen te brengen met betrekking tot de opstelling van bepaalde tabellen van de periodieke staten per einde halfjaar die belangrijk zijn in het kader van de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen. De erkende bedrijfsrevisoren dienen hiervoor de werkzaamheden uit te voeren die zij vanuit professioneel oogpunt noodzakelijk achten. *(Ref. : Par. 2.A.18)*

2.4. Het beperkt nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar waarvan sprake in de toezichtwetten dient te worden uitgevoerd overeenkomstig de internationale standaard voor beoordelingsopdrachten 2410 - "*Beoordeling van tussentijdse financiële informatie, uitgevoerd door de onafhankelijke auditor van de entiteit*"[2] en de richtlijnen van de CBFA.

2.5. De erkende bedrijfsrevisoren dienen in het kader van de uitvoering van het beperkt nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar er over te waken dat de werkzaamheden, voor zover van toepassing, alle procedures omvatten die de erkende bedrijfsrevisoren overeenkomstig de richtlijnen van de CBFA dienen uit te voeren met inbegrip van deze procedures die betrekking hebben op de opstelling van bepaalde tabellen van de periodieke staten per einde halfjaar die belangrijk zijn in het kader van de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen.

Vereisten voor het verslag

2.6. Het verslag ingevolge de uitvoering van het beperkt nazicht dient opgesteld te worden overeenkomstig ISRE 2410 en de richtlijnen van de CBFA.

2.7. Indien er sprake is van een beperking in de uitvoering van de opdracht (*scope limitation*) dienen de erkende bedrijfsrevisoren deze beperking in hun verslag te omschrijven en dienen zij aan te geven tot welke onzekerheden de beperking heeft geleid en indien mogelijk de draagwijdte ervan. *(Ref. : Par. 2.A.17)*

2.8. Het verslag dient zo snel als mogelijk aan de CBFA te worden overgemaakt en ten

2 ISRE 2410: *Review of interim financial information performed by the independent auditor of the entity*

laatste binnen de termijnen die worden vastgelegd door de CBFA. Het verslag per einde halfjaar dient onder meer volgende elementen te bevatten:

a. het opschrift dat dient te verwijzen naar het artikel van de toezichtwet die van toepassing is;

b. de geadresseerde, met name de CBFA;

c. de identificatie van de periodieke staten per einde halfjaar waarop het beperkt nazicht betrekking heeft;

d. een vermelding dat de effectieve leiding verantwoordelijk is voor het opstellen van de periodieke staten per einde halfjaar in overeenstemming met de richtlijnen van de CBFA; *(Ref.: Par. 2.A.1 - 2.A.3)*

e. een vermelding dat de erkende bedrijfsrevisor verantwoordelijk is voor het formuleren van een conclusie bij de periodieke staten per einde halfjaar ingevolge de uitvoering van een beperkt nazicht;

f. een vermelding dat het beperkt nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar is uitgevoerd overeenkomstig deze specifieke norm die vereist dat het beperkt nazicht wordt uitgevoerd overeenkomstig ISRE 2410 en de richtlijnen van de CBFA, alsmede een vermelding dat een dergelijk nazicht bestaat uit het inwinnen van inlichtingen, met name bij personen die verantwoordelijk zijn voor financiën en boekhouding, en het uitvoeren van cijferanalyses en andere werkzaamheden;

g. een vermelding dat de reikwijdte van een beperkt nazicht aanzienlijk geringer is dan die van een controle uitgevoerd in overeenstemming met algemeen aanvaarde controlestandaarden en daarom de erkende bedrijfsrevisor niet in staat stelt zekerheid te verkrijgen dat hij kennis heeft genomen van alle aangelegenheden van materieel belang die bij een controle onderkend zouden worden, en dat om die reden geen controleverklaring tot uitdrukking wordt gebracht;

h. een conclusie waarin bevestigd wordt dat de erkende bedrijfsrevisor geen kennis heeft van feiten waaruit zou blijken dat de periodieke staten per einde halfjaar niet in alle materieel belangrijke opzichten volgens de geldende richtlijnen van de CBFA werden opgesteld;

i. de erkende bedrijfsrevisoren dienen overeenkomstig de toezichtwetten bijkomend te bevestigen dat:

   i. de periodieke staten per einde halfjaar, voor wat de boekhoudkundige gegevens betreft in alle materieel belangrijke opzichten in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen, inzake volledigheid, dit is alle gegevens bevatten uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten per einde halfjaar worden opgesteld, en juistheid, dit is de gegevens correct weergeven uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten per einde halfjaar worden opgesteld;

   ii. zij geen kennis hebben van feiten waaruit zou blijken dat de periodieke staten per einde halfjaar niet zijn opgesteld met toepassing van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening met betrekking tot het laatste boekjaar;

j. voor zover van toepassing, de in de richtlijnen van de CBFA voorziene aanvullende bevestigingen met betrekking tot de opstelling van bepaalde tabellen voor de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen;

k. de vermelding dat het verslag enkel bestemd is voor gebruik door de CBFA in het kader van de medewerkingsopdracht;

l. de datum van het verslag;

   a. de naam en het adres van de erkende bedrijfsrevisor, en

   b. de handtekening van de erkende bedrijfsrevisor.

(Ref.: Par. 2.A.19)

Controle van de periodieke staten per einde boekjaar

Opdracht

Diverse toezichtwetten bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren bij de CBFA verslag dienen uit te brengen over de resultaten van de controle van de periodieke staten per einde boekjaar. Wat met periodieke staten wordt bedoeld, wordt nader toegelicht in de richtlijnen van de CBFA.

Vereisten voor de uitvoering van de controle

2.10. De erkende bedrijfsrevisoren dienen te bevestigen dat de periodieke staten per einde boekjaar in alle materieel belangrijke opzichten opgesteld werden volgens de geldende richtlijnen van de CBFA. *(Ref. : Par. 2.A.5)*

Bovendien dienen zij te bevestigen dat:

- de periodieke staten per einde van het boekjaar, voor wat de boekhoudkundige gegevens betreft in alle materieel belangrijke opzichten in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen, inzake volledigheid, dit is alle gegevens bevatten uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld, en juistheid, dit is de gegevens correct weergeven uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld; *(Ref. : Par. 2.A.6 - 2.A.11)*
- de periodieke staten per einde van het boekjaar werden opgesteld met toepassing van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening. *(Ref. : Par. 2.A.15 en 2.A.16)*

2.11. De richtlijnen van de CBFA kunnen bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren aanvullende bevestigingen tot uitdrukking dienen te brengen met betrekking tot de opstelling van bepaalde tabellen van de periodieke staten die belangrijk zijn in het kader van de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen. De erkende bedrijfsrevisoren dienen hiervoor de werkzaamheden uit te voeren die zij vanuit professioneel oogpunt noodzakelijk achten. *(Ref. : Par. 2.A.18)*

2.12. De controle van de periodieke staten waarvan sprake in de toezichtwetten dient te worden uitgevoerd overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden (*International Standards on Auditing,* ISA's) en de richtlijnen van de CBFA.

2.13. De erkende bedrijfsrevisoren dienen in het kader van de uitvoering van de controle van de periodieke staten er over te waken dat de werkzaamheden, voor zover van toepassing, alle procedures omvatten die de erkende bedrijfsrevisoren overeenkomstig de richtlijnen van de CBFA dienen uit te voeren met inbegrip van deze procedures die betrekking hebben op de opstelling van bepaalde tabellen van de periodieke staten die belangrijk zijn in het kader van de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen.

2.14 De erkende bedrijfsrevisoren dienen na te gaan dat de gegevens opgenomen in de periodieke staten per einde boekjaar waarvoor de richtlijnen van de CBFA voorschrijven dat zij rechtstreeks voortvloeien uit de jaarrekening in alle materieel belangrijke opzichten in overeenstemming zijn met de jaarrekening.

Vereisten voor het verslag

2.15. Het controleverslag dient opgesteld te worden overeenkomstig ISA 800 -"*Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*" [3] en de richtlijnen van de CBFA.

2.16. Indien er sprake is van een beperking in de uitvoering van de opdracht (*scope limitation*) dienen de erkende bedrijfsrevisoren deze beperking in hun verslag te omschrijven en dienen zij aan te geven tot welke onzekerheden de beperking heeft geleid en indien mogelijk de draagwijdte ervan. *(Ref. : Par. 2.A.17)*

2.17. Het verslag dient zo snel mogelijk aan de CBFA te worden overgemaakt en ten laatste binnen de termijnen die worden vastgelegd door de CBFA. Het verslag per einde boekjaar dient onder meer volgende elementen te bevatten:

3 ISA 800 - *Special considerations—Audits of financial statements prepared in accordance with special purpose frameworks*

a. het opschrift dat dient te verwijzen naar het artikel van de toezichtwet die van toepassing is;

b. de geadresseerde, met name de CBFA;

c. de openings- of inleidende paragraaf:

   i. identificatie van de periodieke staten waarop de controle betrekking heeft; en

   ii. vermelding van de verantwoordelijkheden van de effectieve leiding van de instelling en van de erkende bedrijfsrevisor; *(Ref.: Par. 2.A.1 - 2.A.3)*

d. een paragraaf omtrent de reikwijdte van de controle (omschrijving van de aard van de controle):

   i. een verwijzing naar deze specifieke norm, de ISA's en de richtlijnen van de CBFA; en

   ii. een omschrijving van de door de erkende bedrijfsrevisor verrichte werkzaamheden;

e. een conclusie waarin bevestigd wordt dat de periodieke staten in alle materieel belangrijke opzichten opgesteld werden volgens de geldende richtlijnen van de CBFA;

f. de erkende bedrijfsrevisoren dienen overeenkomstig de toezichtwetten bijkomend te bevestigen dat:

   i. de periodieke staten per einde boekjaar, voor wat de boekhoudkundige gegevens betreft, in alle materieel belangrijke opzichten in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen, inzake volledigheid, dit is alle gegevens bevatten uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld, en juistheid, dit is de gegevens correct weergeven uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld;

   ii. de periodieke staten per einde boekjaar werden opgesteld met toepassing van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening;

g. voor zover van toepassing, de in de richtlijnen van de CBFA voorziene aanvullende bevestigingen met betrekking tot de opstelling van bepaalde tabellen voor de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen;

h. de vermelding dat het verslag enkel bestemd is voor gebruik door de CBFA in het kader van de medewerkingsopdracht;

i. de datum van het verslag;

j. de naam en het adres van de erkende bedrijfsrevisor, en

k. de handtekening van de erkende bedrijfsrevisor.

(Ref.: Par. 2.A.20)

Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende informatie

Verantwoordelijkheid van de effectieve leiding met betrekking tot de opstelling van de periodieke staten (Ref.: Par. 2.8 en 2.17)

2.A.1. De verantwoordelijkheid voor het opstellen en de presentatie van de periodieke staten in overeenstemming met de geldende richtlijnen van de CBFA alsook de verantwoordelijkheid voor de organisatie van een systeem van interne controle dat een redelijke mate van zekerheid verschaft over de betrouwbaarheid van het financiële verslaggevingproces ligt bij de effectieve leiding van de instelling.

2.A.2. Deze verantwoordelijkheid omvat onder meer:

- het opzetten, implementeren en handhaven van een interne controle die relevant is voor het opstellen en de presentatie van de periodieke staten welke geen afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of het maken van fouten bevat;
- het toepassen van geschikte boeking- en waarderingsregels, alsook
- het maken van boekhoudkundige schattingen die onder de gegeven omstandigheden redelijk zijn.

2.A.3. In overeenstemming met de toezichtwetten dient de effectieve leiding aan de CBFA te verklaren dat:

- de periodieke staten in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen;
- zij het nodige heeft gedaan opdat de periodieke staten volgens de geldende richtlijnen van de CBFA zijn opgemaakt;
- de periodieke staten opgesteld zijn met toepassing van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van, naar gelang, de jaarrekening of de jaarrekening met betrekking tot het laatste boekjaar.

Naleving van de richtlijnen van de CBFA per einde halfjaar (Ref.: Par. 2.2)

2.A.4. De uitvoering van een beperkt nazicht overeenkomstig deze specifieke norm heeft tot doel de erkende bedrijfsrevisoren in staat te stellen te bevestigen dat zij geen kennis hebben van feiten waaruit zou blijken dat de periodieke staten per einde halfjaar niet in alle materieel belangrijke opzichten volgens de geldende richtlijnen van de CBFA werden opgesteld (beperkte mate van zekerheid onder de vorm van een negatief geformuleerde verklaring).

Naleving van de richtlijnen van de CBFA met betrekking tot de periodieke staten per einde boekjaar (Ref.: Par. 2.10)

2.A.5. De uitvoering van een controle overeenkomstig deze specifieke norm heeft tot doel de erkende bedrijfsrevisoren in staat te stellen te bevestigen dat de periodieke staten per einde boekjaar in alle materieel belangrijke opzichten werden opgesteld volgens de geldende richtlijnen van de CBFA (redelijke mate van zekerheid onder de vorm van een positief geformuleerde verklaring).

Overeenstemming per einde halfjaar en per einde boekjaar tussen de periodieke staten en de boekhouding en de inventarissen (Ref.: Par. 2.2 en 2.10)

2.A.6. De overeenstemming van de boekhoudkundige gegevens opgenomen in de periodieke staten met de boekhouding en de inventarissen houdt in dat:

- de periodieke staten alle boekhoudkundige gegevens bevatten overeenkomstig de geldende richtlijnen van de CBFA (volledigheid van de periodieke staten);
- de gerapporteerde boekhoudkundige gegevens juist werden overgenomen in de periodieke staten (juistheid van de periodieke staten).

2.A.7. Voor wat betreft de overeenstemming tussen de periodieke staten en de boekhouding en de inventarissen voorzien de toezichtwetten dat de erkende bedrijfsrevisoren een positief geformuleerde

verklaring tot uitdrukking brengen zowel per einde halfjaar als per einde boekjaar.

2.A.8. Het nazicht van de overeenstemming tussen de periodieke staten en de boekhouding en de inventarissen is een procedure die onderdeel uitmaakt van het werkprogramma van een beperkt nazicht en controle uitgevoerd overeenkomstig deze specifieke norm. De erkende bedrijfsrevisoren kunnen derhalve over dit aspect afzonderlijk verslag uitbrengen in aanvulling op de conclusie ingevolge de uitvoering van het beperkt nazicht en de controle van de periodieke staten.

2.A.9. Voor wat de overeenstemming tussen de periodieke staten en de boekhouding en de inventarissen betreft, voorziet het werkprogramma onder meer in een beoordeling van het financiële verslaggevingproces voor de opmaak van de periodieke staten alsook in een steekproefsgewijze afstemming tussen de periodieke staten en de boekhouding en de inventarissen.

2.A.10. De beoordeling door de erkende bedrijfsrevisoren van het financiële verslaggevingproces heeft niet tot doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van het betreffende verslaggevingproces, maar wel, net zoals de steekproefsgewijze afstemming tussen de periodieke staten en de boekhouding en de inventarissen, de bevestiging te onderbouwen dat de boekhoudkundige gegevens opgenomen in de periodieke staten in alle materieel belangrijke opzichten in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen.

2.A.11. De erkende bedrijfsrevisoren kunnen zich hierbij onder meer steunen op de resultaten van de beoordeling van het financiële verslaggevingproces door de effectieve leiding.

Toepassing van de boeking- en waarderingsregels per einde halfjaar (Ref. : Par. 2.2)

2.A.12. Voor wat de naleving van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening met betrekking tot het laatste boekjaar betreft voorzien de toezichtwetten dat de erkende bedrijfsrevisoren een negatief geformuleerde verklaring tot uitdrukking brengen.

2.A.13. Het inwinnen van inlichtingen bij personen die financiële en boekhoudkundige verantwoordelijkheid dragen inzake onder meer de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling en beoordeling of zij :

- in overeenstemming zijn met de van toepassing zijnde grondslagen ;
- dienovereenkomstig zijn toegepast, en
- op consistente wijze zijn toegepast en, zo dat niet het geval is, of de wijzigingen in de (toepassing van de) grondslagen in voldoende mate zijn toegelicht ;

is een procedure die onderdeel uitmaakt van het werkprogramma van een beperkt nazicht uitgevoerd overeenkomstig ISRE 2410.

2.A.14. Daar het inwinnen van inlichtingen inzake de overeenstemming van de toegepaste grondslagen voor waardering met de van toepassing zijnde grondslagen deel uitmaakt van het werkprogramma van een beperkt nazicht uitgevoerd overeenkomstig ISRE 2410, kunnen de erkende bedrijfsrevisoren over dit aspect afzonderlijk verslag uitbrengen in aanvulling op de conclusie ingevolge de uitvoering van het beperkt nazicht van de halfjaarlijkse periodieke staten.

Toepassing van de boeking- en waarderingsregels per einde boekjaar (Ref. : Par. 2.10)

2.A.15. Voor wat de naleving van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening betreft, voorzien de toezichtwetten dat de erkende bedrijfsrevisoren een positief geformuleerde verklaring tot uitdrukking brengen.

2.A.16. Daar de controle op de consistentie van de toegepaste grondslagen voor waardering met de van toepassing zijnde grondslagen deel uitmaakt van het werkprogramma van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's en de specifieke norm vereist dat de periodieke staten worden aangesloten met de jaarrekening, kunnen de erkende bedrijfsrevisoren over dit aspect afzonderlijk verslag uitbrengen in aanvulling op het verslag ingevolge de uitvoering van de controle van de periodieke staten per einde boekjaar.

Beperking in de uitvoering van de opdracht (Ref.: Par. 2.7 en 2.16)

2.A.17. De richtlijnen van de CBFA bepalen onder meer dat voor de modelmatige aanpak, dit is de aanpak waarbij de instelling middels modellen rechtstreeks het vereiste reglementair eigen vermogen berekent (zoals bijvoorbeeld VaR voor het marktrisico en AMA voor het operationeel risico) of middels modellen die als input worden gebruikt voor de berekening van het vereiste reglementair eigen vermogen (zoals PD, LGD, EAD modellen voor kredietrisico), de erkende bedrijfsrevisoren het model niet dienen te valideren. De richtlijnen bepalen eveneens dat de controle van de naleving van de erkenningsvoorwaarden van de interne modellen zoals bepaald in de reglementaire normen niet onder de verantwoordelijkheid valt van de erkende bedrijfsrevisor. Onder erkenningsvoorwaarden worden onder meer begrepen de initiële goedkeuring van de modellen, de opvolging van bepaalde kwalitatieve vereisten en de jaarlijkse herziening.

Aanvullende bevestigingen - andere dan deze met betrekking tot de juistheid en volledigheid van de periodieke staten en de toepassing van de boeking- en waarderingsregels (Ref.: Par. 2.3 en 2.11)

2.A.18. De richtlijnen van de CBFA kunnen bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren aanvullende bevestigingen tot uitdrukking dienen te brengen met betrekking tot de opstelling van bepaalde tabellen van de periodieke staten die belangrijk zijn in het kader van de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen. De werkzaamheden die de erkende bedrijfsrevisoren in dit verband dienen uit te voeren vallen buiten het toepassingsgebied van deze specifieke norm.

Verslaggeving per einde halfjaar (Ref.: Par. 2.8)

2.A.19. Bijlage A bij deze specifieke norm bevat een voorbeeld van een verslag dat gebruikt kan worden in het kader van het nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar. Bij de opstelling van het verslag werd onder meer rekening gehouden met de voorschriften inzake de rapportering van de bevindingen ingevolge de uitvoering van een beperkt nazicht overeenkomstig ISRE 2410, de richtlijnen van de CBFA en de voorschriften vervat in deze specifieke norm.

Het verslag bevat naast de in de toezichtwetten voorziene beperkte mate van zekerheid inzake de naleving door de instelling van de geldende richtlijnen van de CBFA inzake de opstelling van de periodieke staten:

- de in de toezichtwetten en de richtlijnen van de CBFA voorziene bevestigingen inzake:
  - de volledigheid en juistheid van de periodieke staten (positief geformuleerde verklaring);
  - de toepassing van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening met betrekking tot het laatste boekjaar (negatief geformuleerde verklaring);
- voor zover van toepassing, de in de richtlijnen van de CBFA voorziene aanvullende bevestigingen met betrekking tot de opstelling van bepaalde tabellen voor de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen.

Verslaggeving per einde jaar (Ref.: Par. 2.17)

2.A.20. Bijlage B bij deze norm bevat een voorbeeld van een controleverslag dat gebruikt kan worden in het kader van de controle van de periodieke staten per einde boekjaar. Bij de opstelling van het verslag werd onder meer rekening gehouden met de voorschriften vervat in ISA 800 inzake de rapportering van de bevindingen ingevolge de uitvoering van een controle overeenkomstig de ISA's, de richtlijnen van de CBFA en de voorschriften vervat in deze specifieke norm.

Het verslag bevat naast de in de toezichtwetten voorziene redelijke mate van zekerheid inzake de naleving door de instelling van de geldende richtlijnen van de CBFA inzake de opstelling van de periodieke staten:

- de in de toezichtwetten en de richtlijnen van de CBFA voorziene bevestigingen inzake:
  - de volledigheid en juistheid van de periodieke staten (positief geformuleerde verklaring);
  - de toepassing van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening (positief geformuleerde verklaring);
- voor zover van toepassing, de in de richtlijnen van de CBFA voorziene aanvullende bevestigingen met betrekking tot de opstelling van bepaalde tabellen voor de opvolging van de naleving van het reglement op het eigen vermogen.

Beoordeling van de interne controlemaatregelen

Opdracht

3.1. Diverse toezichtwetten bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren de interne controlemaatregelen die de instellingen onder toezicht hebben getroffen dienen te beoordelen en hun bevindingen ter zake aan de CBFA dienen mede te delen.

3.2. De CBFA heeft de draagwijdte van de opdracht van de erkende bedrijfsrevisoren nader omschreven in haar richtlijnen. De opdracht heeft tot doel de beoordeling van het geheel van de interne controlemaatregelen uitgewerkt om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiële verslaggeving en het geheel van de interne controlemaatregelen gericht op de beheersing van de risico's verbonden aan de operationele activiteiten. *(Ref. : Par. 3.A.1)*

3.3. De opdracht omvat de *compliance*functie als onderdeel van een aangepaste organisatie maar de opdracht omvat niet het nagaan of de instelling het geheel van wetgevingen naleeft.

3.4. De opdracht van de erkende bedrijfsrevisoren omvat eveneens, voor zover van toepassing, de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen die de kredietinstellingen naar Belgisch recht, de bijkantoren in België van niet-EER kredietinstellingen, de beleggingsondernemingen naar Belgisch recht en de bijkantoren in België van niet-EER beleggingsondernemingen getroffen hebben ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten in toepassing van de artikelen 77 (enkel voor beursvennootschappen), 77*bis* en 77*ter* van de wet van 6 april 1995 en van de op grond van deze bepalingen door de Koning genomen uitvoeringsmaatregelen evenals de mededeling van hun bevindingen terzake aan de CBFA.

Deze opdracht omvat de beoordeling van de door de instelling getroffen maatregelen in uitvoering van de principes van circulaire PPB-2007-7-CPB.

3.5. Voor bijkantoren in België van EER instellingen is de opdracht, voor zover het wettelijk statuut en de richtlijnen van de CBFA voorzien in een beoordeling van de interne controlemaatregelen, beperkt tot de beoordeling van de maatregelen die de instellingen hebben getroffen tot naleving van de wetten, besluiten en reglementen die op deze instellingen van toepassing zijn en waarvoor de CBFA bevoegd is. De opdracht bij bijkantoren in België van EER instellingen omvat eveneens:

- de beoordeling van het geheel van de interne controlemaatregelen om een redelijke zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiële verslaggeving, evenals
- de *compliance*functie.

(Ref. : Par. 3.A.2)

3.6. De opdracht heeft tot doel de mededeling van bevindingen aan de CBFA ingevolge de beoordeling, voor zover van toepassing, van het geheel van de interne controlemaatregelen uitgewerkt:

- om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiële verslaggeving;
- voor de beheersing van de operationele activiteiten;
- ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten;
- tot naleving van de wetten, besluiten en reglementen die op de bijkantoren van EER instellingen van toepassing zijn en waarvoor de CBFA bevoegd is.

3.7. De opdracht van de erkende bedrijfsrevisor doet geen afbreuk aan de verantwoordelijkheden van de personen belast met de effectieve leiding, evenals van het wettelijk bestuursorgaan, voor zover dit bestaat, zoals beschreven in de van toepassing zijnde wetgeving.

Vereisten voor de beoordeling van de interne controlemaatregelen van instellingen naar Belgisch recht, met uitzondering van de gemengde financiële holdings naar Belgisch recht, en bijkantoren in België van niet-EER instellingen met inbegrip, voor zover van toepassing, van de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen getroffen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten

3.8. De erkende bedrijfsrevisoren dienen het geheel van de interne controlemaatregelen te beoordelen die door de instelling werden uitgewerkt:

- om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiële verslaggeving; *(Ref.: Par. 3.A.11 - 3.A.13)*
- gericht op de beheersing van de risico's verbonden aan de operationele activiteiten. *(Ref.: Par. 3.A.14)*

3.9. De erkende bedrijfsrevisoren dienen na te gaan hoe de effectieve leiding er zich van vergewist heeft dat de beoordeling die zij heeft uitgevoerd, alsook de documentatie en het verslag die zij in dit verband heeft opgesteld beantwoorden aan de vereisten van de circulaire van de CBFA inzake de beoordeling van het interne controlesysteem. De erkende bedrijfsrevisoren dienen in dit verband een kritische analyse uit te voeren van het verslag van de effectieve leiding waarbij onderzocht wordt:

- of het verslag van de effectieve leiding weerspiegelt hoe de personen belast met de effectieve leiding te werk zijn gegaan bij het opstellen van hun verslag;
- of het verslag ondersteund wordt door voldoende documentatie. *(Ref.: Par. 3.A.26 - 3.A.43)*

3.10 De erkende bedrijfsrevisoren dienen minstens de in de richtlijnen van de CBFA opgesomde procedures uit te voeren en dienen deze procedures te vervolledigen indien zij dit noodzakelijk achten en steunen hiervoor op het resultaat van hun professionele beoordeling. De erkende bedrijfsrevisoren dienen in hun rapportering duidelijk de aard aan te geven van de bijkomend uitgevoerde procedures evenals de relevante bevindingen die het resultaat zijn van deze bijkomende procedures. *(Ref.: Par. 3.A.15)*

3.11. Voor zover van toepassing, dienen de erkende bedrijfsrevisoren de deugdelijkheid van de maatregelen te beoordelen met betrekking tot de vrijwaring van de tegoeden van de cliënten in toepassing van de artikelen 77 (enkel voor beursvennootschappen), 77*bis* en 77*ter* van de wet van 6 april 1995 en van de op grond van deze bepalingen door de Koning genomen uitvoeringsmaatregelen. Deze beoordeling houdt in dat de erkende bedrijfsrevisoren dienen na te gaan of de instelling de principes van een gezonde praktijk toepast betreffende de administratie van de financiële instrumenten en de erbij horende interne controleprocedures zoals nader toegelicht in circulaire PPB-2007-7-CPB. *(Ref.: Par. 3.A.16 – 3.A.20)*

3.12. De erkende bedrijfsrevisoren dienen na te gaan of de effectieve leiding in het kader van de beoordeling van de interne controlemaatregelen en in de verslaggeving over de resultaten van deze beoordeling, voor zover vereist, de nodige aandacht heeft geschonken aan de naleving van de principes van circulaire PPB-2007-7-CPB.

3.13. De erkende bedrijfsrevisoren dienen de maatregelen van interne controle te toetsen aan de maatregelen van interne controle opgenomen in de openbare controleregeling die geldt voor de betrokken instellingen. *(Ref.: Par. 3.A.44 - 3.A.46)*

3.14. Indien de erkende bedrijfsrevisor in het kader van de beoordeling van de interne controlemaatregelen op de werkzaamheden van een andere beroepsbeoefenaar steunt dient de erkende bedrijfsrevisor gedetailleerde instructies op te stellen waarin hij onder meer duidelijke toelichtingen dient te verstrekken bij een aantal aspecten van het door de effectieve leiding uit te voeren beoordelingsproces, zoals beoordelingsmethodiek, de volledigheid van de criteria (inclusief eventuele locale criteria), de documentatie, het toetsen van de werking, en de kennis op locaal niveau van de doelstellingen van de beoordelingsoefening.

3.15. De verslaggeving van de effectieve leiding slaat gedeeltelijk op elementen die niet door de erkende bedrijfsrevisoren dienen beoordeeld te worden. De erken-

de bedrijfsrevisoren dienen echter na te gaan of de verslaggeving geen onmiskenbare inconsistenties vertoont met de informatie waarover zij beschikken in het kader van hun mandaat.

Vereisten voor de uitvoering van de beoordeling van de interne controlemaatregelen bij bijkantoren van EER instellingen en gemengde financiële holdings naar Belgisch recht

3.16. Indien de instellingen onderworpen zijn aan een circulaire van de CBFA die voorziet in een verslaggeving vanwege de effectieve leiding aan de erkende bedrijfsrevisoren en de CBFA inzake de beschrijving en de beoordeling van de interne controle, dienen de erkende bedrijfsrevisoren een kritische analyse uit te voeren van het verslag van de effectieve leiding zoals voorzien in Par. 3.9.

3.17. De erkende bedrijfsrevisoren bij bijkantoren in België van EER kredietinstellingen, beursvennootschappen en beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging die onder richtlijn 85/611/EEG vallen, dienen de interne controlemaatregelen te beoordelen die de instellingen hebben getroffen tot naleving van de wetten, besluiten en reglementen die op deze instellingen van toepassing zijn en waarvoor de CBFA bevoegd is. De toezichtwetten bepalen de bevoegdheden van de CBFA die nader worden toegelicht in de richtlijnen van de CBFA. *(Ref.: Par. 3.A.21 – 3.A.23)*

3.18. De beoordeling van de interne controlemaatregelen bij bijkantoren in België van EER-kredietinstellingen en EER-beleggingsondernemingen dient eveneens, voor wat betreft de door deze instellingen eventueel uitgevoerde beleggingsdiensten en –activiteiten, de beoordeling te omvatten van de maatregelen getroffen in uitvoering van de principes van circulaire PPB-2007-7-CPB die op deze bijkantoren van toepassing zijn inzake:

- de bevestiging van de verrichtingen die de instelling uitvoert in financiële instrumenten die toebehoren aan een niet-professionele cliënt;
- het bezorgen aan de cliënt van een gedetailleerd overzicht van de financiële instrumenten aangehouden voor rekening van de cliënt.

3.19. Voor gemengde financiële holdings naar Belgisch recht dienen de erkende bedrijfsrevisoren het passend karakter te beoordelen van de risicobeheerprocedures evenals het passend karakter van de interne controleprocedures en de administratieve en boekhoudkundige organisatie als bedoeld in artikel 13 van het koninklijk besluit van 21 november 2005. Om dit doel te bereiken dienen de erkende bedrijfsrevisoren op groepsniveau de procedures uit te voeren waarnaar verwezen wordt in de richtlijnen van de CBFA. *(Ref.: Par. 3.A.24 en 3.A.25)*

3.20. Voor de gevallen als vermeld in Par. 3.17 - 3.19, en voor zover geen verslaggeving vanwege de effectieve leiding wordt vereist inzake de beschrijving en de beoordeling van de interne controle, dienen de erkende bedrijfsrevisoren zich te steunen op de kennis verkregen en de documentatie opgesteld in het kader van de privaatrechtelijke opdracht en de controle van de periodieke staten, in het bijzonder over het systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

3.21. De richtlijnen van de CBFA kunnen bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren contact dienen op te nemen met de diensten van de CBFA om de wijze vast te leggen waarop hun medewerking met de CBFA zal verlopen. Dit is onder meer het geval voor de beoordeling van de interne controlemaatregelen bij financiële holdings en gemengde financiële holdings naar buitenlands recht.

3.22. De erkende bedrijfsrevisoren dienen de maatregelen van interne controle, voor zover deze betrekking hebben op de naleving van de wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is, te toetsen aan de maatregelen van interne controle opgenomen in de openbare controleregeling (zie ook Par. 3.13).

Vereisten voor het verslag (Ref.: Par. 3.A.47 – 3.A.49)

3.23. De erkende bedrijfsrevisoren dienen hun bevindingen mede te delen aan de CBFA. Het verslag dient zo snel mogelijk aan de CBFA te worden overgemaakt en ten laat-

ste binnen de termijnen die worden vastgelegd door de CBFA.

3.24. De erkende bedrijfsrevisoren dienen in hun verslag aan de CBFA hun bevindingen op te nemen ten aanzien van het verslag van de personen belast met de effectieve leiding, voor zover dit verslag vereist is.

3.25. De erkende bedrijfsrevisoren dienen zich voor hun verslag van hun bevindingen te steunen op de werkzaamheden die ze hebben uitgevoerd en die ze beschrijven in hun verslag. De erkende bedrijfsrevisoren dienen in hun verslag, voor zover dit vereist is, afzonderlijk melding te maken van de werkzaamheden die uitgevoerd werden in het kader van de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen getroffen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten, evenals van hun bevindingen ingevolge de door hen uitgevoerde werkzaamheden. Desgewenst kan de erkende bedrijfsrevisor een afzonderlijk verslag opstellen betreffende de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen getroffen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten.

3.26. Het verslag van de erkende bedrijfsrevisor dient, voor zover geen afzonderlijk verslag wordt opgesteld aangaande de deugdelijkheid van de maatregelen getroffen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten, volgende punten te bevatten:

a. het opschrift dat dient te verwijzen naar het artikel van de toezichtwet die van toepassing is;

b. de geadresseerde, met name de CBFA;

c. een vermelding dat de effectieve leiding verantwoordelijk is voor de organisatie en de werking van de interne controle overeenkomstig de bepalingen van de toezichtwetten; *(Ref.: Par. 3.A.3 – 3.A.7)*

d. een vermelding dat het wettelijke bestuursorgaan, voor zover dit bestaat, dient te controleren of de instelling beantwoordt aan de wettelijke vereisten inzake de interne controle; *(Ref.: Par. 3.A.8 en 3.A.9)*

e. een vermelding dat de erkende bedrijfsrevisor verantwoordelijk is voor de beoordeling van de opzet van de interne controlemaatregelen als bedoeld in de toezichtwetten en de richtlijnen van de CBFA en de mededeling van de bevindingen aan de CBFA ingevolge deze beoordeling;

f. een vermelding dat de werkzaamheden uitgevoerd werden overeenkomstig de richtlijnen van de CBFA en deze specifieke norm;

g. een vermelding dat de erkende bedrijfsrevisor, voor zover van toepassing, het verslag van de effectieve leiding kritisch heeft beoordeeld alsook de documentatie waarop dit verslag is gesteund alsmede het feit dat de erkende bedrijfsrevisor zich gesteund heeft op de kennis verkregen en de documentatie opgesteld in het kader van zijn privaatrechtelijke opdracht, in het bijzonder over het systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces;

h. een beschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden. Werkzaamheden uitgevoerd in het kader van de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten dienen afzonderlijk te worden vermeld;

i. een vermelding van de beperkingen in de uitvoering van de opdracht; *(Ref.: Par. 3.A.50 – 3.A.55)*

j. een opgave van de bevindingen gegroepeerd naar gelang deze betrekking hebben op:
   - de naleving van de bepalingen vervat in circulaire CBFA_2008_12 en CBFA_2009_26 betreffende het verslag van de effectieve leiding;
   - het financiële verslaggevingproces;
   - de maatregelen getroffen ter naleving van de wetten, besluiten en reglementen die op de bijkantoren in België van EER instellingen van toepassing zijn en waarvoor de CBFA bevoegd is;
   - de vrijwaring van de tegoeden van de cliënten, en
   - de overige bevindingen;

k. de vermelding dat het verslag enkel bestemd is voor gebruik door de CBFA in het kader van de medewerkingsopdracht;

l. de datum van het verslag;

m. de naam en het adres van de erkende bedrijfsrevisor, en

n. de handtekening van de erkende bedrijfsrevisor.

(Ref.: Par. 3.A.56)

Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende informatie

Opdracht

3.A.1. Voor beleggingsdiensten en –activiteiten omvat de opdracht van de erkende bedrijfsrevisoren de beoordeling, voor zover van toepassing, van de door de instelling getroffen interne controlemaatregelen om:
- belangenconflicten te voorkomen;
- de continuïteit van de beleggingsdiensten en -activiteiten te verzekeren;
- de risico's te beperken wanneer operationele taken die van kritiek belang zijn voor een bevredigende dienstverlening worden uitbesteed aan derden. (Ref.: Par. 3.2)

3.A.2. De opdracht bij bijkantoren in België van EER-kredietinstellingen en EER-beleggingsondernemingen omvat eveneens, voor wat betreft de door deze instellingen eventueel uitgevoerde beleggingsdiensten en –activiteiten, de beoordeling van de interne controlemaatregelen getroffen tot naleving van de bepalingen inzake:
- de bevestiging van de verrichtingen die de instelling uitvoert in financiële instrumenten die toebehoren aan een niet-professionele cliënt;
- het bezorgen aan de cliënt van een gedetailleerd overzicht van de financiële instrumenten aangehouden voor rekening van de cliënt. (Ref.: Par. 3.5)

Verantwoordelijkheden van de effectieve leiding (Ref.: Par. 3.26)

3.A.3. De verantwoordelijkheid voor de organisatie en de werking van de interne controle overeenkomstig de bepalingen van de van toepassing zijnde wetgeving, berust bij de effectieve leiding.

3.A.4. De effectieve leiding dient er voor te zorgen dat de instelling beschikt over een geheel van interne controlemaatregelen zoals bepaald in de op de instelling van toepassing zijnde wetgeving.

3.A.5. Onder toezicht van het wettelijk bestuursorgaan, indien het bestaat, zijn de personen belast met de effectieve leiding, verantwoordelijk voor het nemen van alle noodzakelijke maatregelen om de naleving te verzekeren van:
- een passend financieel verslaggevingproces;
- een passende operationele werking van de instelling;
- passende regels inzake *compliance* en integriteit van de instelling.

3.A.6. In overeenstemming met de van toepassing zijnde wetgeving lichten de personen belast met de effectieve leiding, voor zover van toepassing, minstens jaarlijks het wettelijk bestuursorgaan, de CBFA en de erkende bedrijfsrevisor in over de naleving van de interne controlevereisten zoals beschreven in de op de instelling van toepassing zijnde wetgeving. De informatieverstrekking aan de CBFA en de erkende bedrijfsrevisor gebeurt volgens de door de CBFA bepaalde modaliteiten.

3.A.7. De effectieve leiding van bepaalde instellingen onder toezicht zijn niet verplicht de werking van de interne controle op jaarlijkse basis te beoordelen en hierover verslag uit te brengen bij de erkende bedrijfsrevisoren en de CBFA. Dit is momenteel onder meer het geval voor:
- bijkantoren in België van EER kredietinstellingen, beursvennootschappen en beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging;
- financiële holdings en gemengde financiële holdings naar buitenlands recht waarvoor het prudentieel toezicht door de CBFA wordt uitgeoefend, en
- gemengde financiële holdings naar Belgisch recht.

Het feit dat de effectieve leiding van deze instellingen niet verplicht is de werking van de interne controle op jaarlijkse basis te beoordelen en hierover verslag uit te brengen bij de erkende bedrijfsrevisoren en de CBFA doet geen afbreuk aan de verantwoordelijkheden van de effectieve leiding voor het naleven van de op de instellingen van toepassing zijnde wettelijke bepalingen met inbegrip van onder meer de naleving van de bepalingen waarvoor de CBFA bevoegd is.

Verantwoordelijkheden van het wettelijk bestuursorgaan (indien het bestaat) (Ref.: Par. 3.26)

3.A.8. De verantwoordelijkheid voor het toezicht op de organisatie en de werking van de interne controle, overeenkomstig de op

de instellingen van toepassing zijnde wetgeving, berust bij het wettelijk bestuursorgaan, in voorkomend geval via het auditcomité.

3.A.9. In overeenstemming met de op de instelling van toepassing zijnde wetgeving dient het wettelijk bestuursorgaan, in voorkomend geval via het auditcomité, te controleren of de instelling beantwoordt aan de in de wetgeving opgelegde interne controlevereisten, en kennis te nemen van de genomen passende maatregelen.

Beoordeling van de interne controlemaatregelen door de erkende bedrijfsrevisoren

3.A.10. De belangrijkste elementen in de beoordeling van de interne controlemaatregelen vormen het verslag van de personen belast met de effectieve leiding en de kennis verkregen en de documentatie opgesteld in het kader van de privaatrechtelijke opdracht en de controle van de periodieke staten, in het bijzonder over het systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

De beoordeling van de interne controlemaatregelen voor de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiële verslaggeving (Ref.: Par. 3.8)

3.A.11. Deze specifieke norm herneemt, louter ter informatie, een aantal algemene bepalingen met betrekking tot de door de erkende bedrijfsrevisoren uit te voeren beoordelingen van de interne controle in het kader van, naar gelang, de controle van de jaarrekening of de certificatie van de openbaar gemaakte jaarlijkse boekhoudkundige gegevens en de controle van de periodieke staten. De controle van de jaarrekening dient te worden uitgevoerd overeenkomstig de van toepassing zijnde controlenormen. De controle van de periodieke staten dient te worden uitgevoerd overeenkomstig de bepalingen van deze specifieke norm.

3.A.12. Deze specifieke norm bepaalt met betrekking tot het beperkt nazicht en de controle van de periodieke staten onder meer dat het beperkt nazicht en de controle dienen uitgevoerd te worden overeenkomstig respectievelijk ISRE 2410 en de ISA's. Bij het bepalen van de werkzaamheden die dienen verricht te worden om een controle volgens de internationale controlestandaarden uit te voeren, leeft de erkende bedrijfsrevisor alle voor de controle relevante ISA's na met inbegrip van de in de ISA's beschreven werkzaamheden op het vlak van de kennis die de erkende bedrijfsrevisor dient te verwerven van de instelling en haar omgeving, het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang en de door de erkende bedrijfsrevisoren uit te voeren werkzaamheden in functie van de door hen gemaakte risico-inschatting.

3.A.13. De Algemene controlenormen van het IBR evenals de ISA's bepalen onder meer dat de erkende bedrijfsrevisoren in het kader van de uitvoering van een controle overeenkomstig deze standaarden:

- rekening dienen te houden met de bestaande interne controle evenals met de wet- en regelgeving die van toepassing zijn ten einde in de gegeven omstandigheden de gepaste werkzaamheden te bepalen, maar niet om een oordeel te geven omtrent de opzet en de werking van de interne controle of de naleving van de wet- en regelgeving;
- voldoende kennis dienen te verkrijgen van de instelling en haar omgeving, met inbegrip van haar interne controle om de aard en omvang van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten in de financiële overzichten te kunnen onderkennen en in te schatten en om verdere controlewerkzaamheden op te kunnen zetten en uit te voeren;
- kennis dienen te verkrijgen over die aspecten van de interne controle die relevant zijn voor de controle;
- verdere controlewerkzaamheden dienen op te zetten en uit te voeren waarvan de aard, tijdsfasering en omvang worden gebaseerd op, en in functie staan van, het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Hiertoe dienen de erkende bedrijfsrevisoren over te gaan tot het uitvoeren

van gegevensgerichte en/of systeemgerichte controles.

De beoordeling van de interne controlemaatregelen gericht op de beheersing van de operationele activiteiten (Ref.: Par. 3.8)

3.A.14. In aanvulling op de beoordeling van de interne controlemaatregelen voor de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiële verslaggeving dient de erkende bedrijfsrevisor, voor zover van toepassing, ook de interne controle te beoordelen gericht op de beheersing van de operationele activiteiten. Hiervoor steunt de erkende bedrijfsrevisor onder meer op zijn geactualiseerde kennis van de openbare controleregeling die geldt voor de instelling onder toezicht.

Beoordeling van specifieke interne controlemaatregelen (Ref.: Par. 3.10)

3.A.15. De richtlijnen van de CBFA kunnen de aandacht vestigen op de beoordeling van specifieke interne controlemaatregelen. Dit is onder meer het geval bij beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging waarvoor de richtlijnen van de CBFA de aandacht van de erkende bedrijfsrevisoren vestigen op de beoordeling van de specifieke interne controlemaatregelen bij deze vennootschappen zoals bepaald bij artikel 153, § 3, tweede en derde lid, §§ 5 en 6 van de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles.

De beoordeling, voor zover van toepassing, van de deugdelijkheid van de maatregelen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten (Ref.: Par. 3.11)

3.A.16. De richtlijnen van de CBFA bepalen dat de beoordeling door de erkende bedrijfsrevisor van de interne controle betreffende de beleggingsdiensten en -activiteiten onder meer een kritische beoordeling omvat van het verslag van de personen belast met de effectieve leiding, in voorkomend geval het directiecomité, opgemaakt overeenkomstig de toepasselijke wettelijke bepalingen. De erkende bedrijfsrevisor dient te onderzoeken of het verslag weerspiegelt hoe de personen belast met de effectieve leiding te werk zijn gegaan bij het opstellen van hun verslag en of het verslag wordt ondersteund door een voldoende documentatie zoals beschreven in vereiste Par. 3.9.

3.A.17. In het kader van de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten winnen de erkende bedrijfsrevisoren inlichtingen in bij de effectieve leiding, in voorkomend geval het directiecomité, van de manier waarop zij te werk is gegaan bij het beoordelen van de naleving van de wettelijke voorschriften inzake de vrijwaring van de tegoeden van de cliënten in toepassing van:

- artikelen 77 (enkel voor beursvennootschappen), 77*bis* en 77*ter* van de wet van 6 april 1995;
- de op grond van deze bepalingen genomen uitvoeringsmaatregelen (koninklijk besluit van 3 juni 2007), en
- de naleving van de principes van circulaire PPB-2007-7-CPB,

alsook het evalueren van deze inlichtingen.

3.A.18. Met betrekking tot de naleving van de bepalingen van artikel 77 van de wet van 6 april 1995 dient bijzondere aandacht te worden besteed aan de naleving van:

- de beperkingen inzake het in ontvangst nemen van deposito's;
- de voorwaarden en modaliteiten waaraan de gelddeposito's moeten voldoen, evenals de voorwaarden en modaliteiten voor de beleggingen die met deze gelden worden verricht, en
- de voorwaarden en modaliteiten aangaande de organisatie, de bescherming van en informatieverstrekking aan de cliënten wat de inontvangstneming van gelden en hun belegging bij andere bemiddelaars betreft.

De beperkingen, voorwaarden en modaliteiten waaraan de beursvennootschappen moeten voldoen zijn nader bepaald in het koninklijk besluit van 3 juni 2007.

3.A.19. Met betrekking tot de naleving van de bepalingen van de artikelen 77*bis* en 77*ter* van de wet van 6 april 1995 dient bijzondere aandacht te worden besteed aan de naleving van:

- de beperkingen inzake het gebruik van financiële instrumenten die aan een cliënt toebehoren;
- de voorwaarden waaraan de door de cliënten verrichte deponeringen van financiële instrumenten moeten voldoen;
- de regels inzake de informatieverstrekking aan de cliënten wat de inontvangstneming van financiële instrumenten betreft en hun deponering bij andere bemiddelaars;
- de bepalingen inzake het bijhouden van de gegevens en rekeningen die noodzakelijk zijn om de tegoeden die voor een cliënt worden aangehouden te onderscheiden van de tegoeden die voor andere cliënten worden aangehouden, en van hun eigen tegoeden, en
- de vereisten aangaande de boekhoudkundige organisatie en de boekhoudregels voor de deponeringen van gelden bij beursvennootschappen of van financiële instrumenten bij beursvennootschappen of kredietinstellingen.

De beperkingen, voorwaarden en modaliteiten waaraan moet worden voldoen zijn nader bepaald in het koninklijk besluit van 3 juni 2007, alsook in circulaire PPB-2007-7-CPB.

3.A.20. De beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten moet voor kredietinstellingen en beleggingsondernemingen naar Belgisch recht worden uitgevoerd op vennootschappelijke basis en voor bijkantoren in België van hoger vernoemde instellingen op territoriale basis. De draagwijdte van de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten is derhalve beperkter dan de beoordeling van de interne controlemaatregelen die, voor zover van toepassing, tevens slaat op de groep waarop de CBFA geconsolideerd toezicht houdt.

De beoordeling, voor zover van toepassing, van de interne controlemaatregelen tot naleving van de wetten, besluiten en reglementen die op de bijkantoren van EER instellingen van toepassing zijn en waarvoor de CBFA bevoegd is (Ref.: Par. 3.17)

3.A.21. De wet van 22 maart 1993 bepaalt onder meer dat de erkende bedrijfsrevisoren van bijkantoren in België van EER kredietinstellingen bij de CBFA verslag uitbrengen over de door de instelling getroffen interne controlemaatregelen tot naleving van de op deze instellingen van toepassing zijnde bepalingen inzake de opstelling van de periodieke staten, de openbaarmaking van bepaalde boekhoudkundige gegevens, alsook de naleving van de bepalingen inzake het monetair beleid en het beheer van het liquiditeitsrisico zoals nader toegelicht in de circulaires van de CBFA.

3.A.22. In het kader van de beoordeling van de interne controlemaatregelen is het aan te bevelen minimaal volgende procedures uit te voeren:

- het verkrijgen van voldoende kennis van de instelling en haar omgeving;
- het onderzoek van de interne controle zoals bedoeld in de Algemene controlenormen van het IBR en de ISA's;
- het nazicht van de notulen van de vergaderingen van de effectieve leiding;
- de actualisering van de kennis van de openbare controleregeling en in het bijzonder van de op de instelling van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is;
- het nazicht van documenten die betrekking hebben op de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is;
- het inwinnen en evalueren van inlichtingen bij de effectieve leiding aangaande de door de instelling getroffen interne controlemaatregelen tot naleving van de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is;

Voor zover de instelling onderworpen is aan een circulaire van de CBFA die voorziet in een verslaggeving vanwege

de effectieve leiding aan de erkende bedrijfsrevisoren en de CBFA inzake de beschrijving en de beoordeling van de interne controle:

- het inwinnen en evalueren van inlichtingen bij de effectieve leiding van de manier waarop zij te werk is gegaan bij het beoordelen van de interne controlemaatregelen getroffen tot naleving van de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA overeenkomstig de toezichtwetten bevoegd is en het opstellen van haar verslag;
- het nazicht van de documentatie ter ondersteuning van het verslag van de effectieve leiding;
- het onderzoek van het verslag van de effectieve leiding in het licht van de kennis verworven in het kader van de privaatrechtelijke opdracht;
- nazicht of het opgestelde verslag van de effectieve leiding weerspiegelt hoe de effectieve leiding te werk is gegaan bij de uitvoering van de beoordeling van de interne controle;
- het nazicht van de naleving van de bepalingen vervat in de circulaire van de CBFA die voorziet in een verslaggeving vanwege de effectieve leiding waarbij bijzondere aandacht wordt besteed aan de gehanteerde methodologie en opgestelde documentatie ter onderbouwing van de verslaggeving.

3.A.23. Voor bijkantoren in België van EER beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging die niet onder richtlijn 85/611/EEG vallen is de draagwijdte van de beoordeling identiek aan deze bij beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging naar Belgisch recht.

Beoordeling van de interne controlemaatregelen bij gemengde financiële holdings naar Belgisch recht (Ref.: Par. 3.19)

3.A.24. De richtlijnen van de CBFA bepalen dat het aan te raden is concrete afspraken te maken met de effectieve leiding waarbij de effectieve leiding op vrijwillige basis een minimale *representation letter* aan de erkende bedrijfsrevisoren bezorgt om hen in staat te stellen de gevraagde beoordelingen te maken.

3.A.25. De richtlijnen van de CBFA bevatten een overzicht van procedures die de erkende bedrijfsrevisoren op groepsniveau dienen uit te voeren in het kader van de beoordeling van het passend karakter van de risicobeheer- en interne controleprocedures en de administratieve en boekhoudkundige organisatie.

Kritische analyse, voor zover van toepassing, van het verslag van de effectieve leiding (Ref.: Par. 3.9)

Het verslag van de effectieve leiding

3.A.26. De CBFA heeft circulaires uitgebracht die de modaliteiten inzake de beoordeling van het interne controlesysteem door de effectieve leiding alsmede de verslaggeving inzake de beoordeling van het interne controlesysteem vastleggen.

3.A.27. De beoordeling en verslaggeving inzake het interne controlesysteem dient te geschieden op zowel vennootschappelijke als op geconsolideerde basis. De circulaires van de CBFA inzake de beoordeling van het interne controlesysteem voorzien echter de mogelijkheid dat in welbepaalde gevallen het verslag van de gereglementeerde onderneming deel uitmaakt van het verslag op geconsolideerde of subgeconsolideerde basis op voorwaarde dat de relevante aspecten van de gereglementeerde onderneming in het geconsolideerde verslag op herkenbare wijze zijn overgenomen. Deze werkwijze doet echter geen afbreuk aan de verantwoordelijkheid van de gereglementeerde onderneming voor de naleving van de wettelijke verplichtingen, daarin begrepen de rapportering aan haar wettelijk bestuursorgaan.

Inhoudelijke vereisten voor het verslag van de effectieve leiding

3.A.28. Het verslag van de effectieve leiding bevat:
- een beschrijvend gedeelte;
- een gedeelte met een beoordeling;
- een overzicht van de genomen maatregelen.

3.A.29. De effectieve leiding dient een beknopte beschrijving te geven van:

- de methodiek die gebruikt wordt om de interne controle te evalueren;
- de interne controlemaatregelen die gericht zijn op de betrouwbaarheid van het financieel verslaggevingproces (jaarrekening en prudentiële rapportering);
- de operationele werking, de activiteiten, en de significante interne controleprocessen van de instelling;
- het algemene risicobeheer van de instelling waarbij verwezen kan worden naar de bestaande consulteerbare beschrijvingsdocumenten (permanent dossier);
- de specifieke *compliance*domeinen met betrekking tot de integriteit van de instelling en de bescherming van cliënten.

3.A.30. De effectieve leiding dient een beoordeling te maken over de passendheid en de werking van de bestaande interne controle. Deze beoordeling die neerkomt op een *self assessment* slaat op de domeinen aangegeven in de circulaires van de CBFA, zoals onder meer:
- het financieel verslaggevingproces (jaarrekening en prudentiële rapportering);
- de operationele werking;
- de activiteiten, en
- de significante interne controleprocessen van de instelling.

3.A.31. De beoordeling van het interne controlesysteem door de effectieve leiding gebeurt op basis van een algemeen aanvaarde methodiek en op basis van de documentatie die in het kader van dit proces wordt aangelegd. De beoordeling van de interne controlemaatregelen zal tevens kunnen steunen op de inhoud van de verschillende organisatorische circulaires die de CBFA heeft uitgewerkt alsmede op de referentiedocumenten die door internationale prudentiële fora werden uitgevaardigd.

3.A.32. Met algemeen aanvaarde methodiek wordt een methodiek bedoeld die gebaseerd is op internationaal of nationaal aanvaarde modellen (zoals het COSO raamwerk) inzake interne controle. Het verslag van de effectieve leiding dient duidelijk aan te geven welk model de instelling gehanteerd heeft bij de beoordeling van het interne controlesysteem.

3.A.33. De verslaggeving van de effectieve leiding aan de CBFA en de erkende bedrijfsrevisor heeft als doelstelling:
- de naleving door de instelling van de diverse wettelijke en/of reglementaire organisatorische regels en beschermingsregels te kunnen nagaan;
- een overzicht te krijgen van de passende maatregelen die de effectieve leiding heeft genomen om aan deze vereisten te beantwoorden.

De verslaggeving dient aan te sluiten bij het geheel van de bestaande prudentiele acties en verwachtingen zoals gedefinieerd in de circulaires van de CBFA.

3.A.34. Voor instellingen naar Belgisch recht met bijkantoren in het buitenland of dochterondernemingen dient verslag van de effectieve leiding ook deze bijkantoren en dochterondernemingen van materieel belang te bestrijken. Bijgevolg zal het verslag van de erkende bedrijfsrevisor deze activiteiten eveneens bestrijken. Daartoe kan de erkende bedrijfsrevisor hetzij deze bijkantoren of dochterondernemingen zelf bezoeken, hetzij steunen op zijn beoordeling van de gedetailleerde rapportering vanwege de (erkende) bedrijfsrevisoren (of gelijkaardige in het buitenland) die bij deze bijkantoren of dochterondernemingen een gelijkaardige functie uitoefenen.

Beoordeling van de door de effectieve leiding gehanteerde methodiek voor de beoordeling van de interne controle

3.A.35. De erkende bedrijfsrevisoren beoordelen op een kritische wijze de door de effectieve leiding gehanteerde methodiek. In dat kader worden onderstaande elementen in overweging genomen.

3.A.36. De keuze en goedkeuring van de methodiek en plan van implementatie door de effectieve leiding en, indien het bestaat, het wettelijk bestuursorgaan (in voorkomend geval via het auditcomité).

3.A.37. De mate waarin de effectieve leiding en, indien het bestaat, het wettelijk bestuursorgaan (in voorkomend geval via het auditcomité) heeft nagegaan of de

gehanteerde methodiek gebaseerd is op internationaal of nationaal aanvaarde modellen (zoals het COSO raamwerk) inzake interne controle, de methodiek voldoende onderbouwd is en op consistente wijze werd toegepast.

3.A.38. De mate waarin de methodiek toelaat een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen omtrent:
- het geordende verloop en het voorzichtige karakter van de bedrijfsvoering gebruikmakend van afgelijnde doelstellingen;
- het economisch en efficiënt gebruik van ingezette middelen;
- het gekend zijn van de risico's en de afdoende beheersing ervan ter bescherming van het vermogen;
- de integriteit en betrouwbaarheid van de financiële en beheersinformatie, en
- de naleving van de wetten en reglementen alsmede de algemene beleidslijnen, plannen en interne voorschriften.

3.A.39. De mate waarin de methodiek volgende of vergelijkbare controlecomponenten hanteert met name:
- interne omgeving;
- bepaling van de doelstellingen;
- identificatie van de gebeurtenissen (kansen/risico's) die een positieve of negatieve invloed kunnen hebben op het behalen van de doelstellingen;
- de risico-inschatting of de beoordeling van de geïdentificeerde risico's;
- de risicobeantwoording om risico's te vermijden, te aanvaarden, te delen of te verminderen;
- beheersingsmaatregelen;
- informatie en communicatie, en
- monitoring.

3.A.40. De vaststelling van de organisatiedoelstellingen op verschillende niveaus in de instelling en hun onderlinge samenhang. De mate waarin de risicobeoordeling alle risico's identificeert en analyseert die het realiseren van de doelstellingen van de interne controle in de weg kunnen staan en als basis voor het bepalen van de wijze waarop deze risico's beheerst worden.

3.A.41. De mate waarin de methodiek aandacht besteedt aan de naleving door de instelling van de vooropgestelde criteria waaraan het interne controlesysteem dient te beantwoorden zoals nader bepaald in de van toepassing zijnde regelgeving, circulaires en documenten van internationale fora. Dit veronderstelt een inventarisatie door de instelling van alle belangrijk geachte interne controlevereisten waaraan zij dient te voldoen.

3.A.42. De wijze waarop de aspecten van interne controle die van belang zijn geïdentificeerd worden.

Andere in overweging te nemen elementen bij de kritische analyse van het verslag van de effectieve leiding

3.A.43. Andere elementen dan deze die betrekking hebben op de methodiek en het verslag die door de erkende bedrijfsrevisoren in aanmerking kunnen genomen worden in het kader van de kritische analyse van het verslag zijn hieronder opgenomen:

- de mate waarin de activiteiten van interne controle gedocumenteerd zijn en aantoonbaar geëvalueerd;
- de mate waarin gebruik wordt gemaakt van een documentatiestandaard en documentatiehulpmiddelen, alsook het bestaan van beheer- en *change-management*processen ten behoeve van het onderhoud van de documentatie;
- de mate waarin volgende aspecten aanwezig zijn in de documentatie:
  - organisatieonderdelen en bedrijfsprocessen;
  - verantwoordelijken en ondersteunende informatiesystemen;
  - de proces- en controledoelstellingen;
  - de (inherente) risico's van de doelstellingen;
  - interne controleactiviteiten die de risico's afdekken;
- de wijze waarop het toepassingsgebied werd bepaald – welke activiteiten, afdelingen, dochterondernemingen werden in het toepassingsgebied meegenomen. Om tot een gefundeerd toepassingsgebied te komen dient de instelling een (strategische) analyse uit te voeren van de totale organisatie. Hierbij dient er naast materialiteit

in relatie tot de financiële verantwoording, onder meer aandacht zijn voor:
  - externe en interne factoren;
  - kritieke bedrijfsprocessen;
  - de mate van homogeniteit tussen organisatieonderdelen en de mate van (de)centralisatie;
  - de wet- en regelgeving, en
  - de fraudegevoeligheid.

De uiteindelijke beslissing over het toepassingsgebied dient worden vastgelegd en in voldoende mate onderbouwd.

- het bestaan van richtlijnen over de uitvoering van de controleactiviteiten en het vastleggen van bewijsmateriaal van de controleactiviteiten;
- de wijze waarop de vastgestelde tekortkomingen worden geëscaleerd;
- de mate waarin de gehanteerde aanpak van de beoordeling de volledigheid van de risicoanalyse waarborgt;
- de mate waarin voor iedere aangetroffen tekortkoming beoordeeld werd in hoeverre deze het realiseren van de gestelde doelstelling beïnvloed;
- het bestaan van een geformaliseerd proces voor het toetsen van de werking van de interne controle en de wijze waarop de effectieve leiding bij dit proces is betrokken.

Toetsing van de maatregelen van interne controle (Ref.: Par. 3.13)

3.A.44. In het kader van de kritische analyse van het verslag van de effectieve leiding, voor zover van toepassing, en de uitvoering van de in de richtlijnen van de CBFA opgesomde procedures dienen de erkende bedrijfsrevisoren de maatregelen van interne controle te toetsen aan de voor het prudentieel toezicht belangrijk geachte organisatievereisten opgenomen in de documenten van de CBFA en van de internationale fora waarvan de CBFA lid is. De CBFA is onder meer lid van het Baselcomité voor het bankentoezicht, het Comité van Europese Bankentoezichthouders en zijn rechtsopvolger de Europese Autoriteit voor Banken, en het Comité van Europese Toezichthouders op Verzekeringen en Bedrijfspensioenen en zijn rechtsopvolger, de Europese Autoriteit voor Verzekeringen en Bedrijfspensioenen. De erkende bedrijfsrevisoren kunnen zich hierbij steunen, voor zover van toepassing, op het referentiekader dat bij de richtlijnen van de CBFA is gevoegd evenals op de door de instelling opgestelde documentatie ter onderbouwing van het verslag van de effectieve leiding, alsook op de kennis die zij hebben opgedaan in het kader van hun privaatrechtelijke opdracht.

3.A.45. De door de erkende bedrijfsrevisoren uit te voeren toetsing of de instelling de prudentieel belangrijk geachte organisatievereisten naleeft gebeurt door het opvragen bij de effectieve leiding en de evaluatie met haar van de documenten aangaande opzet van de maatregelen en niet de naleving ervan tenzij de naleving moet worden nagegaan in het kader van de controle van de jaarrekening en de periodieke staten. Het opvragen en evalueren van documenten laat de erkende bedrijfsrevisoren toe na te gaan, voor zover van toepassing, dat de interne controlemaatregelen en –activiteiten zoals beschreven in de verslaggeving vanwege de effectieve leiding overeenstemmen met hetgeen de erkende bedrijfsrevisoren zelf hebben kunnen vaststellen.

3.A.46. Onder prudentieel belangrijk geachte organisatievereisten worden verstaan de organisatievereisten opgenomen in de openbare controleregeling met betrekking tot de opstelling van de periodieke staten en de beheersing van die risico's verbonden aan de operationele activiteiten waarvan de niet-naleving een materiële invloed kan hebben op de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de financiële positie en de continuïteit van de instelling.

Verslaggeving van de erkende bedrijfsrevisoren naar aanleiding van de beoordeling van de interne controlemaatregelen (Ref.: Par. 3.23 – 3.26)

3.A.47. De rapportering van bevindingen in het kader van de beoordeling van de interne controlemaatregelen doet geen afbreuk aan de verplichting van de erkende bedrijfsrevisoren op eigen initiatief verslag uit te brengen van bepaalde beslis-

singen, feiten of ontwikkelingen van zodra zij hiervan kennis hebben (zie "signaalfunctie").

3.A.48. Enkel bevindingen die naar het oordeel van de erkende bedrijfsrevisor relevant worden geacht bij het uitoefenen van het prudentieel toezicht dienen aan de CBFA te worden medegedeeld. Relevante bevindingen betreffen uitsluitend die aangelegenheden die als resultaat van de uitvoering van de vereiste werkzaamheden ter kennis van de erkende bedrijfsrevisoren zijn gekomen.

3.A.49. Onder meer volgende bevindingen kunnen relevant zijn in het kader van het toezicht door de CBFA:

- niet naleving van de bepalingen vervat in de circulaires inzake de verslaggeving van de effectieve leiding aangaande de beoordeling van het interne controlesysteem;
- opmerkingen en aanbevelingen met betrekking tot de door de instelling gebruikte methodiek voor de beoordeling van het interne controlesysteem en de in dit verband opgestelde documentatie. Deze opmerkingen kunnen betrekking hebben op, onder meer, het niet voldoen van de methodiek;
- opmerkingen met betrekking tot de toepassing van de door de instelling geselecteerde of ontwikkelde methodiek. Deze opmerkingen kunnen betrekking hebben op:
  - de implementatie van de methodiek;
  - planning en toepassingsgebied van de beoordeling;
  - standaardisatie op het punt van de documentatie;
  - documentatie van de controleactiviteiten;
  - koppeling van processen met risico's en controleactiviteiten;
  - de kennis van de processen; beoordeling opzet en goede werking;
  - identificatie en herstel vastgestelde tekortkomingen;
  - het toetsen van de werking van de interne controle;
  - betrokkenheid van de effectieve leiding, het wettelijk bestuursorgaan en het auditcomité voor zover van toepassing, ...
- opmerkingen met betrekking tot de inhoud van de verslaggeving. Deze opmerkingen kunnen betrekking hebben op:
  - de voorstelling in de verslaggeving van de gehanteerde methodiek;
  - de geïdentificeerde risico's en opgezette controlemaatregelen;
  - de geïdentificeerde tekortkomingen in de interne controle;
  - de getroffen maatregelen; de opvolging van eerder vastgestelde tekortkomingen;
  - inconsistenties met rapporteringen uitgebracht door interne audit, *risk management* en *compliance*, alsook met de ontvangen rapporteringen van de auditors van de voor de controle relevante bijkantoren en dochterondernemingen;
- tekortkomingen in de interne controle ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten;
- tekortkomingen in de interne controle ter naleving van het op de bijkantoren in België van toepassing zijnde wettelijk kader waarvoor de CBFA bevoegd is;
- andere, naar het oordeel van de erkende bedrijfsrevisor, relevante bevindingen.

Beperkingen in de uitvoering van de beoordeling van de interne controle (Ref.: Par. 3.26)

3.A.50. De richtlijnen van de CBFA maken melding van een aantal specifieke beperkingen in de uitvoering van de beoordeling van de interne controle voor prudentiele doeleinden. Zo worden de erkende bedrijfsrevisoren, voor zover van toepassing, niet geacht de interne controlemaatregelen te beoordelen die de instellingen getroffen hebben in het kader van de naleving van de erkenningsvoorwaarden van de interne modellen zoals bepaald in de op de instelling van toepassing zijnde eigenvermogensreglementering daar zowel de erkenning van de modellen als de naleving van de erkenningsvoorwaarden voor prudentiële doeleinden tot de verantwoordelijkheid behoren van de CBFA.

3.A.51. Het feit dat de CBFA voor doeleinden van prudentieel toezicht bepaalde aspecten rechtstreeks opvolgt ontslaat de erkende bedrijfsrevisoren niet van hun verplichting de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en de (geconsolideerde) periodieke staten uit te voeren overeenkomstig de van toepassing zijnde controlenormen.

3.A.52. De erkende bedrijfsrevisoren dienen niet de effectiviteit (doorlopend goede werking) van de interne controle te beoordelen tenzij de controlenormen die van toepassing zijn in het kader van de uitvoering van:

- de privaatrechtelijke opdracht;
- het beperkt nazicht van de periodieke staten per einde halfjaar, en
- de controle van de periodieke staten per einde boekjaar dit vereisen.

3.A.53. Voor bijkantoren in België van EER instellingen beperkt de beoordeling, voor zover van toepassing, zich tot de beoordeling van de maatregelen getroffen ter naleving van het van toepassing zijnde wettelijk kader waarvoor de CBFA bevoegd is.

3.A.54. Voor bijkantoren van niet-EER instellingen beoordelen de erkende bedrijfsrevisoren de interne controlemaatregelen op basis van wat beschikbaar is bij het bijkantoor indien de erkende bedrijfsrevisor geen toegang heeft tot alle betrokken personen en/of documenten. De erkende bedrijfsrevisor deelt de CBFA de beperking en de aard ervan mee.

3.A.55. De bevindingen gelden niet zonder meer na de datum waarop de beoordelingen werden uitgevoerd door de erkende bedrijfsrevisoren. Bovendien geldt het verslag van de erkende bedrijfsrevisor enkel voor de periode die in het verslag van de effectieve leiding beoordeeld wordt.

Verslaggeving (Ref.: Par. 3.26)

3.A.56. Bijlage C bij deze specifieke norm bevat diverse voorbeelden van verslagen ingevolge de beoordeling van de interne controlemaatregelen. Bij de opstelling van de verslagen werd rekening gehouden met de voorschriften vervat in de specifieke norm en de richtlijnen van de CBFA.

Signaalfunctie

Opdracht

4.1 Verschillende toezichtwetten bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren, in het kader van hun opdracht bij een instelling onder toezicht of een met de instelling verbonden onderneming; op eigen initiatief verslag uitbrengen bij de CBFA van:

- beslissingen, feiten of ontwikkelingen die de positie van de instellingen financieel of op het vlak van haar administratieve en boekhoudkundige organisatie of van haar interne controle, op betekenisvolle wijze kunnen beïnvloeden;
- beslissingen of feiten die kunnen wijzen op een overtreding van het wetboek van vennootschappen, de statuten, de toepasbare toezichtwet en de ter uitvoering ervan genomen besluiten en reglementen;
- andere beslissingen of feiten die kunnen leiden tot een weigering van de certificering van, naar gelang, de jaarrekening of de openbaar gemaakte jaarlijkse boekhoudkundige gegevens of tot het formuleren van een voorbehoud.

4.2. Het is in dit kader belangrijk op te merken dat tegen een erkende commissaris die ter goeder trouw informatie heeft verstrekt aan de CBFA, geen burgerrechtelijke, strafrechtelijke of tuchtrechtelijke vorderingen kunnen worden ingesteld, noch professionele sancties worden uitgesproken.

4.3. De CBFA heeft de draagwijdte van de signaalfunctie nader omschreven in haar richtlijnen.

Vereisten inzake de organisatie van de signaalfunctie (Ref.: Par. 4.A.1 – 4.A.5)

4.4. De erkende bedrijfsrevisoren dienen hun medewerkingsopdracht uit te bouwen vanuit een preventieperspectief, niet enkel op korte termijn (voor de certificering van de jaarrekening of de openbaar gemaakte jaarlijkse boekhoudkundige gegevens) maar ook op middellange en lange termijn (doelstelling van het prudentieel toezicht).

Vereisten voor het verslag (Ref.: Par.4.A.6 – 4.A.8)

4.5. De erkende bedrijfsrevisoren dienen op eigen initiatief aan de CBFA alle informatie te bezorgen die, prudentieel gezien, relevant is en/of op grond waarvan eventueel een snel optreden van de CBFA vereist is, en waarvan zij kennis hebben gekregen tijdens de uitoefening van hun opdracht, zonder te wachten tot hun halfjaarlijkse of jaarlijkse periodieke rapportering.

4.6. De mededeling aan de CBFA dient spontaan te gebeuren, hetzij schriftelijk, hetzij mondeling. De mededeling verwijst expliciet naar de vastgestelde of potentiële problemen en, indien mogelijk, de oorzaken daarvan en de gemotiveerde visie van de erkende bedrijfsrevisor ter zake.

4.7. De erkende bedrijfsrevisoren dienen, overeenkomstig de toezichtwetten en de richtlijnen van de CBFA, kopieën te bezorgen aan de CBFA van de mededelingen aan de effectieve leiding, die betrekking hebben op zaken die, naar het oordeel van de erkende bedrijfsrevisor relevant zijn voor de uitoefening van het prudentieel toezicht.

Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende informatie

Organisatie signaalfunctie (Ref.: Par. 4.4 en 4.5)

4.A.1. Om de uitvoering van de signaalfunctie te vergemakkelijken nemen de erkende bedrijfsrevisoren, op periodieke basis kennis van de volgende documenten:

- notulen van de vergaderingen van het auditcomité, de raad van bestuur, voor zover beide bestaan, de effectieve leiding en van de andere comités die de erkende bedrijfsrevisor als relevant beschouwt in het kader van zijn opdracht, en
- verslagen van de interne audit van de instelling (of van de groep waartoe de instelling behoort), evenals van de verslagen van de *compliance officer* en de *risk manager*.

4.A.2. De erkende bedrijfsrevisoren dienen in hun instructies aan de auditors van de dochtermaatschappijen en bijkantoren, voor zover deze dochterondernemingen en bijkantoren opgenomen zijn in de perimeter in het kader van de controle van de

geconsolideerde jaarrekening en het beperkt nazicht en controle van de geconsolideerde periodieke staten, te wijzen op de belangrijkheid van een proactieve mededeling door deze auditors van de elementen die vatbaar zijn voor mededeling aan de CBFA in het kader van de uitoefening van de signaalfunctie.

4.A.3. Omwille van een goede communicatie en om te voorkomen dat belangrijke elementen niet tijdig aan de CBFA worden medegedeeld is het aan te bevelen dat de effectieve leiding van de instellingen onder toezicht op eigen initiatief de elementen die in de toezichtwetten en de richtlijnen van de CBFA worden beoogd, aan de CBFA en de erkende bedrijfsrevisoren mededelen. Deze werkwijze houdt in dat de erkende bedrijfsrevisoren niet gehouden zijn elementen aan de CBFA te rapporteren waarvan zij weten dat de CBFA reeds op de hoogte werd gebracht door de instelling.

4.A.4. Het is belangrijk te verduidelijken dat voorgaande werkwijze de verantwoordelijkheden van de erkende bedrijfsrevisoren inzake de uitoefening van de signaalfunctie niet beperkt. Bijgevolg moeten de erkende bedrijfsrevisoren onmiddellijk nadat zij kennis krijgen van betekenisvolle elementen, die de effectieve leiding nog niet aan de CBFA heeft medegedeeld, de effectieve leiding verzoeken het element zonder uitstel mede te delen. Bij gebrek aan een onmiddellijke reactie van de effectieve leiding zullen de erkende bedrijfsrevisoren de CBFA zelf onmiddellijk informeren.

4.A.5. De praktische modaliteiten in verband met de tussenkomst van de effectieve leiding kunnen het voorwerp zijn van bilaterale overeenkomsten tussen de instelling en de erkende bedrijfsrevisor. Het is aanbevolen de verantwoordelijkheden en de praktische modaliteiten ter zake nauwkeurig te omschrijven in de opdrachtbrief (*"engagement letter"*) en in de directieverklaring. De erkende bedrijfsrevisoren zullen bovendien, om de normen inzake werkdossiers na te leven, kopieën van de mededelingen aan de CBFA verkrijgen van de instelling en bewaren in hun documentatie. In geval van mondelinge mededeling vraagt de erkende bedrijfsrevisor een schriftelijke bevestiging van de mededeling aan de CBFA en bezorgt deze aan de CBFA.

Rapportering aan de CBFA (Ref.: Par. 4.6 en 4.7)

4.A.6. De richtlijnen van de CBFA vermelden een aantal aspecten die dienen te worden gemeld aan de CBFA. Bij grote problemen verdient het aanbeveling dat de erkende bedrijfsrevisoren eerst een mondelinge mededeling verrichten, onmiddellijk gevolgd door een schriftelijke bevestiging. De snelheid van de mededeling is van cruciaal belang.

4.A.7. De erkende bedrijfsrevisoren beoordelen de relevantie van de mededeling in het licht van de van toepassing zijnde toezichtwet, de richtlijnen van de CBFA, hun kennis van de instelling waar zij in functie zijn en hun kennis van het prudentieel toezicht.

4.A.8. Inzake mededeling en de praktische aspecten die ermee verbonden zijn, worden volgende preciseringen aangebracht:

- de mededeling betreft de elementen die als betekenisvol of relatief belangrijk beschouwd worden vanuit prudentieel oogpunt. Deze mededeling zal dienen te gebeuren, zelfs wanneer de instelling de beslissing getroffen heeft om correctieve maatregelen te nemen waarvan de uitwerking slechts later effect zal hebben;
- wanneer de erkende bedrijfsrevisoren informatie ter kennis van de CBFA brengen, overwegen zij of het opportuun is de instelling hierover in te lichten;
- de mededelingen van de erkende bedrijfsrevisoren dienen niet beperkt te blijven tot het doorzenden van informatie. Zij dienen eveneens, in de mate van het mogelijke, een uitvoerige beoordeling van de betrokken elementen te omvatten. Het is echter belangrijk er aan te herinneren dat de snelheid van de mededelingen te verkiezen is boven hun juistheid en volledigheid;
- de beslissingen, feiten of ontwikkelingen waarvan de CBFA reeds kennis heeft, dienen haar in het kader van de signaalfunctie niet te worden medegedeeld door de erkende bedrijfsrevisoren, behalve wanneer betekenisvolle ontwikkelingen ter kennis zijn gekomen van de erkende bedrijfsrevisoren tijdens de uitvoering van hun werkzaamheden. Voorzichtigheidshalve, en indien blijkt dat de CBFA mogelijkerwijze niet geïnformeerd werd, moeten de erkende bedrijfsrevisoren tot mededeling overgaan.

Bijkomend aan de CBFA te verstrekken informatie

Opdracht

5.1. De richtlijnen van de CBFA bepalen dat de erkende bedrijfsrevisoren in aanvulling op hun verslagen volgende bijkomende informatie aan de CBFA dienen te verstrekken:

- de namen en kwalificatie/ervaring van de medewerkers in België die de opdracht hebben uitgevoerd;
- de naam en contactgegevens van de persoon die verantwoordelijk is voor de kwaliteit binnen de vennootschap waartoe de commissaris behoort (toepassing van ISQC 1 of ander vergelijkbaar referentiekader);
- de gehanteerde materialiteitsdrempels;
- alle aanbevelingen en gedetailleerde bevindingen van de commissaris aan de effectieve leiding, in voorkomend geval, het directiecomité;
- de vastgestelde lacunes voor zover die niet werden vermeld in de aanbevelingen van de commissaris aan de effectieve leiding, in voorkomend geval, het directiecomité.

Vereisten inzake verstrekking bijkomende informatie

5.2. De bijkomende informatie dient duidelijk te worden afgescheiden van het besluit van de erkende bedrijfsrevisor en wijzigt dit niet.

5.3. De informatie aangaande:

- de namen en kwalificatie/ervaring van de medewerkers in België die de opdracht hebben uitgevoerd;
- de naam en contactgegevens van de persoon die verantwoordelijk is voor de kwaliteit binnen de vennootschap waartoe de commissaris behoort (toepassing van ISQC 1 of ander vergelijkbaar referentiekader);
- de gehanteerde materialiteitsdrempels,

dient aan de CBFA te worden verstrekt voor de aanvang van betekenisvolle werkzaamheden. Deze informatie dient te worden geactualiseerd indien er zich belangrijke wijzigingen voordoen in de samenstelling van het controleteam of bij wijziging van de naam of contactgegevens van de persoon die verantwoordelijk is voor de kwaliteit binnen de vennootschap.

5.4. De aanbevelingen en gedetailleerde bevindingen van de commissaris aan de effectieve leiding dienen gelijktijdig aan de CBFA worden overgemaakt. De internationale controlenormen voorzien dat de erkende bedrijfsrevisoren alle vastgestelde lacunes die, naar hun oordeel, relevant zijn in het kader van de *governance* van de instelling aan haar effectieve leiding dienen te communiceren.

Bijlage A
Verslag over de halfjaarlijkse periodieke staten[4]

Verslag aan de CBFA overeenkomstig artikel xxxx van ("de wet" of "het koninklijk besluit", naar gelang) van DD/MM/JJJJ over de halfjaarlijkse periodieke staten van (identificatie van de instelling) afgesloten op DD/MM/JJJJ

Opdracht

Wij hebben een beperkt nazicht uitgevoerd van de halfjaarlijkse periodieke staten afgesloten op DD/MM/JJJJ, van (*identificatie van de instelling),* opgesteld overeenkomstig de richtlijnen van de CBFA, met een balanstotaal van EUR xxxx en waarvan de tussentijdse resultatenrekening afsluit met een winst *("verlies", naar gelang)* van EUR xxxx.

Toe te voegen indien de instelling gebruik maakt van interne modellen voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen :

Onze opdracht omvat evenwel niet de interne modellen voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen en de modellen waarvan de resultaten gebruikt worden als input voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen waarvoor de CBFA geen rapportering vereist van de erkende bedrijfsrevisoren. Zowel de erkenning van de modellen als het toezicht op de naleving van de erkenningsvoorwaarden worden voor prudentiële doeleinden rechtstreeks door de CBFA opgevolgd.

Het opstellen van de periodieke staten in overeenstemming met de geldende richtlijnen van de CBFA valt onder de verantwoordelijkheid van *("de effectieve leiding" of "het directiecomité" naar gelang)*. Het is onze verantwoordelijkheid verslag uit te brengen bij de CBFA over de resultaten van ons beperkt nazicht.

Reikwijdte van het beperkt nazicht (beoordeling)

Wij hebben het beperkt nazicht uitgevoerd volgens de specifieke norm inzake de medewerking van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht. Deze norm vereist dat het beperkt nazicht van de halfjaarlijkse periodieke staten uitgevoerd wordt overeenkomstig ISRE 2410 - *"Beoordeling van tussentijdse financiële informatie uitgevoerd door de onafhankelijke auditor van de entiteit"* en de richtlijnen van de CBFA aan de erkende commissarissen. De uitvoering van een beperkt nazicht bestaat uit het verzoeken om inlichtingen, in hoofdzaak bij de voor financiën en administratie verantwoordelijke personen, alsmede het uitvoeren van cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden. De reikwijdte van een beperkt nazicht is aanzienlijk geringer dan die van een overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden uitgevoerde controle. Om die reden stelt het beperkt nazicht ons niet in staat de redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat wij kennis zullen krijgen van alle aangelegenheden van materieel belang die naar aanleiding van een controle mogelijk worden onderkend. Bijgevolg brengen wij geen controleoordeel tot uitdrukking.

Conclusie

Conclusie indien de instelling geen gebruik maakt van interne modellen voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen

Wij hebben, op basis van het door ons uitgevoerde beperkt nazicht, geen kennis van feiten waaruit zou blijken dat de periodieke staten van (identificatie van de rapporterende instelling) afgesloten op DD/MM/JJJJ niet in alle materieel belangrijke opzichten opgesteld werden volgens de geldende richtlijnen van de CBFA.

Conclusie indien de instelling gebruik maakt van interne modellen voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen

Wij hebben, op basis van het door ons uitgevoerde beperkt nazicht en onder voorbehoud van de beperkingen in de opdracht met betrekking tot de interne modellen waarvoor de CBFA voor prudentiële doeleinden geen rapportering vereist van de erkende bedrijfsrevisoren, geen kennis van feiten waaruit zou blijken dat de periodieke staten van (identificatie van de rapporterende instelling) afgesloten op DD/MM/JJJJ niet in alle materieel belangrijke opzichten opgesteld werden volgens de richtlijnen van de CBFA.

4 Het modelverslag kan tevens als basis worden gebruikt in het kader van de verslaggeving aan de CBFA over de geconsolideerde periodieke staten.

Bijkomende bevestigingen

Op basis van onze werkzaamheden bevestigen wij bovendien dat:

- de periodieke staten afgesloten op DD/MM/JJJJ, voor wat de boekhoudkundige gegevens betreft, in alle materieel belangrijke opzichten in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen, inzake volledigheid, dit is alle gegevens bevatten uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten werden opgesteld, en juistheid, dit is de gegevens correct weergeven uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld;
- wij geen kennis hebben van feiten waaruit zou blijken dat de periodieke staten afgesloten op DD/MM/JJJJ niet opgesteld werden met toepassing van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar afgesloten per DD/MM/JJJJ-1.

[te vervolledigen voor zover de richtlijnen van de CBFA voorzien dat bijkomende bevestigingen tot uitdrukking dienen gebracht te worden][5]

Verspreiding van het verslag

Voorliggende rapportering kadert in de medewerkingsopdracht van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht van de CBFA en mag voor geen andere doeleinden worden gebruikt. Een kopie van de rapportering wordt overgemaakt aan *("de effectieve leiding", "het directiecomité", "de bestuurders" of "het auditcomité", naar gelang)*. Wij wijzen er op dat deze rapportage niet (geheel of gedeeltelijk) aan derden mag worden verspreid zonder onze uitdrukkelijke voorafgaande toestemming.

Naam van de erkende bedrijfsrevisor

Adres

Datum

5 Dit is onder meer het geval voor: kredietinstellingen, beursvennootschappen, vereffeningsinstellingen en met vereffeningsinstellingen gelijkgestelde instellingen, financiële holdings, beheervennootschappen van ICB's en gemengde financiële holdings.

Bijlage B
Verslag over de periodieke staten per einde boekjaar[6]

Verslag aan de CBFA overeenkomstig artikel xxxx van ("de wet" of "het koninklijk besluit", naar gelang) van DD/MM/JJJJ over de periodieke staten van (identificatie van de instelling) afgesloten op DD/MM/JJJJ (datum einde boekjaar)

Opdracht

Wij hebben de controle uitgevoerd van de periodieke staten afgesloten op DD/MM/JJJJ, van (*identificatie van de instelling),* opgesteld overeenkomstig de richtlijnen van de CBFA, met een balanstotaal van EUR xxxx en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst *("verlies", naar gelang)* van het boekjaar van EUR xxxx.

Toe te voegen indien de instelling gebruik maakt van interne modellen voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen

Onze opdracht omvat evenwel niet de interne modellen voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen en de modellen waarvan de resultaten gebruikt worden als input voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen waarvoor de CBFA geen rapportering vereist van de erkende bedrijfsrevisoren. Zowel de erkenning van de modellen als het toezicht op de naleving van de erkenningsvoorwaarden worden voor prudentiële doeleinden rechtstreeks door de CBFA opgevolgd.

Het opstellen van de periodieke staten in overeenstemming met de geldende richtlijnen van de CBFA valt onder de verantwoordelijkheid van *("de effectieve leiding" of "het directiecomité" naar gelang)*. Het is onze verantwoordelijkheid verslag uit te brengen bij de CBFA over de resultaten van onze controle.

Werkzaamheden

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de specifieke norm inzake de medewerking van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht. Deze norm vereist dat de controle van de periodieke staten per einde jaar uitgevoerd wordt volgens de Internationale Controlestandaarden en de richtlijnen van de CBFA aan de erkende commissarissen. Deze standaarden en richtlijnen vereisen dat wij de controle plannen en uitvoeren zodat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de periodieke staten geen afwijkingen van materieel belang bevatten, dat zij in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen en opgesteld werden met toepassing van de boekingen waarderingsregels voor de opstelling van de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar afgesloten per DD/MM/JJJJ. Een controle omvat het onderzoeken, door middel van toetsing, van de informatie ter onderbouwing van de in de periodieke staten opgenomen bedragen en toelichtingen. Tevens omvat een controle een evaluatie van de door de leiding van de instelling gebruikte principes inzake administratieve verwerking en van de door de leiding gemaakte significante schattingen, alsmede van de presentatie van de periodieke staten als geheel. Wij zijn van mening dat onze controle een redelijke basis vormt voor ons oordeel.

Conclusie

Conclusie indien de instelling geen gebruik maakt van interne modellen voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen

Wij zijn van oordeel dat de periodieke staten van *(identificatie van de instelling)* afgesloten op DD/MM/JJJJ in alle materieel belangrijke opzichten opgesteld werden volgens de richtlijnen van de CBFA.

Conclusie indien de instelling gebruik maakt van interne modellen voor de berekening van het reglementair vereiste eigen vermogen

Wij zijn, onder voorbehoud van de beperkingen in de uitvoering van de opdracht met betrekking tot de interne modellen waarvoor de CBFA voor prudentiële doeleinden geen rapportering vereist van de erkende bedrijfsrevisoren, van oordeel dat de periodieke staten van (identificatie van de instelling) afgesloten op DD/MM/JJJJ in alle materieel belangrijke opzichten werden opgesteld volgens de richtlijnen van de CBFA.

6 Het modelverslag kan tevens als basis worden gebruikt in het kader van de verslaggeving aan de CBFA over de geconsolideerde periodieke staten.

Bijkomende bevestigingen.

Op basis van onze werkzaamheden bevestigen wij bovendien:

- dat de periodieke staten afgesloten op DD/MM/JJJJ, voor wat de boekhoudkundige gegevens betreft, in alle materieel belangrijke opzichten in overeenstemming zijn met de boekhouding en de inventarissen inzake volledigheid, dit is alle gegevens bevatten uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten werden opgesteld, en juistheid, dit is de gegevens correct weergeven uit de boekhouding en de inventarissen op basis waarvan de periodieke staten worden opgesteld;
- dat de periodieke staten afgesloten op DD/MM/JJJJ opgesteld werden met toepassing van de boeking- en waarderingsregels voor de opstelling van de *("geconsolideerde", naar gelang)* jaarrekening;

[te vervolledigen voor zover de richtlijnen van de CBFA voorzien dat bijkomende bevestigingen tot uitdrukking dienen gebracht te worden][7]

Verspreiding van het verslag

Voorliggende rapportering kadert in de medewerkingsopdracht van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht van de CBFA en mag voor geen andere doeleinden worden gebruikt. Een kopie van de rapportering wordt overgemaakt aan *("de effectieve leiding", "het directiecomité", "de bestuurders" of "het auditcomité", naar gelang)*. Wij wijzen er op dat deze rapportage niet (geheel of gedeeltelijk) aan derden mag worden verspreid zonder onze uitdrukkelijke voorafgaande toestemming.

Naam van de erkende bedrijfsrevisor

Adres

Datum

7 Dit is onder meer het geval voor: kredietinstellingen, beursvennootschappen, vereffeningsinstellingen en met vereffeningsinstellingen gelijkgestelde instellingen, financiële holdings, beheervennootschappen van ICB's en gemengde financiële holdings.

Bijlage C-1

Verslag dat kan worden gebruikt in het kader van de verslaggeving van bevindingen van de erkende bedrijfsrevisor naar aanleiding van de beoordeling van de interne controlemaatregelen van een kredietinstelling naar Belgisch recht (beursvennootschap naar Belgisch recht)[8]

Verslag van bevindingen aan de CBFA opgesteld overeenkomstig de bepalingen van artikel 55, eerste lid, 1° en 5° van de wet van 22 maart 1993 (artikel 101, eerste lid, 1° en 5° van de wet van 6 april 1995) met betrekking tot de door (identificatie van de instelling) getroffen interne controlemaatregelen

Verslagperiode boekjaar 20XX

Opdracht

Wij hebben het geheel van de interne controlemaatregelen beoordeeld die door (*identificatie van de instelling*) getroffen werden om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiele verslaggeving en het geheel van de interne controlemaatregelen gericht op de beheersing van de operationele activiteiten met inbegrip van de maatregelen getroffen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten.

Dit verslag werd opgemaakt overeenkomstig de bepalingen van:

- artikel 55, eerste lid, 1° van de wet van 22 maart 1993 (de bankwet) *(artikel 101, eerste lid, 1° van de wet van 6 april 1995)* met betrekking tot de interne controlemaatregelen als bedoeld in artikel 20, § 3, eerste lid *(artikel 62, § 3, eerste lid)*, en met toepassing van artikel 20*bis*, §§ 2, 3 en 4 van de bankwet *(artikel 62bis, §§ 2, 3 en 4 van de wet van 6 april 1995)*;
- artikel 55, eerste lid, 5° van de bankwet *(artikel 101, eerste lid, 5° van de wet van 6 april 1995)* met betrekking tot de deugdelijkheid van de maatregelen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten in toepassing van de artikelen 77*bis* en 77ter van de wet van 6 april 1995 en *(in toepassing van de artikelen 77, 77bis en 77ter van de wet van 6 april 1995)* van de op grond van deze bepalingen door de Koning genomen uitvoeringsmaatregelen.

De verantwoordelijkheid voor de organisatie en de werking van de interne controle overeenkomstig de bepalingen van artikel 20 en artikel 20*bis* van de bankwet *(artikel 62 en 62bis van de wet van 6 april 1995)* berust bij de effectieve leiding (*in voorkomend geval het directiecomité*).

In overeenstemming met artikel 20, § 5, vijfde lid *(artikel 62, § 5, vijfde lid)* en artikel 20*bis*, § 7, eerste lid van de bankwet *(artikel 62bis, § 7, eerste lid van de wet van 6 april 1995)* dient het wettelijk bestuursorgaan (*in voorkomend geval*

8 Het modelverslag kan tevens worden gebruikt in het kader van de verslaggeving van bevindingen ingevolge de beoordeling van de interne controlemaatregelen van beursvennootschappen naar Belgisch recht. Dit houdt onder meer in dat de verwijzingen naar de bankwet vervangen dienen te worden door de overeenstemmende bepalingen in de wet van 6 april 1995 (zie de diverse tussen haakjes onderlijnde voorgestelde verwijzingen naar de wet van 6 april 1995).

via het auditcomité) te controleren of (*identificatie van de instelling*) beantwoordt aan het bepaalde bij de paragrafen 1, 2 en 3 van artikel 20 *(artikel 62 van de wet van 6 april 1995)* en het bepaalde bij de paragrafen 1 tot 6 van artikel 20*bis* van de bankwet *(62bis van de wet van 6 april 1995)*, en kennis te nemen van de genomen passende maatregelen.

Werkzaamheden

Het is onze verantwoordelijkheid de opzet van de interne controlemaatregelen te beoordelen die *(identificatie van de instelling)* heeft getroffen:

- als bedoeld in artikel 20, § 3, eerste lid *(artikel 62, § 3, eerste lid)*, en met toepassing van artikel 20*bis*, §§ 2, 3 en 4 van de bankwet *(artikel 62bis, §§ 2, 3 en 4 van de wet van 6 april 1995)*;
- ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten in toepassing van de artikelen 77*bis* en 77ter van de wet van 6 april 1995 *(in toepassing van de artikelen 77, 77bis en 77ter van de wet van 6 april 1995)* en van de op grond van deze bepalingen door de Koning genomen uitvoeringsmaatregelen,

en onze bevindingen mee te delen aan de CBFA.

De werkzaamheden werden uitgevoerd overeenkomstig de specifieke norm inzake de medewerking van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht en de richtlijnen van de CBFA aan de erkende commissarissen

Wij hebben het verslag van de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)*, opgesteld overeenkomstig circulaire CBFA_2008_12 gedateerd op DD.MM.JJJJ, kritisch beoordeeld, alsook de documentatie waarop het verslag is gesteund, alsmede de implementatie van de interne controlemaatregelen van de effectieve leiding. Wij hebben ook gesteund op onze kennis verkregen en documentatie opgesteld in het kader van de controle van de jaarrekening en de periodieke staten over de instelling en haar systeem van interne controle, in het bijzonder over haar systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

In het kader van de beoordeling van de interne controlemaatregelen hebben wij, overeenkomstig de specifieke norm inzake de medewerking van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht en de richtlijnen van de CBFA aan de erkende commissarissen, volgende procedures uitgevoerd:

- het verkrijgen van voldoende kennis van de instelling en haar omgeving;
- het onderzoek van de interne controle zoals bedoeld in de algemene controlenormen van het IBR en de Internationale Controlestandaarden;
- de actualisering van de kennis van de openbare controleregeling;
- het nazicht van de notulen van de vergaderingen van de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)*;
- het nazicht van de notulen van de vergaderingen van het wettelijk bestuursorgaan (*en in voorkomend geval het auditcomité*);
- het nazicht van documenten die betrekking hebben op artikel 20, §§ 1, 2 en 3 *(artikel 62, §§ 1, 2 en 3)* en artikel 20bis, §§ 2, 3 en 4 van de bankwet *(artikel 62bis, §§ 2, 3 en 4 van de wet van 6 april 1995)*, en die werden overgemaakt aan de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)*;
- het nazicht van documenten die betrekking hebben op artikel 20, §§ 1, 2 en 3 *(artikel 62, §§ 1, 2 en 3)* en artikel 20bis, §§ 2, 3 en 4 van de bankwet *(artikel 62bis, §§ 2, 3 en 4 van de wet van 6 april 1995)* en die werden overgemaakt aan het wettelijk bestuursorgaan (en in voorkomend geval via het auditcomité);
- het inwinnen en evalueren van inlichtingen bij de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)* die betrekking hebben op artikel 20, §§ 1, 2 en 3 en artikel 20bis, §§ 2, 3 en 4 van de bankwet *(artikel 62, §§ 1, 2 en 3 en artikel 62bis §§ 2, 3 en 4 van de wet van 6 april 1995)*;
- het bijwonen van vergaderingen van het wettelijk bestuursorgaan *(en in voorkomend geval het auditcomité)* wanneer dit de jaarrekening behandelt en het verslag *(in voorkomend geval de verslagen)* van de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)* waarvan sprake in artikel 20, § 5, zesde lid en artikel 20bis, § 7, tweede lid van de bankwet *(artikel 62, § 5, zesde lid en artikel 62bis, § 7, tweede lid van de wet van 6 april 1995)*;
- het inwinnen en evalueren van inlichtingen bij de effectieve leiding *(in voorkomend ge-*

val het directiecomité) van de manier waarop zij te werk is gegaan bij het opstellen van haar verslag;

- het nazicht van de documentatie ter ondersteuning van het verslag van de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)*;
- het onderzoek van het verslag van de effectieve leiding in het licht van de kennis verworven in het kader van de privaatrechtelijke opdracht;
- het nazicht of het overeenkomstig circulaire CBFA_2008_12 opgestelde verslag van de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)* weerspiegelt hoe de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)* te werk is gegaan bij de uitvoering van de beoordeling van de interne controle;
- het nazicht van de naleving door *(naam van de kredietinstelling)* van de bepalingen vervat in circulaire CBFA_2008_12 waarbij bijzondere aandacht werd besteed aan de gehanteerde methodologie en opgestelde documentatie ter onderbouwing van de verslaggeving;
- [*te vervolledigen met andere uitgevoerde procedures als gevolg van de professionele beoordeling van de erkende bedrijfsrevisor van de toestand*].

In het kader van de beoordeling van de deugdelijkheid van de maatregelen ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten werden bijkomend volgende procedures uitgevoerd:

- het inwinnen van inlichtingen bij de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)* van de manier waarop zij te werk is gegaan bij het beoordelen van de naleving van de wettelijke voorschriften inzake de vrijwaring van de tegoeden van de cliënten in toepassing van artikelen 77*bis* en 77*ter* van de wet van 6 april 1995 *(in toepassing van artikelen 77, 77bis en 77ter van de wet van 6 april 1995)* en van de op grond van deze bepalingen door de Koning genomen uitvoeringsmaatregelen, alsook het evalueren van deze inlichtingen. Bijzondere aandacht werd in dit verband besteed aan de inachtneming door *(identificatie van de instelling)* van de naleving van de principes van circulaire PPB-2007-7-CPB van 10 april 2007 (administratie van financiële instrumenten), alsook van de bepalingen van het door de Koning genomen uitvoeringsbesluit;
- [*te vervolledigen met andere uitgevoerde procedures als gevolg van de professionele beoordeling van de erkende bedrijfsrevisor van de toestand*].

Beperkingen in de uitvoering van de opdracht

Bij de beoordeling van de interne controlemaatregelen hebben wij ons in belangrijke mate gesteund op het verslag van de personen belast met de effectieve leiding, aangevuld met elementen waarvan wij kennis hebben in het kader van de controle van de jaarrekening en de periodieke staten, in het bijzonder over het systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

De beoordeling van de interne controlemaatregelen waarbij de erkende bedrijfsrevisoren zich steunen op de kennis van de entiteit en de beoordeling van het verslag van de effectieve leiding is geen opdracht waaraan enige zekerheid kan worden ontleend omtrent het aangepaste karakter van de interne controlemaatregelen.

Volledigheidshalve wijzen wij er nog op dat hadden wij bijkomende werkzaamheden uitgevoerd, dan hadden andere bevindingen onder onze aandacht kunnen komen die voor u mogelijk van belang kunnen zijn.

Bijkomende beperkingen in de uitvoering van de opdracht:

- de verslaggeving van de effectieve leiding bevat elementen die niet door ons werden beoordeeld. Het betreft met name: *("de werking van de interne controlemaatregelen, de naleving van de wetten en reglementen, de integriteit en betrouwbaarheid van de beheersinformatie, ..." aan te passen naar gelang de inhoud van de verslaggeving vanwege de effectieve leiding)*. Voor deze elementen hebben wij enkel nagegaan dat de verslaggeving van de effectieve leiding geen onmiskenbare inconsistenties vertoont met de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze privaatrechtelijke opdracht;
- ("de interne controlemaatregelen getroffen in het kader van de naleving van de erkenningsvoorwaarden van de interne modellen zoals bepaald in de reglementaire normen werden in het kader van onze medewerking aan het prudentieel toezicht niet beoordeeld daar zowel de erkenning van de modellen als het toezicht op de naleving van

de erkenningsvoorwaarden voor prudentiële doeleinden rechtstreeks door de CBFA worden opgevolgd;", naar gelang);

- de effectiviteit van de interne controlemaatregelen werd door ons niet beoordeeld;
- de naleving door *(identificatie van de instelling)* van het geheel van de toepasselijke wetgevingen dienen wij niet na te gaan;
- [*te vervolledigen met andere beperkingen als gevolg van de professionele beoordeling van de erkende bedrijfsrevisor van de toestand*].

Bevindingen

Wij bevestigen de interne controlemaatregelen te hebben beoordeeld die *(identificatie van de instelling)* heeft getroffen:

- als bedoeld in artikel 20, § 3, eerste lid *(artikel 62, § 3, eerste lid)* en met toepassing van artikel 20*bis*, §§ 2, 3 en 4 van de bankwet *(artikel 62bis, §§ 2, 3 en 4 van de wet van 6 april 1995)*;
- ter vrijwaring van de tegoeden van de cliënten in toepassing van de artikelen 77*bis* en 77*ter* van de wet van 6 april 1995 *(in toepassing van de artikelen 77, 77bis en 77ter van de wet van 6 april 1995)* en van de op grond van deze bepalingen door de Koning genomen uitvoeringsmaatregelen.

Wij hebben ons voor onze beoordeling gesteund op de werkzaamheden zoals hiervoor vermeld.

Onze bevindingen, rekening houdend met de hoger vermelde beperkingen in de uitvoering van de opdracht, zijn:

- Bevindingen met betrekking tot de naleving van de bepalingen van circulaire CBFA_2008_12:
- Bevindingen met betrekking tot het financiële verslaggevingproces:
- Bevindingen met betrekking tot de vrijwaring van de tegoeden van de cliënten:
- Overige bevindingen:

De bevindingen gelden niet zonder meer na de datum waarop wij de beoordelingen hebben uitgevoerd. Het verslag geldt bovendien enkel voor de periode die in het verslag van de effectieve leiding beoordeeld wordt.

Verspreiding van het verslag

Voorliggende rapportering kadert in de medewerkingsopdracht van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht van de CBFA en mag voor geen andere doeleinden worden gebruikt. Een kopie van de rapportering wordt overgemaakt aan *("de effectieve leiding", "het directiecomité", "de bestuurders" of "het auditcomité", naar gelang)*. Wij wijzen er op dat deze rapportage niet (geheel of gedeeltelijk) aan derden mag worden verspreid zonder onze uitdrukkelijke voorafgaande toestemming.

Naam van de erkende bedrijfsrevisor

Adres

Datum

Bijlage C-2

Verslag dat kan worden gebruikt in het kader van de verslaggeving van bevindingen van de erkende bedrijfsrevisor naar aanleiding van de beoordeling van de interne controlemaatregelen van bijkantoren in België van EER-instellingen

Verslag van bevindingen aan de CBFA opgesteld overeenkomstig de bepalingen van artikel xxxx van ("de wet" of "het koninklijk besluit", naar gelang) van DD/MM/JJJJ met betrekking tot de door (identificatie van de instelling) getroffen interne controlemaatregelen

Verslagperiode boekjaar 20XX

Opdracht

Wij hebben het geheel van de interne controlemaatregelen beoordeeld die door (*identificatie van de instelling*) getroffen werden om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiële verslaggeving alsook het geheel van de interne controlemaatregelen getroffen tot naleving van de op het bijkantoor van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA overeenkomstig de toezichtwetten bevoegd is.

Dit verslag werd opgemaakt overeenkomstig de bepalingen van artikel xxxx van (*"de wet" of "het koninklijk besluit", naar gelang*) van DD/MM/JJJJ.

De verantwoordelijkheid voor de organisatie en de werking van de interne controle bij het bijkantoor berust bij de effectieve leiding.

De effectieve leiding is eveneens verantwoordelijk voor het identificeren en naleven van de op het bijkantoor van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen met in begrip van deze waarvoor de CBFA bevoegd is.

Werkzaamheden

Het is onze verantwoordelijkheid de opzet van de interne controlemaatregelen te beoordelen die (*het bijkantoor van naam van de instelling*) getroffen heeft om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiële verslaggeving en tot naleving van de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA overeenkomstig de toezichtwetten bevoegd is en onze bevindingen mee te delen aan de CBFA.

De werkzaamheden werden uitgevoerd overeenkomstig de specifieke norm inzake de medewerking van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht en de richtlijnen van de CBFA aan de erkende commissarissen.

Voor zover de effectieve leiding een verslag heeft opgesteld

Wij hebben het verslag van de effectieve leiding opgesteld overeenkomstig circulaire CBFA_JJJJ_xx gedateerd op DD.MM.JJJJ, kritisch beoordeeld, alsook de documentatie waarop het verslag is gesteund, alsmede de implementatie van de interne controlemaatregelen van de effectieve leiding.

Wij hebben ook gesteund op onze kennis verkregen en documentatie opgesteld in het kader van de certificatie van de overeenkomstig artikel xxxx van ("de wet" of "koninklijk besluit")

van DD/MM/JJJJ openbaar gemaakte boekhoudkundige gegevens over de instelling en haar systeem van interne controle, in het bijzonder over haar systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

In het kader van de beoordeling van de interne controlemaatregelen hebben wij volgende procedures uitgevoerd:

- het verkrijgen van voldoende kennis van de instelling en haar omgeving;
- het onderzoek van de interne controle zoals bedoeld in de algemene controlenormen van het IBR en de Internationale Controlestandaarden;
- het nazicht van de notulen van de vergaderingen van de effectieve leiding;
- de actualisering van de kennis van de openbare controleregeling en in het bijzonder van de op de instelling van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is;
- het nazicht van documenten die betrekking hebben op de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is;
- het inwinnen van inlichtingen bij de effectieve leiding aangaande de door de instelling getroffen interne controlemaatregelen tot naleving van de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is alsook het evalueren van deze inlichtingen;

Voor zover de effectieve leiding een verslag heeft opgesteld

- het inwinnen en evalueren van inlichtingen bij de effectieve leiding van de manier waarop zij te werk is gegaan bij het opstellen van haar verslag;
- het nazicht van de documentatie ter ondersteuning van het verslag van de effectieve leiding;
- het onderzoek van het verslag van de effectieve leiding in het licht van de kennis verworven in het kader van de privaatrechtelijke opdracht;
- nazicht of het overeenkomstig circulaire CBFA_JJJJ_xx opgestelde verslag van de effectieve leiding weerspiegelt hoe de effectieve leiding te werk is gegaan bij de uitvoering van de beoordeling van de interne controle;
- het nazicht van de naleving door (naam van de instelling) van de bepalingen vervat in circulaire CBFA_JJJJ_xx waarbij bijzondere aandacht werd besteed aan de gehanteerde methodologie en opgestelde documentatie ter onderbouwing van de verslaggeving;
- [*te vervolledigen met andere uitgevoerde procedures als gevolg van de professionele beoordeling van de erkende bedrijfsrevisor van de toestand waarbij rekening wordt gehouden met de wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA overeenkomstig de toezichtwetten bevoegd is*]. [9]

Beperkingen in de uitvoering van de opdracht

Voor zover de effectieve leiding een verslag heeft opgesteld

Bij de beoordeling van de interne controlemaatregelen hebben wij ons in belangrijke mate gesteund op het verslag van de personen belast met de effectieve leiding, aangevuld met elementen waarvan wij kennis hebben in het kader van de certificatie van de krachtens artikel xxxx van ("de wet" of "het koninklijk besluit", naar gelang) van DD/MM/JJJJ openbaar gemaakte boekhoudkundige gegevens en de controle van de periodieke staten, in het bijzonder over het systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

De beoordeling van de interne controlemaatregelen waarbij de erkende bedrijfsrevisoren zich steunen op de kennis van de entiteit en de beoordeling van het verslag van de effectieve leiding is geen opdracht waaraan enige zekerheid kan worden ontleend omtrent het aangepaste karakter van de interne controlemaatregelen.

De verslaggeving van de effectieve leiding bevat elementen die niet door ons werden beoordeeld. Het betreft met name (te vervolledigen naar gelang). Voor deze elementen hebben wij enkel nagegaan dat de verslaggeving van de effectieve leiding geen onmiskenbare inconsistenties vertoont met de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze privaatrechtelijke opdracht.

9 Voor bijkantoren in België van kredietinstellingen en beleggingsondernemingen dienen de erkende bedrijfsrevisoren bijzondere aandacht te schenken aan de naleving van de principes 5 en 6 van circulaire PPB-2007-7-CPB van 10 april 2007.

Volledigheidshalve wijzen wij er nog op dat hadden wij bijkomende werkzaamheden uitgevoerd, dan hadden andere bevindingen onder onze aandacht kunnen komen die voor u mogelijk van belang kunnen zijn.

Voor zover de effectieve leiding geen verslag heeft opgesteld

Bij de beoordeling van de interne controlemaatregelen hebben wij ons in belangrijke mate gesteund op de kennis verkregen en de documentatie opgesteld in het kader van de certificatie van de krachtens artikel xxxx van ("de wet" of "het koninklijk besluit", naar gelang) van DD/MM/JJJJ openbaar gemaakte boekhoudkundige gegevens en de controle van de periodieke staten, in het bijzonder over het systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

De beoordeling van de interne controlemaatregelen waarbij de erkende bedrijfsrevisoren zich steunen op de kennis van de entiteit is geen opdracht waaraan enige zekerheid kan worden ontleend omtrent het aangepaste karakter van de interne controlemaatregelen.

Volledigheidshalve wijzen wij er nog op dat hadden wij bijkomende werkzaamheden uitgevoerd, dan hadden andere bevindingen onder onze aandacht kunnen komen die voor u mogelijk van belang kunnen zijn.

Bijkomende beperkingen in de uitvoering van de opdracht:

- de draagwijdte van de beoordeling beperkt zich tot de beoordeling van deze interne controlemaatregelen getroffen tot naleving van de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is krachtens de toezichtwetten;
- de effectiviteit van de interne controlemaatregelen werd door ons niet beoordeeld;
- de naleving door *(identificatie van de instelling)* van het geheel van de toepasselijke wetgevingen dienen wij niet na te gaan;
- [*te vervolledigen met andere beperkingen als gevolg van de professionele beoordeling van de erkende bedrijfsrevisor van de toestand*].

Bevindingen

Wij bevestigen de interne controlemaatregelen te hebben beoordeeld die *(naam van de instelling)* heeft getroffen in uitvoering van de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen en waarvoor de CBFA bevoegd is krachtens de toezichtwetten. Wij hebben ons voor onze beoordeling gesteund op de werkzaamheden zoals hiervoor vermeld.

Onze bevindingen, rekening houdend met de hoger vermelde beperkingen in de uitvoering van de opdracht, zijn:

Voor zover van toepassing

Bevindingen met betrekking tot de naleving van de bepalingen vervat in circulaire CBFA_JJJJ_xx:

- Bevindingen met betrekking tot het financiële verslaggevingproces:
- Bevindingen met betrekking tot de interne controlemaatregelen getroffen tot naleving van de van toepassing zijnde wetten, besluiten en reglementen waarvoor de CBFA bevoegd is:
- Overige bevindingen:

De bevindingen gelden niet zonder meer na de datum waarop wij de beoordelingen hebben uitgevoerd. Het verslag geldt bovendien enkel voor de periode die in het verslag van de effectieve leiding beoordeeld wordt.

Verspreiding van het verslag

Voorliggende rapportering kadert in de medewerkingsopdracht van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht van de CBFA en mag voor geen andere doeleinden worden gebruikt. Een kopie van de rapportering wordt overgemaakt aan de effectieve leiding. Wij wijzen er op dat deze rapportage niet (geheel of gedeeltelijk) aan derden mag worden verspreid zonder onze uitdrukkelijke voorafgaande toestemming.

Naam van de erkende bedrijfsrevisor

Adres

Datum

Bijlage C- 3

Verslag dat kan worden gebruikt in het kader van de verslaggeving van bevindingen van de erkende bedrijfsrevisor naar aanleiding van de beoordeling van de interne controlemaatregelen van een verzekeringsonderneming naar Belgisch recht

Verslag van bevindingen aan de CBFA opgesteld overeenkomstig de bepalingen van artikel 40 quater, eerste lid, 1° van de wet van 9 juli 1975 met betrekking tot de door (identificatie van de instelling) getroffen interne controlemaatregelen

Verslagperiode boekjaar 20XX

Opdracht

Wij hebben het geheel van de interne controlemaatregelen beoordeeld die door (*identificatie van de instelling*) werden getroffen om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële en prudentiele verslaggeving en het geheel van de interne controlemaatregelen gericht op de beheersing van de operationele activiteiten.

Dit verslag werd opgemaakt overeenkomstig de bepalingen van artikel 40 *quater*, eerste lid, 1° van de wet van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle van de verzekeringsondernemingen (de controlewet) met betrekking tot de interne controlemaatregelen als bedoeld in artikel 14*bis*, § 3, eerste lid van de controlewet.

De verantwoordelijkheid voor de organisatie en de werking van de interne controle overeenkomstig de bepalingen van artikel 14*bis*, § 3, eerste lid van de controlewet berust bij de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)*.

In overeenstemming met artikel 14*bis*, § 5, tweede lid van de controlewet dient het wettelijk bestuursorgaan (in voorkomend geval via het auditcomité) te controleren of (*identificatie van de instelling*) beantwoordt aan het bepaalde bij de paragrafen 1, 2 en 3 en het eerste lid van § 5 van artikel 14*bis* van de controlewet, en kennis te nemen van de genomen passende maatregelen.

Werkzaamheden

Het is onze verantwoordelijkheid de opzet van de interne controlemaatregelen te beoordelen die *(identificatie van de instelling)* heeft getroffen als bedoeld in artikel 14*bis*, § 3, eerste lid van de controlewet en onze bevindingen mee te delen aan de CBFA.

De werkzaamheden werden uitgevoerd overeenkomstig de specifieke norm inzake de medewerking van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht en de richtlijnen van de CBFA aan de erkende commissarissen.

Wij hebben het verslag van de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)* opgesteld overeenkomstig circulaire CBFA_2009_26 van 24 juni 2009 gedateerd DD.MM.JJJJ kritisch beoordeeld, alsook de documentatie waarop het verslag is gesteund, alsmede de implementatie van de interne controlemaatregelen van de effectieve leiding. Wij hebben ook gesteund op onze kennis verkregen en documentatie opgesteld in het kader van de controle van de jaarrekening en de periodieke staten over de instelling en haar systeem van interne controle, in het bijzonder over haar systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

In het kader van de beoordeling van de interne controlemaatregelen hebben wij, overeenkom-

stig de specifieke norm en de richtlijnen van de CBFA aan de erkende commissarissen inzake de medewerking van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht, volgende procedures uitgevoerd:

- het verkrijgen van voldoende kennis van de instelling en haar omgeving;
- het onderzoek van de interne controle zoals bedoeld in de algemene controlenormen van het IBR en de Internationale Controlestandaarden;
- de actualisering van de kennis van de openbare controleregeling;
- het nazicht van de notulen van de vergaderingen van de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)*;
- het nazicht van de notulen van de vergaderingen van het wettelijk bestuursorgaan (en in voorkomend geval het auditcomité);
- het nazicht van documenten die betrekking hebben op artikel 14*bis*, §§ 1, 2 en 3 van de controlewet, en die werden overgemaakt aan de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)*;
- het nazicht van documenten die betrekking hebben op artikel 14*bis*, §§ 1, 2 en 3 van de controlewet, en die werden overgemaakt aan het wettelijk bestuursorgaan *(en in voorkomend geval via het auditcomité)*;
- het inwinnen en evalueren van inlichtingen bij de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)* die betrekking hebben op het artikel 14*bis*, §§ 1, 2 en 3 van de controlewet;
- het bijwonen van vergaderingen van het wettelijk bestuursorgaan *(en in voorkomend geval het auditcomité)* wanneer dit de jaarrekening behandelt en het verslag van de effectieve leiding (in voorkomend geval het directiecomité) waarvan sprake in artikel 14*bis*, § 5, derde lid van de controlewet;
- het inwinnen en evalueren van inlichtingen bij de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)* van de manier waarop zij te werk is gegaan bij het opstellen van haar verslag;
- het nazicht van de documentatie ter ondersteuning van het verslag van de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)*;
- het onderzoek van het verslag van de effectieve leiding in het licht van de kennis verworven in het kader van de privaatrechtelijke opdracht;
- het nazicht of het overeenkomstig circulaire CBFA_2009_26 opgestelde verslag van de effectieve *leiding (in voorkomend geval het directiecomité)* weerspiegelt hoe de effectieve leiding *(in voorkomend geval het directiecomité)* te werk is gegaan bij de uitvoering van de beoordeling van de interne controle;
- het nazicht van de naleving door *(identificatie van de instelling)* van de bepalingen vervat in circulaire CBFA_2009_26 waarbij bijzondere aandacht werd besteed aan de gehanteerde methodologie en opgestelde documentatie ter onderbouwing van de verslaggeving;
- [*te vervolledigen met andere uitgevoerde procedures als gevolg van de professionele beoordeling van de erkende bedrijfsrevisor van de toestand*].

Beperkingen in de uitvoering van de opdracht

Bij de beoordeling van de interne controlemaatregelen hebben wij ons in belangrijke mate gesteund op het verslag van de personen belast met de effectieve leiding, aangevuld met elementen waarvan wij kennis hebben in het kader van de controle van de jaarrekening en de periodieke staten, in het bijzonder over het systeem van interne controle over het financiële verslaggevingproces.

De beoordeling van de interne controlemaatregelen waarbij de erkende bedrijfsrevisoren zich steunen op de kennis van de entiteit en de beoordeling van het verslag van de effectieve leiding is geen opdracht waaraan enige zekerheid kan worden ontleend omtrent het aangepaste karakter van de interne controlemaatregelen.

Volledigheidshalve wijzen wij er nog op dat hadden wij bijkomende werkzaamheden uitgevoerd, dan hadden andere bevindingen onder onze aandacht kunnen komen die voor u mogelijk van belang kunnen zijn.

Bijkomende beperkingen in de uitvoering van de opdracht:

- de verslaggeving van de effectieve leiding bevat elementen die niet door ons werden beoordeeld. Het betreft met name: *(te vervolledigen naar gelang)*. Voor deze elementen

hebben wij enkel nagegaan dat de verslaggeving van de effectieve leiding geen onmiskenbare inconsistenties vertoont met de informatie waarover wij beschikken in het kader van onze privaatrechtelijke opdracht;

- de effectiviteit van de interne controlemaatregelen werd door ons niet beoordeeld;
- de naleving door *(identificatie van de instelling)* van het geheel van de toepasselijke wetgevingen dienen wij niet na te gaan;
- [*te vervolledigen met andere beperkingen als gevolg van de professionele beoordeling van de erkende bedrijfsrevisor van de toestand*].

Bevindingen

Wij bevestigen de interne controlemaatregelen te hebben beoordeeld die *(identificatie van de instelling)* heeft getroffen als bedoeld in artikel 14*bis*, § 3 van de controlewet. Wij hebben ons voor onze beoordeling gesteund op de werkzaamheden zoals hiervoor vermeld.

Onze bevindingen, rekening houdend met de hoger vermelde beperkingen in de uitvoering van de opdracht, zijn:

Bevindingen met betrekking tot de naleving van de bepalingen vervat in circulaire CBFA_2009_26:

- Bevindingen met betrekking tot het financiële verslaggevingproces:
- Overige bevindingen:

De bevindingen gelden niet zonder meer na de datum waarop wij de beoordelingen hebben uitgevoerd. Het verslag geldt bovendien enkel voor de periode die in het verslag van de effectieve leiding beoordeeld wordt.

Verspreiding van het verslag

Voorliggende rapportering kadert in de medewerkingsopdracht van de erkende bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht van de CBFA en mag voor geen andere doeleinden worden gebruikt. Een kopie van de rapportering wordt overgemaakt aan *("de effectieve leiding", "het directiecomité", "de bestuurders" of "het auditcomité", naar gelang)*. Wij wijzen er op dat deze rapportage niet (geheel of gedeeltelijk) aan derden mag worden verspreid zonder onze uitdrukkelijke voorafgaande toestemming.

Naam van de erkende bedrijfsrevisor

Adres

Datum

SERVICE PUBLIC FEDERAL ECONOMIE, P.M.E., CLASSES MOYENNES ET ENERGIE

[C – 2011/11002]

24 DECEMBRE 2010. — Avis concernant l'approbation de la norme spécifique relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel

Conformément aux dispositions de l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée par arrêté royal du 30 avril 2007, un projet de norme spécifique relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel a été soumis pour approbation au Conseil supérieur des Professions économiques et au Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, après avoir fait l'objet d'une consultation publique.

Cette norme portant sur la mission de collaboration des réviseurs d'entreprises au contrôle prudentiel remplace les deux normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises du 5 novembre 1993 portant sur le contrôle des établissements de crédit et du 29 juin 1979 portant sur le contrôle des entreprises d'assurances.

Cette norme spécifique relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel adoptée le 8 octobre 2010 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, est approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre ayant l'économie dans ses attributions.

La norme sort ses effets le jour de la publication de cet avis au *Moniteur belge*.

Bruxelles, le 24 décembre 2010.

Le Ministre pour l'Entreprise,
V. VAN QUICKENBORNE

FEDERALE OVERHEIDSDIENST ECONOMIE, K.M.O., MIDDENSTAND EN ENERGIE

[C – 2010/11002]

24 DECEMBER 2010. — Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake medewerking aan het prudentieel toezicht

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfs-revisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd bij het koninklijk besluit van 30 april 2007, is een ontwerp van norm inzake medewerking aan het prudentieel toezicht ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan de minister tot wiens bevoegdheid de Economie behoort, na het onderwerp te hebben uitgemaakt van een publieke consultatie.

Deze norm inzake medewerking van de bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht komt in de plaats van de twee normen van het Instituut van Bedrijfsrevisoren van 5 november 1993 inzake de controle van de kredietinstellingen en van 29 juni 1979 inzake toezicht op de verzekeringsbedrijven.

Deze specifieke norm inzake medewerking aan het prudentieel toezicht aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 8 oktober 2010, werd goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en door de Minister tot wiens bevoegdheid de Economie behoort.

De norm treedt in werking op de dag van de publicatie van dit bericht in het *Belgisch Staatsblad*.

Brussel, 24 december 2010.

De Minister voor Ondernemen,
V. VAN QUICKENBORNE

1.5.2. Goedkeuring van de norm inzake bestrijding van het witwassen van kapitaal

In zijn brief van 16 november 2009 heeft de Hoge Raad het Instituut van de Bedrijfsrevisoren verzocht om een beroepsnorm op te stellen met regels die de bedrijfsrevisoren in acht moeten nemen in het kader van de strijd tegen het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme.

De Hoge Raad heeft de aandacht van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren tevens gevestigd op de risico-aanpak die de *Financial Action Task Force* (verkort FATF of *Groupement d'Action financière,* verkort GAFI) volgt, met de bedoeling die aanpak in te bouwen in het terzake op te stellen normatief kader.

a) Europees wettelijk kader

In 1991 werd in het kader van de strijd tegen het witwassen van geld een eerste Europese richtlijn goedgekeurd[1] die in 2001 grondig werd gewijzigd[2].

In 2005 kwam er dan een nieuwe richtlijn[3] waarbij de richtlijn van 1991 werd opgeheven. Ook die nieuwe richtlijn werd gewijzigd, achtereenvolgens in 2007[4] en 2008[5].

Daarnaast werden ook uitvoeringsmaatregelen[6] van de richtlijn van 2005 in 2006 goedgekeurd.

1 Richtlijn 91/308/EEG van de Raad van 10 juni 1991 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld (*PB L* 166 van 28 juni 1991).

2 Richtlijn 2001/97/EG van het Europees Parlement en de Raad van 4 december 2001 tot wijziging van richtlijn 91/308/EEG van de Raad tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld (*PB L* 344 van 28 december 2001).

3 Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad van 26 oktober 2005 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme (*PB L* 309 van 25 november 2005).

4 Richtlijn 2007/64/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 november 2007 betreffende betalingsdiensten in de interne markt tot wijziging van de Richtlijnen [….] 2005/60/EG […] (*PB L* 319 van 5 december 2007).

5 Richtlijn 2008/20/EG van het Europees Parlement en de Raad van 11 maart 2008 tot wijziging van Richtlijn 2005/60/EG tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, wat de aan de Commissie verleende uitvoeringsbevoegdheden betreft (*PB L* 76 van 19 maart 2008).

6 Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie van 1 augustus 2006 tot vaststelling van uitvoeringsmaatregelen van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de definitie van politiek prominente personen en wat betreft de technische criteria voor vereenvoudigde klantenonderzoeksprocedures en voor vrijstellingen op grond van occasionele of zeer beperkte financiële activiteiten (*PB L* 214 van 4 augustus 2006).

De lidstaten kregen tot 15 december 2007 de tijd om de richtlijn van 2005 inzake de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, in hun nationale recht om te zetten en zich derhalve hiernaar te schikken.

Op 6 oktober 2009 heeft het Europese Hof van Justitie België veroordeeld[7] wegens niet-omzetting van die richtlijn.

b) Nationaal wettelijk kader

In 1993 werd in België ter omzetting van de Europese richtlijn van 1991 een wet goedgekeurd[8]. Sindsdien werd die wet herhaaldelijk gewijzigd.

Op 16 juli 2009 keurde de Kamer van Volksvertegenwoordigers in plenaire zitting een wetsontwerp goed[9] waarbij de voorschriften van de richtlijn 2005/60/EG in het Belgische recht zouden worden ingevoegd. Daarna ging het wetsontwerp naar de Senaat.

Het wetsontwerp dat op 17 juli 2009 bij de Senaat terechtkwam (Doc 4-1412), werd geëvoceerd. Er werden een aantal amendementen ingediend, waaronder een amendement over de cijferberoepen *[nvdr: de economische beroepen]* (vrijstelling van aangifte bij de Cel voor Financiële Informatieverwerking (verkort CFI) als het gaat om het verstrekken van juridisch advies) om die beroepen aan dezelfde regels te onderwerpen als de advocatuur wanneer zij een dergelijke opdracht uitvoeren.

Op 10 december 2009 werd het wetsontwerp zoals door de Senaat geamendeerd, teruggestuurd naar de Kamer. De hierboven vermelde amendementen met betrekking tot de economische beroepen werden aangenomen.

De Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting heeft hierover verslag uitgebracht op 16 december 2009. De twee amendementen die de heer Dirk Van der Maelen had ingediend tegen de amendementen die de Senaat had aangenomen, werden verworpen (Doc 52 1988/8).

7 Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 6 oktober 2009 – Commissie van de Europese Gemeenschappen/Koninkrijk België (Zaak C-6/9), *PB C* 282 van 21 november 2009.

8 Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, *Belgisch Staatsblad van* 9 februari 1993.

9 Doc 52 1988/006 – Wetsontwerp tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, en het Wetboek van Vennootschappen.

In dit document (52 1988/9 – Verslag uitgebracht in naam van de Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting) verdient deze passus bijzondere aandacht: *"Het wetsontwerp verplicht de beroepsorganisaties en de tuchtorganen van de cijferberoepen om interne regels uit te werken om ervoor te zorgen dat de meldingsplicht wordt nageleefd."*

In het *Belgisch Staatsblad* van 26 januari 2010 werd de wet van 18 januari 2010 tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 gepubliceerd. Deze wet heeft sindsdien reeds herhaaldelijk het voorwerp uitgemaakt van diverse aanpassingen[10], zonder rechtstreekse weerslag op de leden van de economische beroepen.

De Hoge Raad heeft kennis genomen van de documenten die konden worden geconsulteerd op de website van de CFI (http://www.ctif-cfi.be) in de rubriek "Wetsbepalingen" / "Belgische wetgeving", met een gecoördineerde versie van de wet van 11 januari 1993 en een artikel van 85 pagina's van de hand van mevrouw Caty Grijseels, juridisch adviseur van de CFI, met een overzicht van alle wijzigingen die de wet van 18 januari 2010 aan de wet van 11 januari 1993 heeft gebracht. Naar het oordeel van de Hoge Raad is dit artikel een kwalitatief hoogstaand pedagogisch instrument, dat alle vennootschappen en personen die zich naar de wetgeving ter bestrijding van het witwassen van geld en het terrorisme moeten schikken, een beter inzicht kan verschaffen in de onlangs goedgekeurde rechtsregels.

De Hoge Raad doet nog opmerken dat de inleiding van het artikel besluit met de volgende bedenking: *"Echter kan men wel van een big bang spreken voor de niet-financiële beroepen, beoogd in de wet van 11 januari 1993".*

c) Initiatieven van de Hoge Raad

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is steeds bijzonder begaan geweest met de problematiek in verband met de strijd tegen het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme. Sinds de jaren '90 heeft de Hoge Raad terzake herhaaldelijk een proactieve rol gespeeld.

De Hoge Raad heeft het initiatief genomen om op datum van 16 november 2009 een brief te sturen naar de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren[11]. De bedoeling daarvan was tweevoudig:

- Mededelen welke maatregelen het IBR heeft genomen voor de toepassing van de voorschriften van artikel 21 van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, meer bepaald met betrekking tot de maatregelen vervat in de artikelen 4, 5 en 6*bis* van die wet. Die informatie moet de Hoge Raad in staat stellen een algemeen beeld te krijgen van de maatregelen die dit instituut heeft genomen inzake de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, in het wettelijk kader zoals dit van kracht was vóór de omzetting van de richtlijn van 2005.
- De vertegenwoordigers van het IBR sensibiliseren voor de noodzaak om die nieuwe toepassingsmaatregelen te nemen zodra de wijziging van de wet van 11 januari 2003 definitief zal zijn goedgekeurd en in het *Belgisch Staatsblad* gepubliceerd. Het wetsontwerp zoals dat door de Kamer van Volksvertegenwoordigers is goedgekeurd, bevat immers geen overgangsmaatregelen. De nieuwe maatregelen worden derhalve van kracht 10 dagen na publicatie van de wet tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 in het *Belgisch Staatsblad*.

Hoewel het door de Kamer van Volksvertegenwoordigers goedgekeurd wetsontwerp door de Senaat werd geëvoceerd, leek het de Hoge Raad belangrijk dat het IBR zo snel mogelijk grondig zou gaan nadenken over welke toepassingsmaatregelen best zouden worden genomen.

In dit opzicht wensten de leden van de Hoge Raad de aandacht van de vertegenwoordigers van het IBR te vestigen op twee punten:

- Het toepassingsgebied van de uitvoeringsmaatregelen die elk instituut moet nemen, zou sterk dienen te worden uitgebreid, want

10 Koninklijk besluit van 6 mei 2010 tot aanpassing van de lijst van ondernemingen onderworpen aan de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme (*Belgisch Staatsblad,* 10 mei 2010, 2de editie) enerzijds en het koninklijk besluit van 3 maart 2011 betreffende de evolutie van de toezichtsarchitectuur voor de financiële sector (*Belgisch Staatsblad*, 9 maart 2011) anderzijds (in het bijzonder de artikelen 99 en 100 van voormeld koninklijk besluit).

11 Een gelijkaardig schrijven is door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen overgemaakt aan de Voorzitters van de twee andere Instituten (IAB / BIBF) die de leden van de andere economische beroepen groeperen.

artikel 37 (nieuw) van de gewijzigde wet van 11 januari 1993 (na goedkeuring van het wetsontwerp) zou een uitbreiding inhouden van de verplichtingen voor elk instituut op het vlak van de toepassingsmaatregelen die het moet nemen met betrekking tot het hele Hoofdstuk II, zodat die niet langer beperkt blijven tot de drie artikelen waarnaar momenteel verwezen wordt.

- Uit de memorie van toelichting blijkt dat de toepassingsmaatregelen een dwingend karakter moeten hebben. Met andere woorden, er moet terzake een nieuwe beroepsnorm worden opgesteld die ter goedkeuring dient te worden voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan de federale Minister, bevoegd voor Economie.

In zijn brief wijst de Hoge Raad er bovendien op dat hij het, in het kader van de coördinerende rol waarmee de wetgever de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op grond van artikel 54 van de wet van 22 april 1999 heeft belast, op prijs zou stellen indien de drie instituten die de respectieve onderdelen van de "economische beroepen" groeperen (IBR/IAB/BIBF), overleg plegen met het oog op een geharmoniseerde aanpak terzake.

Verder merkt de Hoge Raad in zijn schrijven van 16 november 2009 op dat het ontwerp tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 een risicoaanpak huldigt. In die optiek en ter informatie heeft de Hoge Raad aan de vertegenwoordigers van het IBR hierover twee documenten van de GAFI bezorgd :

- *Guidance on the Risk-Based Approach to Combating Money laundering and terrorist Financing – High level principles and procedures* (goedgekeurd in juni 2007);
- *Risk-Based Approach Guidance for accountants* (goedgekeurd in juni 2008).

In antwoord op de brief van de Hoge Raad heeft het interinstitutencomité, opgericht conform de voorschriften van artikel 53 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, zich bereid verklaard tot onderling overleg met het oog op de vereiste coherentie in de gevolgde aanpak voor alle onderdelen van de economische beroepen, rekening houdend, weliswaar, met de specifieke eigenschappen van elke betrokken categorie van beroepsbeoefenaars.

Tevens werd voorgesteld om met de drie instituten een gemeenschappelijke werkgroep op te richten, waar bij een vertegenwoordiger van de Hoge Raad als waarnemer zou worden uitgenodigd.

*

* *

In de loop van de maanden februari en maart 2010 hebben – bilaterale – contacten plaatsgevonden tussen de directeur-generaal en de secretarissen-generaal van de drie instituten (en dus ook met de secretaris-generaal van het IBR) om na te gaan hoe deze instituten zich zouden organiseren om zich te conformeren aan de nieuwe regels van de wet van 11 januari 1993, zoals die zijn ingevoegd ten gevolge van het amendement van december 2009, waaruit men het volgende kan afleiden: *"Het wetsontwerp verplicht de beroepsorganisaties en de tuchtorganen van de cijferberoepen om interne regels uit te werken om ervoor te zorgen dat de meldingsplicht wordt nageleefd"*.

Die bepaling is opgenomen in § 1 van artikel 39 (nieuw) van de wet van 11 januari 1993 en luidt als volgt:

"Onder voorbehoud van de toepassing van andere wetgeving, ***stellen de controle- of toezichthoudende overheden of tuchtoverheden van de ondernemingen en personen bedoeld in artikel 2, § 1, 1° tot 15°, 3 en 4****, de federale overheidsdienst Economie, K.M.O., Middenstand en Energie voor de ondernemingen en personen bedoeld in artikel 2, § 1, 16° tot 19° en 21°, en de federale overheidsdienst Binnenlandse Zaken voor de ondernemingen en personen bedoeld in artikel 2, § 1, 20°,* ***doeltreffende mechanismen in ter controle van de naleving door deze ondernemingen en personen van de verplichtingen bedoeld in de artikelen 7 tot 20, 23 tot 30 en 33, alsook van deze bedoeld in de koninklijke besluiten, reglementen en andere maatregelen genomen ter uitvoering van dezelfde bepalingen van deze wet.***

De overheden bedoeld in het eerste lid mogen hun controle uitoefenen op grond van een afweging van de risico's."

Naar het oordeel van de Hoge Raad dient hieruit *a priori* te worden afgeleid dat er in de drie instituten een vorm van systematische kwaliteitscontrole zal moeten worden ingesteld, althans als men de voorschriften wil naleven van de wet van 11 januari 1993 en haar koninklijke uitvoeringsbesluiten. De Hoge Raad is niette-

min bereid elke andere suggestie van één van de drie instituten om zich te conformeren aan de rechtsregels die de wet van 18 januari 2010 heeft ingevoegd, te onderzoeken.

*

* *

In antwoord op de brief van de Hoge Raad heeft het interinstitutencomité, opgericht conform de voorschriften van artikel 53 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, zich bereid verklaard tot onderling overleg met het oog op de vereiste coherentie in de gevolgde aanpak voor alle onderdelen van de economische beroepen, rekening houdend, weliswaar, met de specifieke eigenschappen van elke betrokken categorie van beroepsbeoefenaars. Tevens werd voorgesteld om met de drie instituten een gemeenschappelijke werkgroep op te richten, waarbij een vertegenwoordiger van de Hoge Raad als waarnemer zou worden uitgenodigd.

Op initiatief van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten heeft op 26 april 2010 een vergadering plaatsgehad in de kantoren van de Cel voor Financiële Informatieverwerking, in aanwezigheid van vertegenwoordigers van de CFI, van de Hoge Raad en van de drie instituten.

Doel van deze vergadering was alle partijen samenbrengen om naar aanleiding van de hervorming van de wet van 1993 tot bestrijding van het witwassen van geld, voor de uitwerking van toepassingsmaatregelen met betrekking tot de economische beroepen een werkmethode vast te stellen.

Voor de gemeenschappelijke vergaderingen met de vertegenwoordigers van de drie instituten werd een tijdschema afgesproken, zodanig dat de normatieve werkzaamheden van start konden gaan.

Deze in april 2010 opgerichte gemeenschappelijke werkgroep met de drie instituten is zijn werkzaamheden gestart met de opstelling van een gemeenschappelijke normatieve tekst (gemeenschappelijk "reglement" genoemd) en heeft verschillende technische vergaderingen gehouden met vertegenwoordigers van de Cel voor Financiële Informatieverwerking (verkort CFI) en van de Hoge Raad.

Uitgangspunt voor de bindende normatieve tekst opgesteld door de drie instituten samen, was het reglement van de CBFA, dat werd bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 24 maart 2010, waaruit alle specifiek voor de financiële beroepen voorkomende passages werden weggelaten en vervangen door specifiek op de economische beroepen gerichte passages.

Gelet op het feit dat er voor het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een eigen wettelijk kader geldt dat hem niet toestaat om een "reglement" uit te vaardigen, werd het "reglement" omgedoopt tot "norm" en bij die gelegenheid heeft het instituut beslist om het document te herstructureren.

Over een ontwerpnorm van de Raad van het IBR (goedgekeurd op 29 oktober 2010) is conform de voorschriften van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, een publieke consultatie gehouden vooraleer het ontwerp is voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

Na afloop van de publieke consultatie heeft de Raad van het IBR, na kennis te hebben genomen van de reacties ontvangen in het kader van die consultatie, de Hoge Raad een nieuwe versie van de ontwerpnorm (zoals aangenomen op 4 februari 2011) voorgelegd met het verzoek die goed te keuren.

Alvorens over te gaan tot een onderzoek naar aanleiding van het verzoek om goedkeuring van de door de vertegenwoordigers van het IBR voorgelegde ontwerpnorm, hebben de leden van de Hoge Raad, zoals vereist door artikel 30 van de wet van 22 juli 1953, de vertegenwoordigers van het IBR gehoord tijdens de vergadering van de Hoge Raad op 16 februari 2011.

Vooraf had tijdens de vergadering van 12 januari 2011 een informele ontmoeting plaats tussen de vertegenwoordigers van de drie instituten en de leden van de Hoge Raad.

Tijdens de vergadering van 16 februari 2011 hebben de leden van de Hoge Raad, naast de voornoemde hoorzitting, de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm onderzocht. In het kader van dat onderzoek werden twee punten bijzonder geapprecieerd:

- het feit dat alle opmerkingen vervat in de brief van 1 december 2010 van de Cel voor Financiële Informatieverwerking in de versie van 4 februari 2011 van de ontwerpnorm werden verwerkt en

- het feit dat de door de Raad van het IBR ter goedkeuring voorgelegde norm, hoewel anders gestructureerd, ten gronde overeenstemt met de bepalingen van het ontwerpreglement dat zowel de Raad van het IAB als de Nationale Raad van het BIBF voor advies hebben meegedeeld.

Na afloop van de vergadering op 16 februari 2011 hebben de leden van de Hoge Raad beslist om de door de Raad van het IBR voorgelegde ontwerpnorm goed te keuren en een voor beide andere Instituten gunstig advies uitgebracht. Van de brief aan de federale Minister, bevoegd voor Economie, is een kopie als bijlage 2 bij dit jaarverslag gevoegd.

Om de nodige rechtszekerheid te waarborgen, was het naar het oordeel van de Hoge Raad belangrijk dat dit dossier bij voorrang zijn beslag zou krijgen, aangezien in de wet die in januari 2010 was bekendgemaakt, geen overgangsperiode was opgenomen.

*

* *

Voorts heeft de Hoge Raad in zijn brief van 17 februari 2011 de aandacht van de vertegenwoordigers van de drie instituten gevestigd op het feit dat nog niet alle voorschriften van de wet van 11 januari 1993, zoals bijgewerkt in 2010, zijn omgezet en dat de vertegenwoordigers van elk van deze instituten de Hoge Raad op de hoogte dienen te houden van de verdere initiatieven die zij zullen nemen en binnen welke termijn dat effectief zal gebeuren.

De voorschriften die nog niet (integraal of gedeeltelijk, naargelang van het geval) zijn uitgevoerd, hebben ten minste betrekking op de maatregelen die elk van de drie instituten moet nemen om ervoor te zorgen dat de regels van de wet van 11 januari 1993, zoals bijgewerkt in 2010, worden nageleefd, zoals vereist door artikel 39 van die wet. Specifiek voor het IBR is het nuttig eraan te herinneren dat de kwaliteitscontrole wordt verricht onder de eindverantwoordelijkheid van de Kamer van verwijzing en instaatstelling (verkort KVI).

In de loop van 2012 zal de Hoge Raad nagaan welke maatregelen de verantwoordelijken van de drie instituten zullen hebben genomen om de integrale toepassing te realiseren van alle regels uit de wet van 11 januari 1993 op alle onderdelen van de economische beroepen die onder die wet vallen.

d) Aangiften door leden van de economische beroepen aan de CFI

Uit het jaarverslag 2011 van de Cel voor Financiële Informatieverwerking blijkt dat het aantal aangiften in 2011 door bedrijfsrevisoren opnieuw daalt, terwijl het aantal aangiften door accountants, belastingconsulenten of erkende boekhouders(-fiscalisten) is gestegen met ongeveer 50 %.

Deze aangiften hadden betrekking op een bedrag van respectievelijk 2,77 miljoen euro voor de aangiften verricht door leden van het IBR, en 8,74 miljoen euro voor de aangiften verricht door leden van het IAB en het BIBF.

In de loop van 2012 zal de Hoge Raad met de vertegenwoordigers van de drie instituten uitzoeken waarom er zo weinig aangiften bij de CFI waren, enerzijds, en met de vertegenwoordigers van de Cel voor Financiële Informatieverwerking nagaan hoe eventueel een grotere proactiviteit kan worden bewerkstelligd bij de diverse onderdelen van de economische beroepen, anderzijds.

Norm van 4 februari 2011 inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen, vervat in het artikel 30 van de wet van 22 juli 1953, heeft deze norm, goedgekeurd door de Raad van het IBR op 4 februari 2011, het voorwerp uitgemaakt van een goedkeuring door de instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht belast met de normatieve aspecten, met name door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 16 februari 2011 en door de federale Minister, bevoegd voor Economie, op 22 april 2011.

Een bericht betreffende de goedkeuring van deze norm is bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 29 april 2011 (2de editie).

Deze norm is in werking getreden op de datum van de bekendmaking van het bericht in het Belgisch Staatsblad.

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren,

Overwegende dat de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme (hierna "de wet van 11 januari 1993"), en inzonderheid het artikel 38 zoals gewijzigd door de wet van 18 januari 2010, oplegt aan het Instituut van de Bedrijfsrevisoren om bij reglement de toepassingsmodaliteiten van Hoofdstuk II van de wet van 11 januari 1993 te bepalen;

Overwegende dat de vereisten die uit de wet van 11 januari 1993 voortvloeien dezelfde zijn voor de economische beroepen, het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten en het Instituut van Accountants en Belastingconsulenten, en de drie Instituten gekozen hebben voor een homogene toepassing van hoofdstuk II van de wet van 11 januari 1993 door middel van een gemeenschappelijk reglement;

Overwegende dat dit reglement geen betrekking heeft op de meldingsplicht zoals voorzien in artikelen 26 en 28 van de wet van 11 januari 1993, dat voor deze bepalingen kan worden verwezen naar de toelichtingnota's van de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI) te raadplegen op de website (www.ctif-cfi.be);

Overwegende dat het artikel 38 van de wet van 11 januari 1993 niet bepaalt welke vorm het aldaar voorgeschreven reglement dient aan te nemen, maar dat er uit blijkt dat de bepalingen van dit reglement een bindend karakter moeten bezitten;

Overwegende dat de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht in artikel 30, § 3 voorschrijft dat de normen bindend zijn voor de bedrijfsrevisoren;

Overwegende dat deze norm is gebaseerd op het gemeenschappelijk reglement tot stand gekomen in overleg met de drie Instituten;

Overwegende dat het artikel 39 van de wet van 11 januari 1993 oplegt dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren doeltreffende mechanismen vastlegt inzake de controle van de naleving door de bedrijfsrevisoren van de verplichtingen bedoeld in Hoofdstuk II van de wet van 11 januari 1993 en de meldingsplicht alsook deze opgelegd door koninklijke besluiten, reglementen of andere uitvoeringsmaatregelen van de wet;

Overwegende dat de Raad heeft beslist dat deze controle zou worden geïntegreerd in de kwaliteitscontrole bedoeld in artikel 33, § 1 van de wet van 22 juli 1953 met ingang van de in 2011 uitgevoerde controles;

Overwegend dat de huidige norm toepassing vindt zonder afbreuk te doen aan de wetgeving inzake het anti-witwassen, in het bijzonder op het niveau van de identificatie van de cliënt.

Heeft de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 4 februari 2011 de hiernavolgende norm aangenomen. Deze werd op 16 februari 2011 door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op 22 april 2011 door de Minister die bevoegd is voor Economie, goedgekeurd. Deze goedkeuring heeft het voorwerp uitgemaakt van een bericht van de Minister die bevoegd is voor Economie gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 29 april 2011 (2de editie).

1. Definities

1.1. Voor de toepassing van deze norm wordt verstaan onder:

1° "de wet": de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme;

2° "witwassen van geld": zoals bedoeld in art. 5 § 1 van de wet;

3° "financiering van terrorisme": zoals bedoeld in art. 5 § 2 van de wet;

4° "illegale herkomst": wanneer geld of activa voortkomen uit omstandigheden bedoeld in art. 5 § 3 van de wet;

5° "beroepsbeoefenaar": een natuurlijke persoon, een rechtspersoon of een andere entiteit die ressorteert onder één van de categorieën opgesomd in artikel 3, 3° van de wet;

6° "zakenrelatie": een zakenrelatie zoals bedoeld in artikel 7, § 1, eerste lid, 1°, van de wet;

7° "occasionele verrichting": een verrichting als bedoeld in artikel 7, § 1, eerste lid, 2°, van de wet;

8° "uiteindelijke begunstigde": een persoon zoals bedoeld in artikel 8 van de wet, voor wie de cliënt een zakenrelatie wenst aan te knopen of een verrichting wenst uit te voeren;

9° "derde zaakaanbrenger": een persoon als bedoeld in artikel 10, § 1, 1° of 2°, van de wet;

10° "trust": een trust die is opgericht ingevolge de duidelijk geformuleerde, doorgaans op schrift gestelde ("express trust") wilsuiting van zijn oprichter(s), met uitzondering van een trust die ingevolge de wet is opgericht zonder uitdrukkelijke wilsuiting van een oprichter;

11° "atypische verrichting": een verrichting die uit zijn aard, door de omstandigheden die haar omringen, door de hoedanigheid van de betrokken personen, door haar ongebruikelijk karakter tegenover de activiteiten van de cliënt, of omdat zij niet lijkt te stroken met de kennis die de beroepsbeoefenaar heeft van zijn cliënt, diens beroepswerkzaamheden en risicoprofiel, en, zo nodig, van de herkomst van het geld, bijzonder vatbaar is voor het witwassen van geld of voor de financiering van terrorisme in de zin van artikel 14, § 1, tweede lid, van de wet;

12° "politiek prominente personen": een persoon als bedoeld in artikel 12 § 3 van de wet;

13° "lasthebber": persoon zoals bedoeld in artikel 7 § 2 van de wet.

2. Toepassingsgebied ratione personae

2.1. De bepalingen van deze norm zijn van toepassing op de beroepsbeoefenaars en personen als bedoeld in artikel 3, 3° van de wet, de natuurlijke personen of entiteiten die in België activiteiten uitoefenen en geregistreerd zijn in de hoedanigheid van bedrijfsrevisor in het openbaar register van het IBR.

3. Algemene beginselen inzake het aanknopen van een zakenrelatie en het klantenonderzoek

3.1. De beroepsbeoefenaars knopen geen zakenrelatie aan met hun cliënten en voeren geen occasionele verrichtingen uit waarvoor die cliënten een beroep op hen doen, zolang zij geen waakzaamheidsplichten hebben verricht conform de artikelen 7 en 8 van de wet en de bepalingen van deze norm.

In afwijking van het eerste lid kunnen de beroepsbeoefenaars, in uitzonderlijke omstandigheden, die limitatief worden opgesomd in hun interne procedures en die het noodzakelijk maken dat de uitoefening van de werkzaamheden niet wordt onderbroken, de identiteit van de bij een zakenrelatie betrokken personen verifiëren tijdens het aangaan van de zakenrelatie, als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- de zakenrelatie houdt een laag risico van witwassen van geld of terrorismefinanciering in, gelet op de aard van de relatie en de hoedanigheid van de betrokken personen;

- de identiteit van de betrokken personen wordt, conform de artikelen 7 en 8 van de wet en de bepalingen van deze norm, zo snel mogelijk na het eerste contact met de cliënt geverifieerd,
- de activiteiten verricht en verbandhoudend met de cliënt, maken het voorwerp uit van een verhoogde waakzaamheid tot op het moment waarop de identiteit van alle betrokken personen is geverifieerd, waarbij voor elke vastgestelde anomalie, inclusief de onmogelijkheid om de identiteit van de bij de zakenrelatie betrokken personen zo snel mogelijk te verifiëren, een schriftelijk intern verslag wordt opgesteld als bedoeld in artikel 14, § 2, van de wet.

4. Klantenonderzoek: Identificatie – verificatie

4.1. Een beroepsbeoefenaar en een cliënt knopen een zakenrelatie aan in de zin van artikel 7, § 1, eerste lid, 1°, van de wet:

- wanneer de beroepsbeoefenaar en de cliënt een contract afsluiten ter uitvoering waarvan gedurende een bepaalde of onbepaalde termijn verschillende opeenvolgende prestaties en/of verrichtingen zullen uitgevoerd worden of waardoor een aantal voortdurende verbintenissen ontstaan.
- of, wanneer een cliënt, zonder een zoals hiervoor bedoeld contract af te sluiten, zich geregeld en herhaaldelijk tot eenzelfde beroepsbeoefenaar wendt voor het uitvoeren van opeenvolgende prestaties en/of verrichtingen.

Onder verrichting zoals bedoeld in artikel 7, § 1, 2°, a, van de wet moet ook begrepen worden elke verrichting waarvan het waarschijnlijk is dat het bedrag 10.000 euro of meer is, ongeacht of deze wordt uitgevoerd in één of meerdere verrichtingen waartussen een verband lijkt te bestaan.

4.2. Krachtens artikel 7, § 1, eerste lid, 4°, van de wet dient een cliënt overigens te worden geïdentificeerd:

1° indien na zijn identificatie met het oog op het aanknopen van een zakenrelatie er redenen zichtbaar worden om aan te nemen dat de daarbij door hem verstrekte identificatiegegevens, onjuist of vals zijn;

2° indien wordt betwijfeld of de persoon die een verrichting wenst uit te voeren in het kader van een voorheen aangegane zakenrelatie, wel degelijk de in dit kader geïdentificeerde cliënt of zijn gemachtigde en geïdentificeerde lasthebber is.

4.3. Indien de cliënt een natuurlijk persoon is, moet zijn identiteit, in het geval van face-to-face-identificatie, conform artikel 7, § 1, van de wet worden geverifieerd aan de hand van zijn identiteitskaart. Indien de cliënt een natuurlijk persoon is met woonplaats in het buitenland, kan zijn identiteit ook worden geverifieerd aan de hand van zijn paspoort.

De identiteit van in België gevestigde personen met buitenlandse nationaliteit die niet over hun door de Belgische autoriteiten uitgereikte identiteitskaart beschikken omwille van hun wettelijk statuut op het Belgisch grondgebied, mag worden geverifieerd aan de hand van een geldig bewijs van inschrijving in het vreemdelingenregister of, als zij omwille van hun statuut niet over een dergelijk bewijs beschikken, aan de hand van een geldig, door de Belgische openbare overheden uitgereikt document.

4.4. Indien de cliënt een natuurlijk persoon is, moet zijn identiteit, bij zijn identificatie op afstand, conform artikel 7, § 1, van de wet worden geverifieerd aan de hand van:

1° hetzij zijn elektronische identiteitskaart;

2° hetzij een gekwalificeerd certificaat in de zin van de wet van 9 juli 2001 houdende vaststelling van bepaalde regels in verband met het juridisch kader voor elektronische handtekeningen en certificatiediensten en in de zin van Richtlijn 1999/93/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 december 1999 betreffende een gemeenschappelijk kader voor elektronische handtekeningen, voor zover:

a) dat gekwalificeerd certificaat is uitgereikt:

- door een certificatiedienstverlener die in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte is gevestigd

en die is geaccrediteerd conform de bepalingen van de Europese richtlijn betreffende de elektronische handtekeningen, of,

- door een andere certificatiedienstverlener die in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte is gevestigd en waarvan het betrokken organisme vooraf heeft beslist om de certificaten als bewijsstuk te aanvaarden na een voorafgaand en gedocumenteerd onderzoek naar zijn reputatie en certificatieprocedures, of,
- door een andere certificatiedienstverlener die in een derde land is gevestigd, die voldoet aan de voorwaarden van artikel 16, § 2 van voornoemde wet van 9 juli 2001, en waarvan het betrokken organisme vooraf heeft beslist om de certificaten als bewijsstuk te aanvaarden na een voorafgaand en gedocumenteerd onderzoek naar zijn reputatie en certificatieprocedures;

b) de procedure voor het uitreiken van dit gekwalificeerd identiteitscertificaat een face-to-face-identificatie van de cliënt inhoudt door de certificatiedienstverlener zelf of, conform de door hem uitgewerkte procedures, door de door hem daartoe gemachtigde personen;

c) dat gekwalificeerd certificaat niet onder een schuilnaam is uitgereikt;

d) de entiteit onmiddellijk, systematisch en automatisch verifieert of het voorgelegde certificaat niet is verlopen en niet is herroepen door de certificatiedienstverlener die het heeft uitgereikt;

Indien de identiteit van de cliënt niet wordt geverifieerd conform paragrafen 4.3. en 4.4. van de huidige norm, kan die verificatie worden uitgevoerd aan de hand van een kopie van een bewijsstuk dat de cliënt aan de beroepsbeoefenaar heeft bezorgd, voor zover dat bewijsstuk pertinent en geloofwaardig is, die identificatie geschiedt met het oog op het aanknopen van een zakenrelatie en voor zover noch de cliënt, noch de zakenrelatie een specifiek risico van witwassen van geld of terrorismefinanciering inhoudt.

4.5. Indien de cliënt een rechtspersoon naar Belgisch recht is, moet zijn identiteit, bij zijn identificatie, conform artikel 7, § 1 van de wet aan de hand van de volgende bewijsstukken worden geverifieerd:

1° de recentste versie van de gecoördineerde statuten of de geactualiseerde statuten van de rechtspersoon-cliënt die ter griffie van de rechtbank van koophandel zijn neergelegd of in de bijlagen tot het *Belgisch Staatsblad* zijn gepubliceerd;

2° de lijst van de bestuurders van de rechtspersoon-cliënt en de bekendmaking van hun benoeming in het *Belgisch Staatsblad*, of enig ander bewijsstuk aan de hand waarvan hun hoedanigheid van bestuurder kan worden bewezen, zoals elke publicatie in het *Belgisch Staatsblad* waarin die personen als bestuurders worden vermeld, of de bij de Nationale Bank van België neergelegde jaarrekening;

3° de recentste publicatie van de vertegenwoordigingsbevoegdheden van de rechtspersoon-cliënt in het *Belgisch Staatsblad*.

4.6. Indien de cliënt een rechtspersoon naar buitenlands recht is, moet zijn identiteit, bij zijn identificatie, conform artikel 7, § 1, van de wet worden geverifieerd aan de hand van gelijkwaardige bewijsstukken als vermeld in paragraaf 4.5. van de huidige norm en die, indien dat nodig is voor de beroepsbeoefenaar, in één van de landstalen of in het Engels zijn vertaald.

4.7. Indien de identiteit van de cliënt niet wordt geverifieerd conform paragrafen 4.5. en 4.6. van de huidige norm , kan die verificatie worden uitgevoerd aan de hand van een kopie van een bewijsstuk dat de cliënt aan de beroepsbeoefenaar heeft bezorgd, voor zover dat bewijsstuk pertinent en geloofwaardig is, die identificatie geschiedt met het oog op het aanknopen van een zakenrelatie en voor zover noch de cliënt, noch de zakenrelatie een specifiek risico van witwassen van geld of terrorismefinanciering inhoudt.

4.8. Indien de cliënt een trust, een feitelijke vereniging, een fiducie of enige andere juridische structuur zonder rechtspersoonlijkheid is, neemt de beroepsbeoefenaar voor zijn identificatie kennis van het bestaan, de aard, het doel en de wijze van beheer en vertegenwoordiging van de betrokken juridische structuur. Vervolgens verifieert zij die informatie aan de hand van alle documenten die daartoe als bewijs kunnen dienen en maakt zij daarvan een kopie.

Deze identificatie impliceert kennisname en verificatie van de lijst van personen die gemachtigd zijn om het beheer van deze cliënten waar te nemen, aan de hand van een document dat daartoe als bewijs kan dienen.

4.9. Indien de cliënt een onverdeeldheid is, moet de bij artikel 7, § 1, van de wet voorgeschreven identificatie en identiteitsverificatie worden uitgevoerd voor elke onverdeelde eigenaar. Bij splitsing van rechten moet de identificatie van de cliënt en de identificatieverificatie van de cliënt worden uitgevoerd ongeacht of hij vruchtgebruiker, erfpachter of opstalhouder is.

4.10. Met het oog op de identificatie van het voorwerp en de geplande aard van de zakenrelatie, neemt de beroepsbeoefenaar kennis van en registreert hij het type verrichtingen waarvoor de cliënt een beroep op hem doet, alsook alle relevante informatie die inzicht kan verschaffen in de doelstelling die de cliënt nastreeft met het aanknopen van de zakenrelatie.

4.11. Bij de identificatie van een in artikel 7, § 1, eerste lid, 1° en 2°, van de wet bedoelde cliënt verzamelt en registreert de beroepsbeoefenaar alle vereiste gegevens voor de implementatie van het cliëntacceptatiebeleid conform titel 8 van de huidige norm en voor de uitoefening van de waakzaamheidsplicht conform titel 9 van de huidige norm.

4.12. De paragrafen 4.3. tot 4.7. van de huidige norm zijn van toepassing op de identiteitsverificatie van de lasthebbers van de cliënten conform artikel 7, § 2, van de wet.

4.13. De lasthebbers die voor rekening van de cliënt optreden tijdens het aanknopen van de zakenrelatie, zoals bedoeld in artikel 7, § 2 van de wet, zijn de persoon of de personen die de opdrachtbrief ondertekenen, of bij gebreke van een opdrachtbrief, het lid van het bestuursorgaan belast met het dagelijks bestuur, of bij gebreke daarvan, alle leden van het bestuursorgaan.

4.14. Indien de lasthebber waarvan de identiteitsverificatie moet gebeuren en moet worden geverifieerd in toepassing van paragraaf 4.12 van de huidige norm van artikel 7, § 2 van de wet, geen natuurlijke persoon is, worden de vaststelling en de identiteitsverificatie uitgevoerd onder de toepassing van de paragrafen 4.5. tot en met 4.8. van deze norm.

4.15. De beroepsbeoefenaar dient bovendien kennis te nemen van de vertegenwoordigingsbevoegdheden toegekend aan de persoon bedoeld in paragrafen 4.12 tot 4.14 van de huidige norm en deze gegevens te verifiëren.

5. Identificatie en verificatie van de identiteit van de uiteindelijke begunstigden

5.1. De interne procedures van de beroepsbeoefenaar bepalen welke maatregelen moeten worden genomen om de identiteit van de uiteindelijke begunstigden vast te stellen en deze te verifiëren conform artikel 8, § 1, vierde lid, van de wet.

De verificatie van de identiteit van de uiteindelijke begunstigden gebeurt in functie van het risico van witwassen van geld of terrorismefinanciering dat is verbonden aan het profiel van de cliënt en aan de aard van de door de cliënt gewenste zakenrelatie of verrichting.

Indien de identiteit van de uiteindelijke begunstigden niet redelijkerwijs kan worden geverifieerd met toepassing van de conform het vorige lid gedefinieerde maatregelen, verantwoordt de beroepsbeoefenaar schriftelijk welke maatregelen hij daartoe effectief heeft genomen, en bewaart hij die verantwoording in het identificatiedossier van de cliënt. Bij de toepassing van zijn cliëntacceptatiebeleid als bedoeld in titel 8 van de huidige norm houdt de be-

roepsbeoefenaar rekening met het feit dat de identiteit van de uiteindelijke begunstigden niet kon worden geverifieerd. Hij weigert een zakenrelatie aan te knopen of een door de cliënt gewenste verrichting uit te voeren als het risico van witwassen van geld of terrorismefinanciering betekenisvol toeneemt als gevolg van het feit dat de identiteit van de uiteindelijke begunstigden niet kon worden geverifieerd.

5.2. Indien de cliënt een handelsvennootschap of een vennootschap met handelsvorm is, dient onder "natuurlijke persoon of personen die op een andere wijze de controle hebben over het bestuur van de vennootschap" in de zin van artikel 8, § 1, derde lid, 1°, b), van de wet te worden verstaan, de in de artikelen 5 tot 9 van het Wetboek van vennootschappen bedoelde natuurlijke personen die, zonder meer dan 25% van de aandelen of de stemrechten te bezitten of te controleren, rechtstreeks of onrechtstreeks de feitelijke controle over de vennootschap uitoefenen.

5.3. Indien de cliënt een rechtspersoon is, maar geen handelsvennootschap of vennootschap met handelsvorm als bedoeld in paragraaf 5.2. van deze norm, dient onder "natuurlijke personen of personen die de controle hebben over 25% of meer van het vermogen van de rechtspersoon" (zoals bedoeld in artikel 8, § 1, derde lid, 2°, c), van de wet) te worden verstaan, zij die zonder bevoegd te zijn om de cliënt te vertegenwoordigen in zijn relaties met de beroepsbeoefenaar, een mandaat waarnemen in zijn bestuursorgaan.

5.4. Indien de cliënt een feitelijke vereniging of enige andere juridische structuur zonder rechtspersoonlijkheid is, zoals een trust of een fiducie, dienen onder "natuurlijke persoon of personen die de controle hebben over 25% of meer van het vermogen van de juridische constructie" (zoals bedoeld in artikel 8, § 1, derde lid, 2°, c), van de wet), onder meer de personen te worden verstaan die de macht hebben om een aanzienlijke invloed uit te oefenen op haar beheer, andere dan de in paragrafen 4.12 en 4.13 van deze norm bedoelde personen die bevoegd zijn om de feitelijke vereniging of juridische structuur bij de beroepsbeoefenaar te vertegenwoordigen.

5.5. Wanneer de beroepsbeoefenaar op grond van het onderzoek van de informatie die de cliënt hem over de identiteit van zijn uiteindelijke begunstigden heeft meegedeeld conform artikel 8, § 3, van de wet, kan concluderen dat die informatie pertinent en geloofwaardig is, gaat hij over tot de identiteitsverificatie van die uiteindelijke begunstigden conform paragraaf 5.1. van deze norm.

5.6. Als er redenen bestaan om te twijfelen aan de pertinentie of de geloofwaardigheid van de conform artikel 8, § 3, van de wet door de cliënt meegedeelde informatie, neemt de beroepsbeoefenaar alle andere in functie van het risico passende maatregelen om de uiteindelijke begunstigden van de cliënt te identificeren, alsook alle redelijke maatregelen om hun identiteit te verifiëren conform paragraaf 5.1. van deze norm.

De beroepsbeoefenaar weigert de zakenrelatie aan te knopen of de door de cliënt gewenste verrichting uit te voeren als hij redenen heeft om aan te nemen dat het gebrek aan pertinentie of geloofwaardigheid van de door de cliënt meegedeelde informatie ertoe strekt de identiteit van één of meer uiteindelijke begunstigden te verhullen. Bovendien bepaalt hij of een melding aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking moet worden verricht met toepassing van artikelen 26 tot en met 28 van de wet.

6. Tussenkomst van derden bij de identificatie van de cliënten en de uiteindelijke begunstigden

6.1. De beroepsbeoefenaar mag door een derde zaakaanbrenger die voldoet aan de voorwaarden van artikel 10, § 1, eerste lid, van de wet, zijn verplichtingen laten volbrengen om de identificatiegegevens en de overige gegevens in te zamelen, en die gegevens te actualiseren, conform de paragraaf 4.11 van deze norm.

De in artikel 10, §1, eerste lid van de wet en in de vorige paragraaf opgesomde verplichtingen laten volbrengen door een derde zaakaanbrenger, is echter enkel mogelijk als deze laatste persoonlijk de identificatie heeft gedaan en dit zonder zelf een beroep te doen op een andere derde zaakaanbrenger.

6.2. Opdat een derde zaakaanbrenger conform artikel 10, § 1, van de wet een tussenkomst zou mogen verrichten, dient aan de volgende voorwaarden te zijn voldaan:

1° de beroepsbeoefenaar moet vooraf verifiëren of de derde zaakaanbrenger voldoet aan de voorwaarden van artikel 10, § 1, eerste lid, van de wet, en moet de documenten bewaren waarop zij zich hiervoor heeft gebaseerd;

2° de derde zaakaanbrenger moet de beroepsbeoefenaar de wettelijk vereiste identificatiegegevens bezorgen, alsook moet hij er zich schriftelijk toe verbinden om de beroepsbeoefenaar, op zijn verzoek, onverwijld een kopie te bezorgen van de documenten aan de hand waarvan hij hun identiteit heeft geverifieerd.

6.3. Met toepassing van artikel 10, § 1, vierde lid, van de wet, moet een beroepsbeoefenaar die een beroep doet op een derde zaakaanbrenger, zich er zelf van vergewissen dat deze de identificatie en de identiteitsverificatie van de geïntroduceerde cliënt en van zijn lasthebbers en zijn uiteindelijke begunstigden heeft uitgevoerd, conform de voor hem geldende wetgeving. Indien nodig, gaat hij zelf over tot een aanvullende of zelfs volledig nieuwe identificatie en identiteitsverificatie van de geïntroduceerde cliënt, zijn lasthebbers of zijn uiteindelijke begunstigden conform de bepalingen van de wet en van deze norm.

7. Gegevensbewaring

7.1. In toepassing van artikel 38, § 2, tweede lid, van de wet, mag de beroepsbeoefenaar, in plaats van een kopie te maken en te bewaren van de bewijsstukken aan de hand waarvan hij de identiteit van de cliënt en, in voorkomend geval, van zijn lasthebbers en uiteindelijke begunstigden heeft geverifieerd, de referentie van die bewijsstukken noteren en bewaren.

De aard van die referenties en de wijze waarop zij in bewaring zijn genomen, moeten de beroepsbeoefenaar met zekerheid in staat stellen om die bewijsstukken, op vraag van de bevoegde autoriteiten, onmiddellijk voor te leggen tijdens de in artikel 13 van de wet vastgestelde termijn met betrekking tot de bewaring van gegevens, zonder dat die bewijsstukken ondertussen konden worden gewijzigd.

De beroepsbeoefenaar die overweegt om van deze mogelijkheid gebruik te maken, moet vooraf in zijn cliëntacceptatie procedures verduidelijken van welke categorieën van bewijsstukken de referenties mogen worden geregistreerd en bewaard ter vervanging van een kopie, alsook hoe de betrokken bewijsstukken kunnen worden opgehaald zodat zij, conform het eerste lid, op verzoek kunnen worden voorgelegd.

8. Clientacceptatiebeleid

8.1. De beroepsbeoefenaar dient een aan zijn activiteiten aangepast cliëntacceptatie- en opvolgingsbeleid uit te stippelen en ten uitvoer te leggen dat hem in staat stelt om, bij het aanknopen van een zakenrelatie met cliënten of het verrichten van diensten voor cliënten, een voorafgaand onderzoek te verrichten naar de risico's op witwassen van geld of financiering van terrorisme verbonden aan het profiel van de cliënt en aan de aard van de zakenrelatie, of de gewenste verrichting.

In toepassing van zijn cliëntacceptatiebeleid dient de beroepsbeoefenaar zijn cliënten onder te verdelen in verschillende risicocategorieën waaraan vereisten van verschillende niveaus zijn gekoppeld. Deze categorieën worden gedefinieerd op basis van objectieve risicocriteria die onderling coherent gecombineerd zijn, om zo een passende risicoschaal te kunnen definiëren. In het bijzonder houdt deze risicoschaal ten volle rekening met:

- situaties met een verhoogd risico op witwassen van geld of terrorismefinanciering die worden gedefinieerd in artikel 12, §§ 2 en 3, van de wet en paragraaf 9.1. van deze norm, en
- in voorkomend geval specifiek door de beroepsbeoefenaar gedefinieerde risicocriteria wat hem betreft, waarbij met name rekening wordt gehouden met de kenmerken van de door hem aangeboden diensten en van de cliënten tot wie hij zich richt.

Het cliëntacceptatiebeleid kan ook rekening houden met situaties met een laag risico op witwassen van geld of terrorismefinanciering zoals deze die worden gedefinieerd in artikel 11, §§ 1 en 2, van de wet.

8.2. Het cliëntacceptatiebeleid van de beroepsbeoefenaar voorziet dat cliënten die mogelijk een specifiek risico vormen, pas als cliënt worden aanvaard na een grondig onderzoek en nadat ter zake een beslissing is genomen overeenkomstig de interne procedureregels bedoeld in artikel 16, §1 van de wet. Onder voornoemde cliënten ressorteren onder meer diegene:

- die gevestigd zijn of hun woonplaats hebben in een land of een gebied dat door de Financiële Actiegroep wordt gekwalificeerd als een land of een gebied dat niet aan de witwasbestrijding meewerkt, of ten aanzien waarvan de Financiële Actiegroep) tegenmaatregelen of een verhoogde waakzaamheid aanbeveelt;
- die natuurlijke personen zijn die op afstand zijn geïdentificeerd aan de hand van een kopie van een bewijsstuk of
- van wie de uiteindelijke begunstigden personen zijn van wie de identiteit niet kon worden geverifieerd, en/of van wie de geboorteplaats en -datum niet kon worden geïdentificeerd, en/of in verband met wie geen pertinente informatie kon worden verzameld over hun adres.

9. Bepalingen aangaande op afstand geïdentificeerde cliënten

9.1. Onverminderd de bepalingen van paragraaf 4.4. en van titel 10 van deze norm, stelt de beroepsbeoefenaar die een zakenrelatie aanknoopt met of occasionele prestaties of verrichtingen uitvoert voor natuurlijke personen-cliënten die hij op afstand heeft geïdentificeerd, procedures vast met toepassing van artikel 12, § 2, van de wet:

- die verbieden dat een zakenrelatie wordt aangeknoopt met of een occasionele prestatie of verrichting wordt uitgevoerd voor een op afstand geïdentificeerde client, in geval er redenen bestaan om aan te nemen dat de cliënt een face-to-face contact probeert te vermijden om zijn ware identiteit gemakkelijker te kunnen verhullen, of dat hij voornemens is verrichtingen uit te voeren die verband houden met het witwassen van geld of de financiering van terrorisme;
- die, in functie van het risico, specifieke aanvullende maatregelen opleggen om de identificatiegegevens, verkregen aan de hand van het in paragraaf 4.4. van deze norm, bedoelde bewijsstuk, te kunnen staven;
- die, in functie van het risico, de verplichting opleggen om de identiteit van de cliënten die werden geïdentificeerd aan de hand van een bewijsstuk als bedoeld in paragraaf 4.4., tweede lid van deze norm, binnen een redelijke termijn te controleren aan de hand van een ander bewijsstuk als bedoeld in paragraaf 4.3. of 4.4., eerste lid van deze norm.

10. Klantenonderzoek bij zakenrelaties en occasionele verrichtingen

10.1. De beroepsbeoefenaar stelt schriftelijk criteria op die hem en, in voorkomend geval, zijn aangestelden in staat moeten stellen om atypische verrichtingen op te sporen, waaraan hij specifieke aandacht moet besteden en waarover hij het schriftelijk verslag zoals bedoeld in artikel 14, § 2, van de wet moet opstellen.

Bij het in artikel 14, § 1, tweede lid, van de wet bedoelde onderzoek van de verrichtingen en feiten, wordt in het bijzonder aandacht besteed aan de kennelijke economische grondslag en legitimiteit van die verrichtingen en feiten.

10.2. De beroepsbeoefenaar wendt de nodige middelen aan en werkt passende procedures uit om, in voorkomend geval onder de verantwoordelijkheid van de in artikel 18, tweede lid, van de wet bedoelde verantwoordelijke, met toepassing van de wet, zo snel mogelijk over te gaan tot de analyse van de in artikel 14, § 2, van de wet bedoelde schriftelijke verslagen die hem conform paragraaf 10.1. van deze norm worden overgelegd, en te bepalen of die verrichtingen of feiten ter kennis moeten worden gebracht van de Cel voor Financiële Informatieverwerking conform de artikelen 26, 27 en 28 van de wet.

De analyse van het schriftelijke verslag en de beslissing waartoe die analyse heeft geleid met toepassing van de artikelen 26, 27 en 28 van de wet, worden bewaard op de in artikel 15, tweede lid, van de wet bedoelde wijze.

10.3. Als een beroepsbeoefenaar conform de artikelen 26, 27 of 28 van de wet aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking informatie kenbaar maakt ingevolge de vaststelling van feiten waarvan hij weet of vermoedt dat ze verband houden met het witwassen van geld of met de financiering van terrorisme, verhoogt hij de waakzaamheid in zijn zakenrelatie met de personen op wie de gemelde inlichtingen betrekking hebben.

Deze verhoogde waakzaamheid dient te worden aangehouden zolang dit, afhankelijk van de omstandigheden, nodig is ofwel om zich ervan te vergewissen dat het verdachte feit louter een alleenstaand feit was, ofwel om eventuele nieuwe verdachte feiten vast te stellen.

In dat geval onderzoekt de beroepsbeoefenaar inzonderheid, conform artikel 14 van de wet, bijzonder aandachtig elke verrichting van, of elk feit betreffende de cliënt dat ertoe zou kunnen bijdragen de plaats te verhullen waar de gelden, waarvan vermoed wordt dat ze een illegale herkomst hebben, zich bevinden. In voorkomend geval verricht de beroepsbeoefenaar een nieuwe melding aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking conform de artikelen 26, 27 of 28 van de wet.

11. Aanwijzing en rol van de verantwoordelijke in toepassing van de wet

11.1. Het bedrijfsrevisorenkantoor waar minstens 10 beroepsbeoefenaars die een activiteit uitoefenen, of die een participatie hebben en/of lid zijn van het bestuursorgaan moeten, in toepassing van artikel 18, tweede lid van de wet, één of meer verantwoordelijke(n) aanduiden voor de toepassing van de wet binnen het kantoor.

Voor de toepassing van deze paragraaf, de beroepsbeoefenaar is elke natuurlijke persoon zoals bedoeld in artikelen 3,3° en 4° van de wet.

Wanneer de beroepsbeoefenaar aan deze criteria niet beantwoordt, vervult hij zelf de rol van verantwoordelijke voor de toepassing van de wet.

11.2. De beroepsbeoefenaar die niet voldoet aan de kwantitatieve drempel zoals vermeld in paragraaf 11.1 van de huidige norm kan één of meer verantwoordelijke(n), voor de toepassing van de wet aanstellen.

Deze beroepsbeoefenaars zal periodiek onderzoeken of de aanstelling van één of meer verantwoordelijke(n) voor de toepassing van de wet al dan niet verantwoord is in het licht van de grootte van het bedrijfsrevisorenkantoor waarbinnen hij zijn activiteiten uitoefent.

11.3. Bij aanstelling van deze verantwoordelijke dient de beroepsbeoefenaar zich ervan te vergewissen dat die persoon de passende professionele betrouwbaarheid bezit die nodig is om die functie integer te kunnen vervullen.

De conform § 1 aangewezen verantwoordelijke of verantwoordelijken moeten beschikken over de nodige kennis van het Belgische wettelijke en reglementaire kader tot voorkoming van het witwassen van geld en financiering van terrorisme en beschikbaar zijn om zijn functie effectief en autonoom te kunnen uitoefenen.

11.4. De verantwoordelijke of verantwoordelijken voor de toepassing van de wet, zien er op een algemene wijze op toe dat de beroepsbeoefenaar al de verplichtingen nakomt op het vlak van de voorkoming van witwassen van geld en financiering van terrorisme, en waken er meer in het bijzonder over dat de beroepsbeoefenaar zorgt voor een ter zake passende administratieve organisatie en interne controleprocedures krachtens artikel 16 van de wet. Zij zijn bevoegd om alle ter zake nodige of nuttige maatregelen voor te stellen aan de effectieve leiding van de beroepsbeoefenaar, inclusief de vrijmaking van de vereiste middelen.

Zij werken inzonderheid een procedure uit, en passen die toe onder hun verantwoordelijkheid, voor de analyse van de schriftelijke verslagen die worden opge-

steld conform artikel 14, § 2, van de wet, en voor de informatieverstrekking aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking conform de artikelen 26, 27 en 28 van de wet.

Zij zien toe op de opleiding en de sensibilisering van het personeel conform artikel 17 van de wet en titel 12 van deze norm.

Zij zijn normaliter de bevoorrechte contactpersonen voor de controleoverheden zoals bedoeld in artikel 39 van de wet en voor de Cel voor Financiële Informatieverwerking met betrekking tot alle vragen over de voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

11.5. De verantwoordelijke of verantwoordelijken voor de toepassing van de wet stellen minstens eenmaal per jaar een activiteitenverslag op. Dit verslag moet met name meer bepaald toelaten om een oordeel te vormen over de administratieve organisatie, de interne controle, de inbreng van de diensten van de beroepsbeoefenaar, de voorkoming, de opleiding en sensibilisering zoals bedoeld in titel 12 van deze norm en de behandeling van de verslagen zoals bedoeld in artikel 14 § 2 van de wet.

De beroepsbeoefenaar moet de vijf recentste activiteitenverslagen ter beschikking houden van de controleoverheden en haar die onverwijld overmaken, als deze daarom verzoeken.

12. Opleiding en sensibilisering van het personeel

12.1. De in artikel 17 van de wet bedoelde verplichte opleiding en sensibilisering met betrekking tot de voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme geldt voor de personeelsleden van de beroepsbeoefenaar, die door de taken die zij verrichten voor de cliënten, of door de verrichtingen die zij uitvoeren, het risico lopen geconfronteerd te worden met pogingen tot witwassen van geld of financiering van terrorisme.

12.2. De opleiding en sensibilisering van en de geregelde informatieverstrekking aan de personeelsleden zijn er inzonderheid op gericht:

- hen te helpen de vereiste kennis te verwerven en de nodige kritische reflex te ontwikkelen om atypische verrichtingen of feiten vast te stellen;
- hen te helpen de nodige kennis van de procedures te verwerven om op passende wijze te reageren wanneer zij met dergelijke verrichtingen of feiten worden geconfronteerd.

13. Toezicht en Controle

13.1. Teneinde de controlerende overheden toe te laten de toepassing van de wet en deze norm te controleren is de beroepsbeoefenaar verplicht:

- in te gaan op elk verzoek om inlichtingen vanwege de bevoegde controleoverheid of diens afgevaardigde en dit binnen de in het verzoek gestelde termijn en vormen;
- in te gaan op elk verzoek tot organisatie van een controle in het kantoor of de kantoren van de beroepsbeoefenaar.

14. Inwerkingtreding en overgangsbepalingen

14.1. De huidige norm treedt in werking 10 dagen na de verschijning in het *Belgisch Staatsblad* van het advies die de goedkeuring inhoudt door de Minister die de Economie onder zijn bevoegdheden heeft, van deze norm zoals goedgekeurd door de raad van het betrokken Instituut en door de Hoge Raad voor de Economische beroepen.

SERVICE PUBLIC FEDERAL ECONOMIE, P.M.E., CLASSES MOYENNES ET ENERGIE

[C – 2011/11141]

22 AVRIL 2011. — Avis concernant l'approbation de la norme relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme

Conformément aux dispositions de l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée par arrêté royal du 30 avril 2007, un projet de norme relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme a été soumis pour approbation au Conseil supérieur des Professions économiques et au Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, après avoir fait l'objet d'une consultation publique.

Cette norme détermine pour les réviseurs d'entreprises les modalités d'application des obligations prévues au chapitre II de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme.

Cette norme relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme, adoptée le 4 février 2011 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, est approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions.
Bruxelles, le 22 avril 2011.

Le Ministre pour l'Entreprise,
V. VAN QUICKENBORNE

FEDERALE OVERHEIDSDIENST ECONOMIE, K.M.O., MIDDENSTAND EN ENERGIE

[C – 2010/11141]

22 APRIL 2011. — Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd bij het koninklijk besluit van 30 april 2007, werd een ontwerp van norm inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan de Minister voor Economie, na het onderwerp te hebben uitgemaakt van een publieke consultatie.

Deze norm bepaalt de modaliteiten voor de bedrijfsrevisoren inzake de toepassing van de verplichtingen voorzien in hoofdstuk II van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

Deze norm inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 8 oktober 2010, werd goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en door de Minister tot wiens bevoegdheid de Economie behoort.
Brussel, 22 april 2011.

De Minister voor Ondernemen,
V. VAN QUICKENBORNE

1.5.3. Opvolging van het begeleidingsplan in verband met de goedkeuring, in 2009, van een norm bedoeld om op termijn in België de "clarified ISA" in te voeren

Historiek van het dossier

Op datum van 17 juli 2008 had de Raad van het IBR aan de Hoge Raad een werkprogramma overgemaakt in verband met de normen en aanbevelingen van het IBR voor de komende jaren.

Dit werkprogramma verwoordde de uitdrukkelijke wens van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren om op termijn over te stappen naar de internationale auditnormen zoals die zijn vastgesteld door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (verkort IAASB), goedgekeurd door het internationaal orgaan *Public Interest Oversight Board* (verkort PIOB) en gepubliceerd door de *International Federation of Accountants* (verkort IFAC), met name de *International Standards on Auditing* (verkort ISA).

In 2008 heeft de Hoge Raad zich dan ook intensief bezig gehouden met het onderzoek en de analyse van het voorstel van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren om in de toekomst voor de controle van de (zowel geconsolideerde als statutaire) jaarrekening van alle ondernemingen waarvoor op grond van de Belgische regelgeving de wettelijke controleverplichting geldt, de *clarified* ISA te volgen.

In december 2008 had de Hoge Raad de wens te kennen gegeven dat de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren de raadsleden van het IBR zou wijzen op het belang van een passende communicatie met de leden van het instituut. In die optiek heeft de Hoge Raad het Instituut van de Bedrijfsrevisoren gevraagd om voor het beroep een studiedag of een forum te organiseren waarop voor de bedrijfsrevisoren de draagwijdte van het voorstel van het IBR en de gevolgen hiervan voor de beroepsbeoefenaars zouden worden toegelicht, alsook om onder de bedrijfsrevisoren een gedachtewisseling op gang te brengen in verband met de uitdagingen en verwachtingen naar aanleiding van de invoering van de *clarified* ISA. De Hoge Raad heeft tevens de aandacht gevestigd op het belang om nadien een publieke consultatie te organiseren, waarbij duidelijk zou worden aangegeven welke de doelstellingen van de Raad van het instituut zijn, wat de gevolgen zijn van deze invoering en welke middelen het beroep daartoe ter beschikking krijgt.

In februari 2009 heeft de Hoge Raad aan het Directoraat-generaal Interne markt en diensten gevraagd of het mogelijk was een duidelijk beeld te krijgen van de situatie in verband met het al dan niet effectieve gebruik van dergelijke internationale auditnormen in de diverse lidstaten van de Europese Unie. De Hoge Raad wenst de Europese Commissie te danken voor de kwaliteit van het werk dat de *sub-group ISA* van de *European Group of Auditor's Oversight Bodies* (verkort EGAOB) in de loop van 2009 heeft geleverd, ter voorbereiding van de publieke consultatie over de wenselijkheid (of niet) van een overstap naar de *clarified* ISA voor de wettelijke controles zoals bedoeld in de richtlijn 2006/43/EG.

Voor de organisatie van de publieke consultatie onder de bedrijfsrevisoren over het voorstel tot overschakeling naar de ISA-normen voor de wettelijke controle van jaarrekeningen in België, heeft de Hoge Raad in zijn brief van 6 februari 2009 aan de vertegenwoordigers van de Raad van het IBR voorgesteld zich te laten leiden door het document dat de Britse *Auditing Practices Board* (verkort APB) in oktober 2008 had opgesteld voor zijn publieke consultatie in verband met de overschakeling van de ISA-normen naar de *clarified* ISA-normen. Naar het oordeel van de Hoge Raad vormt dat consultatiedocument inderdaad een bijzonder nuttig pedagogisch instrument dat de geconsulteerden in staat stelt met kennis van zaken stelling te nemen.

Ingaand op de vraag van de Hoge Raad van december 2008, heeft de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 26 mei 2009 een forum van het revisoraat georganiseerd met als thema "*Modernisering van de controlenormen in België: de internationale auditnormen (ISA)?*", waarop de inzet en de gevolgen van de voorgenomen overschakeling naar de *clarified* ISA werden toegelicht. 's Namiddags waren er *workshops* waarin de bedrijfsrevisoren konden discussiëren over meer specifieke aspecten van de problematiek.

Voorts had de Hoge Raad op zijn vergadering van 29 mei 2009 ook de gelegenheid om te luisteren naar de vertegenwoordigers van een enquêtebureau, de vennootschap *Dedicated Research*. Dit bureau had in april 2009 van leden van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren de opdracht gekregen om bij de Belgische bedrijfsrevisoren die niet behoren tot de grote internationale structuren (dus buiten de *Big four* en BDO) een enquête te houden in verband met een aantal aspecten van het beroep van bedrijfsrevisor, waaronder de reactie van de beroepsbeoefenaars op een eventuele overstap naar de *clarified* ISA.

Bovendien heeft de Hoge Raad een onderzoek gewijd aan het besluitvormingsproces en de gevolgen van een overstap naar de (al dan niet *clarified*) ISA-normen in bepaalde lidstaten van de Europese Unie (meer bepaald in Oostenrijk, Nederland en Groot-Brittannië), maar ook in derde landen (Canada in het bijzonder), om zo een beter zicht te krijgen op alle aspecten in de aanloop naar en de afwikkeling van een effectieve beslissing om op termijn over te schakelen naar de *clarified* ISA.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft ook kennis genomen van het "*Statement*" van de internationale organisatie van effectencommissies *(International Organization of Securities Commissions*, verkort IOSCO) van 11 juni 2009 in verband met de ISA-normen en licht hieruit de drie volgende passages:

- *"IOSCO endorses the replacement of the previous ISAs with the new standards, noting the improvements that have resulted from clarifying the ISA requirements. IOSCO looks forward to continued progress in terms of the translation, education and other efforts by many to facilitate global audit practices as well as the continuous improvement of ISAs over time."*
- *"IOSCO believes that there is an important role to be played by a set of international auditing standards in contributing to global financial reporting and supporting investor confidence and decision making. Current events in the global capital markets underscore the importance of this support. With respect to ISAs, IOSCO notes that today many securities regulators accept audits performed in accordance with ISAs in their capital markets. As a result ISAs are able to play an important role in facilitating cross-border securities offerings and listings in those markets."*
- *"IOSCO encourages securities regulators to accept audits performed and reported in accordance with the clarified ISAs for cross-border offerings and listings, recognizing that the decision whether to do so will depend on a number of factors and circumstances in their jurisdiction. Further, IOSCO notes the potential role of the clarified ISAs for purely domestic offerings and listings and thus encourages securities regulators and relevant authorities to consider the clarified ISAs when setting auditing standards for national purposes, recognizing that factors at the national and regional level will be relevant to their considerations."*

Naar aanleiding van zijn vergadering van 19 juni 2009 wenste de Hoge Raad ook de heer Jacques Vandernoot te horen, die als bedrijfsrevisor door het IBR in het kader van het forum voor het revisoraat van 26 mei 2009 was belast met een vergelijkende presentatie over het huidige Belgische normenstelsel, enerzijds, en de *clarified* ISA, anderzijds. Na deze technische presentatie volgde voor de leden van de Hoge Raad een vruchtbare gedachtewisseling met de betrokken bedrijfsrevisor.

Op 6 juli 2009 startte de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren met een publieke consultatie over een ontwerpnorm in verband met de toepassing van de ISA-normen in België, overeenkomstig artikel 30, § 1, tweede lid van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor.

Daarenboven werd de Hoge Raad – die zich daarover heeft verheugd – op de hoogte gebracht van het in de mededeling van 27 juli 2009 aangekondigde initiatief van de Raad van het IBR tot oprichting van een "cel SP" (*sole practitioners*), verbonden aan de Commissie "SME/SMP" van het IBR, waarvan de eerste vergadering plaatshad op 14 september 2009.

Die mededeling stelt dat deze cel openstaat voor iedere belangstellende confrater en "*zou een bevoorrechte gedachten-uitwisselingsplaats moeten vormen tussen de vertegenwoordigers van de Raad* [van het IBR] *en de confraters die wensen bij te dragen tot de activiteiten van het Instituut door het behandelen van professionele vragen die specifiek verbonden zijn aan kleinere kantoren, zoals bij voorbeeld betreffende de diensten verleend door het Instituut en de organisatie van deze kantoren en de toepassing van de normen, in het kader van de internationale evoluties"*.

Deze publieke consultatie voor ons land liep parallel met een Europese consultatie (zie hierna onder hetzelfde punt).

De Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een ontwerpnorm over de toepassing van de ISA-normen in België, zoals die op 2 oktober 2009 is aangenomen door de Raad van het IBR, ter goedkeuring voorgelegd, met in bijlage de diverse reacties door het IBR ontvangen in het kader van de publieke consultatie.

Goedkeuring van de norm door de Hoge Raad

Alvorens over te gaan tot een eventuele goedkeuring van de voorgelegde ontwerpnorm, heeft de Hoge Raad een aantal initiatieven genomen (verplichting/mogelijkheid voorzien door artikel 30 van de voornoemde wet):

- raadpleging van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen over de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm (de briefwisseling tussen de Hoge Raad en de CBFA van 21 oktober 2009 en 17 november 2009 en het advies van de CBFA van 9 december 2009);
- hoorzitting met vertegenwoordigers van het IBR tijdens de vergadering van de Hoge Raad op 23 november 2009.

De Hoge Raad heeft de ontwerpnorm onderzocht die de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren hem ter goedkeuring had voorgelegd, samen met de diverse reacties die het IBR in het kader van de publieke consultatie had ontvangen. De Hoge Raad heeft kunnen vaststellen dat er geen enkele reactie was over de inhoud van de *clarified* ISA, wat betekent dat het doelpubliek van de consultatie geen enkel inhoudelijk probleem heeft gesignaleerd.

In verband met de praktische aspecten van een overschakeling van het nationale normenstelsel naar het internationale normenstelsel waren er daarentegen talrijke opmerkingen, meer bepaald vanwege bedrijfsrevisoren uit kleinere structuren of zelfs van alleenwerkende bedrijfsrevisoren. In essentie zijn het dus de gevolgen van een dergelijke beslissing die commentaar hebben uitgelokt, veeleer dan inhoudelijke problemen rond de voorschriften van de internationale auditnormen. Uit deze reacties blijkt dat er een vrees bestaat op twee belangrijke punten:

- riskeert deze beslissing niet te leiden tot een nog sterkere concentratie van de sector van de externe audit in België ?
- riskeert deze overschakeling naar de ISA-normen niet te leiden tot nog veel strengere eisen inzake kwaliteitscontrole, meer bepaald op het vlak van de controle op de opdrachten in de kleinste ondernemingen of zelfs in de verenigingssector?

Begin november 2009 heeft de Hoge Raad meegedeeld welke punten in de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm (gedateerd op 2 oktober 2009) nog problemen stelden:

- de opheffing van de inwerkingtreding in twee fases, terwijl in het kader van de publieke consultatie een tijdspanne van twee jaar werd voorgesteld, naargelang het gaat om controles uitgevoerd in beursgenoteerde vennootschappen, kredietinstellingen of verzekeringsondernemingen, dan wel om controles uitgevoerd in andere vennootschappen;
- het gebruik van een Engelstalige versie van de internationale auditnormen, wat strijdig is met de wetgeving inzake het gebruik van de landstalen;
- de onmogelijkheid om voor elke latere wijziging van de internationale auditnormen een blanco volmacht te geven;
- het belang om de nodige klaarheid te scheppen over het begeleidingsplan waarvan sprake in het begin van de norm.

De Raad van het IBR heeft zijn norm aangepast op de eerste drie punten die de Hoge Raad had aangehaald en heeft een nieuwe versie meegedeeld zoals die op 10 november 2009 was goedgekeurd.

In het kader van de hoorzitting met vertegenwoordigers van het IBR op 23 november 2009, heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een gedetailleerd begeleidingsplan geëist. Dit begeleidingsplan werd door de Raad van het IBR op 14 december 2009 goedgekeurd.

Aangezien alle wettelijke procedurevoorwaarden waren vervuld en gelet op de geboden waarborgen *in globo* (norm van 10 november 2009 en begeleidingsplan van 14 december 2009), heeft de Hoge Raad in zijn vergadering van 15 december 2009 beslist om de ontwerpnorm dd. 10 november 2009 goed te keuren, mits het IBR op geregelde tijdstippen zou informeren over de vordering van het begeleidingsprogramma, zodanig dat de Hoge Raad er zich zou kunnen van vergewissen dat de begeleidingsmaatregelen verlopen volgens het programma dat het IBR aan de Hoge Raad heeft meegedeeld.

Op datum van 23 december 2009 is een brief overgemaakt aan de heer Vincent Van Quickenborne, federale Minister bevoegd voor Economie, waarin hem de beslissing van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van 15 december 2009 tot goedkeuring van de ontwerpnorm ter kennis werd gebracht. Die brief gaat als bijlage 3 bij dit verslag.

Er werd ook een brief gericht aan de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren om hem in kennis te stellen van de beslissing van de Hoge Raad van 15 december 2009.

In verband met de vraag over de indirecte gevolgen van een verzwaring van de regels inzake kwaliteitscontrole, heeft de Hoge Raad op 18 januari 2010 een brief gericht aan de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren waarin zijn aandacht werd gevestigd op een document dat in december 2009 door de *Auditing Practices Board* werd gepubliceerd onder de titel "*Guidance on smaller entity audit documentation*".

Die tweede versie van de *practice note* 26 van het Britse APB leek de Hoge Raad inderdaad bijzonder interessant, omdat dit document een uiterst nuttige handleiding bevat in het kader van de voorbereiding van auditors op de kwaliteitscontrole met betrekking tot het documenteren van dossiers over de wettelijke controle van jaarrekeningen van kleinere entiteiten. Naar het oordeel van de Hoge Raad zou voor het documenteren van dergelijke dossiers, in functie van de aard van gecontroleerde entiteiten, op basis van dit type handleiding een soort "*scalability*" moeten kunnen worden ingevoerd.

Met zijn brief van 18 januari 2010 aan het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft de Hoge Raad dan ook gevraagd om een normatief document op te stellen waarin voor het documenteren van werkdossiers dit soort "*scalability*" wordt opgenomen. Voor wettelijke auditors in België zou dit volgens de Hoge Raad bijzonder nuttig zijn.

Goedkeuring door de federale Minister, bevoegd voor Economie

Op 1 april 2010 heeft de heer Vincent Van Quickenborne, federale Minister bevoegd voor Economie, zijn goedkeuring gegeven aan de op 15 december 2009 door de Hoge Raad goedgekeurde norm van 10 november 2009. Dit bericht inzake de goedkeuring is gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 16 april 2010; een *erratum* is verschenen in het *Belgisch Staatsblad* van 28 april 2010.

Zowel de norm als het bericht inzake de goedkeuring zijn integraal opgenomen in dit jaarverslag van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Overeenkomstig artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen deze norm, zodra die een definitief karakter had verkregen, ook op de website van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren geplaatst, op het volgende adres: http://www.oversight-audit-belgium.eu.

Europese consultatie over een eventuele overschakeling op termijn naar de clarified ISA

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft in 2009 geregeld deelgenomen aan de *plenum*vergaderingen van de EGAOB en de vergaderingen van zijn *sub-group ISA*. Eén van de centrale thema's op die vergaderingen (in het bijzonder die van de *sub-group ISA*) was het uittekenen van de denkpistes voor het Europese consultatiedocument in verband met de wenselijkheid (of niet) om op Europees vlak voor elke wettelijke controle van jaarrekeningen die onder de richtlijn 2006/43/EG valt, over te schakelen naar de *clarified* ISA.

In het kader van de vergaderingen van de *sub-group ISA* werd in 2009 herhaaldelijk een presentatie gegeven over de stand van zaken en de voornaamste resultaten van de twee studies die de Europese Commissie in 2008 had besteld om een beter zicht te krijgen op de implicaties van de problematiek rond de goedkeuring van de *clarified* ISA:

- het verslag van de Universiteit van Duisburg-Essen, dat afgesloten werd op 12 juni 2009, met als titel "*Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU*";
- het verslag van het *Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Center* (MARC), dat afgesloten werd op 20 juli 2009, met als titel "*Evaluation project of the differences between International Standards on Auditing (ISA) and the Standards of the US Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*".

Over een document in verband met de eventuele overschakeling in Europa naar de internationale ISA-normen liep vanaf 22 juni 2009 een publieke consultatie. Dit document bestond uit 10 vragen, bedoeld om een duidelijke structuur te brengen in het onderzoek van de diverse sleutelelementen in de gemeenschappelijke besluitvorming op het niveau van alle lidstaten van de Europese Unie. Deze vragen kunnen in drie categorieën worden opgesplitst:

– de aanvaardbaarheid (of niet) van de ISA-normen opgesteld door de IAASB[1] en de noodzaak om voor de Europese Commissie al dan niet de mogelijkheid te voorzien om die normen te kunnen wijzigen;

– commentaren in verband met de "kosten/baten-analyse" van de Duitse Universiteit van Duisburg-Essen, met het toepassingsgebied (wat gebeurt er met de norm ISQC 1) alsook met de noodzaak (of niet) van een grotere harmonisatie van de auditverslagen in de Europese Unie;

– bereidheid (of niet) om de ISA-normen op Europees vlak over te nemen en zo ja, draagwijdte en planning van een dergelijke invoering.

Aanvankelijk zou deze publieke consultatie tot 15 september 2009 lopen, maar zij werd verlengd tot en afgesloten op 15 oktober 2009.

In het kader van de laatste twee vergaderingen van de *sub-group ISA* van de EGAOB en de *plenum*vergadering van de EGAOB zelf, telkens in november 2009, kwamen verschillende thema's ter sprake uit de antwoorden die de Europese Commissie had ontvangen, alhoewel op dat tijdstip nog geen synthese voorhanden was.

Uit de synthese die het Directoraat-generaal Interne markt en diensten in maart 2010 publiceerde, blijkt dat de Europese Commissie op haar publieke consultatie in verband met de invoering van de ISA-normen, 89 reacties ontving, afkomstig van een zeer gevarieerd doelpubliek.

Uit de samenvatting die de synthese – zoals gepubliceerd door de Europese Commissie – voorafgaat, kan men zes hoofdlijnen afleiden:

- De overgrote meerderheid van de reacties spreekt zich uit ten gunste van een goedkeuring van de internationale ISA-normen in de Europese Unie. Een duidelijke meerderheid is te vinden voor een toepassing van de ISA-normen op de wettelijke controle van alle vennootschappen, ook de kleine ondernemingen waarvoor een audit verplicht is.

- Uit de reacties blijkt de overtuiging dat de ISA-normen internationaal op ruime schaal worden aanvaard. Eventuele wijzigingen van de Europese Commissie of van de lidstaten aan de ISA-normen zouden uiterst beperkt moeten blijven. De overgrote meerderheid van de reacties staat gunstig tegenover de invoering van toepassingsmodaliteiten en verklarende commentaren, die een bijzonder statuut mogen krijgen dat verschilt van "*best practices*".

- Een aantal reacties, meer bepaald van kleine en middelgrote auditkantoren (verkort KMA), laten een ongerustheid horen in verband met de kostprijs en de administratieve gevolgen van een invoering van de ISA-normen voor de audit van kleine en middelgrote ondernemingen (verkort KMO). In sommige reacties wordt de vraag gesteld of de ISA-normen naar evenredigheid zouden mogen worden toegepast, in functie van de grootte en complexiteit van de gecontroleerde entiteiten, terwijl andere reacties stellen dat de toepassing van deze normen gemakkelijk aan te passen is voor minder complexe controles.

- De meeste reacties zijn van oordeel dat de internationale norm inzake kwaliteitscontrole, gepubliceerd door IFAC - de ISQC 1 - bij het invoeringsproces moet worden betrokken. Talrijke reacties vragen de Commissie om een evenredige en soepele toepassing van de norm ISQC 1 op de KMA te overwegen of toe te staan dat de huidige, gelijkwaardige interne normen inzake kwaliteitscontrole verder zouden mogen worden toegepast in de lidstaten.

- De meeste reacties staan gunstig tegenover de invoering van de ISA-normen van de serie 700, die betrekking hebben op het verslag van de auditor. De lidstaten zouden hetzij het model van een auditverslag van de IAASB kunnen overnemen, hetzij in zekere mate hiervan afwijken. Auditverslagen zouden dus van de ene lidstaat van de Europese Unie tot de andere kunnen verschillen. De ISA 700 normen zouden echter een aantal gemeenschappelijke punten in de verslagen garanderen, onder andere qua structuur. De meeste reacties waren van oordeel dat in de verslagen van de auditors zou moeten worden vermeld dat zij in overeenstemming met de ISA-normen zijn opgesteld, aangezien noch de Commissie, noch de lidstaten die normen zouden dienen te wijzigen. Talrijke andere reacties vinden echter dat een verwijzing naar "de ISA-normen zoals goedgekeurd in de Europese Unie" de voorkeur verdient, rekening houdend met de mogelijkheid van toevoegingen of uitzonderingen.

1 Deze normen worden goedgekeurd door het internationaal orgaan *Public Interest Oversight Board* (verkort PIOB) en gepubliceerd door de *International Federation of Accountants* (verkort IFAC).

- De reacties in verband met het tijdschema voor een eventuele overschakeling lopen sterk uiteen, zonder enige vorm van consensus. In het algemeen lijken kleine en middelgrote kantoren meer tijd nodig te hebben om zich te kunnen voorbereiden op de invoering van de ISA-normen.

Op dit ogenblik heeft Europa nog geen principieel standpunt ingenomen over een eventuele beslissing om de *clarified* ISA op te leggen voor de wettelijke controle van jaarrekeningen in de lidstaten van de Europese Unie.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen zal de evolutie van dit dossier op Europees niveau van nabij blijven volgen, gelet op zijn rol - als entiteit van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren - met betrekking tot de normatieve aspecten van het beroep in het kader van de wettelijke controle van jaarrekeningen in België.

De Hoge Raad is bovendien bereid om zijn ervaring met de organisatie van een harmonieuze overschakeling naar een ander internationaal normenstelsel mét instandhouding van de structuur van de bestaande auditmarkt, met andere lidstaten van de Europese Unie te delen.

Interessant om te vermelden is de bekendmaking in oktober 2010 door de Europese commissaris belast met de Interne markt en diensten, de heer Michel Barnier, van het Groenboek over het beleid inzake de controle van financiële overzichten en de lessen uit de recente financiele crisis van 2008. De vraag van de eventuele overstap naar de internationale auditnormen op Europees vlak heeft opnieuw het voorwerp uitgemaakt van diverse vragen in het kader van deze publieke consultatie.

*

* *

In november 2011 heeft de Europese Commissie in dit specifieke dossier een standpunt ingenomen door voor te stellen om in de toekomst de ISA-normen voor alle wettelijke controles te gebruiken, en dit via twee documenten die zijn bekendgemaakt in het kader van de Europese hervormingsvoorstellen inzake de externe audit:

- voorstel van richtlijn tot herziening van de "auditrichtlijn" (zie in het bijzonder het voorstel tot wijziging van het artikel 26 van de "auditrichtlijn");
- voorstel voor een verordening die specifiek toepasselijk is op de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang (zie in het bijzonder het artikel 20 van het voorstel van verordening).

Opvolging van het begeleidingsplan goedgekeurd door de Raad van het IBR

In de loop van 2010 en 2011 heeft de Hoge Raad op trimestriële basis een opvolging ontvangen van het begeleidingsplan zoals op verzoek van de Hoge Raad goedgekeurd door de Raad van het IBR; dit begeleidingsplan moet het ganse beroep toelaten (zowel de revisoren die behoren tot de grotere structuren als de revisoren die in kleinere structuren werkzaam zijn, of zelfs alleen werken) om het hoofd te kunnen bieden aan de wijziging van het referentiekader op het vlak van de beroepsnormen die toepasselijk zijn op de verschillende opdrachten van wettelijke jaarrekeningcontrole.

In dit verband kan herinnerd worden aan het feit dat de federale Minister, bevoegd voor Economie, zich in zijn bericht van 1 april 2010 tot eind 2011 het recht voorbehoudt om na te gaan of het begeleidingsplan op een passende manier evolueert.

De Minister, bevoegd voor Economie, kan inderdaad beslissen dat deze norm niet in werking treedt met betrekking tot de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van openbaar belang voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2012 en met betrekking tot de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van andere entiteiten voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2014, indien hij vaststelt dat er nog geen norm werd aangenomen die de specifieke Belgische bepalingen inzake audit die niet opgenomen zijn in de ISA's herneemt en/of dat het begeleidingsplan in dit verband opgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren niet toegepast werd.

*

* *

Op datum van 5 januari 2012 heeft de directeur-generaal van de Algemene Directie Regulering en Organisatie van de Markt van de FOD Economie, de heer Emmanuel Pieters, een schrijven gericht aan de Voorzitter van de Hoge Raad, waarmee hij hem:

- een kopie stuurt van een brief aan het Instituut van de Bedrijfsrevisoren waarin hij de vertegenwoordigers van het Instituut verzoekt om mededeling van de lijst van normen die het IBR voornemens is goed te keuren met betrekking tot specifieke normen voor situaties die niet voorkomen in de ISA-normen, alsook van alle nuttige informatie omtrent de bevindingen van het IBR over de goedkeuring van de ISA-normen;
- vraagt om mededeling van de eventuele opmerkingen van de Hoge Raad met het oog op de beoordeling overeenkomstig het bericht van 1 april 2010.

De Voorzitter van de Hoge Raad heeft op dit verzoek een antwoord gestuurd, waaruit blijkt:

- dat de Hoge Raad verheugd is over het initiatief vanwege de FOD Economie;
- dat de Hoge Raad, net als de FOD Economie, op kwartaalbasis van de Voorzitter van het IBR een schrijven heeft ontvangen over de vorderingsstaat van het begeleidingsplan waarvan sprake in het bericht van de federale Minister bevoegd voor Economie van 1 april 2010 en
- dat uit nazicht op 25 januari 2012 is gebleken dat de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van de Raad van het IBR geen verzoek heeft ontvangen om goedkeuring van een ontwerpnorm die specifiek nationale aspecten behandelt en bovendien, dat tot-nogtoe hierover geen enkele informele gedachtewisseling heeft plaatsgevonden.

Norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen, vervat in het artikel 30 van de wet van 22 juli 1953, heeft deze norm, goedgekeurd door de Raad van het IBR op 10 november 2009, het voorwerp uitgemaakt van een goedkeuring door de organen van het Belgisch systeem van publiek toezicht belast met de normatieve aspecten, met name door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 15 december 2009 en door de federale Minister, bevoegd voor Economie, op 1 april 2010.

Een bericht betreffende de goedkeuring van deze norm is bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 16 april 2010. Dit bericht heeft het voorwerp uitgemaakt van een erratum, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 28 april 2010 (3de editie).

Deze norm is in werking getreden op de datum van de bekendmaking van het bericht in het Belgisch Staatsblad.

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren,

Overwegende dat het moderniseren van het normatief kader voor de uitvoering van revisorale opdrachten zich opdringt;

Overwegende dat het in het algemeen belang is dat de financiële overzichten in België – een voor internationale betrekkingen en investeringen zeer open land – worden gecontroleerd overeenkomstig de internationaal erkende standaarden;

Rekening houdend met de bekommernis van de Europese instanties om tot een harmonisatie te komen van de uitoefening van het beroep van wettelijke auditor van de jaarrekening, en om verder te gaan met de verhoging van de kwaliteit van de controle van de financiële overzichten, bekommernis die zich meer bepaald vertaalde in het aannemen van de richtlijn van 17 mei 2006;

Overwegende dat de *International Standards on Auditing (ISA's)* en de *International Standards on Review Engagement (ISRE)*, zoals per 15 december 2008 aangenomen door de *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, een antwoord bieden op deze vereisten om internationaal erkende en geactualiseerde standaarden te vormen; dat zij reeds verplicht gesteld zijn, met of zonder aanpassing op nationaal vlak, in heel wat landen, met inbegrip van een meerderheid van de Lidstaten van de Europese Unie; dat zij de kwaliteit van de financiële informatie bevorderen door het voorzien in de toepassing van aanvullende controlewerkzaamheden, alsmede in een betere documentatie van de werkzaamheden van de auditor;

Overwegende dat de ISA's reeds worden toegepast voor de controle van vele entiteiten, meer bepaald de organisaties van openbaar belang; dat het in het algemeen belang is om de uniciteit van dit normatief kader te behouden op het hoogst mogelijk kwalitatieve niveau;

Overwegende dat minstens met betrekking tot de controle van de financiële overzichten van organisaties van openbaar belang, de urgentie en het algemene belang vragen om niet het moment af te wachten waarop de vertaling van de ISA's naar het Frans en het Nederlands zal afgerond zijn, noch het feit dat de voorstellen tot aanpassing aan de Belgische context in een normatieve vorm zijn bepaald; dat in afwachting daarvan de bedrijfsrevisoren hun vakkundig oordeel in dat opzicht zullen kunnen toepassen;

Overwegende dat de ISA's voorzien dat de concrete toepassing daarvan aangepast is aan de eigenschappen van elke aan een controle onderworpen entiteit, meer bepaald: de omvang (KMO), de complexiteit en de aard daarvan (verenigingen);

Overwegende dat de bedrijfsrevisor, in voorkomend geval, het tijdschema en de inhoud van de uit te voeren controlewerkzaamheden aanpast teneinde rekening te houden met meer bepaald: het geringe aantal en de eenvoud van de door de entiteit verwerkte transacties, de interne organisatie en de financieringswijzen van de entiteit, de rechtstreekse betrokkenheid van de bestuurder bij de interne beheersing van de entiteit en het beperkte aantal vennoten;

Overwegende dat de bedrijfsrevisor de aard en de omvang van zijn gegevensgerichte controles kan beperken in functie van meer bepaald de beheersingsomgeving van de entiteit en van de timing van zijn tussenkomst indien dit schema hem de mogelijkheid biedt de afloop van de in

de rekeningen vastgelegde transacties vast te stellen;

Overwegende dat de bedrijfsrevisor een dossier samenstelt dat aan de omvang en de karakteristieken van de gecontroleerde entiteit, evenals aan de complexiteit van de opdracht, is aangepast;

Overwegende dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in een begeleidingsplan heeft voorzien bij het toepassen van de ISA's, meer bepaald in het vormingsprogramma waarin de ISA's al sinds 2004 zijn opgenomen, in de toegang tot aangepaste controlesoftware waarvoor het IBR contact heeft opgenomen met softwareontwikkelaars die in de markt actief zijn om de bedrijfsrevisoren te informeren over de mogelijk beschikbare hulpmiddelen, alsmede in een plan inzake het publiceren van adviezen met betrekking tot het toepassen van de ISA's in de Belgische context;

Overwegende dat voor wat betreft de data van inwerkingtreding, zoals vastgesteld in punt 4 van onderhavige norm, de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft ingestemd met de voorstellen van verscheidene vertegenwoordigers van gebruikers van financiële overzichten en merkt op dat volgens de positieve evaluatie van de Europese en Belgische evoluties die tegen 15 december 2011 zou worden verwacht, voornoemde data door de Minister van Economie zouden kunnen worden vervroegd.

Overwegende dat de bedrijfsrevisor er eveneens kan toe gebracht worden om opdrachten van beperkt nazicht uit te oefenen voor een tussentijdse financiële toestand, in het kader van een wettelijke controle van de jaarrekeningen, en dat de *International Standards on Review Engagement (ISRE)* in dit opzicht de samenhang van de opdracht in zijn geheel toelaten;

Heeft de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op zijn zitting van 10 november 2009 de hiernavolgende norm aangenomen. Deze werd op 15 december 2009 door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op 1 april 2010 door de Minister die bevoegd is voor Economie goedgekeurd. Deze norm heeft het voorwerp uitgemaakt van een publicatie in het *Belgisch Staatsblad* van 16 april 2010.

1. De bedrijfsrevisoren zullen overgaan tot de controle van alle financiële overzichten (audit) en van het beperkt nazicht van de financiële informatie overeenkomstig respectievelijk de *International Standards on Auditing* (ISA's) en *International Standards on Review Engagement* (ISRE's), zoals op 15 december 2008 aangenomen door de *International Auditing and Assurance Standards Board* en voor zover deze normen vertaald werden in de van toepassing zijnde nationale taal, te weten:

- ISA 200 -	Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden
- ISA 210 -	Overeenstemming over de voorwaarden van controleopdrachten
- ISA 220 -	Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten
- ISA 230 -	Controledocumentatie
- ISA 240 -	De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten
- ISA 250 -	Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten
- ISA 260 -	Communicatie met degenen belast met *governance*
- ISA 265 -	Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met *governance*
- ISA 300 -	De planning van een controle van financiële overzichten
- ISA 315 -	Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving
- ISA 320 -	Materieel belang bij de planning en uitvoering van een controle
- ISA 330 -	Het inspelen door de auditor op ingeschatte risico's

- ISA 402 -	Bij de controle in overweging te nemen aangelegenheden wanneer een entiteit gebruik maakt van service-organisaties
- ISA 450 -	Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen
- ISA 500 -	Controle-informatie
- ISA 501 -	Controle-informatie - Bijkomende beschouwingen voor specifieke aspecten
- ISA 505 -	Externe bevestigingen
- ISA 510 -	Eerste uitvoering van controle-opdrachten – openingssaldi
- ISA 520 -	Cijferanalyses
- ISA 530 -	Steekproeven bij controles
- ISA 540 -	De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen tegen reële waarde, alsmede daarmee verband houdende toelichtingen
- ISA 550 -	Verbonden partijen
- ISA 560 -	Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode
- ISA 570 -	Continuïteit
- ISA 580 -	Schriftelijke bevestigingen
- ISA 600 -	Speciale overwegingen – Controles van de financiële overzichten van de groep (Inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)
- ISA 610 -	Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors
- ISA 620 -	Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de auditor aangestelde deskundige
- ISA 700 -	Het vormen van een oordeel en het rapporteren over de financiële overzichten
- ISA 705 -	Aanpassingen van het oordeel in de verklaring van de onafhankelijke auditor
- ISA 706 -	Toelichtende paragrafen en paragrafen inzake overige aangelegenheden, toegevoegd in de verklaring van de onafhankelijke auditor
- ISA 710 -	Ter vergelijking opgenomen gegevens – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten
- ISA 720 -	De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot andere gegevens in documenten waarin de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen
- ISA 800 -	Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels gericht op speciale doeleinden
- ISA 805 -	Speciale overwegingen - Controles van een apart financieel overzicht, en van een specifiek element, een specifieke rekeningen of een specifiek item van een financieel overzicht
- ISA 810 -	Opdrachten om te rapporteren over een samenvatting van financiële overzichten
- ISRE 2400 -	Beperkt nazicht
- ISRE 2410 -	Beperkt nazicht van tussentijdse financiële verslaggeving uitgevoerd door de onafhankelijke auditor.

2. De volgende normen en aanbevelingen zijn opgeheven:

a. de volgende controlenormen:

- Algemene controlenormen (uitgezonderd voor de opdrachten die niet onder het toepassingsgebied van de ISA's vallen);
- Normen inzake de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening;
- Normen "Bevestigingen van de leiding van de entiteit".

b. de volgende controleaanbevelingen:

- Aanbeveling "Aanvaarding van een controle-opdracht door een bedrijfsrevisor";
- Aanbeveling "Controleprogramma";
- Aanbeveling "Werkdocumenten van de bedrijfsrevisor";

- Aanbeveling "Kwaliteitsbeheersing van de controlewerkzaamheden";
- Aanbeveling "Controlerisico";
- Aanbeveling "Impact van de interne controle op de controlewerkzaamheden";
- Aanbeveling "Controle in een omgeving waarin gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde informatiesystemen";
- Aanbeveling "Doelstelling van de controle van de jaarrekening";
- Aanbeveling "Fraude en onwettige handelingen";
- Aanbeveling "Controle van een vennootschap in moeilijkheden";
- Aanbeveling "Extern bewijskrachtig materiaal";
- Aanbeveling "Gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor";
- Aanbeveling "Gebruik van het werk van een interne auditafdeling";
- Aanbeveling "Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen";
- Aanbeveling "Controle van de voorraadopname";
- Aanbeveling "Analytisch onderzoek";
- Aanbeveling "Steekproeven in de controle";
- Aanbeveling "Controle van de boekhoudkundige ramingen";
- Aanbeveling "Controle van de inlichtingen opgenomen in de toelichting";
- Aanbeveling "Uitvoering van een beperkt nazicht door de commissaris bij een tussentijdse toestand".

3. In de mate dat het aanpassen van de ISA's of van verdere wijzigingen daarvan aan de Belgische context niet het voorwerp van Belgische normen uitmaakt (bijkomende norm en/of toelichtende bijlagen bij de ISA's) op het moment dat deze normen of deze aanpassingen moeten worden toegepast op de controle van financiele overzichten, zullen de bedrijfsrevisoren hun beste vakkundig oordeel toepassen om deze aanpassing zeker te stellen.

4. De huidige norm treedt in werking:

a) met betrekking tot de organisaties van openbaar belang, voor de controle van financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie met betrekking tot boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2012;

b) met betrekking tot de andere entiteiten, voor de controle van financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie met betrekking tot boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2014.

5. In functie van de evaluatie van de Europese en Belgische ontwikkelingen die tegen 15 december 2011 zal worden uitgevoerd, kan de Minister die bevoegd is voor Economie de in punt 4 bedoelde data, met een termijn van maximum twee jaar tussen de vastgelegde datum van punt 4.a) en van die van punt 4.b), overeenkomstig eensluidend advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op advies van het IBR aanpassen. Voor zover een Europese Verordening de verplichte toepassing van de ISA's enkel en alleen voorziet voor de controle van de financiële overzichten van entiteiten van openbaar belang met betrekking tot boekjaren afgesloten vanaf een datum vóór 15 december 2012, zal de datum van 15 december 2014, zoals voorzien in punt 4b), automatisch worden vervroegd naar een datum die overeenstemt met twee jaar na de datum van inwerkingtreding van deze Europese Verordening.

FEDERALE OVERHEIDSDIENST ECONOMIE, K.M.O., MIDDENSTAND EN ENERGIE

[C – 2010/11180]

1 APRIL 2010. — Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de ISA's in België

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd door het koninklijk besluit van 30 april 2007, is een ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISA's in België ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan de Minister bevoegd voor Economie, na het voorontwerp te hebben uitgemaakt van een publieke consultatie. Deze norm inzake de toepassing van de ISA's in België, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 5 oktober 2009, is goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en door de Minister die bevoegd is voor Economie.

Deze norm treedt in werking:

a) met betrekking tot de controle van financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van openbaar belang, voor alle boekjaren afgesloten door deze organisaties vanaf 15 december 2012;

b) met betrekking tot de controle van financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van andere entiteiten, voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2014.

De huidige norm wordt onderworpen aan een evaluatie tegen 15 december 2011 in functie van de Europese en Belgische ontwikkelingen. Op basis van de evaluatie van deze Europese en Belgische ontwikkelingen kan de Minister die bevoegd is voor Economie op advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, beslissen om de datum van inwerkingtreding van de norm aan te passen, met het behoud van een termijn van maximum twee jaar tussen de datum van inwerkingtreding van de norm voor de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van openbaar belang en de datum van inwerkingtreding van de norm voor de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van andere entiteiten.

SERVICE PUBLIC FEDERAL ECONOMIE, P.M.E., CLASSES MOYENNES ET ENERGIE

[C – 2010/11180]

1er AVRIL 2010. — Avis relatif à l'approbation de la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique

Conformément aux dispositions de l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée par arrêté royal du 30 avril 2007, un projet de norme relative à l'application des normes ISA en Belgique a été soumis pour approbation au Conseil supérieur des Professions économiques et au Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, après avoir fait l'objet d'une consultation publique. Cette norme relative à l'application des normes ISA en Belgique adoptée le 5 octobre 2009 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, est approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions.

Cette norme entre en vigueur:

a) en ce qui concerne le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières d'entités d'intérêt public, pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir du 15 décembre 2012;

b) en ce qui concerne le contrôle des états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières d'autres entités, pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir du 15 décembre 2014.

La présente norme sera soumise à évaluation en fonction des évolutions européennes et belges d'ici le 15 décembre 2011. Sur base de cette évaluation des évolutions européennes et belges, le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions peut, sur avis du Conseil supérieur des Professions économiques et de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, décider de modifier la date d'entrée en vigueur de la norme, en conservant un délai de deux ans maximum entre la date de l'entrée en vigueur de la norme pour le contrôle des états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières d'entités d'intérêt public et la date d'entrée en vigueur de la norme pour le contrôle des états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières d'autres entités.

In het bijzonder kan de Minister bevoegd voor Economie beslissen dat deze norm niet in werking treedt met betrekking tot de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van openbaar belang voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2012 en met betrekking tot de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van andere entiteiten voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2014 indien hij vaststelt dat er nog geen norm werd aangenomen die de specifieke Belgische bepalingen inzake audit die niet opgenomen zijn in de ISA's herneemt en/of dat het begeleidingsplan in dit verband opgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren niet toegepast werd.

Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren informeert op regelmatige basis de Minister bevoegd voor Economie en de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van de stand van zaken van het begeleidingsplan.

Voor zover een Europese Verordening de verplichte toepassing van de ISA's enkel voorziet voor de controle van de financiële overzichten van organisaties van openbare belang met betrekking tot boekjaren afgesloten vóór 15 december 2012, zal de datum voorzien in punt b) automatisch worden vervroegd naar een datum die overeenstemt met twee jaar na de datum van de inwerkingtreding van de Europese Verordening.

Brussel, 1 april 2010.

De Minister voor Ondernemen
en Vereenvoudigen,
V. VAN QUICKENBORNE

En particulier, le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions peut décider que la norme n'entre pas en vigueur en ce qui concerne le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières des entités d'intérêt public pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir du 15 décembre 2012 et en ce qui concerne le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières des autres entités pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir du 15 décembre 2014, s'il constate qu'une norme reprenant les dispositions belges spécifiques en matière d'audit qui ne sont pas reprises dans les normes ISA n'a pas encore été adoptée et/ou que le programme d'accompagnement élaboré en la matière par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises n'a pas été appliqué.

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises informe régulièrement le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions et le Conseil Supérieur des Professions économiques de l'état d'avancement du programme d'accompagnement.

Si un Règlement européen prévoit l'application obligatoire des normes ISA pour le seul contrôle des états financiers d'entités d'intérêt public relatifs aux exercices comptables clôturés avant le 15 décembre 2012, la date prévue au point b) sera automatiquement avancée à une date correspondant à deux années suivant la date d'entrée en vigueur dudit Règlement européen.

Bruxelles, le 1er avril 2010.

Le Ministre de l'Entreprise
et de la Simplification,
V. VAN QUICKENBORNE

FEDERALE OVERHEIDSDIENST ECONOMIE, K.M.O., MIDDENSTAND EN ENERGIE

[C – 2010/11195]

1 APRIL 2010. — Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de ISA's in België - Erratum

In het Belgisch Staatsblad nr. 112 van 16 april 2010, bladzijde 21774, moet de volgende correctie worden aangebracht:

In het bericht van 1 april 2010 met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de ISA's in België, dient het begin van de tweede zin van de eerste alinea gelezen te worden als volgt: « Deze norm inzake de toepassing van de ISA's in België, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 10 november 2009, (…) » in plaats van « Deze norm inzake de toepassing van de ISA's in België, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 5 oktober 2009, (…) ».

SERVICE PUBLIC FEDERAL ECONOMIE, P.M.E., CLASSES MOYENNES ET ENERGIE

[C – 2010/11195]

1er AVRIL 2010. — Avis relatif à l'approbation de la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique - Erratum

Au Moniteur belge n° 112 du 16 avril 2010, page 21774, il y a lieu d'apporter la correction suivante:

Dans l'avis du 1er avril 2010 relatif à l'approbation de la norme relative à l'appli-cation des normes ISA en Belgique, il convient de lire le début de la deuxième phrase du premier alinéa comme suit: « Cette norme relative à l'application des normes ISA en Belgique adoptée le 10 novembre 2009 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, (…) » au lieu de « Cette norme relative à l'application des normes ISA en Belgique adoptée le 5 octobre 2009 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, (…) ».

2. Tweede opdracht van de Hoge Raad

A posteriori-onderzoek van de doctrinale standpunten van het IBR

2.1. Ontwikkeling van de doctrine door het IBR

De Raad van het IBR ontwikkelt de doctrine inzake de audittechnieken en de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat de uitoefening van hun beroep regelt (artikel 30, § 5 van de wet van 1953), onder de vorm van:

- adviezen
- omzendbrieven of
- mededelingen.

In het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit voorafgaat, staat duidelijk vermeld: "*De Raad van het Instituut kan zijn doctrine* ***enkel*** *via adviezen, omzendbrieven of mededelingen ontwikkelen*".

Gevolg gevend aan een opmerking terzake van de Raad van State verduidelijkt het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit voorafgaat ook de draagwijdte en het eventuele bindende karakter van de adviezen, omzendbrieven en mededelingen van het IBR:

- "*de* ***adviezen****, die geen bindend karakter hebben, weerspiegelen het standpunt van de Raad van het Instituut en laten in het bijzonder de bedrijfsrevisoren toe om de standpunten vooraf te kennen die de Raad zal nemen naar aanleiding van individuele dossiers*";
- "*de* ***omzendbrieven*** *bevatten algemene deontologische aspecten en hebben geen bindend karakter in hoofde van de bedrijfsrevisoren*";
- "*de* ***mededelingen*** *hebben een informatief karakter en hebben geen bindend karakter*".

2.2. A posteriori-nazicht door de Hoge Raad

Op grond van artikel 30 van de wet van 1953 (§ 5):

- maakt het IBR de adviezen, omzendbrieven of mededelingen over aan de Hoge Raad;
- gaat de Hoge Raad de verenigbaarheid na van de adviezen, omzendbrieven of mededelingen van de Raad van het IBR met andere bepalingen.

Indien de Hoge Raad een onverenigbaarheid vaststelt tussen deze adviezen, omzendbrieven of mededelingen en een wet, besluit, norm of aanbeveling, nodigt hij het IBR uit om hieraan te verhelpen.

Indien het IBR hieraan geen gevolg geeft binnen de termijn die de Hoge Raad vaststelt, gaat de Hoge Raad over tot de openbaarmaking van zijn eigen stellingname.

Hierbij valt aan te stippen dat de wet geen termijn vaststelt voor het *a posteriori*-nazicht van adviezen, omzendbrieven en mededelingen die de Raad van het IBR aan de Hoge Raad voorlegt.

2.3. Termijn voor het overmaken van doctrinale standpunten

In het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit van 21 april 2007 voorafgaat (in de toelichting van de artikelen) staat vermeld: "Het overmaken van de adviezen, mededelingen of omzendbrieven *aan de Hoge Raad gebeurt gelijktijdig met de verzending ervan aan de bedrijfsrevisoren*".

In antwoord op een vraag terzake van de Raad van State verduidelijkt het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit van 21 april 2007 voorafgaat, "*dat de "stellingname" van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen bedoeld in het nieuwe artikel 30, § 5, derde lid, van de wet van 1953, betreffende de adviezen, omzendbrieven en mededelingen, geen bindend karakter hebben, in tegenstelling tot de goedkeuringsbevoegdheid die de Hoge Raad heeft met betrekking tot de normen en aanbevelingen*".

2.4. Omzendbrieven, adviezen en mededelingen die het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in 2011 heeft voorgelegd

In 2011 heeft de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren de volgende documenten, die hij aan zijn leden heeft overgemaakt, medegedeeld aan de Hoge Raad:

- Omzendbrieven
  - Omzendbrief 2011/1 inzake de opdracht van de commissaris in het kader van het nazicht van de verklaring inzake deugdelijk bestuur en van het remuneratieverslag (21 januari 2011)
  - Omzendbrief 2011/2 betreffende de afsprakennota inzake financiële audit in de Vlaamse overheid (4 maart 2011)

- Omzendbrief 2011/3 inzake de verbetering van de jaarrekening en bijkomende prestaties in dat verband (10 maart 2011)
- Omzendbrief 2011/4 inzake de nietigheid van de uitgevoerde controlewerkzaamheden wegens het ongeoorloofd karakter van een commissarismandaat vanaf de aanvang ervan (11 maart 2011)
- Omzendbrief 2011/5 betreffende het bijzonder commissarisverslag met betrekking tot de gebruikte methodiek en daadwerkelijke naleving ervan inzake technische buitendienststellingen van gereguleerde activa (*Regulated Asset Base*, RAB) voor de beheerders van distributienetten voor elektriciteit en aardgas (12 april 2011)
- Omzendbrief 2011/6 betreffende het documenteren van het aantal gebudgetteerde en gepresteerde uren bij het uitvoeren van revisorale opdrachten (24 juni 2011)
- Omzendbrief 2011/7 betreffende de richtlijnen voor de uitvoering van de verplichtingen inzake cliëntidentificatie en kantoororganisatie zoals uitgevaardigd door de Norm van het IBR d.d. 4 februari 2011 betreffende de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme (28 juni 2011)
- Omzendbrief 2011/8 betreffende het lijsten van de netwerken en de te verstrekken informatie door de bedrijfsrevisoren bij lidmaatschap van een netwerk (29 juni 2011)
- Omzendbrief 2011/9 betreffende de actualisering van de gegevens opgenomen in het openbaar register (14 juli 2011)
- Omzendbrief 2011/10 inzake de opdracht van de commissaris in het kader van het nazicht van de verklaring van deugdelijk bestuur en van het remuneratieverslag (27 december 2011)
- Omzendbrief 2011/11 inzake de gepastheid van de erelonen voor de wettelijke controle van jaarrekeningen – onmiddellijke mandaatmelding (26 december 2011)

- Adviezen
  - Advies 2011/1 betreffende het toepassingsgebied van artikel 96, § 2 van het Wetboek van vennootschappen (14 januari 2011)
  - Advies 2011/2 betreffende het arrest van het Grondwettelijk Hof van 27 januari 2011 tot verwerping van het door het Instituut ingesteld beroep tot vernietiging van het decreet van het Waals Gewest van 30 april 2009 betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, de intercommunales en de openbare huisvestingsmaatschappijen alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten (3 maart 2011)
  - Advies 2011/3 inzake de wijziging van rechtsvorm van een vennootschap in vereffening (14 maart 2011)
  - Advies 2011/4 betreffende het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor en de verklaring van verdenking aan de CFI (13 april 2011)
  - Advies 2011/5 betreffende de normen inzake kwaliteitscontrole (20 mei 2011)
  - Advies 2011/6 betreffende een verduidelijking ten aanzien van de beschrijving en de reikwijdte van de verplichtingen van een netwerk (29 juni 2011)
  - Advies 2011/7 betreffende de uitgifte van aandelen beneden de fractiewaarde in een BVBA (12 juli 2011)
  - Advies 2011/8 inzake de activiteiten die een bedrijfsrevisor in een situatie van feitelijk bestuurder zouden brengen overeenkomstig artikel 13, § 2, b) van de gecoördineerde wet van 1953 (25 november 2011)
  - Advies 2011/9 inzake de te nemen maatregelen ingeval een bedrijfsrevisor als commissaris werd benoemd zonder daarvan op de hoogte te zijn gebracht (28 november 2011)
  - Advies 2011/10 inzake de toepassing van het nieuwe artikel 515*bis* van het Wetboek van vennootschappen dat de verplichting inhoudt om belangrijke participaties te vermelden aan de naamloze vennootschap (28 december 2011)

- Mededelingen
  - Mededeling 2011/1 inzake het deugdelijk bestuur: interne controle en risicobeheer – raster inzake remuneratie (21 januari 2011)

- Mededeling 2011/2 inzake de specifieke norm omtrent de medewerking aan het prudentieel toezicht (25 januari 2011)
- Mededeling 2011/3 inzake het model van een bijzonder bestek voor de toekenning van bepaalde revisorale opdrachten (27 januari 2011)
- Mededeling 2011/4 inzake het *online* invoeren van de historiek van permanente vormingsactiviteiten (4 februari 2011)
- Mededeling 2011/5 inzake de gezamenlijke mededeling van het IBR, het IAB en het BIBF betreffende de nieuwe opdracht om bijstand te verlenen bij de opstelling van het financieel plan door de oprichter van een BVBA-starter (met de bijlagen) (4 april 2011)
- Mededeling 2011/6 betreffende de mededeling van de CFI met betrekking tot de landen met strategische tekortkomingen op het gebied van de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, zoals geïdentificeerd door de FAG en de te nemen maatregelen voor deze landen (8 april 2011)
- Mededeling 2011/7 betreffende de norm van het IBR van 4 februari 2011 inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiele stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme (6 mei 2011)
- Mededeling 2011/8 betreffende het aanhangsel aan de collectieve verzekeringspolis die de zelfstandige medewerkers bedrijfsrevisoren dekking biedt mits betaling van een bijkomende premie (24 mei 2011)
- Mededeling 2011/9 inzake de impact van de intrekking van de CBFA-erkenning van een verzekeringsonderneming op de begunstigden van een groepsverzekering (30 mei 2011)
- Mededeling 2011/10 betreffende artikel 206 van het Sociaal Strafwetboek (7 juli 2011)
- Mededeling 2011/11 betreffende de publieke raadpleging van de Commissie *Corporate Governance* over de richtlijnen inzake interne controle en risicobeheer (11 juli 2011)
- Mededeling 2011/12 betreffende de impact van de wet van 18 januari 2010 tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme op de aanbeveling van 5 juni 1998 inzake fraude en onwettige handelingen (13 juli 2011)
- Mededeling 2011/13 betreffende de vijfjaarlijkse promotie van de Eliten van de Arbeid uit de sector van de boekhoudkundige en fiscale beroepen (3 augustus 2011)
- Mededeling 2001/14 betreffende de openbare raadpleging over het voorontwerp van deontologische Code van de bedrijfsrevisoren (15 september 2011)
- Mededeling 2001/15 inzake de mededeling van de CFI met betrekking tot de landen met strategische tekortkomingen op het gebied van de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, zoals geïdentificeerd door de FAG en de te nemen maatregelen voor deze landen (21 september 2011)
- Mededeling 2011/16 inzake het jaarverslag van de Kamer van verwijzing en instaatstelling (KVI) (20 oktober 2011)
- Mededeling 2011/17 inzake de mededeling van de CFI met betrekking tot de landen met strategische tekortkomingen op het gebied van de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, zoals vastgesteld door de FAG en de te nemen maatregelen voor deze landen (6 december 2011)
- Mededeling 2011/18 inzake de wet van 20 december 2010 betreffende de uitoefening van bepaalde rechten van aandeelhouders van genoteerde vennootschappen – impact op de functie van de commissaris (29 december 2011).

2.5. A posteriori-nazicht door de Hoge Raad in 2011

Er moet op gewezen worden dat door het wettelijk kader geen termijn is vastgesteld voor het *a posteriori*-nazicht van adviezen, omzendbrieven en mededelingen die de Raad van het IBR aan de Hoge Raad voorlegt.

Op grond van § 5 van artikel 30 van de wet van 1953 deelt het IBR de adviezen, omzendbrieven

of mededelingen mee aan de Hoge Raad en dient de Hoge Raad de adviezen, omzendbrieven of mededelingen van de Raad van het IBR te toetsen op hun verenigbaarheid met andere bepalingen (of het nu gaat om een voorschrift uit een wet, een koninklijk besluit, een controlenorm of –aanbeveling).

Indien de Hoge Raad een onverenigbaarheid vaststelt tussen deze adviezen, omzendbrieven of mededelingen en een wet, besluit, norm of aanbeveling, verzoekt hij het IBR om hieraan te verhelpen. Indien het IBR hieraan geen gevolg geeft binnen de termijn die de Hoge Raad vaststelt, gaat de Hoge Raad over tot de openbaarmaking van zijn eigen stellingname.

2.5.1. Mededeling 2011/3 van het IBR van 27 januari 2011 betreffende het model van een bijzonder bestek voor de toekenning van bepaalde revisorale opdrachten

De Raad van het IBR heeft een werkgroep *ad hoc* opgericht die een model van een bijzonder bestek voor de toekenning van bepaalde revisorale opdrachten heeft uitgewerkt.

Eind 2010 heeft het IBR een studiedag georganiseerd om van gedachten te wisselen over dit model van een bijzonder bestek, vooraleer dit bekend te maken. Naderhand werd – in januari 2011 – een persconferentie gehouden, waarop dit bijzonder bestek van het Instituut aan het publiek is voorgesteld.

Er is ook op 27 januari 2011 een mededeling gestuurd naar de leden van het IBR. Het model van bijzonder bestek is overigens ook gepubliceerd.

Naar aanleiding van de vergadering van de Hoge Raad op 16 maart 2011 heeft de Hoge Raad de Voorzitter opgedragen de vertegenwoordigers van de Raad van het IBR schriftelijk te feliciteren met dit initiatief.

In die brief stelt de Hoge Raad dat geen enkel element dat de kwaliteit van een externe audit kan verhogen, onbenut mag worden gelaten en dat in het specifieke geval van een wettelijke controleopdracht met betrekking tot een jaarrekening die onder de wetgeving op de overheidsopdrachten valt, dergelijke opdracht door de aanbestedende overheid moet worden toegewezen met inachtneming van zowel kwantitatieve als kwalitatieve gegevens.

2.5.2. Advies 2011/2 van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren betreffende het arrest van het Grondwettelijk Hof van 27 januari 2011 tot verwerping van het door het Instituut ingesteld beroep tot vernietiging van het decreet van het Waals Gewest van 30 april 2009 betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, de intercommunales en de openbare huisvestingsmaatschappijen alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten

Waals wettelijk en reglementair kader

In 2009 heeft de Waalse regering twee decreten uitgevaardigd:

- Decreet van 30 april 2009 betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, de intercommunales en de openbare huisvestingsmaatschappijen alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten van revisoren door een Waalse aanbestedende overheid en tot wijziging van sommige bepalingen van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris, het Wetboek van de Plaatselijke Democratie en Decentralisatie en van de Waalse Huisvestingscode (*Belgisch Staatsblad*, 26 mei 2009)
- Decreet van 30 april 2009[1] tot wijziging van sommige bepalingen van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris voor de aangelegenheden geregeld krachtens artikel 138 van de Grondwet en betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten van revisoren door een Waalse aanbestedende overheid (*Belgisch Staatsblad*, 27 mei 2009).

In december 2010 heeft de Waalse regering twee uitvoeringsbesluiten uitgevaardigd:

- Besluit van 9 december 2010 van de Waalse Regering houdende uitvoering van het

1 Hoofdstuk I van het decreet dat is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 26 mei 2009, werd opnieuw gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 27 mei 2009. De enige wijziging ten opzichte van de eerste versie is de toevoeging van een verwijzing naar artikel 138 van de Grondwet (dat een materie regelt bedoeld in artikel 128 van de Grondwet) in de titel van het Decreet van 12 februari 2004.

decreet van 30 april 2009 betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, de intercommunales en de openbare huisvestingsmaatschappijen alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten van revisoren door een Waalse aanbestedende overheid en tot wijziging van sommige bepalingen van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris, het Wetboek van de plaatselijke democratie en decentralisatie en van de Waalse Huisvestingscode (*Belgisch Staatsblad* van 20 december 2010, Editie 2)

- Besluit van 9 december 2010 van de Waalse Regering houdende uitvoering van de artikelen 20*bis*, § 3, en 20*ter*, § 1, tweede lid, van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris en de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut voor de aangelegenheden geregeld krachtens artikel 138 van de Grondwet (*Belgisch Staatsblad* van 21 december 2010, Editie 3).

Doel van beide besluiten van 9 december 2010 tot uitvoering van het Waals Decreet van 30 april 2009 betreffende de controleopdrachten van revisoren bij bepaalde organisaties van openbaar belang (instellingen van openbaar nut, intercommunales en openbare huisvestingsmaatschappijen) is toelichting te verschaffen bij de gegevens die zullen voorkomen in het kadaster van het Waals Gewest met betrekking tot de toegewezen mandaten en de bedrijfsrevisoren die in het kader van de gunningsprocedure voor een overheidsopdracht in het Waals Gewest, een dossier hebben ingediend.

Het kadaster bedoeld in beide Waalse decreten van 30 april 2009 (zie de Waalse portaalsite voor overheidsopdrachten: www.marchespublics.wallonie.be), bevat de volgende gegevens:

1° de naam van de huidige dienstverlener(s) (naam van de maatschappij + naam (namen) van de revisor(en), natuurlijke persoon(onen), die in de uitvoering van de opdracht tussenkomt (tussenkomen);

2° het voorwerp van de opdracht zoals bedoeld in het bijzondere bestek;

3° de begin- en einddatum van de uitvoering van de lopende overeenkomst;

4° de datum van beslissing van de toewijzing van de opdracht;

5° het eventueel bestaan van een clausule over de vernieuwing van de huidige overeenkomsten;

6° de voor een nieuwe aanwijzing geplande datum;

7° de voor de aanwijzing van de huidige dienstverleners gebruikte procedure inzake de overheidsopdrachten;

8° het totaalbedrag van de opdracht(en).

Uiterlijk tegen 15 juli van elk jaar delen de in beide Waalse decreten van 30 april 2009 bedoelde instellingen aan de Waalse Overheidsdienst, Operationeel directoraat-generaal Plaatselijke besturen, Sociale actie en Gezondheid (DGO5), alle gegevens mee die in het kadaster moeten worden opgenomen. Van die informatie moet ook een kopie worden bezorgd aan de Minister onder wie de in beide Waalse decreten van 30 april 2009 bedoelde instellingen ressorteren.

De in de Waalse decreten van 30 april 2009 bedoelde instellingen waarvan de overheidsopdrachten niet onder artikel 8, § 1 van de voornoemde decreten vallen, delen dit uitdrukkelijk mee aan de Waalse Overheidsdienst, Operationeel directoraat-generaal Plaatselijke besturen, Sociale actie en Gezondheid (DGO5). Ook in dit geval dient van die informatie een kopie te worden bezorgd aan de Minister onder wie de in beide Waalse decreten van 30 april 2009 bedoelde instellingen ressorteren.

Ingeval de gegevens die in het in beide Waalse decreten van 30 april 2009 bedoelde kadaster moeten worden opgenomen, niet worden meegedeeld, wordt in het kadaster «NC» (information non communiquée/niet-meegedeelde informatie) vermeld.

De in beide Waalse decreten van 30 april 2009 bedoelde instellingen worden in het kadaster in alfabetische volgorde gerangschikt.

Voor de transparantieverslagen van bedrijfsrevisoren geldt voor de in beide Waalse decreten van 30 april 2009 bedoelde instellingen de verplichting dat de transparantieverslagen van de inschrijvers die in aanmerking komen voor een opdracht inzake jaarrekeningcontrole binnen één maand na afloop van elk boekjaar aan de Waalse Overheidsdienst, Overkoepelend Directoraat-Generaal Personeel en Algemene zaken (DGT1), moeten worden meegedeeld.

De transparantieverslagen van de bedrijfsrevisoren worden bekendgemaakt op de Waalse portaalsite voor overheidsopdrachten: www.marchespublics.wallonie.be.

Bij het Grondwettelijk Hof ingestelde beroepen tot vernietiging

In het *Belgisch Staatsblad* van 11 januari 2010 zijn de beroepen tot vernietiging bekendgemaakt die bij het Grondwettelijk Hof zijn ingesteld.

Uittreksel uit het *Belgisch Staatsblad*:

« Bericht voorgeschreven bij artikel 74 van de bijzondere wet van 6 januari 1989

a. Bij verzoekschriften die aan het Hof zijn toegezonden bij op 24 en 25 november 2009 ter post aangetekende brieven en ter griffie zijn ingekomen op 25 en 26 november 2009, zijn twee beroepen tot vernietiging ingesteld van het decreet van het Waalse Gewest van 30 april 2009 « betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, de intercommunales en de openbare huisvestingsmaatschappijen alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van de overheidsopdrachten van revisoren door een Waalse aanbestedende overheid en tot wijziging van sommige bepalingen van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris, het Wetboek van de Plaatselijke Democratie en Decentralisatie en van de Waalse Huisvestingscode » (bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 26 mei 2009), wegens schending van de regels die door of krachtens de Grondwet zijn vastgesteld voor het bepalen van de onderscheiden bevoegdheid van de Staat, de gemeenschappen en de gewesten, en van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, respectievelijk door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Arenbergstraat 13, en door Manuel Menina Vieira, wonende te 4557 Seny, Grand route de l'Etat 4, Jamal Mouhib, wonende te 4300 Borgworm, avenue de la Résistance 17, de bv bvba « Haag, Moreaux & Cie », met maatschappelijke zetel te 6600 Bastenaken, rue des Récollets 9, de bvba « Lafontaine Detilleux et Cie, Réviseurs d'entreprises » met maatschappelijke zetel te 5101 Erpent, chaussée de Marche 585, de bvba « Saintenoy, Comhaire et Co », met maatschappelijke zetel te 4000 Luik, rue Julien d'Andrimont 13, de bv cvba « BCG & Associés, Réviseurs d'entreprises », met maatschappelijke zetel te 4431 Loncin, rue Alfred Defuisseaux 116, de bv cvba « Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & Cie », met maatschappelijke zetel te 5100 Naninne, rue de Jausse 49, de bvba « Joiris, Rousseaux & Co., Réviseurs d'entreprises », met maatschappelijke zetel te 7000 Bergen, rue d'Enghien 51, en de bvba « Thierry Lejuste », met maatschappelijke zetel te 7060 Zinnik, chaussée de Braine 82.

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 25 november 2009 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 26 november 2009, is beroep tot vernietiging ingesteld van het decreet van het Waalse Gewest van 30 april 2009 « tot wijziging van sommige bepalingen van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris voor de aangelegenheden geregeld krachtens artikel 138 van de Grondwet en betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten van revisoren door een Waalse aanbestedende overheid » (bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 27 mei 2009), wegens schending van de regels die door of krachtens de Grondwet zijn vastgesteld voor het bepalen van de onderscheiden bevoegdheid van de Staat, de gemeenschappen en de gewesten, en van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, door Manuel Menina Vieira, wonende te 4557 Seny, Grand route de l'Etat 4, Jamal Mouhib, wonende te 4300 Borgworm, avenue de la Résistance 17, de bv bvba « Haag, Moreaux & Cie », met maatschappelijke zetel te 6600 Bastenaken, rue des Récollets 9, de bvba « Lafontaine Detilleux et Cie, Réviseurs d'entreprises » met maatschappelijke zetel te 5101 Erpent, chaussée de Marche 585, de bvba « Saintenoy, Comhaire et Co », met maatschappelijke zetel te 4000 Luik, rue Julien d'Andrimont 13, de bv cvba « BCG & Associés, Réviseurs d'entreprises », met maatschappelijke zetel te 4431 Loncin, rue Alfred Defuisseaux 116, de bv cvba « Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & Cie », met maatschappelijke zetel te 5100 Naninne, rue de Jausse 49, de bvba « Joiris, Rousseaux & Co., Réviseurs d'entreprises », met maatschappelijke zetel te 7000 Bergen, rue d'Enghien 51, en de bvba « Thierry Lejuste », met maatschappelijke zetel te 7060 Zinnik, chaussée de Braine 82.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 4811, 4814 en 4815 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.»

Hieruit blijkt dat:

- tegen het decreet dat in het *Belgisch Staatsblad* van 26 mei 2009 is bekendgemaakt, twee beroepen tot vernietiging zijn ingesteld, het ene door het IBR (nr. 4811), het andere door een groep van 9 bedrijfsrevisoren (nr. 4814);
- tegen het decreet dat in het *Belgisch Staatsblad* van 27 mei 2009 is bekendgemaakt, een beroep tot vernietiging is ingesteld door een groep van 9 bedrijfsrevisoren (nr. 4815).

Het Grondwettelijk Hof heeft op 27 januari 2011 een arrest nr. 9/2011 geveld over de beroepen tot vernietiging die waren ingediend tegen de twee Decreten van het Waals Gewest van 30 april 2009 (gemeenzaam bekend onder de benaming "Décret Daerden").

Algemeen gesteld blijkt dat de bij het Grondwettelijk Hof ingestelde beroepen zonder meer zijn verworpen en dat de decreten derhalve, naar het oordeel van het Grondwettelijk Hof, een juridische waarde hebben.

Eén van de aangevoerde gronden, met name dat het gaat om maatregelen die behoren tot de bevoegdheden van het federale niveau (en waarin de (federale) Ministerraad de verzoekende partijen is bijgetreden), **is – in theoretisch opzicht – bevestigd** in die zin dat het arrest het volgende stelt: "De bepalingen met betrekking tot de organisatie van het beroep van bedrijfsrevisor, met inbegrip van de deontologische regels die op hen van toepassing zijn, vallen onder de bevoegdheid van de federale Staat, op grond van de residuaire bevoegdheden waarover die laatste beschikt zolang artikel 35 van de Grondwet niet is uitgevoerd" (B.3.2.) **maar is in het voorliggende concrete geval verworpen,** omwille van het feit dat "de gevolgen van de bestreden maatregel voor het vennootschapsrecht marginaal zijn, zodat de bevoegdheden van de federale overheid niet zijn geschonden" (B.9.3.) ... waarbij onder gevolgen wordt verstaan, de gevolgen voor de wetgeving op de overheidsopdrachten. Bovendien blijkt uit de parlementaire voorbereiding van de bijzondere wet van 8 augustus 1988 tot wijziging van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 dat "de gewesten die beginselen kunnen vervolledigen, ook via normatieve weg" (B.3.4.).

Wat de invoering van een verplichte externe rotatie betreft, ziet het Grondwettelijk Hof geen bezwaar, want de auditrichtlijn staat elke lidstaat uitdrukkelijk toe een dergelijke maatregel in te voeren. Het feit dat dit neerkomt op een uitsluiting van deelneming aan een opdracht, vormt voor het Grondwettelijk Hof overigens geen enkel probleem, want die uitsluiting is slechts tijdelijk (zodra het mandaat opnieuw moet worden toegewezen, kan de revisor opnieuw een dossier indienen) en slaat enkel op de mandaten die hij reeds heeft waargenomen (hij kan een offerte indienen voor gelijk welke instelling van openbaar nut, intercommunale of openbare huisvestingsmaatschappij waarbij hij nog geen mandaat heeft waargenomen). (B.9.1. en B.10.). Het Grondwettelijk Hof is van oordeel dat "hieruit voortvloeit dat de decreetgever, door een mechanisme van externe rotatie in te voeren, binnen de perken is gebleven van de bevoegdheden die artikel 6, § 1, IV en VIII, en artikel 9 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 hem toekennen."

Advies van de Raad van het IBR ingevolge het arrest van het Grondwettelijk Hof

De Hoge Raad werd ervan in kennis gesteld dat de Raad van het IBR op 3 maart 2011 een advies 2011/2 heeft goedgekeurd, naar aanleiding van het arrest van het Grondwettelijk Hof van 27 januari 2011. Bij brief van 11 maart 2011 heeft de Voorzitter van het IBR de Hoge Raad een kopie bezorgd van zijn schrijven aan de Minister-President van het Waals Gewest en de Voorzitster van het Waals Parlement.

Conform het voorschrift van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, heeft de Hoge Raad dit advies tijdens zijn vergadering van 16 maart 2011 onderzocht.

Bij die gelegenheid heeft de Hoge Raad tot besluit van zijn vergadering van 16 maart 2011 beslist om de vertegenwoordigers van de Raad van het IBR aan te schrijven met de bedoeling meer duidelijkheid te krijgen over de inhoud van paragraaf 12 van het advies van het IBR, die als volgt luidt: "*Laten we evenwel veronderstellen dat een aanbestedende overheid, op basis van het decreet en van de rotatieverplichting, aan een kandidaat een commissarismandaat opgelegd krachtens het Wetboek van vennootschappen, weigert. In dit geval zal de rechter bij wie een*

eventueel beroep aanhangig is gemaakt door een kandidaat die op basis van dit decreet werd uitgesloten, zich moeten uitspreken. Desgevallend zal deze rechter het Grondwettelijk Hof moeten verzoeken om zijn rechtspraak te preciseren. Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren zal de leden die zich in deze situatie zouden bevinden, steunen.".

Bij brief van 8 april 2011 heeft de Voorzitter van het IBR de volgende toelichting verstrekt (vrije vertaling):

"De twaalfde overweging heeft betrekking op situaties die zich concreet zouden kunnen voordoen wanneer een kandidaat die op grond van het decreet en van de verplichte rotatie van een overheidsopdracht is uitgesloten, deze beslissing zou betwisten en de zaak voor een rechtbank brengen.

In de veronderstelling dat de Raad van dergelijke procedure op de hoogte zou worden gebracht, dan zou hij kunnen beslissen om vrijwillig in het geding tussen te komen ter ondersteuning van de interpretatie zoals uiteengezet in het advies 2011/2 van 3 maart 2011, namelijk dat de verplichte externe rotatie enkel geldt voor commissarismandaten die niet door het Wetboek van vennootschappen worden opgelegd."

2.5.3. Advies van de Raad van het IBR over de normen inzake kwaliteitscontrole

In het kader van zijn opdracht inzake het *a posteriori*-nazicht van omzendbrieven, adviezen en mededelingen die het Instituut van de Bedrijfsrevisoren uitvaardigt, heeft de Hoge Raad onderzocht – meer bepaald in 2011 - hoe te reageren op een advies over de norm inzake kwaliteitscontrole dat door de Raad van het IBR op 20 mei 2011 is goedgekeurd.

Ter gelegenheid van de vergadering van 20 juni 2011 hebben de leden van de Hoge Raad beslist om in verband met de draagwijdte van omzendbrieven, adviezen en mededelingen, aan de vertegenwoordigers van het IBR een aantal vragen voor te leggen.

In zijn schrijven van 18 augustus 2011 aan het IBR wijst de Hoge Raad erop dat, na lezing van het advies van 20 mei 2011, de hierin vervatte maatregelen naar zijn oordeel een weerslag kunnen hebben op de werkwijze van, enerzijds, de Kamer van verwijzing en instaatstelling en, anderzijds, de externe inspecteurs die instaan voor de kwaliteitscontrole bij bedrijfsrevisoren (natuurlijke en/of rechtspersonen) belast met de wettelijke controle van de jaarrekening bij zogenaamde "organisaties van openbaar belang". De basisvoorstellen van de Commissie Kwaliteitscontrole van het IBR met betrekking tot bedrijfsrevisoren die aan een kwaliteitscontrole zijn onderworpen, enerzijds, en de mandaten waarop de kwaliteitscontrole slaat, anderzijds, zullen immers worden geselecteerd aan de hand van specifieke "soepelere" criteria zoals opgenomen in dit advies van 20 mei 2011.

Zoals gepreciseerd in het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit van 21 april 2007 voorafgaat, kan met betrekking tot de adviezen van het IBR gesteld worden dat

- *"zij geen bindend karakter hebben"*,
- *"weerspiegelen [zij] het standpunt van de Raad van het Instituut"* en
- *"laten [zij] in het bijzonder de bedrijfsrevisoren toe om de standpunten vooraf te kennen die de Raad zal nemen naar aanleiding van individuele dossiers"*.

Met andere woorden, de adviezen van de Raad van het IBR zijn, net als de omzendbrieven en mededelingen, technische documenten die uitsluitend bestemd zijn voor bedrijfsrevisoren. Daarom heeft de wetgever geen verplichting opgelegd (maar ook niet verboden) om die openbaar te maken, wat wel het geval is voor normen en aanbevelingen voor bedrijfsrevisoren.

Aangezien noch van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, noch van de externe inspecteurs kan worden verwacht dat zij zich schikken naar dit advies van de Raad van het IBR en zij zich dus kunnen distantiëren van de "soepelere" methodologie uit het advies van 20 mei, heeft de Hoge Raad een antwoord gezocht op de volgende twee vragen:

- Op welke manier gaan de autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (de KVI) en de personen aan wie een deel van de controletaken wordt gedelegeerd (de externe inspecteurs) worden geïnformeerd over de gehanteerde "soepelere" criteria en gaan zij over voldoende informatie kunnen beschikken om te beslissen het onderzoeksbereik eventueel te vergroten (overeenkomstig de criteria bepaald door het wettelijk en normatief kader dat in de vorm van een bericht van de federale Minister, bevoegd voor Economie, in het *Belgisch Staatsblad* is bekendgemaakt)?
- Als de KVI en/of de externe inspecteurs kunnen afwijken van de "soepelere" aanpak die het meegedeelde document voorstelt, bestaat

er dan geen gevaar dat het advies van 20 mei 2011 misleidend werkt voor wie het bestemd is, *in casu* de bedrijfsrevisoren ?

Overigens en zoals vermeld, heeft de Hoge Raad in het advies van 20 mei 2011 een aantal maatregelen gevonden waarvoor geen rechtsgrond bestaat, zomin op wettelijk als op reglementair of normatief gebied. Dit is alleszins het geval voor de mogelijkheid om in het kader van de kwaliteitscontrole een beroep te doen op deskundigen.

Vandaar dat de Hoge Raad zich heeft afgevraagd in welke mate bepaalde aspecten van dit advies passend zijn en hij wenste dan ook een antwoord op de volgende vragen :

- Kan de Raad van het IBR de Hoge Raad de nodige garanties geven dat het goedkeuren van een advies het geschikte middel is voor dergelijke richtsnoeren ?
- Is de Raad van het IBR wettelijk gemachtigd voor het nemen van dergelijke initiatieven qua oriëntatie van de methodologie inzake kwaliteitscontrole ?

In zijn schrijven gaf de Hoge Raad aan dat hij op basis van de antwoorden die de vertegenwoordigers van het IBR hem zouden verstrekken, de problematiek globaal opnieuw zou onderzoeken en zonodig zou beslissen tot bekendmaking van een advies op zijn website alsook op de gezamenlijke portaalsite van de diverse instellingen belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, of zelfs via andere kanalen om zijn standpunt voldoende bekendheid te geven.

*

* *

Tijdens zijn vergadering van 17 oktober 2011 heeft de Hoge Raad de problematiek globaal onderzocht [punt 2.5.3, 2.5.4 en 2.5.5] en heeft met betrekking tot het advies van 20 mei 2011 over de norm inzake kwaliteitscontrole het volgende vastgesteld :

- uit de gedachtewisselingen voorafgaand aan de goedkeuring van het advies is gebleken dat het om een "*one-shot*"-stellingname ging als gevolg van uitzonderlijke omstandigheden op politiek niveau naar aanleiding van de federale verkiezingen ;
- de gedachtewisseling voorafgaand aan de goedkeuring van het advies van de Raad van het IBR met de vertegenwoordigers van de Hoge Raad had een informeel karakter en doet geen afbreuk aan de rol *a posteriori* die de wetgever aan de Hoge Raad heeft toevertrouwd met betrekking tot alle adviezen, omzendbrieven of mededelingen van de Raad van het IBR.

Tot besluit van de vergadering van 17 oktober 2011 hebben de leden van de Hoge Raad de Voorzitter opdracht gegeven om contact te nemen met de Voorzitter van het IBR, ingeval er geen antwoord zou komen op het schrijven van 18 augustus 2011, met de bedoeling hierover van gedachten te wisselen.

2.5.4 Advies 2011/6 van 29 juni 2011 van de Raad van het IBR ter verduidelijking van de beschrijving en de reikwijdte van de verplichtingen van een netwerk

Verder heeft de Hoge Raad een ander door de Raad van het IBR uitgevaardigd document onderzocht, namelijk het advies 2011/6 van 29 juni 2011 inzake de "Verduidelijking ten aanzien van de beschrijving en de reikwijdte van de verplichtingen van een netwerk".

Tijdens zijn vergadering van 17 oktober 2011 heeft de Hoge Raad zich met betrekking tot het advies afgevraagd in welke mate het al of niet aanvaardbaar is dat een wettelijke definitie via een advies van de Raad van het IBR wordt "verduidelijkt".

Tot besluit van de vergadering van 17 oktober 2011 hebben de leden van de Hoge Raad de Voorzitter opdracht gegeven om contact te nemen met de Voorzitter van het IBR, ingeval er geen antwoord zou komen op het schrijven van 18 augustus 2011, met de bedoeling hierover van gedachten te wisselen.

2.5.5 Mededeling 2011/12 van 13 juli 2011 over de impact van de wet van 18 januari 2010 tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financieel stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme

Daarnaast heeft de Hoge Raad nog een ander door de Raad van het IBR uitgevaardigd document onderzocht, namelijk de mededeling 2011/12 van 13 juli 2011 over de impact van de wet van 18 januari 2010 tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld (de zogenoemde witwaswet).

Tijdens zijn vergadering van 17 oktober 2011 heeft de Hoge Raad zich met betrekking tot de mededeling afgevraagd in welke mate het al of niet aanvaardbaar is dat een deel van een norm gedeeltelijk wordt opgeheven via een mededeling van de Raad van het IBR.

Tot besluit van de vergadering van 17 oktober 2011 hebben de leden van de Hoge Raad de Voorzitter opdracht gegeven om contact te nemen met de Voorzitter van het IBR, ingeval er geen antwoord zou komen op het schrijven van 18 augustus 2011, met de bedoeling hierover van gedachten te wisselen.

*

* *

Op 6 december 2011 had een ontmoeting plaats tussen de Voorzitter van de Hoge Raad en de Voorzitter van het IBR.

Tijdens dit onderhoud heeft de Voorzitter van de Hoge Raad het nuttig geacht te herinneren aan de opdracht van de Raad van het IBR, namelijk de doctrine ontwikkelen inzake de audittechnieken en de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat de uitoefening van hun beroep regelt (artikel 30, § 5 van de wet van 1953), onder de vorm van adviezen, omzendbrieven of mededelingen.

Gevolg gevend aan een opmerking terzake van de Raad van State verduidelijkt het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit voorafgaat ook de draagwijdte en het eventuele bindende karakter van de adviezen, omzendbrieven en mededelingen van het IBR:

- *"de **adviezen**, die geen bindend karakter hebben, weerspiegelen <u>het standpunt van de Raad van het Instituut</u> en laten in het bijzonder de bedrijfsrevisoren toe om de standpunten vooraf te kennen die de Raad zal nemen naar aanleiding van individuele dossiers";*
- *"de **omzendbrieven** bevatten <u>algemene deontologische aspecten</u> en hebben geen bindend karakter in hoofde van de bedrijfsrevisoren";*
- *"de **mededelingen** hebben een <u>informatief karakter</u> en hebben geen bindend karakter"*

Artikel 30 van de wet van 1953 (§ 5) impliceert derhalve dat:

- het Instituut de adviezen, omzendbrieven of mededelingen overmaakt aan de Hoge Raad;
- de Hoge Raad de adviezen, omzendbrieven of mededelingen van de Raad van het IBR onderzoekt op hun onverenigbaarheid met andere bepalingen.

Indien de Hoge Raad een onverenigbaarheid vaststelt tussen deze adviezen, omzendbrieven of mededelingen en een wet, besluit, norm of aanbeveling, nodigt hij het IBR uit om dit te verhelpen. Indien het IBR hieraan geen gevolg geeft binnen de termijn die de Hoge Raad vaststelt, gaat de Hoge Raad over tot de openbaarmaking van zijn eigen stellingname.

Weliswaar dient te worden opgemerkt dat het wettelijk kader geen termijn heeft vastgesteld voor het *a posteriori*-nazicht van de diverse adviezen, omzendbrieven of mededelingen die de Raad van het IBR aan de Hoge Raad meedeelt.

Tot besluit van het onderhoud heeft de Voorzitter van de Hoge Raad erop aangedrongen dat de hiërarchie van wetteksten, besluiten en normen zoals bepaald in de wet van 22 juli 1953, in acht zou worden genomen:

- de wet en haar uitvoeringsbesluiten
- de controlenormen en –aanbevelingen zoals die zijn goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de federale Minister, bevoegd voor Economie
- de omzendbrieven, adviezen en mededelingen die enkel kunnen voortvloeien uit de wetteksten, besluiten en normen die het algemeen kader vormen:
    - de **adviezen**, die geen bindend karakter hebben, weerspiegelen het <u>standpunt van de Raad van het Instituut</u> en laten in het

bijzonder de bedrijfsrevisoren toe om de standpunten vooraf te kennen die de Raad zal nemen naar aanleiding van individuele dossiers;

- de **omzendbrieven** bevatten algemene deontologische aspecten en hebben geen bindend karakter in hoofde van de bedrijfsrevisoren;
- de **mededelingen** hebben een informatief karakter en hebben geen bindend karakter.

Het zou dan ook niet correct zijn de aard van een controleopdracht van een bedrijfsrevisor bij voorbeeld via een advies te gaan bepalen, als die opdracht niet inhoudelijk door de wet of haar uitvoeringsbesluiten wordt gedefinieerd (bij voorbeeld, qua zekerheid: volkomen controle of beperkt nazicht). Een dergelijke maatregel uitvaardigen zou – gelet op het ontbreken van enige aanwijzing in de wet of haar uitvoeringsbesluiten – enkel mogelijk zijn via een controlenorm of –aanbeveling waarover een publieke consultatie dient te worden georganiseerd en die moet worden goedgekeurd overeenkomstig de bij artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 vastgelegde procedures.

2.5.6 Periodieke mededeling van de lijst van de adviezen, omzendbrieven en mededelingen die door de Raad van het IBR zijn goedgekeurd

Op een periodieke basis deelt de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren de lijst mee van de omzendbrieven, adviezen en mededelingen die in de betrokken periode zijn goedgekeurd, alsook deze die zouden zijn ingetrokken. De volgende briefwisseling is aan de Hoge Raad overgemaakt:

- schrijven van 8 april 2011 met betrekking tot de omzendbrieven, adviezen en mededelingen van het IBR gedurende het eerste trimester van 2011;
- schrijven van 20 augustus 2011 met betrekking tot de omzendbrieven, adviezen en mededelingen van het IBR gedurende het tweede trimester van 2011;
- schrijven van 26 oktober 2011 met betrekking tot de omzendbrieven, adviezen en mededelingen van het IBR gedurende het derde trimester van 2011;
- schrijven van 16 januari 2012 met betrekking tot de omzendbrieven, adviezen en mededelingen van het IBR gedurende het vierde trimester van 2011.

Ter gelegenheid van een ontmoeting op 21 mei 2010 tussen de leden van de Hoge Raad en de nieuwe Voorzitter en Ondervoorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, heeft de Hoge Raad het gebrek aan regelmaat betreurd in de toezending van de lijst van de omzendbrieven, adviezen en mededelingen, alsook de vrij lange termijn daarvoor (tussen het einde van het trimester en de ontvangst van de brieven schommelde de termijn toen tussen 1½ maand en 3 maanden). Bovendien werden verschillen vastgesteld tussen de elektronisch meegedeelde informatie en de informatie die aan het einde van het trimester op papier werd meegedeeld.

In het kader van dit onderhoud heeft de Hoge Raad de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren aangemaand zich in de toekomst te conformeren aan de wettelijke regels en de standpunten van de Raad overeenkomstig de wetsvoorschriften mee te delen.

*

* *

De Hoge Raad heeft met voldoening kunnen vaststellen dat vanaf 2011 de omzendbrieven, adviezen en mededelingen doorlopend genummerd worden. Dit initiatief zou *a priori* een vlottere toetsing van de aan de Hoge Raad overgemaakte informatie op haar volledigheid moeten mogelijk maken.

De Hoge Raad stelt ook met genoegen vast dat de termijn voor de toezending van lijst van de omzendbrieven, adviezen en mededelingen gevoelig korter is geworden in 2011.

3. Studies en analyses met betrekking tot de nationale auditomgeving

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft het, in het kader van de opdrachten waarmee hij door de wetgever is belast, nuttig geacht om in 2011 een aantal nieuwe empirische studies en analyses te wijden aan de nationale context waarin Belgische wettelijke auditors bedrijvig zijn.

Die studies bestrijken diverse aspecten van het beroep:

- een empirische studie over de structuur van de sector van de externe audit in België;
- een studie in verband met de transparantieverslagen en communicatiemiddelen van bedrijfsrevisoren;
- een empirische studie over de erkenning van bedrijfsrevisoren in andere lidstaten van de Europese Unie of derde landen;
- een analyse van de gevallen van voortijdige beëindiging van commissarismandaten (ontslagneming/opzegging).

3.1. Structuur van de sector van de externe audit in België

3.1.1. Kernfactoren van deze studie

- Het aantal bedrijfsrevisoren behorend tot de *"Big four"* of in ruimere zin, tot de Belgische structuren van internationale auditkantoren aangesloten bij het *"Forum of firms"* blijft in grote lijnen stabiel, zelfs indien kan vastgesteld worden dat het aantal bedrijfsrevisoren dat behoort tot de "*Big four*" afneemt en het aantal bedrijfsrevisoren dat behoort tot de andere leden van de "*Forum of firms*" toeneemt. Wat de "*Forum of firms*" betreft, is er een wijziging, met name één internationale structuur maakt niet langer deel uit van de "*Forum of firms*" (Inpact International) en twee nieuwe structuren maken voortaan wel deel uit van "*Forum of firms*" (Baker Tilly International en Nexia International).
- Die ogenschijnlijke stabiliteit qua aantal bedrijfsrevisoren betekent daarom nog geen stabiliteit in de samenstelling van elk auditkantoor, waar een sterke mobiliteit kan worden vastgesteld (vertrek/indiensttreding van bedrijfsrevisoren).
- Wat de kwaliteit betreft van de informatie verstrekt door de bedrijfsrevisoren via het openbaar register kon ten opzichte van vorig jaar een verbetering worden vastgesteld qua vermelding van de netwerken waartoe bedrijfsrevisoren behoren.
- Er moet verder worden benadrukt dat de informatie in het openbaar register niet systematisch lijkt te worden gecontroleerd en heel wat tekortkomingen vertoont (sommige zelfs strijdig met de wet). Aan de hand van de empirische studie heeft men inderdaad kunnen vaststellen dat op 30 april 2012:
  - 88 revisorenvennootschappen de rubriek "eigenaars en aandeelhouders" niet hadden ingevuld, wat overeenkomt met meer dan 17% van de vennootschappen vermeld in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren;
  - 8 revisorenvennootschappen blijken geen actieve bedrijfsrevisor te hebben (lege rubriek);
  - 7 revisorenvennootschappen hebben de rubriek "leden van het leidinggevende of bestuursorgaan" niet ingevuld;
  - 1 revisorenvennootschap (aangesloten bij het "*Forum of firms*") heeft de rubriek "adres van elke vestiging in België" niet ingevuld.

Uit deze studie kan dus worden besloten dat de informatieverstrekking vanwege bedrijfsrevisoren beter kan. Het openbaar register is een gegevensbank ingesteld bij wet die bedrijfsleiders moet helpen bij de aanstelling van een wettelijke auditor voor de controle van hun jaarrekening, maar die ook elke belanghebbende de mogelijkheid moet bieden om met betrekking tot elke bedrijfsrevisor betrouwbare informatie te vinden. Weliswaar ligt de verantwoordelijkheid daarvoor in eerste instantie bij de bedrijfsrevisor zelf, maar er zijn ook maatregelen nodig voor een systematische controle, wil men derden de nodige rechtszekerheid bieden.

In 2012 zal de Hoge Raad nagaan in hoever en, in voorkomend geval, op welke manier aan deze empirische studie gevolg dient te worden gegeven.

3.1.2. De concentratieproblematiek in de sector van de externe audit op Europees niveau

In 2007 heeft het Directoraat-generaal Interne markt en diensten van de Europese Commissie het

consultancykantoor Oxera belast met een studie van de regels met betrekking tot de aandeelhoudersstructuur van auditkantoren en de gevolgen daarvan in termen van concentratie in de auditmarkt.

Dit Britse consultancykantoor heeft in oktober 2007 zijn eindverslag afgeleverd onder de titel "*Ownership rules of audit firms and their consequences for audit market concentration*".

De voornaamste conclusies van de auteurs van deze studie kunnen als volgt worden samengevat:

- De auditmarkt voor grote beursgenoteerde vennootschappen is grotendeels in handen van de vier grootste auditkantoren. De kleine auditkantoren zouden zich tot belangrijke investeringen over verschillende jaren genoopt kunnen zien om door te groeien en een plaats te veroveren op de internationale auditmarkt.
- Uit het onderzoek van een investeringsmodel voor de evaluatie van dergelijke expansieprojecten blijkt dat een auditkantoor in handen van externe investeerders en niet van auditors, vlotter tot expansie kan beslissen om zo door te stoten naar de markt van de grote auditopdrachten. Eén van de redenen daarvoor is dat de meerkost om voor auditkantoren kapitaal aan te trekken gegenereerd door de huidige eigendomsstructuren, op 10% kan worden geraamd.
- De beperkte toegang tot kapitaal is evenwel slechts één van de mogelijke obstakels om te kunnen doorstoten naar de internationale auditmarkt. Er zijn nog andere hindernissen die een project kunnen dwarsbomen: reputatie, nood aan internationale dekking, internationale bestuursstructuren en het aansprakelijkheidsrisico. Het aansprakelijkheidsrisico kan zwaar doorwegen op de kapitaalkost, met kapitaalrantsoenering tot gevolg.
- Er kunnen nog andere uitstekende redenen zijn voor auditkantoren om hun structuur te handhaven, bijvoorbeeld hun menselijk kapitaal. Vanuit reglementair oogpunt werden de bestaande eigendomsstructuren verantwoord door de noodzaak om de onafhankelijkheid van de kantoren te beschermen. Uit onderzoek van het besluitvormingsproces bij de grote auditkantoren blijkt echter dat een aantasting van de onafhankelijkheid van auditors in de nieuwe eigendomsstructuren in de praktijk weinig waarschijnlijk is. Met passende beschermingsmaatregelen zouden specifieke belangenconficten hun beslag moeten kunnen krijgen.

In november 2008 is de Europese Commissie gestart met een publieke raadpleging over de controlestructuren bij auditkantoren en de gevolgen daarvan voor de auditsector, naar aanleiding van de onafhankelijke studie van het consultancykantoor Oxera.

In juli 2009 publiceerde Commissaris McCreevy de resultaten van deze publieke raadpleging en wees op het belang om de markt voor auditopdrachten bij internationale ondernemingen voor meer dienstverleners open te stellen of er althans voor te zorgen dat de huidige marktstructuur niet verder verslechtert.

*

* *

De Europese voorstellen tot wijziging van de "auditrichtlijn" en het voorstel van Europese verordening die de Europese Commissie heeft bekendgemaakt in november 2011 tonen aan dat het belangrijk is om de structuur van de externe audit in elke lidstaat te doorgronden.

Voor zover nodig, bevestigt dit nogmaals het belang van de empirische studies die op initiatief van de Hoge Raad worden uitgevoerd en bekendgemaakt in zijn jaarverslag.

3.1.3. De problematiek met betrekking tot de structuur van het bedrijfsrevisoraat in België

a) Oorsprong

De Europese Commissie heeft onder de leden van de EGAOB, met het oog op diens vergadering van 9 november 2009, een document verspreid met als titel "*Key data and trends in audit markets*". Dit document (zonder publiek karakter) werd op verzoek van de Voorzitter van de Hoge Raad geagendeerd voor de vergadering van de Hoge Raad van 23 november 2009. De leden waren van oordeel dat dit document bijzonder interessante informatie bevat.

In het kader van die gedachtewisseling hebben de leden van de Hoge Raad vastgesteld dat er nood was aan een duidelijk inzicht in de concrete structuur van het bedrijfsrevisoraat in België; zij hebben het wetenschappelijk secretariaat gevraagd om aan de structuur van deze specifieke sector een aantal empirische studies te wijden.

Van zijn kant had het IBR op 6 augustus 2009 meegedeeld dat het beslist had om de netwer-

ken op te lijsten. Naar aanleiding daarvan had de Hoge Raad het IBR op 18 september 2009 schriftelijk gefeliciteerd met dit initiatief en gevraagd om te kunnen beschikken over de ingezamelde gegevens. Bij brief van 24 september 2009 heeft de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren alle toenmalige gegevens in zijn bezit meegedeeld, met de boodschap dat het oplijsten van de netwerken aan de gang was maar nog niet afgelopen. De Raad van het IBR heeft in dit verband aan zijn leden in september 2010 een omzendbrief[1] gestuurd met de beschrijving van een actieplan in twee fasen, waarvan de tweede op 28 februari 2011 zou moeten zijn afgesloten. Deze procedure heeft wat vertraging opgelopen; er zijn echter twee belangrijke ontwikkelingen vast te stellen in het tweede semester van 2011:

- De goedkeuring van de omzendbrief 2011/8 van 29 juni 2011 betreffende het lijsten van de netwerken en de te verstrekken informatie door de bedrijfsrevisoren bij lidmaatschap van een netwerk (ter vervanging van de omzendbrief D.022/10 van 24 september 2010) en
- De goedkeuring van de omzendbrief 2011/9 van 14 juli 2011 betreffende de actualisering van de gegevens opgenomen in het openbaar register.

Gelet op het belang van deze problematiek leek het de Hoge Raad opportuun om de empirische studie over deze materie, die voor het eerst twee jaar geleden werd gepubliceerd, te actualiseren.

Als één van de entiteiten van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren heeft de Hoge Raad een studie aangevat, uitsluitend op basis van gegevens die voor iedereen beschikbaar zijn.

Deze studie over de structuur van het bedrijfsrevisoraat zal voor de Hoge Raad meer bepaald nuttig zijn in het kader van zijn rol als vertegenwoordiger van België bij de EGAOB. Deze proactief verrichte studie zou ook nuttig kunnen blijken voor de andere entiteiten van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (bijvoorbeeld voor de Kamer van verwijzing en instaatstelling) maar ook voor de Hoge Raad zelf in zijn rol van samenwerking op internationaal niveau met betrekking tot het publiek toezicht zoals dat in België is georganiseerd.

1 Omzendbrief D.022/10 van 24 september 2010 betreffende het lijsten van de netwerken en de te verstrekken informatie door de bedrijfsrevisoren bij lidmaatschap van een netwerk, te *downloaden* van de website van het IBR.

b) Doel van de studie

De studie van de Hoge Raad heeft tot doel een duidelijk beeld te krijgen van de structuur van het bedrijfsrevisoraat in België:

- de grote internationale netwerken met vestiging in België en die meer bepaald deel uitmaken van het *"Forum of firms"* (verkort FoF);
- de overige internationale netwerken/structuren in België;
- de strikt nationale netwerken/structuren in België (met het onderscheid naargelang ze al dan niet een complexe structuur hebben en al dan niet beschikken over een benaming (anders dan de naam van de bedrijfsrevisor(en));
- de beroepsbeoefenaars die tot geen enkel netwerk behoren, zomin nationaal als internationaal.

Een belangrijke opmerking is dat het geenszins mogelijk is om op basis van de structuur van de sector van het bedrijfsrevisoraat, zoals die door deze studie in beeld wordt gebracht, na te gaan wat in termen van honoraria het belang is van de auditkantoren/structuren op nationaal niveau. De empirische studie van de Hoge Raad heeft tot doel duidelijk te weten te komen welke revisoren met wie werken.

Met deze studie werd gestart in 2011 en zij werd afgesloten op 30 april 2012. Omdat de structuur van auditkantoren zeer snel verandert, wordt deze studie hierna in het jaarverslag 2011 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren gepubliceerd, bij de activiteiten van de Hoge Raad.

De einddatum van 30 april is te verklaren door het feit dat de jaarlijkse algemene vergadering van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in april wordt gehouden, wat *a priori* betekent dat die maand het best geschikte tijdstip is om over volledig *up-to-date* informatie te beschikken.

c) Gehanteerde methodologie

Voor deze empirische studie werden geen vertrouwelijke gegevens gebruikt. De opdracht waarmee de wetgever de Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft belast, bestrijkt immers de diverse algemene aspecten van het

beroep (zoals de goedkeuring van normen en aanbevelingen) maar omvat geen systematische controle van gegevens in verband met een bepaalde bedrijfsrevisor (ongeacht of het al dan niet om een natuurlijke of rechtspersoon gaat).

De gebruikte informatiebronnen zijn die welke de bedrijfsrevisoren zelf op het internet zetten:

- het openbaar register van de bedrijfsrevisoren, enerzijds, en
- de informatieverstrekking door de internationale netwerken/structuren en de bedrijfsrevisoren via het internet (via hun websites) anderzijds.

Het openbaar register van de bedrijfsrevisoren is het natuurlijke uitgangspunt om gegevens te verzamelen. Dat register kan via de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren worden geconsulteerd. Men vindt er twee registers van bedrijfsrevisoren: dat met de natuurlijke personen en een ander met de rechtspersonen.

Op 30 april 2012 telde het openbaar register van de bedrijfsrevisoren 1.037 bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen en 515 bedrijfsrevisoren – rechtspersonen.

De Hoge Raad stelt vast dat het register met de natuurlijke personen sinds juni 2010 is onderverdeeld in drie categorieën, op 30 april 2012 uitgesplitst als volgt:

- bedrijfsrevisoren die revisorale opdrachten mogen uitvoeren (901 bedrijfsrevisoren);
- bedrijfsrevisoren die tijdelijk verhinderd zijn om revisorale opdrachten uit te voeren om redenen van onverenigbaarheid in de zin van artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953 (122 bedrijfsrevisoren);
- bedrijfsrevisoren die geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren of die geen revisorale opdrachten kunnen uitvoeren om andere wettelijke redenen dan die opgesomd in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953 (14 bedrijfsrevisoren).

Die derde categorie heeft de Raad van het IBR inhoudelijk gedefinieerd in zijn mededeling van 14 juni 2010[2].

Doel van de studie van de Hoge Raad over de structuur van de sector van de externe audit in België is die 901 "actieve" bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen en 515 bedrijfsrevisoren – rechtspersonen over vijf categorieën uit te splitsen:

- de 23 internationale netwerken aangesloten bij het *"Forum of firms"*[3], die in België bedrijvig zijn;
- de andere internationale netwerken/structuren in België bedrijvig zijn;
- de strikt nationale netwerken/structuren in België;
- de andere kleine strikt nationale structuren zonder benaming (buiten de naam van de bedrijfsrevisor(en) met een onderscheid naargelang het gaat om een complexe structuur of niet);
- de bedrijfsrevisoren die alleen werken.

2 Mededeling van de Raad van het IBR van 14 juni 2010 betreffende de invoering van een nieuw luik in het openbaar register voor de bedrijfsrevisoren die geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren of niet kunnen uitvoeren omwille van andere wettelijke redenen dan deze opgesomd in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953, die kan *gedownload* worden van de website van het IBR.

3 Surf in dit verband naar de website www.forumoffirms.org waar de ledenlijst van april 2012 te vinden is. Op dit moment zijn er 23 structuren die deel uitmaken van de "*Forum of firms*". Vergeleken met vorig jaar, zelfde tijdstip, kan vastgesteld worden dat er één structuur niet langer deel uitmaakt van de "*Forum of firms*", namelijk Inpact International en dat er twee nieuwe structuren zijn bijgekomen, namelijk Baker Tilly International en Nexia International.

De studie van de Hoge Raad heeft geenszins de bedoeling om uit te maken of een structuur (of zij nu strikt nationaal is dan wel verbonden is met een internationale structuur) al dan niet beantwoordt aan welke definitie dan ook van een "netwerk", of dit nu geïntegreerd is of niet.

Er werd uitgegaan van de veronderstelling dat internationale structuren aangesloten bij het "Forum of firms" minstens netwerken zijn, gelet op de "Constitution" (oprichtingsakte) van dat "Forum of firms".[4]

De website van het IBR herneemt sinds begin 2012 een lijst van netwerken. Uit de informatie beschikbaar op de website blijkt dat deze lijst van netwerken is opgesteld met het oog op de organisatie van de kwaliteitscontrole enerzijds en op de berekening van de aan het instituut verschuldigde bijdragen anderzijds en dus niet dezelfde doelstelling nastreeft als onderhavige empirische studie. De inhoud van de informatie die in dit verband op de website van het IBR is opgenomen, is echter nagekeken teneinde na te gaan welke de eventuele gelijkenissen of verschilpunten zijn met de studie van de Hoge Raad.

Voor de internationale netwerken aangesloten bij het "Forum of firms", die bedrijvig zijn in België, werd de website van het internationale netwerk geconsulteerd om te zien welke Belgische bedrijfsrevisoren deel uitmaken van dat internationaal netwerk. Die gegevens werden achteraf getoetst aan de gegevens die de revisorenvennootschappen of bedrijfsrevisoren via openbaar register, toegankelijk via het internet, verstrekken.

Is er een verschil, dan wordt de voorkeur gegeven aan de informatie op de website van de internationale structuur, omdat er zoveel wijzigingen zijn opgetreden en omdat in de voorgaande studie van de Hoge Raad in dit verband is vastgesteld hoe zelden het openbaar register van de bedrijfsrevisoren wordt bijgewerkt[5].

In die categorie werden alle revisorenvennootschappen alfabetisch gerangschikt op basis van de naam van de internationale netwerken, zoals die voorkomen op de ledenlijst van het *"Forum of firms"* op datum van april 2012.

De Belgische revisorenvennootschappen uit deze categorie werden in de rangschikking uitgesplitst in vennootschappen met verschillende bedrijfsrevisoren en zogenaamde éénpersoonsvennootschappen. Die laatste staan aan het einde van de lijst en zijn herkenbaar aan de spatie in de lijst van revisorenvennootschappen. De natuurlijke personen die tot deze revisorenvennootschappen behoren, zijn dan weer alfabetisch gerangschikt (ongeacht of zij al dan niet handtekeningbevoegd zijn).

Voor de overige internationale netwerken/structuren is uitgegaan van de gegevens verstrekt door de bedrijfsrevisoren via het openbaar register. Die gegevens werden nadien getoetst aan de informatie op de website van die internationale netwerken/structuren.

De websites van internationale netwerken/structuren die werden opgegeven maar waarnaar niet wordt verwezen in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren, werden alsnog geconsulteerd om te zien of hierop al dan niet externe auditors vermeld staan die lid zijn van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

Is er een verschil, dan wordt de voorkeur gegeven aan de informatie op de website van het internationale netwerk/de internationale structuur, omdat er zoveel wijzigingen zijn opgetreden en omdat in de voorgaande studie van de Hoge Raad in dit verband is vastgesteld hoe zelden het openbaar register van de bedrijfsrevisoren wordt bijgewerkt[6].

Alle revisorenvennootschappen werden gerangschikt volgens het aantal bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die tot ieder(e) internationaal netwerk/internationale structuur behoren, te beginnen met het grootste aantal.

De Belgische revisorenvennootschappen uit deze categorie werden in de rangschikking uitgesplitst in vennootschappen met verschillende

4 Surf in dit verband naar de website www.forumoffirms.org waar de "Constitution" uit 2007 van het *"Forum of firms"* met bijlagen te vinden is.

5 Gezamenlijk Jaarverslag 2010 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren – deel met het jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen als onderdeel van dit systeem, *sub* punt 3.1.3. De problematiek met betrekking tot de structuur van het bedrijfsrevisoraat in België, punt f), blz. 166.

6 Gezamenlijk Jaarverslag 2010 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren – deel met het jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen als onderdeel van dit systeem, *sub* punt 3.1.3. De problematiek met betrekking tot de structuur van het bedrijfsrevisoraat in België, punt f), blz. 166.

bedrijfsrevisoren en zogenaamde éénpersoonsvennootschappen. Die laatste staan aan het einde van de lijst en zijn herkenbaar aan de spatie in de lijst van revisorenvennootschappen. De natuurlijke personen die tot ene of andere van die revisorenvennootschappen behoren, zijn dan weer alfabetisch gerangschikt (ongeacht of zij al dan niet handtekeningbevoegd zijn).

Voor de nationale structuren **(met of zonder benaming),** in de vorm van een (al dan niet geïntegreerd) netwerk of van een kantoor werd uitgegaan van de gegevens verstrekt door de bedrijfsrevisoren via het openbaar register. Waar die structuren een eigen website hebben, werd ook die geconsulteerd.

Alle revisorenvennootschappen werden gerangschikt volgens het aantal bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die tot de betrokken nationale structuur behoren, te beginnen met het grootste aantal.

Er werd ook een onderscheid gemaakt al naargelang het netwerk/de structuur al dan niet een gezamenlijke benaming gebruikt, buiten de naam van het auditkantoor. Als eerste staan de revisorenvennootschappen met een gezamenlijke benaming, gevolgd door de structuren zonder gemeenschappelijke benaming buiten de naam van de bedrijfsrevisoren "oprichters".

In die laatste categorie werd ook een onderscheid gemaakt al naargelang een vermelding in de rubriek "netwerk" al dan niet bijkomende informatie oplevert. Ingeval alle bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen van een structuur tot éénzelfde revisorenvennootschap behoren, kan een vermelding bij de éénpersoonsvennootschappen van een eventueel "netwerk" misschien wel voor de nodige verduidelijking zorgen, maar dat levert geen echte extra informatie op. Kleine structuren waarbij een vermelding geen bijkomende informatie oplevert, werden aan het eind van de categorie ondergebracht. Alle overige werden hoger opgelijst in een subcategorie met als titel "louter nationale structuren zonder benaming met een "complexe" structuur".

De Belgische revisorenvennootschappen uit deze categorie werden in elke subcategorie uitgesplitst in vennootschappen met verschillende bedrijfsrevisoren en zogenaamde éénpersoonsvennootschappen. Die laatste staan aan het einde van de lijst en zijn herkenbaar aan de spatie in de lijst van revisorenvennootschappen. De natuurlijke personen die tot deze verschillende revisorenvennootschappen behoren, zijn dan weer alfabetisch gerangschikt.

Al deze kleine structuren werden in elke subcategorie gegroepeerd op basis van het aantal bedrijfsrevisoren van elke structuur (ongeacht of zij al dan niet handtekeningbevoegd zijn).

De bedrijfsrevisoren die alleen werken (of althans niet hebben aangegeven dat zij met een confrater samenwerken of werkzaam zijn in een auditkantoor buiten een zogenaamde éénpersoonsvennootschap) werden in twee subcategorieën ondergebracht, al naargelang zij een éénpersoonsvennootschap hebben opgericht of niet.

*

* *

Ondanks het feit dat er een gevoelige toename is van het percentage van bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die hebben aangegeven dat zij zouden aangesloten zijn bij een netwerk (iets meer dan 50% onder hen), alsook van bedrijfsrevisoren – rechtspersonen (iets minder dan 33%), werd voor de repertoriëring van de bedrijfsrevisoren opnieuw een "indirecte" informatiebron geraadpleegd, namelijk het e-mailadres dat de bedrijfsrevisoren in het openbaar register hebben opgegeven.

Een belangrijke waarschuwing is niettemin op haar plaats, in die zin dat mocht de informatie in het openbaar register onjuist blijken, de conclusies waartoe deze empirische studie heeft geleid, dan wel eens op losse schroeven zouden kunnen komen te staan.

In dit verband is het – onverminderd de wettelijke bevoegdheden met betrekking tot het openbaar register die de wetgever aan de Procureur-generaal heeft toevertrouwd en aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling op het vlak van de kwaliteitscontrole en het toezicht – voor elke bedrijfsrevisor zeker raadzaam om, onder de verantwoordelijkheid van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, alle gegevens in het openbaar register te actualiseren, overeenkomstig de voorschriften van artikel 10 van de wet van 22 juli 1953 en artikel 11 van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register.

d) Toetsing van de ingezamelde gegevens en bijgevolg de kwaliteit van de resultaten van de studie

Aan de hand van een logische controle werd nagegaan of wel alle bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen en alle bedrijfsrevisoren – rechtspersonen zijn opgenomen in de tabel in bijlage bij deze studie.

Die valideringstest bevestigt dat het werk grondig is gebeurd:

- bij de rechtspersonen werden vier bedrijfsrevisoren tweemaal geteld, om reden van het feit dat de betrokken revisorenvennootschappen bij meer dan één internationale en/of nationale structuren blijken aangesloten te zijn.
- bij de natuurlijke personen werden zes bedrijfsrevisoren tweemaal geteld, om reden van het feit dat zij werkzaam zijn bij een revisorenvennootschap die bij meer dan één internationale en/of nationale structuren blijkt aangesloten te zijn.

Die vaststelling wijst daarom nog niet op een mogelijke vergissing of onwettelijkheid, want bepaalde (inter)nationale netwerken/structuren koppelen geen exclusiviteitsvereiste aan het lidmaatschap.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft zijn studie dan ook kunnen afwerken en ter informatie meegedeeld aan de Procureur-generaal in diens hoedanigheid van entiteit van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, belast met het toezicht op het openbaar register van de bedrijfsrevisoren. Er werd eveneens een kopie van deze studie overgemaakt aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling, in de hoedanigheid van entiteit van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren en belast met de eindverantwoordelijkheid voor de kwaliteitscontrole van en het toezicht op de bedrijfsrevisoren.

e) Wettelijke en reglementaire bepalingen in verband met de gegevens die in het openbaar register moeten worden opgenomen

I.

Uittreksel van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor

"Hoofdstuk II.

De bedrijfsrevisoren, hun inschrijving in het openbaar register van het Instituut en de bescherming van hun titel

(...)

Artikel 10

§ 1. De **Raad** houdt een openbaar register bij waarin de bedrijfsrevisoren worden geregistreerd.

De auditors en de auditorganisaties van derde landen die overeenkomstig artikel 7, § 4 zijn geregistreerd, worden in die hoedanigheid afzonderlijk in het openbaar register vermeld.

§ 2. De registratiegegevens worden in elektronische vorm in het register opgeslagen. Eenieder kan deze te allen tijde op de website van het Instituut consulteren.

§ 3. Elke bedrijfsrevisor natuurlijke persoon en elk bedrijfsrevisorenkantoor worden door een individueel nummer in het openbaar register geïdentificeerd.

§ 4. Het openbaar register bevat de naam en het adres van de bevoegde autoriteiten die belast zijn met de registratie, het toezicht, de kwaliteitscontrole, de sancties, en het publiek toezicht.

§ 5. **De modaliteiten inzake actualisering** en toegang tot het openbaar register worden **door de Koning bepaald**.

Artikel 11

§ 1. Alleen de natuurlijke personen of entiteiten ingeschreven in het openbaar register mogen de titel van bedrijfsrevisor dragen.

De auditors en de auditorganisaties van een derde land ingeschreven overeenkomstig artikel 7, § 4 dragen niet de titel van bedrijfsrevisor.

§ 2. De Raad kan onder de voorwaarden bepaald door het huishoudelijk reglement toelaten aan oud-bedrijfsrevisoren natuurlijke personen de titel van erebedrijfsrevisor te voeren.

De toelating wordt door de Raad ingetrokken, indien aan de voorwaarden voor de toekenning niet meer is voldaan. Tegen de beslissing tot intrekking is beroep mogelijk voor de Commissie van Beroep en volgens de modaliteiten voorzien in artikel 64, § 2.

§ 3. De stagiairs kunnen de titel van bedrijfsrevisor stagiair dragen. De stagiairs hebben niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, maar staan onder het toezicht en de tuchtmacht van het Instituut."

II.

Uittreksel van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register

"Hoofdstuk III.

Het openbaar register

Afdeling 1.

Bedrijfsrevisoren natuurlijke personen

Artikel 9

§ 1. **Het openbaar register**, voorzien in artikel 10 van de wet, **bevat tenminste de volgende gegevens** omtrent de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen:

1° naam, woonplaats, gekozen taalgroep, Nederlands of Frans, jaar van de eedaflegging en registratienummer;

2° **in voorkomend geval**, naam, vestigingsadres, internetadres en registratienummer van de bedrijfsrevisorenkantoren waarbij de betrokken bedrijfsrevisor natuurlijke persoon werkzaam is of waaraan hij als vennoot of anderszins verbonden is;

3° elke andere inschrijving als wettelijke auditor bij de bevoegde autoriteiten van andere Lidstaten van de Europese Unie en als auditor in derde landen, met inbegrip van de na(a)m(en) van de registratieautoriteit(en) en, in voorkomend geval, het/de registratienummer(s).

§ 2. Auditors van derde landen die overeenkomstig artikel 7, § 4 van de wet worden ingeschreven, worden in het register duidelijk als zodanig vermeld en niet als bedrijfsrevisoren natuurlijke personen.

Afdeling 2.

Bedrijfsrevisorenkantoren

Artikel 10

§ 1. **Het openbaar register bevat ten minste de volgende gegevens** omtrent de bedrijfsrevisorenkantoren:

1° registratienummer, jaar van inschrijving, naam, adres van de zetel en ondernemingsnummer bij de Kruispuntbank van Ondernemingen;

2° rechtsvorm;

3° contactgegevens, voornaamste contactpersoon en, in voorkomend geval, internetadres van de website;

4° adres van elke vestiging in België met zijn nummer van vestigingseenheid bij de Kruispuntbank van Ondernemingen;

5° naam en registratienummer van alle bedrijfsrevisoren natuurlijke personen die bij het bedrijfsrevisorenkantoor werkzaam zijn of die als vennoot of anderszins aan het kantoor verbonden zijn;

6° naam en kantooradres van alle eigenaars en aandeelhouders;

7° naam en kantooradres van alle leden van het leidinggevende of bestuursorgaan;

8° **in voorkomend geval**, het lidmaatschap van een netwerk en de lijst van de namen en adressen van de daartoe behorende kantoren en zijn verbonden entiteiten, of vermelding van de plaats waar deze gegevens toegankelijk zijn voor het publiek;

9° elke andere inschrijving als auditkantoor bij de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten en als auditorganisatie in derde landen, met inbegrip van de na(a)m(en) van de met de registratie belaste autoriteit(en) en in voorkomend geval het/de registratienummer(s).

§ 2. Auditorganisaties van derde landen die overeenkomstig artikel 7, § 4 van de wet worden ingeschreven, worden in het register duidelijk als zodanig vermeld en niet als bedrijfsrevisorenkantoren.

Afdeling 3.

Gemeenschappelijke bepalingen

Artikel 11

§ 1. **Het openbaar register wordt bijgehouden, onder de verantwoordelijkheid van**

de Raad, onder de vorm van een database die toegankelijk is via een website, die voor elke bedrijfsrevisor de datum aangeeft van de laatste actualisering.

§ 2. De bedrijfsrevisoren dienen het Instituut zo spoedig mogelijk in kennis te stellen van elke wijziging in de gegevens die in het openbaar register zijn opgenomen. Het register wordt zo spoedig mogelijk na de kennisgeving geactualiseerd. Zij dienen de verstrekte gegevens te ondertekenen. Vanaf het moment dat de mogelijkheid bestaat voor de bedrijfsrevisoren om op elektronische wijze de gegevens te verstrekken en te actualiseren, kan de ondertekening gebeuren door middel van een elektronische handtekening, waarvan de modaliteiten door de Raad worden bepaald.

§ 3. De Raad kan de modaliteiten bepalen volgens dewelke het openbaar register in zijn geheel of deels kan worden toegezonden onder de vorm van een uitprint aan om het even wie hem wenst te bekomen.

Artikel 12

De lijst van de stagiairs wordt bijgehouden onder de verantwoordelijkheid van de Stagecommissie.

Artikel 13

De Raad kan beslissen dat de website, zoals bedoeld in artikel 11, § 1 **andere informatie bevat waarin derden geïnteresseerd kunnen zijn**, zoals onder meer een elektronisch adres.

Artikel 14

§ 1. Het Instituut opent een dossier op naam van de bedrijfsrevisoren. Het dossier bevat de bescheiden die bij de vraag om toegelaten te worden tot de hoedanigheid van bedrijfsrevisor werden overgemaakt.

De bedrijfsrevisor deelt spontaan aan de Raad de volgende informatie mee, die aan het dossier wordt toegevoegd:

a) de akten en bekendmakingen, die de wijzigingen in het openbaar register desgevallend staven;

b) de procedures bedoeld in artikel 41 van de wet;

c) de melding of al dan niet wordt opgetreden in organisaties van openbaar belang;

d) elke inschrijving bij bevoegde Belgische autoriteiten.

§ 2. Het dossier van elke natuurlijke persoon ingeschreven in het openbaar register vermeldt: het registratienummer, de datum van registratie, zijn naam, zijn voornamen, zijn plaats en datum van geboorte, zijn nationaliteit, zijn gekozen taalgroep, Frans of Nederlands.

§ 3. Het dossier van elk bedrijfsrevisorenkantoor ingeschreven in het openbaar register vermeldt: het registratienummer, de datum van registratie, de maatschappelijke benaming op het moment van registratie, de rechtsvorm op het moment van inschrijving, de datum van oprichting en het ondernemingsnummer bij de Kruispuntbank van Ondernemingen.

Naast de in § 1 bedoelde inlichtingen, bevat het dossier van elk bedrijfsrevisorenkantoor:

1° zijn statuten of, in voorkomend geval, een gelijkwaardige overeenkomst;

2° **de lijst van de verbonden entiteiten van het bedrijfsrevisorenkantoor**;

3° in voorkomend geval, de bevestigingen met betrekking tot de naleving van artikel 15 van de wet;

4° de lijst van de bedrijfsrevisorenkantoren, auditkantoren en auditorganisaties van derde landen waarin het kantoor aandelen of deelbewijzen bezit.

§ 4. De Raad kan daarenboven aan de bedrijfsrevisoren alle andere nuttige gegevens in toepassing van artikel 32 van de wet opvragen of verzoeken deze uit eigen initiatief mee te delen, met het oog op de toevoeging ervan aan het dossier.

Artikel 15

De bedrijfsrevisoren delen het Instituut binnen de maand spontaan alle wijzigingen mee aangebracht in de gegevens bedoeld in artikelen 9, 10, 13 en 14.

Wat de gegevens bedoeld in artikel 14, § 4 betreft, heeft de taak van actualisering ten laste van de bedrijfsrevisoren enkel betrekking op de gegevens die door de bedrijfsrevisoren werden meegedeeld op vraag van de Raad.

De Raad bepaalt de modaliteiten volgens dewelke het de bedrijfsrevisoren kan worden toegelaten, of verplicht, om zelf de databanken van het Instituut te actualiseren via een beveiligde toegang op afstand.

Wat de procedures bedoeld in artikel 41 van de wet betreft, heeft de verplichting tot mededeling betrekking op de inleiding van een procedure, evenals op alle beslissingen die in het kader van deze procedure door de geadieerde rechtsmachten of overheden zijn genomen."

III.

Uittreksels van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

"Hoofdstuk V

De Raad

Artikel 16

De Raad kan, in voorkomend geval binnen de door hem vastgestelde voorwaarden, de volgende taken aan het Uitvoerend Comité delegeren:

1° nagaan en vaststellen of een kandidaat-bedrijfsrevisor of de entiteit voldoet aan de voorwaarden voorzien in de artikelen 5 tot 7 van de wet en, in voorkomend geval, hem als bedrijfsrevisor toelaten;

2° toezicht houden op het opmaken en het bijwerken van het openbaar register overeenkomstig de door onderhavig reglement opgestelde regels;

3° verzorgen van de publieke toegankelijkheid van de nodige in het openbaar register opgeslagen gegevens, zoals voorzien in artikel 11 van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register;

4° de verzekeringscontracten inzake de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisoren goedkeuren;

5° beroep aantekenen tegen een beslissing van de Tuchtcommissie of een voorziening in cassatie indienen tegen een beslissing van de Commissie van Beroep;

6° het personeel van het Instituut aanwerven of ontslaan en hun bezoldigingen vaststellen;

7° aanduiden van het Raadslid of het gewezen Raadslid dat zal instaan om de Raad te vertegenwoordigen ingeval van huiszoeking ten huize van een bedrijfsrevisor.

(…)

Hoofdstuk VI

Functies van de voorzitter, de ondervoorzitter, de secretaris en de penningmeester

(…)

Artikel 28

De secretarissen houden toezicht op de organisatie en de werking van het secretariaat, op het **bijhouden van het openbaar register** en op het bewaren van het archief. Zij zijn belast met het secretariaat van de algemene vergadering. Zij bereiden de algemene vergaderingen en de vergaderingen van de Raad voor, evenals de erop betrekking hebbende notulen.

(…)

Hoofdstuk VIII.

Periodieke mededeling door de bedrijfsrevisoren

Artikel 31

§ 1. De bedrijfsrevisoren brengen het Instituut op de hoogte van de opdrachten die zij uitvoeren of hebben uitgevoerd in het kader van hun beroepsactiviteit.

§ 2. De bedrijfsrevisoren die één of meerdere commissarismandaten in een organisatie van openbaar belang uitoefenen, **delen jaarlijks aan het Instituut de hyperlink mee naar het deel van de website waar de in artikel 15 van de wet bedoelde informatie is bekendgemaakt**.

§ 3. De Raad bepaalt de vorm, de gedetailleerde inhoud en de periodiciteit van de informatie bedoeld in de eerste en tweede paragraaf.

§ 4. De bedrijfsrevisoren natuurlijke personen die hun activiteiten uitvoeren middels een bedrijfsrevisorenkantoor, ingeschreven in het openbaar register, zijn vrijgesteld van de verplichtingen opgenomen in de voorafgaande paragrafen wanneer zij hun gehele beroepsactiviteit in dit kantoor hebben ingebracht."

f) Synthese van de resultaten van deze studie in verband met de structuur van de sector van de externe audit in België

Rangschikking van de bedrijfsrevisoren

De volledige resultaten van de studie van de Hoge Raad zijn als bijlage bij deze studie gevoegd.

Die rangschikking kan ook als volgt worden samengevat:

Internationale netwerken, lid van « Forum of firms »	***Aantal bedrijfsrevisoren, ingeschreven op het Belgisch openbaar register, behorend tot dit netwerk***
PricewaterhouseCoopers Int.	77 bedrijfsrevisoren
KPMG Internat. Cooperative	69 bedrijfsrevisoren
Ernst & Young Global Limited	65 bedrijfsrevisoren
Deloitte Touche Tohmatsu Int	64 bedrijfsrevisoren
Subtotaal « Big four »	**275 bedrijfsrevisoren**
BDO	53 bedrijfsrevisoren
RSM International Limited	29 bedrijfsrevisoren
Subtotaal « Medium + »	**82 bedrijfsrevisoren**
Mazars	23 bedrijfsrevisoren
IECnet	22 bedrijfsrevisoren
Nexia International	20 bedrijfsrevisoren
Crowe Horwath International	19 bedrijfsrevisoren
Moore Stephens Internat Ltd	18 bedrijfsrevisoren
PKF International Limited	18 bedrijfsrevisoren
Grant Thornton Internat Ltd	14 bedrijfsrevisoren
Kreston International	13 bedrijfsrevisoren
Baker Tilly International	12 bedrijfsrevisoren
JPA International	08 bedrijfsrevisoren
HLB International	07 bedrijfsrevisoren
UHY International Limited	05 bedrijfsrevisoren
Russell Bedford International	04 bedrijfsrevisoren
JHI	02 bedrijfsrevisoren
Subtotaal « Medium - »	**185 bedrijfsrevisoren**
Constantin Associates Network	Nieuw internationaal netwerk zonder vertegenwoordiging in België
SMS Latinoamérica	Geen vertegenwoordiging in België (netwerk specifiek voor Latijns-Amerika)
Talal Abu Ghazaleh & Co. International (TAGI)	Geen vertegenwoordiging in België (netwerk specifiek voor Arabische landen)
Totaal	***542 bedrijfsrevisoren behorend tot auditkantoren lid van « Forum of firms »***

Andere internationale netwerken / structuren, geen lid van « Forum of firms »	*Aantal bedrijfsrevisoren, ingeschreven op het Belgisch openbaar register, behorend tot dit netwerk / deze structuur*
Leading Edge Alliance	08 bedrijfsrevisoren
CPA Associates International	07 bedrijfsrevisoren
I2AN	07 bedrijfsrevisoren
IGAL	07 bedrijfsrevisoren
INAA Group	07 bedrijfsrevisoren
INPACT Audit Limited	07 bedrijfsrevisoren
BKR	06 bedrijfsrevisoren
Morison International	06 bedrijfsrevisoren
IGAF Polaris	05 bedrijfsrevisoren
ACF Group	04 bedrijfsrevisoren
Eura Audit International	04 bedrijfsrevisoren
AGN International	03 bedrijfsrevisoren
IAPA	03 bedrijfsrevisoren
MGI	03 bedrijfsrevisoren
DFK International	02 bedrijfsrevisoren
DSA International	01 bedrijfsrevisor
Ecovis Global	01 bedrijfsrevisor
Fidunion	01 bedrijfsrevisor
	82 bedrijfsrevisoren behorend tot auditkantoren die lid zijn van internationale netwerken / structuren (andere dan deze die lid zijn van « Forum of firms »)

Louter nationale structuren met een specifieke benaming	*Aantal bedrijfsrevisoren, ingeschreven op het Belgisch openbaar register, behorend tot deze louter nationale structuren*
BCPA	09 bedrijfsrevisoren
FCG-audit	06 bedrijfsrevisoren
Auditas Bedrijfsrevisoren	05 bedrijfsrevisoren
BBDH-Bedrijfsrevisoren	05 bedrijfsrevisoren
L.M.	05 bedrijfsrevisoren
BDK	03 bedrijfsrevisoren
BMA	03 bedrijfsrevisoren
DSD	03 bedrijfsrevisoren
HNC°	03 bedrijfsrevisoren
LMDC	03 bedrijfsrevisoren
MDA Bedrijfsrevisoren	03 bedrijfsrevisoren
VCLJ	03 bedrijfsrevisoren
VPC Réviseurs d'entreprises	03 bedrijfsrevisoren
DCB	02 bedrijfsrevisoren
DM audit	02 bedrijfsrevisoren
DPO	02 bedrijfsrevisoren
EFRE	02 bedrijfsrevisoren
GDP	01 bedrijfsrevisor
THG	01 bedrijfsrevisor
	64 bedrijfsrevisoren behorend tot louter nationale structuren met een specifieke benaming

Louter nationale structuren, zonder specifieke benaming	*Aantal bedrijfsrevisoren, ingeschreven op het Belgisch openbaar register, behorend tot deze louter nationale structuren*
1 kantoor van 10 revisoren	10 bedrijfsrevisoren
1 kantoor van 5 revisoren	05 bedrijfsrevisoren
1 kantoor van 4 revisoren	04 bedrijfsrevisoren
7 kantoren van 3 revisoren	21 bedrijfsrevisoren
27 kantoren van 2 revisoren	54 bedrijfsrevisoren
	94 bedrijfsrevisoren behorend tot louter nationale structuren zonder specifieke benaming

Alleenwerkende bedrijfsrevisoren	*Aantal bedrijfsrevisoren, ingeschreven op het Belgisch openbaar register, alleenwerkend*
Éénpersoonsvennootschap	63 bedrijfsrevisoren
Zonder vennootschap	62 bedrijfsrevisoren
	125 alleenwerkende bedrijfsrevisoren

Nog meer samenvattend, kan hieruit het volgende worden afgeleid:

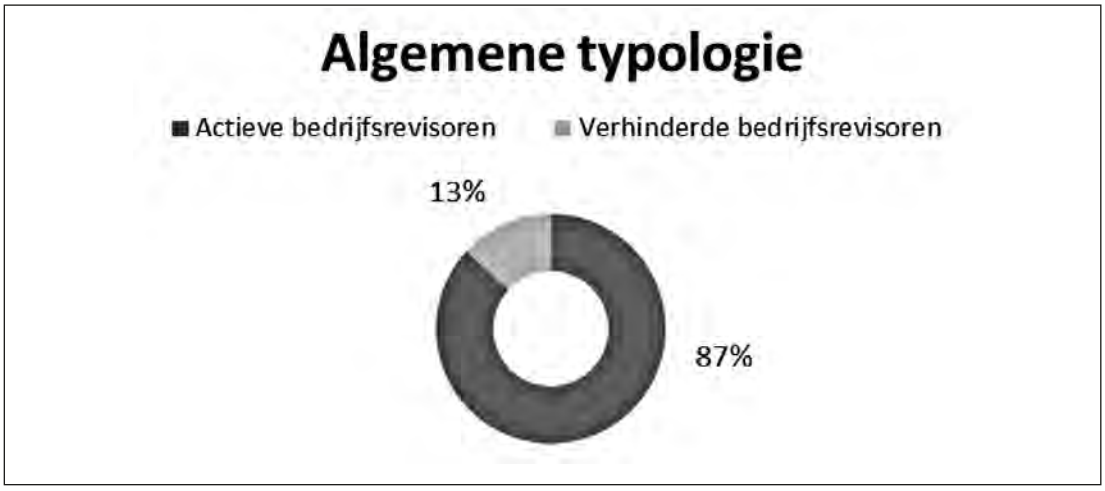
Subtotaal « Big four »	275 bedrijfsrevisoren
Subtotaal « Medium + »	082 bedrijfsrevisoren
Subtotaal « Medium - »	185 bedrijfsrevisoren
Totaal	*542 bedrijfsrevisoren behorend tot auditkantoren, lid van « Forum of firms »*
	82 bedrijfsrevisoren behorend tot auditkantoren die lid zijn van internationale netwerken / structuren (andere dan deze die lid zijn van *« Forum of firms »*)
	64 bedrijfsrevisoren behorend tot louter nationale structuren met een specifieke benaming
	94 bedrijfsrevisoren behorend tot louter nationale structuren zonder specifieke benaming
	125 alleenwerkende bedrijfsrevisoren
Totaal	*907 actieve bedrijfsrevisoren*

Totaal van openbaar register	*901 actieve bedrijfsrevisoren*

Verschil van 6	Dit verschil kan als volgt worden verklaard: • CLYBOUW André komt tweemaal in de studie voor, aangezien zowel de website van IGAL als de informatie van PKF, weergegeven op het openbaar register, het auditkantoor van deze bedrijfsrevisor vermelden als contact op nationaal niveau/als deel uitmakend van de strucuur. • CLYBOUW Arnaud komt tweemaal in de studie voor, aangezien zowel de website van IGAL als de informatie van PKF, weergegeven op het openbaar register, het auditkantoor van CLYBOUW André vermelden als contact op nationaal niveau/als deel uitmakend van de strucuur. • FRANCEUS Bart komt tweemaal in de studie voor, aangezien zowel de website van IGAF Polaris als deze van Ecovis deze bedrijfsrevisor als contact op nationaal niveau vermelden. • NIJS Karel komt tweemaal in de studie voor, aangezien zowel de website van IGAL als de informatie van PKF, weergegeven op het openbaar register, het auditkantoor van CLYBOUW André vermelden als contact op nationaal niveau/als deel uitmakend van de strucuur. • PRIGNON Jean-Louis komt tweemaal in de studie voor, aangezien zowel het kantoor dat op nationaal niveau Crowe Horwath vertegenwoordigt als VPC, deze bedrijfsrevisor vermelden als deel uitmakend van de structuur. • VAN ASBROECK René komt tweemaal in de studie voor, aangezien het auditkantoor van deze bedrijfsrevisor voorkomt als contact op nationaal niveau voor Kreston International en op het openbaar register van het revisorenkantoor beschouwd wordt als contactpersoon van Leading Edge Alliance.

Het is wel zo dat dit dubbele lidmaatschap op zich geen probleem stelt wanneer de internationale "structuur" (ongeacht of het om een (al dan niet geïntegreerd) netwerk gaat of niet) geen exclusiviteitsvereiste oplegt.

Een aantal vaststellingen kunnen grafisch duidelijker in beeld worden gebracht:



Vergeleken bij de situatie vorig jaar op dezelfde datum, ziet men een stijging van het aantal bedrijfsrevisoren die niet meer als "actief" kunnen worden bestempeld.

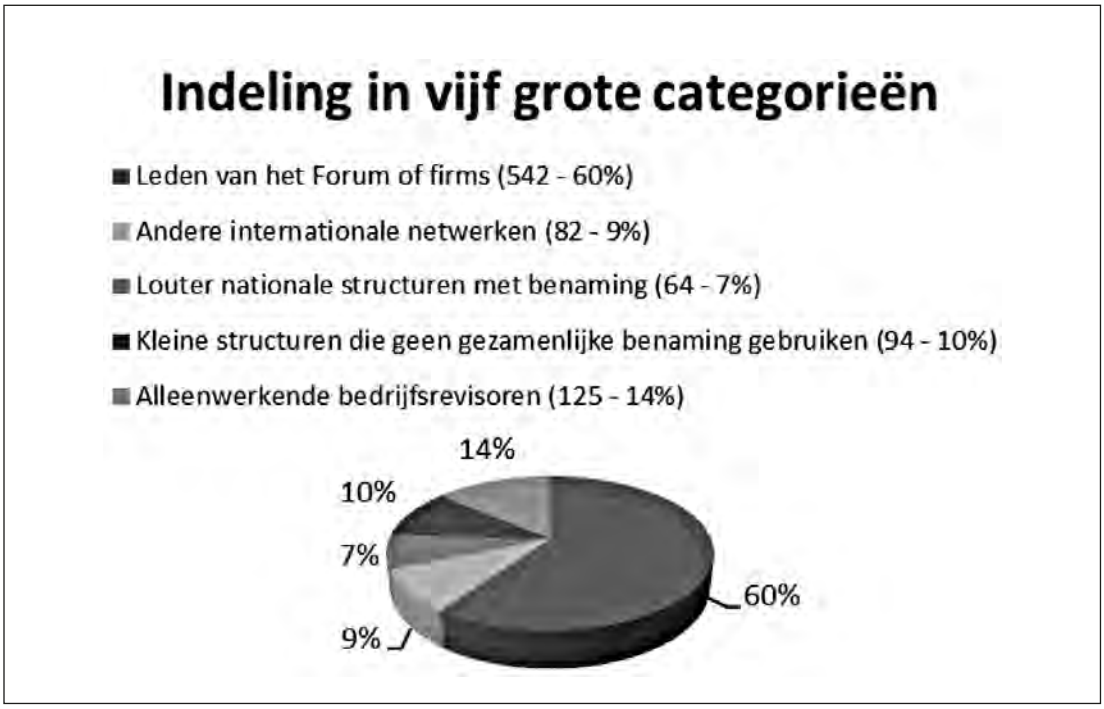
Zoals reeds vermeld, is het register met de natuurlijke personen sinds juni 2010 ondervverdeeld in drie categorieën:

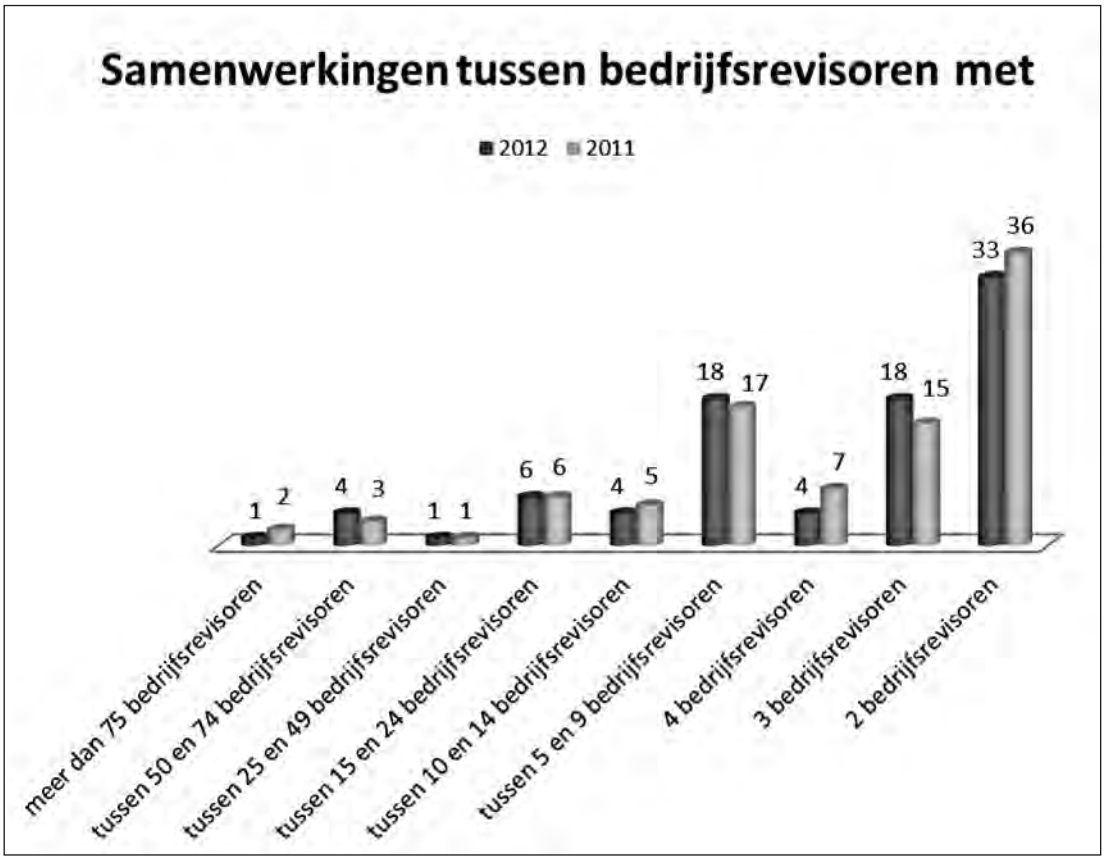
- bedrijfsrevisoren die revisorale opdrachten mogen uitvoeren;
- bedrijfsrevisoren die tijdelijk verhinderd zijn om revisorale opdrachten uit te voeren om redenen van onverenigbaarheid in de zin van artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953;
- bedrijfsrevisoren die om andere wettelijke redenen dan die opgesomd in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953 geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren of kunnen uitvoeren.

Eind april 2012 gaven die drie categorieën het volgende beeld:

- "actieve" revisoren: 901 personen
- "verhinderde" revisoren in de zin van artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953: 122 personen
- revisoren die geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren: 14 personen.

Bij de actieve bedrijfsrevisoren valt het volgende aan te stippen:



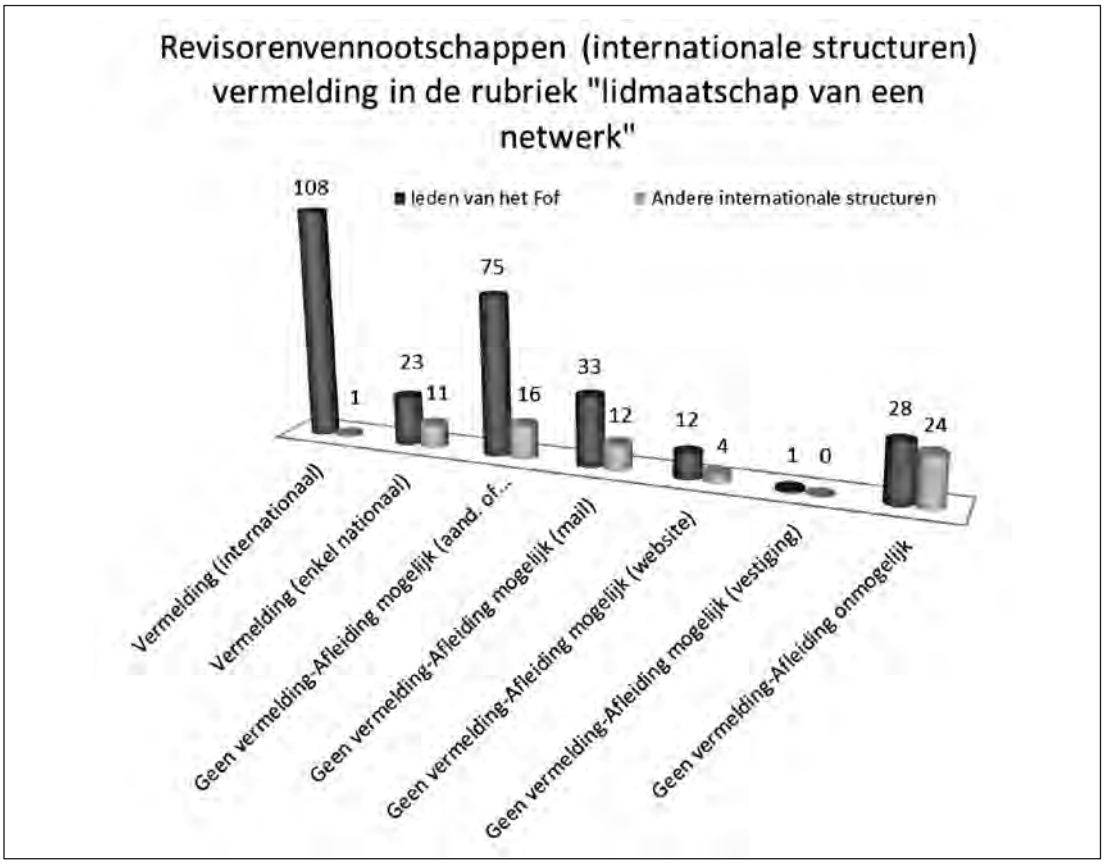


Uit de cijfers blijkt een relatieve stabiliteit tussen 2012 en 2011, buiten één bedrijfsrevisorenkantoor, lid van de "*Big four*", dat overgegaan is van de categorie van meer dan 75 revisoren naar een lagere categorie (tussen 50 en 74 bedrijfsrevisoren).

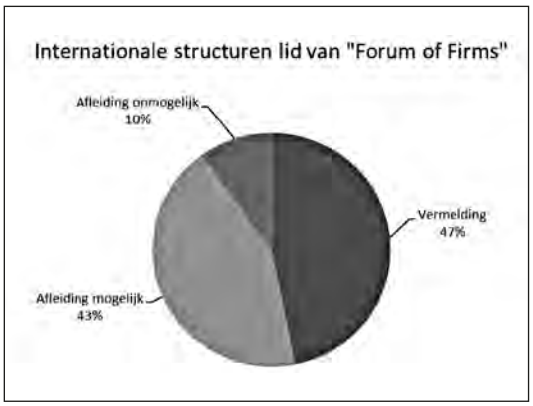
Informatie in verband met het lidmaatschap van een netwerk of structuur

Revisorenvennootschappen

Bij de revisorenvennootschappen uit de categorieën "revisoren behorend tot netwerken aangesloten bij het "Forum of firms"" en "revisoren behorend tot andere internationale netwerken/structuren" kan men de informatie uit het openbaar register terugvinden op grond waarvan men kan uitmaken of afleiden dat de betrokkene behoort tot één of andere structuur en wel als volgt:



Hierna volgt een nog beknoptere voorstelling van de resultaten:

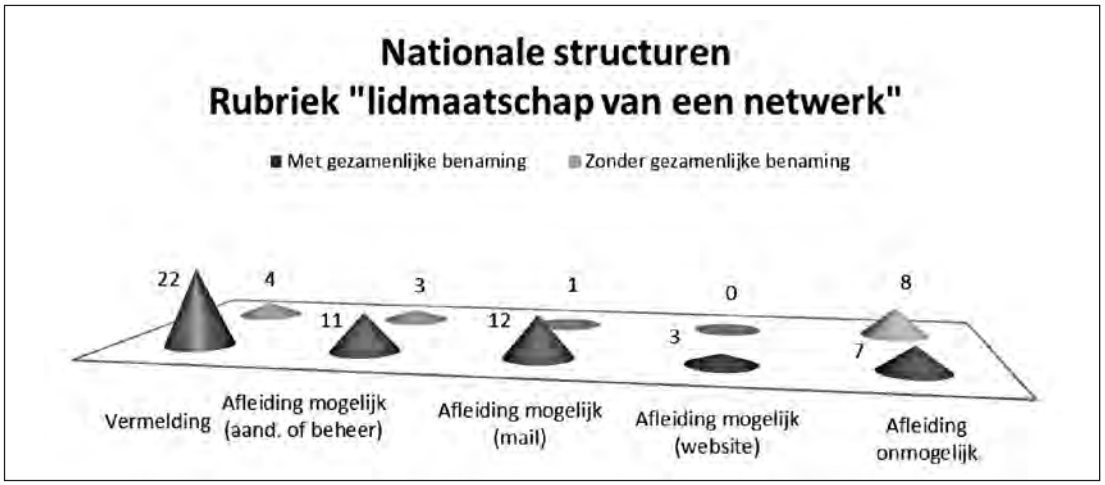


Dit verschil in resultaat valt deels te verklaren door het feit dat voor de tweede categorie (internationale structuren andere dan deze aangesloten bij het *"Forum of firms"*) de internationale benaming niet zo vaak wordt gebruikt (in het bijzonder wanneer zij verschillend is van de benaming gekend op nationaal niveau). De extrapolaties uitgaande van de revisorenvennootschap of het e-mailadres worden dan ook moeilijker.

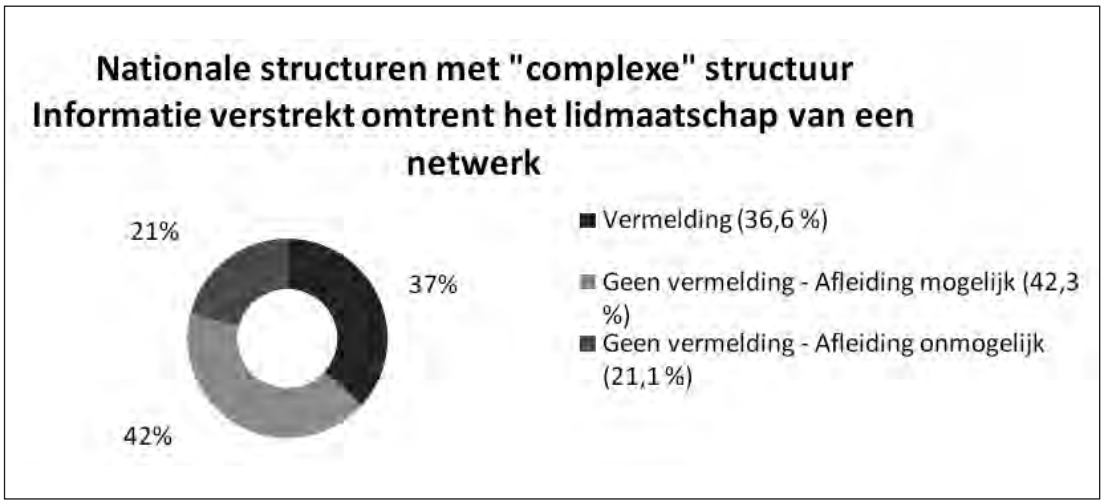
Vergeleken bij de studie die vorig jaar op dezelfde datum werd afgesloten, zijn de vermeldingen er kwantitatief en kwalitatief op vooruitgegaan, vooral dankzij de toepassing van een gestandaardiseerd "beleid" door twee nationale structuren die behoren tot internationale netwerken aangesloten bij het *"Forum of firms"* (Deloitte en Baker Tilly). Dat heeft geleid tot een daling van het aantal extrapolaties die enkel op basis van de vermelding van een revisorenvennootschap of het e-mailadres van een bedrijfsrevisor mogelijk zijn, en een toename van de vermeldingen in de rubriek *ad hoc* van het openbaar register van de bedrijfsrevisoren. Dit fenomeen is nog frappanter bij de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen, waar de resultaten vorig jaar bijzon-

der bedroevend waren (minder dan 5% van de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen hadden aangegeven dat zij op één of andere wijze aangesloten waren bij een structuur, hetzij een strikt nationale structuur hetzij een structuur verbonden met internationaal georganiseerde structuren).

Bij deze louter nationale structuren met een specifieke benaming (buiten de naam van bedrijfsrevisoren) en de louter nationale structuren zonder benaming met een "complexe" structuur (namelijk andere structuren dan die waarin alle bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen behorend tot de structuur deel uitmaken van éénzelfde revisorenvennootschap die in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren is ingeschreven), kan men de informatie uit het openbaar register terugvinden op grond waarvan men kan uitmaken of afleiden dat de betrokkene behoort tot één of andere structuur en wel als volgt:



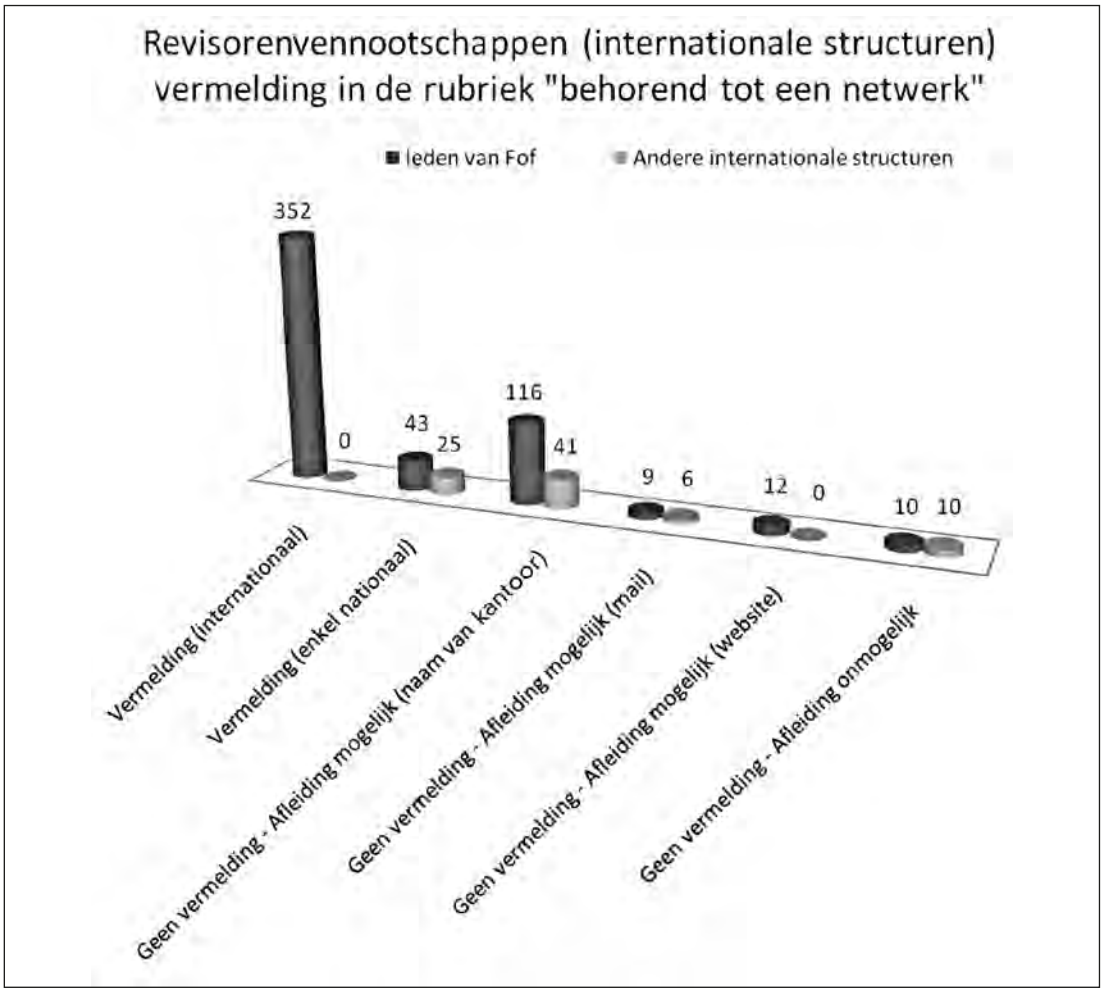
Men kan de bekomen resultaten nog meer als volgt samenvatten:



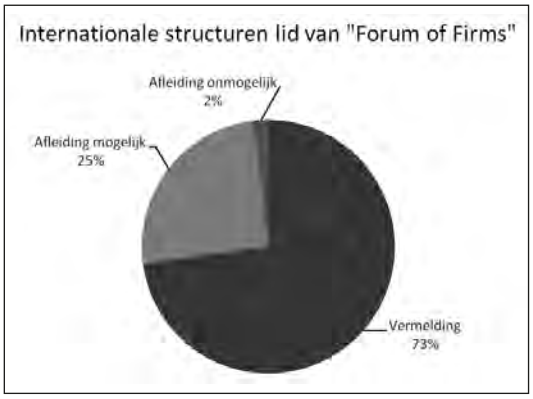
Informatie in verband met het lidmaatschap van een netwerk of structuur

Bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen

Bij de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen uit de categorieën "revisoren behorend tot netwerken aangesloten bij het "Forum of firms"" en "revisoren behorend tot andere internationale netwerken/structuren" kan men de informatie uit het openbaar register terugvinden op grond waarvan men kan uitmaken of afleiden dat de betrokkene behoort tot één of andere structuur en wel als volgt:



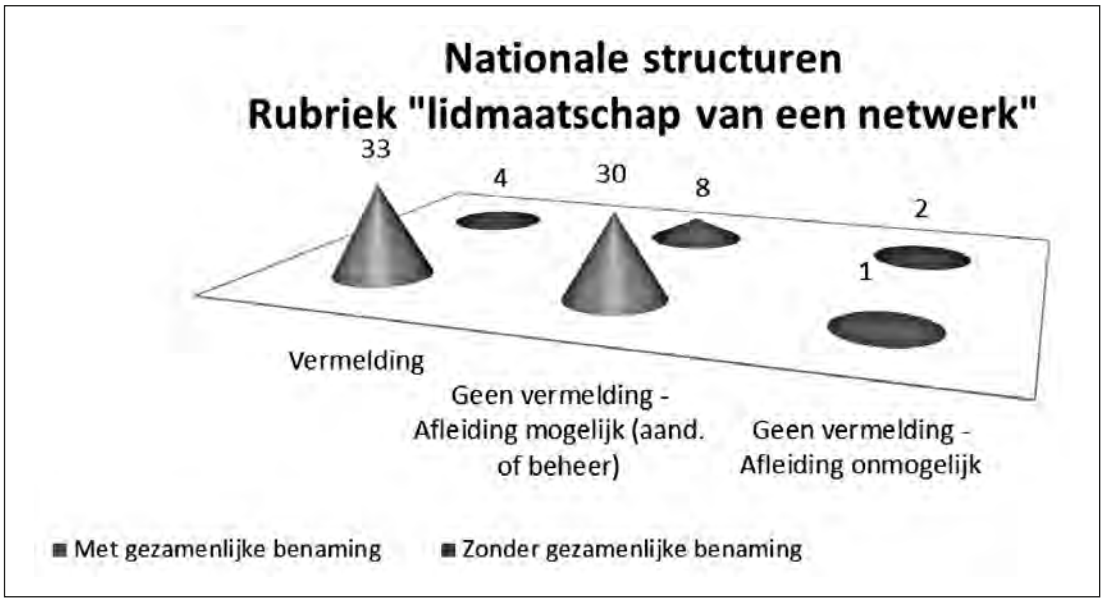
Men kan de bekomen resultaten nog meer als volgt samenvatten:



Dit verschil in resultaat valt opnieuw deels te verklaren door het feit dat voor de tweede categorie (internationale structuren andere dan deze aangesloten bij het *"Forum of firms"*) de internationale benaming niet zo vaak wordt gebruikt (in het bijzonder wanneer zij verschillend is van de benaming gekend op nationaal niveau). De extrapolaties uitgaande van de revisorenvennootschap of het e-mailadres worden dan ook moeilijker.

Bij deze louter nationale structuren met een specifieke benaming (buiten de naam van bedrijfsrevisoren) en de louter nationale structuren zonder benaming met een "complexe" structuur (namelijk andere structuren dan die waarin alle bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen behorend tot de structuur deel uitmaken van éénzelfde revisorenvennootschap die in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren is ingeschreven), kan men de informatie uit het

openbaar register van de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen terugvinden op grond waarvan men kan uitmaken of afleiden dat de betrokkene behoort tot één of andere structuur en wel als volgt:



Men kan de bekomen resultaten nog meer als volgt samenvatten:

Gegevens in het openbaar register

Onmogelijkheid om uit te maken welke revisoren een auditkantoor mogen vertegenwoordigen

Bij het afsluiten van zijn studie stelt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen vast dat op basis van het openbaar register van de bedrijfsrevisoren niet kan worden uitgemaakt welke bedrijfsrevisoren handtekeningbevoegd zijn en dus het auditkantoor waarvoor ze werken, kunnen verbinden.

Aan de hand van de rubriek in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren – rechtspersonen met als titel *"alle bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die bij het bedrijfsrevisorenkantoor werkzaam zijn of die als vennoot (bedrijfsrevisor natuurlijke persoon die zijn beroepsactiviteit inbrengt in het bedrijfsrevisorenkantoor) of anderszins aan het kantoor verbonden zijn"* kan men inderdaad de handtekeningbevoegde bedrijfsrevisoren niet van de andere onderscheiden.

Uit de mededeling van 14 juni 2010 blijkt volgens de Raad van het IBR dat niet-handteke-

ningbevoegde revisoren zouden moeten worden opgenomen in de derde categorie die in 2010 was geopend in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen, namelijk de "bedrijfsrevisoren die geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren of kunnen uitvoeren om andere wettelijke redenen dan die opgesomd in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953".

Aangezien in deze in juni 2010 geopende categorie eind april 2012 slechts 14 bedrijfsrevisoren voorkomen, kan men hieruit afleiden dat de betrokken revisoren de (overigens niet-bindende) *deadline* uit de mededeling van 14 juni 2010 niet hebben gerespecteerd.

De Hoge Raad acht terzake een duidelijke richtlijn noodzakelijk, zodanig dat wie dan ook met het oog op de nodige rechtszekerheid de gewenste informatie kan terugvinden.

Op dit ogenblik vindt men inderdaad enkel in de statuten van de revisorenkantoren de interne criteria om te bepalen welke bedrijfsrevisoren handtekeningbevoegd zijn. In dit verband wordt erop gewezen dat die statuten aan het Instituut van de Bedrijfsrevisoren moeten worden meegedeeld op het ogenblik van het verzoek om inschrijving van het betrokken kantoor in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

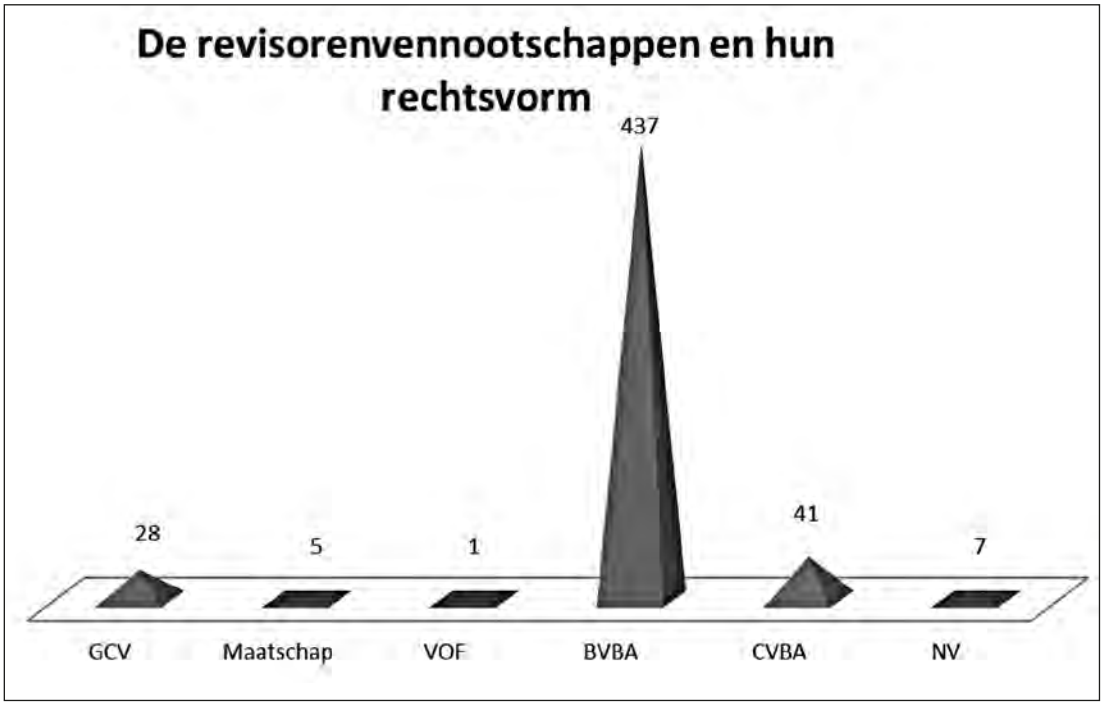
Naar het oordeel van de Hoge Raad dienen de verantwoordelijken van de onderneming, wanneer een bedrijfsrevisor als wettelijk auditor wordt aangesteld, duidelijk te worden geïnformeerd over de revisoren die een auditkantoor werkelijk kunnen vertegenwoordigen.

Gegevens in het openbaar register

Typologie van de revisorenkantoren opgenomen in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren

Uitgaande van de empirische studie op basis van het openbaar register, kan men vaststellen dat de vennootschappen in overgrote meerderheid vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid zijn: 41 CVBA's (waaronder 8 éénpersoonsrevisorenvennootschappen), 437 BVBA's (waaronder 363 éénpersoonsrevisorenvennootschappen) en 7 NV's (waaronder 5 éénpersoonsrevisorenvennootschappen). In het openbaar register treft men ook enkele vennootschappen met onbeperkte aansprakelijkheid aan: 28 Com.V's (allemaal éénpersoonsrevisorenvennootschappen), 1 VOF en 5 maatschappen.

De typologie van revisorenvennootschappen ziet er schematisch als volgt uit:



Deze globale resultaten kunnen nog worden verfijnd met een verdere uitsplitsing van de hiervoor vermelde categorieën, zelfs indien het sterke overwicht aan BVBA's welke analyse dan ook niet echt pertinent maakt:

	CVBA	VOF	BVBA	Comm.V	NV	Maat-schap	**Totaal**
Structuren, lid van *« Forum of firms »*	27	0	225	26	1	1	**280**
Andere internationale «structuren» (netwerken/associaties)	7	0	52	1	6	2	**68**
Louter nationale structuren met benaming	4	1	50	0	0	0	**55**
Kleine nationale structuren Zonder benaming	3	0	43	0	0	2	**48**
Alleenwerkende revisoren	0	0	64	1	0	0	**65**
Totaal	**41**	**1**	**437**	**28**	**7**	**5**	**519**

Opgemerkt kan worden dat het totaal aantal revisorenkantoren in deze tabel 519 bedraagt, terwijl er in totaal maar 515 zijn. Dit kan verklaard worden door het feit dat 4 revisorenvennootschappen tweemaal geteld zijn, aangezien zij behoren tot twee structuren uit verschillende categorieën.

Gegevens in het openbaar register

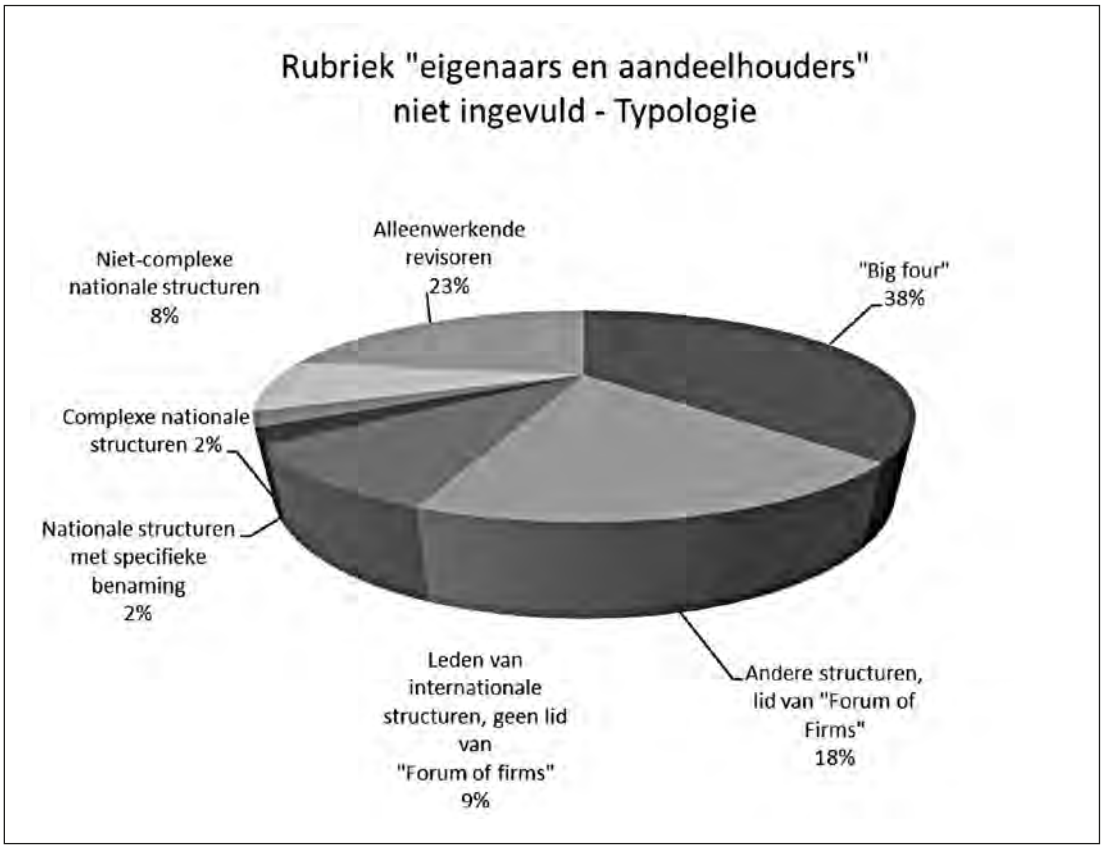
Typologie van de nationaliteit van de aandeelhouderskring

Het valt te betreuren dat op de 515 revisorenvennootschappen er 88 (meer dan 17%) geen enkele informatie geven over de aandeelhouders van hun vennootschap.

Het merendeel van de aandeelhouders van de revisorenvennootschappen heeft de Belgische nationaliteit. Bij de revisorenvennootschappen die hierover wel informatie geven, stelt men vast dat:

- twee vennootschappen voor 100% in handen zijn van buitenlandse aandeelhouders (Frankrijk);
- vijf vennootschappen een gemengde aandeelhouderskring hebben:
  - twee revisorenvennootschappen hebben een aandeelhouder afkomstig uit Groot-Brittannië;
  - drie hebben aandeelhouders afkomstig uit het Groothertogdom Luxemburg.

Een analyse van de 88 revisorenvennootschappen die de rubriek "eigenaars en aandeelhouders" niet hebben ingevuld, levert de volgende typologie op:



Gegevens in het openbaar register

Typologie van de nationaliteit van de beheerders

Op de 515 revisorenvennootschappen geven er 7 geen enkele informatie over de beheerders van hun vennootschap. In de overige revisorenvennootschappen hebben de beheerders (al dan niet bedrijfsrevisoren) de Belgische nationaliteit. Slechts 1 revisorenvennootschap heeft zijn beheer gedeeltelijk uitbesteed aan personen die in het buitenland verblijven.

Gegevens in het openbaar register

De rubriek "bedrijfsrevisor" is niet ingevuld

Op de 515 revisorenvennootschappen zijn er 8 (hetzij iets meer dan 1,5% van het totaal van de vennootschappen) die blijkbaar geen bedrijfsrevisor hebben die ingeschreven is in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren en die in staat is om opdrachten inzake wettelijke controle van jaarrekeningen uit te voeren... althans te oordelen aan de rubriek die leeg is gebleven.

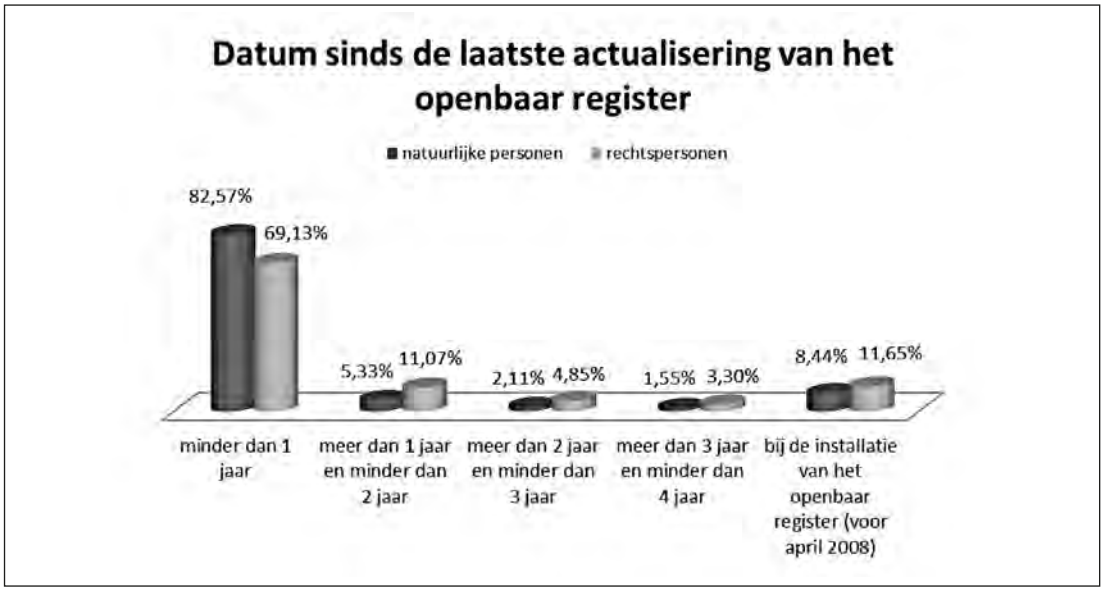
Gegevens in het openbaar register

Frequentie van bijwerking van het openbaar register

In tegenstelling tot hetgeen de twee vorige jaren kon worden vastgesteld, is de frequentie van bijwerking van het openbaar register aanzienlijk toegenomen, zowel voor de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen als voor de bedrijfsrevisoren – rechtspersonen:

Laatste bijwerking	Bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen	Bedrijfsrevisoren – rechtspersonen
Vóór eind april 2008	8,44 %	11,65 %
Mei 2008 – April 2009	1,55 %	3,30 %
Mei 2009 – April 2010	2,11 %	4,85 %
Mei 2010 – April 2011	5,33 %	11,07 %
Mei 2011 – April 2012	82,57 %	69,13 %
Totaal	100,00 %	100,00 %

Die informatie ziet er schematisch als volgt uit:



Als men de data van de recentste bijwerking van het openbaar register in detail bekijkt, dan ziet men dat een grote meerderheid van de bedrijfsrevisoren (zowel natuurlijke personen als rechtspersonen) is overgegaan tot de bijwerking van (bepaalde) gegevens opgenomen in het openbaar register of heeft bevestigd dat de informatie nog steeds correct is en geen aanpassing behoeft.

Deze wijziging staat zeker in verband met de omzendbrief 2011/9, goedgekeurd door de Raad van het IBR op 14 juli 2011, waarbij de bedrijfsrevisoren ertoe worden aangezet het openbaar register regelmatiger bij te werken door degenen die gedurende minstens een jaar niet zijn overgegaan tot de actualisering van de gegevens, opgenomen in het openbaar register, op periodieke basis een mail te sturen.

Gegevens in het openbaar register

Typologie van de samenwerkingen tussen revisoren volgens hun geslacht

In het kader van de studie, afgesloten eind april 2012, wou de Hoge Raad meer specifiek nagaan hoe het bedrijfsrevisoraat is samengesteld qua geslacht.

De totale samenstelling van de "actieve" bedrijfsrevisoren, namelijk 901 bedrijfsrevisoren, kan in diverse categorieën worden opgesplitst:

- bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die behoren tot de "*Big four*";
- bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die behoren tot een revisorenkantoor aangesloten bij een internationaal netwerk, lid van het *"Forum of firms"*, anders dan de "*Big four*";

In deze categorie is een onderscheid gemaakt naargelang één enkele structuur op nationaal niveau lid is van dit internationaal netwerk of dat meerdere structuren op nationaal niveau lid zijn van dit internationaal netwerk.

- bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die behoren tot een revisorenkantoor aangesloten bij een internationaal netwerk of internationale structuur, geen lid van het *"Forum of firms"*;

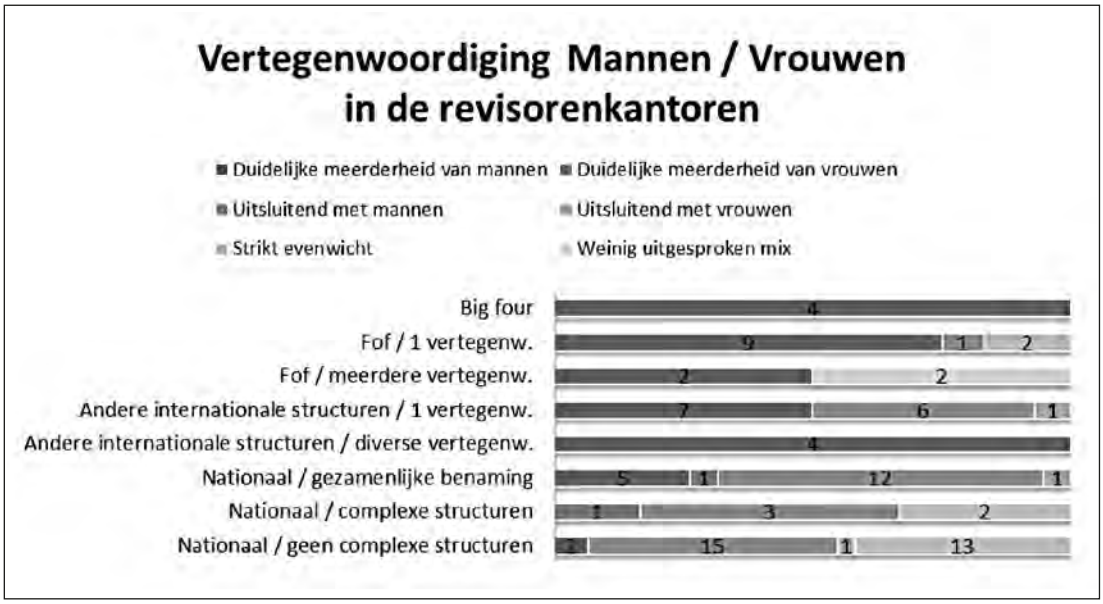
  In deze categorie is een onderscheid gemaakt naargelang één enkele structuur op nationaal niveau lid is van dit internationaal netwerk/deze internationale structuur of dat meerdere structuren op nationaal niveau lid zijn van dit internationaal netwerk/deze internationale structuur.

- bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die behoren tot een revisorenkantoor niet aangesloten bij een internationaal netwerk of internationale structuur met een gezamenlijke benaming (buiten de naam van de bedrijfsrevisor(en));

- bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die behoren tot een revisorenkantoor niet aangesloten bij een internationaal netwerk of internationale structuur, zonder gezamenlijke benaming (buiten de naam van de bedrijfsrevisoren) en met een structuur die als "complex" kan beschouwd worden (zoals hierboven omschreven);

- bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die behoren tot een revisorenkantoor niet aangesloten bij een internationaal netwerk of internationale structuur, zonder gezamenlijke benaming (buiten de naam van de bedrijfsrevisoren) en zonder structuur die als "complex" kan beschouwd worden.

Men kan de bekomen resultaten als volgt samenvatten:



Naast het feit dat het beroep nog grotendeels "mannelijk" is, kunnen diverse vaststellingen worden gedaan:

- In de grotere structuren kan een duidelijke meerderheid van mannen worden opgemerkt.
- In nagenoeg alle revisorenkantoren zijn er meer mannen die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor hebben dan vrouwen. Bij deze kantoren zijn er 45 die uitsluitend bedrijfsrevisoren tellen van het mannelijk geslacht.
- Er zijn slechts 3 kantoren waarbij er meer vrouwen dan mannen zijn met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor. Onder deze drie kantoren is er slechts één dat uitsluitend bedrijfsrevisoren telt van het vrouwelijk geslacht.
- Een strikt evenwicht is in het bijzonder vast te stellen in de kleinere structuren die "puur nationaal/geen complexe structuur" zijn. Dit houdt met name verband met het feit dat in deze categorie de meerderheid van de structuren te vinden zijn samengesteld uit twee revisoren.

Structuur van de sector van de externe audit in België

Disclaimer

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft zich voor het realiseren van deze studie, die met de grootste zorgvuldigheid is uitgevoerd, gebaseerd op publieke informatie die op het internet per 30 april 2012 beschikbaar was, en meer in het bijzonder op de informatie die door de internationale structuren zelf ter beschikking wordt gesteld (ongeacht of het al dan niet om geïntegreerde netwerken gaat) alsook door de bedrijfsrevisoren via hun websites en op de elektronische versie van het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

De studie van de Hoge Raad is er geenszins op gericht te bepalen of een structuur (ongeacht of het een louter nationale structuur betreft of indien er een verband bestaat met een internationale structuur) al dan niet beantwoordt aan één of andere definitie van "netwerk", geïntegreerd of niet. Er is van uitgegaan dat de internationale structuren die deel uitmaken van het "Forum of firms" minstens als netwerken zijn te beschouwen, rekening houdend met het charter van het "Forum of firms".

De Hoge Raad kan evenwel niet garanderen dat deze empirische studie, gerealiseerd met louter wetenschappelijke doelstellingen, vrij is van elke vergissing of ontbrekende informatie, aangezien de studie uitsluitend is gebaseerd op inlichtingen die via het internet zijn verstrekt door de beroepsbeoefenaars en de organisaties waartoe zij behoren.

De Hoge Raad kan dan ook niet verantwoordelijk worden gehouden voor een eventueel nadeel dat, op de één of andere manier, zou kunnen veroorzaakt worden door het gebruik van deze informatie door wie dan ook.

Lijst van de 23 leden van «Forum of firms» op datum van 30 april 2012

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Aantal bedrijfsrevisoren behorend tot deze netwerken

Internationale netwerken lid van «Forum of firms»	***Bedrijfsrevisor(en) ingeschreven in het Belgisch openbaar register, behorend tot dit netwerk***	***Totaal***
Baker Tilly International Ltd	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA Baker Tilly Belgium Bedrijfsrevisoren	
	SPRL Baker Tilly Dorthu, Réviseurs d'entreprises	
	SPRL Anne Dorthu, Reviseur d'Entreprises	
	BVBA Jan Smits Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***12***
	AELBRECHT Jos, BEIRNAERT Dominik, COBERT Filip, DE BLANDER Christel, DORTHU Anne, DORTHU Joseph, MERTENS Els, MEYVAERT Steven, SMITS Jan, VAN DE WALLE Wim, WAETERLOOS Willem, WEYERS Peter	
BDO	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA BDO Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d'entreprises (9 vestigingen)	

	CVBA – SCRL DBO DFSA Réviseurs d'entreprises - Bedrijfsrevisoren (2 vestigingen)	
	BVBA BDO OBV Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Catry & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Cleppe, Keunen & Partners	
	BVBA De Cooman J. & C°	
	SPRL DELVAUX Réviseur(s) d'entreprises	
	SPRL Jean-Guy Didier (2 vestigingen)	
	SPRL F. Fank & C°	
	BVBA H. Herijgers & C°	
	BVBA – SPRL Noëlle Lucas & C°	
	BVBA Gert Maris Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Molenaers	
	SPRL François Parent, Réviseur d'entreprises	
	SPRL M. Tefnin & C°	
	BVBA Marleen Theunis & C°	
	BVBA Maaike 't Jampens Bedrijfsrevisor	
	BVBA Van Brussel & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***53***
	ANNICK Luc, ANTONELLI Cédric, BLANCHE Philippe, BRAET Chrissy, CARON Franky, CATRY Veerle, CLAES Gert, CLAEYS Bruno, COLSON Christophe, DAMSEAUX Eric, DE BRABANDER Koen, DE COOMAN Johan, DELBEKE Michaël, DELVAUX Pierre, DE POTTER Frederik, DIDIER Jean-Guy, DIDONE Evelyne, FANK Félix, FRONVILLE Hugues, GRIGNARD Michel, HAY Barbara, HERIJGERS Hendrikus, HUBAIN Benoit, IDRISSI SERGHINI Abdellah, IGODT Kris, KEGELS Bert, KILESSE André, LENAERTS David, LUCAS Noëlle, MARIS Gert, MATTART Cédric, MILIS Dominique, MOLENAERS Stefan, PARENT François, POUSEELE Bertin, POUSEELE Bruno, SANTENS Veerle, SASSEN Veerle, SCHELLEKENS Alain, SERVAIS Jean-Louis, STREEL Alexandre, TEFNIN Michel, THEUNIS Marleen, THUYSBAERT Erik, 'T JAMPENS Maaike, TOUSSAINT Sonia, VAN BRUSSEL Lieven, VAN BUYNDER Tine, VANDEWALLE Peter, VENKEN Philippe, VERHAEGHE Valérie, VERVAECK Philip, WILMOTS Hans	
Constantin Associates Network	***Internationaal netwerk zonder vertegenwoordiger in België met de titel van bedrijfsrevisor***	
Crowe Horwath International	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA Callens, Pirenne, Theunissen & C°, Bedrijfsrevisoren (7 vestigingen)	
	SPRL F.A. Wilmet et Cie	
	CVBA – SCRL Callens, Theunissen, & C° (5 vestigingen)	
	Maatschap – Société de droit commun Callens, Theunissen, Wilmet & Partners SPRL Pierre Bogaerts & C°	
	BVBA De Ceuster Ann Bedrijfsrevisor	
	BVBA Derycke, Catry & C°, bedrijfsrevisoren	
	SPRL J. Laurent, réviseur d'entreprises	
	BVBA Marc Maris – Bedrijfsrevisor (2 vestigingen)	
	SPRL Jean-Louis Prignon, reviseur d'entreprises (2 vestigingen)	
	BVBA Ken Snoeks Bedrijfsrevisor	
	BVBA Roger Tiest & C°	
	BVBA Van Brabant & C°	
	BVBA Kris Waterschoot Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***19***
	ADINS Günther, BEKKERS Ann, BOGAERTS Pierre, CALLENS Boudewijn, CALLENS Philip, CARIS Ludo, DE CEUSTER Ann, DERYCKE Martin, LAURENT Jean, LUSSON Nathalie, MARIS Marc Eugène, PRIGNON Jean-Louis, SNOEKS Ken, THEUNISSEN Baudouin, THEUNISSEN Cécile, TIEST Roger, VAN BRABANT Jan, WATERSCHOOT Kris, WILMET Francis	

Deloitte Touche Tohmatsu Ltd	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA Deloitte Bedrijfsrevisoren (5 vestigingen)	
	BVBA – SPRL Corine Magnin SPRL	
	BVBA William Blomme	
	BVBA - SPRL Pierre-Hugues Bonnefoy-Cudraz Réviseur d'entreprises	
	SPRL Didier Boon	
	BVBA – SPRL Laurent Boxus Réviseur d'entreprises	
	BVBA Joël Brehmen	
	BVBA Dirk Cleymans	
	BVBA Kathleen De Brabander	
	BVBA Fabio De Clercq	
	BVBA – SPRL Yves Dehogne	
	BVBA Kurt Dehoorne	
	BVBA Ludo De Keulenaer (2 vestigingen)	
	BVBA Mario Dekeyser	
	BVBA Bernard De Meulemeester	
	SPRL Michel Denayer	
	BVBA – SPRL Patrick De Schutter	
	BVBA Gino Desmet	
	BVBA Bart Dewael	
	BVBA – SPRL Marie-Noëlle Godeau – Réviseur d'entreprises	
	BVBA Jurgen Kesselaers	
	BVBA Daniel Kroes	
	BVBA Philip Maeyaert	
	BVBA Rik Neckebroeck	
	BVBA – SPRL Eric Nys – Réviseur d'entreprises	
	BVBA Dominique Roux	
	BVBA Luc Van Coppenolle, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Gert Vanhees	
	BVBA Dirk Van Vlaenderen	
	BVBA Frank Verhaegen	
	BVBA Geert Verstraeten	
	BVBA – SPRL Maurice Vrolix	
	SPRL Laurent Weerts	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***64***
	BERLAMONT Philippe, BERVOETS Raf, BLOMME William, BOGAERTS Cédric, BONNEFOY-CUDRAZ Pierre-Hugues, BOON Didier, BOXUS Laurent, BREHMEN Joël, BUYSE Isabelle, CLEYMANS Dirk, DE BRABANDER Kathleen, DE CLERCQ Fabio, DEFIEUW Bart, DEHOGNE Yves, DEHOORNE Kurt, DE KEULENAER Ludo, DEKEYSER Mario, DELFORGE Julie, DEMEESTER Piet, DE MEULEMEESTER Bernard, DE MEULEMEESTER Luc, DENAYER Michel, DE SCHUTTER Patrick, DESMET Gino, DEWAEL Bart, GASTHUYS Dieter, GODEAU Marie-Noëlle, HAUSTERMANS Liesbet, HOUTHAEVE Nico, JANSSENS Tina, KESSELAERS Jurgen, KROES Daniel, LACHMAN Daphné, LASCHET Sonia, MAEYAERT Philip, MAGNIN Corine, MELCHIOR Natacha, NECKEBROECK Rik, NEIJENS Koen, NUYTS Ine, NYS Eric, PEETERS Cindy, RENDERS Dennis, REPRIELS An, ROBBERECHTS Sofie, RONSE Bérengère, ROUX Dominique, SCHOLLIERS Kathy, VAN COPPENOLLE Luc, VAN DE VELDE Guy, VANDEWEYER Ben, VAN HAVER An, VAN HAVERMAET Tom, VANHEES Gert, VAN LOOCKE Thierry, VANROBAEYS Charlotte, VAN VLAENDEREN Dirk, VERHAEGEN Frank J., VERSTRAETEN Geert, VLAMINCKX Dirk, VROLIX Maurice, WEERTS Laurent, WINDELEN Tom, ZAVARELLA Giovanni-Battista	
Ernst & Young Global Limited	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Ernst & Young & Partners (3 vestigingen)	
	CVBA Ernst & Young Bedrijfsrevisoren (6 vestigingen)	

	SPRL Martine Blockx	
	BVBA Inge Boets	
	BVBA Robert Boons	
	BVBA Rudi Braes	
	BVBA L. Cornelis	
	BVBA Jan De Luyck	
	BVBA Philippe Desombere	
	BVBA – SPRL Vincent Etienne	
	BVBA Harry Everaerts Bedrijfsrevisor	
	SPRL Sylvie Goethals	
	BVBA – SPRL Golenvaux & C°	
	BVBA Marc Guns	
	BVBA Piet Hemschoote	
	BVBA Marleen Hoste, Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Jean-François Hubin & C°	
	BVBA Frank Lapeirre	
	SPRL Marie-Laure Moreau Reviseur d'Entreprises	
	BVBA Stefan Olivier	
	SPRL Ph. Pire & C°	
	BVBA Rottiers & C° Bedrijfsrevisor	
	BVBA Hans Salaets	
	BVBA Peter Telders	
	BVBA Turna Ömer	
	BVBA H. Van den Abeele & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Ronald Van Den Ecker	
	BVBA Pierre Vanderbeek	
	BVBA Marnix Van Dooren & C°	
	BVBA – SPRL Eric Van Hoof	
	BVBA M. Van Steenvoort	
	BVBA Sam Verfaillie	
	BVBA N. Verheyen	
	BVBA D. Vermaelen & C°	
	BVBA H. Wevers	
	BVBA Christel Weymeersch	
	BVBA Danny Wuyts	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***65***
	BECKERS Christophe, BERNARD Didier, BILEM Romuald, BLOCKX Martine, BOELENS Francis, BOGAERT Ignace, BOONS Robert, BRAES Rudi, BROUKMANS Marjolijn, CHRISTIAENS Johan, CORNELIS Lieve, DE LUYCK Jan, DEREYCKE Bruno, DESOMBERE Philippe, DE VREESE Olivier, EELEN Paul, ENGELEN Johan, ETIENNE Vincent, EVERAERTS Harry, FERKET Vicky, GOETHALS Sylvie, GOLENVAUX Eric, GUNS Marc, GUS Jaak, HEMSCHOOTE Piet, HOSTE Marleen, HUBIN Jean-François, KEUPPENS Koen, KILIAN Patrick, KLAYKENS Joeri, KOSTER Anne, LAPEIRRE Frank, LENS Serge, LUX Patricia, MAES Eric, MESSAAOUI Nadia, MOREAU Marie-Laure, NEYENS Evy, OLIVIER Stefan, ORIS Christoph, OSTYN Katrien, PAUWELS Willy, PIRE Philippe, ROTTIERS Patrick, SALAETS Hans, SWEERT Birgit, TELDERS Peter, TURNA Ömer, VAN DEN ABEELE Herman, VAN DEN ECKER Ronald, VANDERBEEK Pierre, VAN DOOREN Marnix, VAN GASSE Wim, VAN HOOF Eric, VAN REUSEL Stijn, VAN STEENVOORT Marc, VERGAERT Paul, VERHEYEN Nicole, VERMAELEN Danielle, VERVOORT David, WETS Bernard, WEVERS Han, WEYMEERSCH Christel, WILLIAUME Alain, WUYTS Daniel	
Grant Thornton International Ltd	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA Grant Thornton, Lippens & Rabaey (2 vestigingen)	

	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***14***
	DEBAENE John, DEFOER Marleen, DEKETELE Brecht, DENECKER Karel, DE PAEPE Christophe, DUCHAU Karina, GOSSUIN Sabine, LAVENS Ilse, LIPPENS Jan, MAES Ann, MANNEKENS Marleen, MEGANCK Bart, RABAEY Stefaan, STEYAERT Stéphanie	
HLB International	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA – SCRL HLB Dodemont-Van Impe & C° (5 vestigingen)	
	SPRL Lerusse & C° (2 vestigingen)	
	SPRL Rosier & C°	
	BVBA P. Van Impe & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***07***
	DODEMONT Jean, LEPINE Gonzague, LERUSSE Pierre, MALMEDY Alain, ROSIER Stéphane, VAN IMPE Patrick, VAN PRAET Christian	
IECnet	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	• CDO Geassocieerde Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Ballet & C°	
	BVBA Caluwaerts & C°, bedrijfsrevisoren	
	BVBA Luc De Puysseleyr & C°	
	BVBA Mercken & C°	
	BVBA Luk Ostyn	
	BVBA Ignace Vander Stichele & C°	
	• DGST	
	BVBA – SPRL DGST & Partners - réviseurs d'entreprises – bedrijfsrevisoren (5 vestigingen)	
	SPRL De Wolf, Gilson & C° Réviseurs d'entreprises – Bedrijfsrevisoren	
	BVBA – SPRL ACOFIN Réviseurs d'entreprises	
	BVBA - SPRL Debaeke E. & C°	
	SPRL Michaël De Ridder & C° - Reviseur d'entreprises	
	BVBA - SPRL John Devuyst & C°	
	BVBA – SPRL B. Guevar & C°	
	SPRL Michel Hofman (2 vestigingen)	
	SPRL Cabinet Lecoq Michel, Reviseur d'entreprise	
	SPRL M Tape	
	BVBA - SPRL Martine Piret réviseur d'entreprises	
	SPRL Ph Puissant & Cie	
	SPRL Pierre Sohet & C°	
	BVBA - SPRL Sopargest	
	BVBA – SPRL Régis Van Caillie – Réviseur d'Entreprises (2 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***22***
	• CDO Geassocieerde Bedrijfsrevisoren	*06*
	BALLET Carine, CALUWAERTS Freddy, DE PUYSSELEYR Luc, MERCKEN Wery, OSTYN Luk, VANDER STICHELE Ignace	
	• DGST	*16*
	CRISI Fabio, DEBAEKE Etienne, DEBROUX-LEDDET Marie-Chantal, DE RIDDER Michaël, DEVUYST Johnny, DE WOLF Michel, GILSON Marc, GUEVAR Bertrand, HOFMAN Michel, LECOQ Michel, LEHAR Christel, NEUVILLE Brigitte, PIRET Martine, PUISSANT Philippe, SOHET Pierre, VAN CAILLIE Régis	
JHI	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA A & F Bedrijfsrevisoren	
	BVBA De Buyser N. & C°	
	BVBA G. Van Hemelryck & C° Bedrijfsrevisor	

	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	DE BUYSER Nadja, VAN HEMELRYCK Geert	
JPA International	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Van Cauter - Saeys & C° (2 vestigingen)	
	BVBA J. Degryse Bedrijfsrevisor – Réviseur d'entreprises	
	BVBA C. De Keyser Bedrijfsrevisor – Réviseur d'entreprises	
	BVBA I. Saeys Bedrijfsrevisor – Réviseur d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***08***
	DEGRYSE Jan, DE KEYSER Chris, DE VIAENE Hilde, GOELENS Kelly, SAEYS Inge, SNAUWAERT Erik, VAN CAUTER Willem, VAN OOTEGEM Caroline	
KPMG International Cooperative	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA – SCRL KLynveld Peat Marwick Goerdeler Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d'entreprises (6 vestigingen)	
	BVBA – SPRL KPMG & Partners (2 vestigingen)	
	NV – SA KPMG Vias (2 vestigingen)	
	SCRL KPMG Entreprises	
	Com. V R. Cox	
	BVBA Pierre Berger	
	Comm. V Berger & C°	
	Com. V Mike Boonen	
	Comm. V Brabants Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Dirk Brecx	
	Comm. V J. Briers	
	Comm. V H. Carmans	
	Comm. V Erik Clinck & C°	
	BVBA Peter Coox	
	BVBA Serge Cosijns Bedrijfsrevisor	
	Comm. V Filip De Bock	
	SCS SCS Olivier Declercq, Réviseur d'Entreprises (2 vestigingen)	
	BVBA Els De Keukelaere Bedrijfsrevisor	
	SCS Michel Desaive, Réviseur d'entreprises	
	SPRL Christophe Habets	
	BVBA Heyndrickx Wim	
	SCRL Hoste, Rousselle & Associés	
	Comm. V G. Jackers Bedrijfsrevisor	
	BVBA J.M. Audit	
	Comm. V – SCS Michel Lange Réviseur d'entreprises	
	Comm. V – SCS Patricia Leleu	
	BVBA – SPRL Philippe Longerstaey, Réviseur d'entreprises-bedrijfsrevisor	
	Comm. V O. Macq	
	Comm. V Oeyen & C°	
	SCS Alexis Palm & Cie, Réviseur d'entreprises	
	Comm. V Luk Roelandt Bedrijfsrevisor	
	Comm. V - SCS Dominic Rousselle (2 vestigingen)	
	BVBA Ludo Ruysen & C°	
	CVBA – SCRL Salustro Reydel	
	Comm. V P. Simons	
	BVBA Robert Snijkers, bedrijfsrevisor	
	Comm. V K. Tanghe	
	BVBA Dirk Timmerman	
	BVBA Van Bourgognie & C° Bedrijfsrevisoren	

	BVBA J. Vanderbruggen	
	BVBA H. Van Donink, bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Véronique Vandooren, Reviseur d'entreprises	
	Comm. V Henk Vandorpe, Bedrijfsrevisor	
	SCS Benoît Van Roost	
	BVBA Louis Vercammen	
	BVBA – SPRL Vercruysse, Delplace, Mortier & C° - DMV Reviseurs d'entreprises	
	Comm. V Verrijssen & C° Bedrijfsrevisor	
	Comm. V Luc Vleck & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***69***
	BERGER Pierre P., BOMBAERTS Gilbert, BOONEN Mike, BRABANTS Sophie, BRECX Dirk, BRIERS Jos, BRIERS Nathalie, CARMANS Herwig, CLINCK Erik, COOX Peter, COSIJNS Serge, COX Raf, DE BACKER Anke, DE BOCK Filip, DECLERCQ Olivier, DE DECKER Kristina, DE KEUKELAERE Els, DEKEYSER Yann, DESAIVE Michel, DE SCHRIJVER Marijke, DE WILDE Tom, DURIEUX Thomas, FLAMEY Koenraad, HABETS Christophe, HEYNDRICKX Wim, HOEBEECK Joachim, HUFKENS Isabelle, JACKERS Götwin, LANGE Michel, LELEU Patricia, LONGERSTAEY Philippe, LOUCKX Claude, MACQ Olivier, MANSVELT John-Gerald, MATHOT Filip, MERTENS Joris, OEYEN Luc, PALM Alexis, PAPS Eric, POEL Maarten, POESEN Frederic, POLLET Vincent, ROELANDT Luk, ROUSSELLE Dominic, RUYSEN Ludo, RYMEN Rosy, SIMONS Elly, SIMONS Patrick, SNIJKERS Robert, SPILEERS Diane, TANGHE Karel, TIMMERMAN Dirk, VAN BOURGOGNIE Patrick, VANDERBRUGGEN Jozef, VAN DONINK Hendrik, VANDOOREN Véronique, VANDORPE Henk, VAN HULLEBUSCH Tim, VAN IMPE Herman Jan, VAN LINDEN Kristof, VAN ROOST Benoît, VAN STAAIJ Patouche, VAN VRECKOM Liesbeth, VERCAMMEN Lodewijk, VERMEERSCH Ellen, VERRIJSSEN Luc, VLECK Luc, VLOEBERGH Johan, WAGEMANS Pieter	
Kreston International	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	• ICS	
	BVBA - SPRL Constantin Van Asbroeck	
	BVBA Van Asbroeck	
	• VRC Bedrijfsrevisoren	
	CVBA Vander Donckt – Roobrouck – Christiaens Bedrijfsrevisoren (3 vestigingen)	
	BVBA André Geeroms	
	BVBA Bart Roobrouck	
	Comm. V Frederik Vander Donckt Bedrijfsrevisor	
	BVBA Herwig Vander Donckt, Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***12***
	• ICS	*01*
	VAN ASBROECK René	
	• VRC Bedrijfsrevisoren	*11*
	CHRISTIAENS Yves, DECOSTER Mireille, GEEROMS André, MOTTE Brigitte, REYNAERT Karolien, ROOBROUCK Bart, STAELENS Annemie, VANDER DONCKT Frederik, VANDER DONCKT Hedwig, VANDOORNE Karen, VAN STEENBERGE Bart	
	Andere bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) die behoren tot het internationaal netwerk	
	ABBATE Bruno (via Alter Audit – Luxemburgse vennootschap, lid van Kreston International)	***01***

Mazars	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA – SCRL Mazars Réviseurs d'entreprises - Bedrijfsrevisoren (3 vestigingen)	
	CVBA – SCRL Dumont-Bossaert, Waltniel & C° (2 vestigingen)	
	BVBA Alain De Quick	
	BVBA – SPRL Philippe Gossart, Réviseur d'entreprises (2 vestigingen)	
	BVBA Chantal Joos, Bedrijfsrevisor/Réviseur d'entreprises (2 vestigingen)	
	BVBA Dirk Stragier BVBA Frederik Wagemans Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***23***
	ACKE Lieven, COLLIE François, DE COCK Dieter, DECRUY Els, DE HARLEZ DE DEULIN Philippe, DE QUICK Alain, DOYEN Xavier, GOSSART Philippe, JOOS Chantal, LEBRUN Véronique, LENOIR Peter, NUTTENS Anton, POLLARIS Benedicte, POTEL Guillaume, STEYAERT Sara, STRAGIER Dirk, VANDEN BROUCKE Evelyne, VAN LAETHEM Nele, VAN PASSEL Hugo, VERHAMME Thomas, VERMEERSCH Martine, WAGEMANS Frederik, WALTNIEL Patrick	
Moore Stephens International Ltd	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	• Moore Stephens RSP	
	SPRL Moore Stephens RSP, Réviseurs d'entreprises (3 vestigingen)	
	SPRL Philippe Beriot	
	• Moore Stephens Verschelden	
	CVBA Moore Stephens Verschelden, Bedrijfsrevisoren Reviseurs d'Entreprises (3 vestigingen)	
	BVBA Jan De Bom Van Driessche	
	BVBA Emiel De Smedt, bedrijfsrevisor	
	BVBA Jacques Van Den Abeele, Bedrijfsrevisor	
	• Moore Stephens AS	
	BVBA - SPRL Moore Stephens A S (2 vestigingen)	
	CVBA - SCRL Dumortier & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***18***
	• Moore Stephens RSP	07
	ALCOVER Pierre, BERIOT Philippe, DUMONT Axel, FINAMORE Georges, PIRLOT Philippe, SWINNEN Francis, VAESEN Henri	
	• Moore Stephens Verschelden	09
	DE BOM VAN DRIESSCHE Jan, de MEY Filip, DE SMEDT Emiel, RUTSAERT Wim, SEGERS Katleen, VAN DEN ABEELE Jacques, VAN DER BIEST Wendy, VERSCHELDEN Frans, VERSCHELDEN Peter	
	• Moore Stephens AS	02
	DUMORTIER Jean-Marie, THUBRON Christopher	

Nexia International	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	• VGD International	
	CVBA – SCRL VGD, Bedrijfsrevisoren – Réviseurs d'entreprises (7 vestigingen)	
	BVBA Boes & C°, bedrijfsrevisoren	
	BVBA Peter Bruggeman - Bedrijfsrevisor	
	BVBA Jean-Michel Dalle & C°, Bedrijfsrevisoren	
	CVBA De Deken, Scheffer, Van Reusel & C°	
	BVBA Maarten Lindemans, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bart Roose Bedrijfsrevisor	
	• VMB	
	CVBA VMB, Bedrijfsrevisoren (3 vestigingen)	
	BVBA Alain Bolssens Bedrijfsrevisor	
	BVBA Luc Martens, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Tokus Bedrijfsrevisor	
	BVBA Ingrid Vosch Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***20***
	• VGD International	*15*
	BEGHIN Paul, BOES Joseph-Michel, BRUGGEMAN Peter, DALLE Jean-Michel, DE MEYER Philip, DEPREZ Nathalie, DE VOOGHT Guy, LELIE Jurgen, LINDEMANS Maarten, MOREELS Tony, ROOSE Bart, SCHEFFER Aimé, VANDERLINDEN Jean-Marie, WATERLOOS Bart, WAUTERS Marc	
	• VMB	*05*
	BOLSSENS Alain, ENGELEN Didier, MARTENS Luc, VAN CLEEF Tom, VOSCH Ingrid	
PKF International Limited	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA PKF Bedrijfsrevisoren (3 vestigingen) BVBA Achiel Clybouw, André Clybouw & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Paul De Weerdt, Bedrijfsrevisor	
	BVBA G.L. Bedrijfsrevisor	
	BVBA Gunter Loits Bedrijfsrevisor	
	BVBA Luyten, Meynendonckx & Partners-Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Bart Meynendonckx	
	BVBA Karel Nijs Bedrijfsrevisor	
	BVBA Steven Pazen	
	BVBA Ria Verheyen	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***18***
	BEUNEN Dirk, BRANSON Joël, BREESCH Diane, CLYBOUW André, CLYBOUW Arnaud, DE JONGE Daniël, DELTOUR Luc, DE WEERDT Paul, JANSSENS Elie, LEFEBVRE Geert, LOITS Gunther, MEYNENDONCKX Bart, NIJS Karel, PAZEN Steven, VAN DEN BROECK Dirk, VANHEE Lucrèce, VERHEYEN Ria, WILLEMYNS Hilde	
Pricewaterhouse-Coopers International	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA PricewaterhouseCoopers Bedrijfsrevisoren (4 vestigingen)	
	SPRL PricewaterhouseCoopers Audit Services (1 vestiging)	
	BVBA Lieven Adams	
	BVBA Bernard Gabriëls	
	BVBA Marc Daelman	

	BVBA Eddy Dams	
	BVBA Karel De Baere	
	BVBA Koen Hens	
	BVBA Filip Lozie	
	SPRL Patrick Mortroux	
	BVBA Peter Opsomer	
	SPRL Robert Peirce	
	SPRL Patrice Schumesch	
	SPRL Romain Seffer	
	BVBA Joseph Steenwinckel	
	SPRL Jacques Tison	
	SPRL Alexis Van Bavel	
	BVBA Peter Van den Eynde	
	SPRL Raynald Vermoesen	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***77***
	ADAMS Lieven, ADORANTE Mélanie, ATTOUT Emmanuèle, BARTHELEMY Philippe, BOCKAERT Jeroen, CAMMARATA Patrick, CAPPOEN Kurt, CATTOIR François, CEULEMANS Filip, CLEENEWERCK Ann, DAELMAN Marc, DAMS Eddy, DE BAERE Karel, DE LAET Jan, DEPRAETERE Pascal, D'HONDT Peter, DOUMEN Mathy, DRIEGHE Filip, FOCANT Michaël, FOSSION Jean, GABRIELS Bernard, GOVAERT Tessa, GOYVAERTS Willy, HAMBURSIN Hugo, HELSEN Griet, HENS Koen, JEANQUART Roland, JOOS Gregory, LEVERT Cédric, LOZIE Filip, MARICHAL Kurt, MATRICHE Didier, MATTELAER François, MERCKX Philip, MEULEMAN Tom, MEUNIER Laetitia, MOENS Ilse, MORTROUX Patrick, OPSOMER Herwig, OPSOMER Peter, PEIRCE Robert, PIROTTON Olivier, RASMONT Isabelle, RAVIJTS Johan, ROY Gaëtan, RYCKAERT Veronique, SANTENS Annelies, SCHEYVAERTS Thomas, SCHUMESCH Patrice, SEEUWS Emeric, SEFFER Romain, SMOLDERS Ann, STEENWINCKEL Joseph, THEIS Sonia, TISON Jacques, TORBEYNS Kim, VAN ASSCHE Ilse, VAN BAEL Steven, VAN BAVEL Alexis, VANDENBORRE Bernard, VAN den EYNDE Peter, VANDENPLAS Yves, VANDEWEERD Gisèle, VAN DYCK Sascha, VAN GOMPEL Bart, VAN GRIEKEN Sofie, VAN SANDE Petra, VANSTRAELEN Koen, VAN VARENBERGH Tom, VEESTRAETEN Kevin, VERMEIRE Kenneth, VERMOESEN Raynald, VERMUSSCHE Dirk, VETS Kurt, WALGRAVE Damien, WILLEMSE Tom, WINNE Lien	
RSM International Limited	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA – SCRL RSM InterAudit (5 vestigingen)	
	CVBA – SCRL RSM Réviseurs d'entreprises – Bedrijfsrevisoren (4 vestigingen)	
	CVBA - SCRL Toelen Cats Dupont Koevoets group	
	SPRL Joël Bouakicha, Réviseur d'entreprises	
	SPRL Claes Didier	
	BVBA K. Coninx	
	SPRL B. de Grand Ry & C°	
	BVBA Annie De Wilde Bedrijfsrevisor	
	BVBA Kurt De Witte Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Thierry Dupont	
	BVBA P. Kindt Bedrijfsrevisor	
	BVBA J.P. Koevoets	
	SPRL Thierry Lejuste	
	BVBA – SPRL Luis Laperal – Réviseur d'entreprises	
	BVBA – SPRL Made by made, réviseurs d'entreprises	
	BVBA – SPRL Vinciane Maricq	
	BVBA – SPRL Jean-François Nobels	
	BVBA L. Toelen – Bedrijfsrevisor	
	SPRL Laurent Van Der Linden	
	BVBA Geert Van Leemput Bedrijfsrevisor	
	SPRL Pierre Warzee, Réviseur d'entreprises	

	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***29***
	ARNAUD Céline, BOUAKICHA Joël, CATS Jean-François, CAZIN d'HONINCTHUN Régis, CONINX Kurt, de GRAND RY Bernard, DELACROIX Marie, DE WILDE Annie, DE WITTE Kurt, DUPONT Thierry, FISCHER Déborah, GILLISJANS Willy, KINDT Patricia, KOEVOETS Jean-Paul, LAPERAL Luis, LECLERCQ Lionel, LEJUSTE Thierry, LELEUX Serge, MARICQ Vinciane, MORRIS Karine, NOBELS Jean-François, NOEL Mathieu, SAEY Catherine, SATIN Olivier, TOELEN Luc, VAN DER LINDEN Laurent, VAN LEEMPUT Gert, VAN LOON Kim, WARZEE Pierre	
Russell Bedford International	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Wouters, Van Merode & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA E. Bauwelinck & C°	
	BVBA J. Van Merode & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Dirk Wouters	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***04***
	BAUWELINCK Erik, DE CLERCK Anja, VAN MERODE Joris, WOUTERS Dirk	
SMS Latinoamérica	Geen vertegenwoordiger in België (netwerk eigen aan Latijns-Amerika)	
Talal Abu Ghazaleh & Co. International (TAGI)	Geen vertegenwoordiger in België (netwerk eigen aan Arabische landen)	
UHY International Limited	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA – SPRL CDP De Wulf & C° (2 vestigingen)	
	BCBA – SPRL CDP Chantal Bollen & C°, Réviseurs d'entreprises	
	SPRL CDP Petit & C°	
	BVBA - SPRL Bollen & C°	
	BVBA – SPRL André François, Réviseur d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***05***
	BOLLEN Chantal, DENIS Valérie, DE WULF Vincent, FRANCOIS André, PETIT Damien	

Andere internationale netwerken / structuren in België

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Aantal bedrijfsrevisoren behorend tot deze netwerken / structuren

Andere internationale netwerken / structuren	***Bedrijfsrevisor(en) ingeschreven in het Belgisch openbaar register behorend tot dit netwerk / deze structuur***	***Totaal***
Leading Edge Alliance	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA Vandelanotte Bedrijfsrevisoren (3 vestigingen)	
	BVBA Eddy Cober Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bedrijfsrevisor Bart Ghekiere	
	BVBA Francis Rysman Bedrijfsrevisor	
	BVBA - SPRL Constantin Van Asbroeck	
	Comm. V Koen Vandelanotte bedrijfsrevisor	
	BCBA Nikolas Vandelanotte bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***08***
	BOEYE Jan, COBER Eddy, GHEKIERE Bart, RYSMAN Francis, VAN ASBROECK René, VAN BELLEGHEM Sofie, VANDELANOTTE Koenraad-Hein, VANDELANOTTE Nikolas	
INAA Group	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	Maatschap – Société de droit commun REVYS Audit Alliance Group (6 vestigingen)	
	BVBA BB&B Bedrijfsrevisoren (2 vestigingen)	
	SCRL C² Réviseurs & Associés (2 vestigingen)	
	BVBA Beernaert Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bloemen F & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA – SPRL Thibaut Charles de la Brousse	
	SPRL de Montpellier	
	BVBA – SPRL Charles de Streel	
	BVBA Jos Vanhees (2 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***07***
	BEERNAERT Ingeborg, BLOEMEN Frank, CHARLES DE LA BROUSSE Thibaut, de MONTPELLIER d'ANNEVOIE Charles-Marie, DE STREEL Charles-Henry, MARCKX Nele, VANHEES Jozef	
INPACT Audit Limited	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SCRL PVMD Bedrijfsrevisoren - Reviseurs d'Entreprises (5 vestigingen)	
	BVBA Chaerels, Gistelinck & Partners (4 vestigingen)	
	BVBA Lieven Delva	
	BVBA Peeters V., Vincke, Mels & C°	
	SPRL Van Ingelgom C°, Réviseurs d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***07***
	BAERT Caroline, CHAERELS Alain, DELVA Lieven, GISTELINCK Vincent, MELS Patrick, MISSELYN Vincent, VAN INGELGOM Josiane	
I2AN	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA – SPRL B.S.T. Réviseurs d'entreprises – Bedrijfsrevisoren	

	SPRL Frédéric Lepoutre, Réviseur d'Entreprises	
	BVBA – SPRL Benoît Steinier, Réviseur d'Entreprises	
	BVBA – SPRL Olivier Vertessen, Réviseur d'Entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***07***
	DUMONT Vincent, GROESSENS Tony, LEPOUTRE Frédéric, SMETS Dirk, STEINIER Benoît, TYTGAT Pascale, VERTESSEN Olivier	
CPA Associates International	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	Audit Support Belgium (RM²)	
	BVBA – SPRL Renaud de Borman, Reviseur d'entreprises–Bedrijfsrevisor	
	SPRL Jacques M.L. & Cie	
	SPRL Fernand Maillard & C° (2 vestigingen)	
	SPRL Christophe Remon & C° (2 vestigingen)	
	BVBA – SPRL Alain Serckx, Réviseur d'entreprises	
	De Neef & Partners	
	BVBA De Neef & Partners, Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***07***
	Audit Support Belgium (RM²)	*06*
	de BORMAN Renaud, JACQUES Marie-Luce, JOYE Claudine, MAILLARD Fernand, REMON Christophe, SERCKX Alain	
	De Neef & Partners	*01*
	DE NEEF Willy	
IGAL	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	VDP Audit	
	BVBA – SPRL Vandaele & Partners (VDP Audit)	
	André Clybouw	
	BVBA Achiel Clybouw, André Clybouw & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Karel Nijs Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***07***
	VDP Audit	*04*
	CLOCQUET Jacques, DE RUDDER Dominique, DIVERS Brigitte, VANDAELE Jean-Pierre	
	André Clybouw	*03*
	CLYBOUW André, CLYBOUW Arnaud, NIJS Karel	
BKR International	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	NV Moens, Van Peteghem & C°	
	BVBA WF & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Beirens Stefaan Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bedrijfsrevisor Ann Van Vlaenderen	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***06***
	BEIRENS Stefaan, BOUMALEK Mohammed, MOENS Jan, VAN DER SCHUEREN Veerle, VAN PETEGHEM Geert, VAN VLAENDEREN Ann	

Morison International	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA Van Havermaet Groenweghe Bedrijfsrevisoren (VHG)	
	BVBA Didier Corthouts	
	BVBA Marcel Horemans	
	BVBA Rudi Zeelmaekers, bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***06***
	BOGAERTS Nathalie, CORTHOUTS Didier, DE COSTER Johan, ERCKENS Axel, HOREMANS Marcel, ZEELMAEKERS Rudi	
IGAF Polaris	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	• Alaska	
	CVBA MckinleyAlaska Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Koslowski Bedrijfsrevisor (2 vestigingen)	
	• DRT & Partners Accountants	
	Maatschap – Société de droit commun Franceus Robrechts Lenaerts Kennof Bedrijfsrevisoren – Réviseurs d'Entreprises (5 vestigingen)	
	BVBA Monika Lenaerts Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Robrechts & Partners	
	BVBA CFD - Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Toon Kennof Bedrijfsrevisoren & C° (2 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***05***
	• Alaska	*01*
	KOSLOWSKI Georges	
	• DRT & Partners Accountants	*04*
	FRANCEUS Bart, KENNOF Toon, LENAERTS Monika, ROBRECHTS Peter	
Eura Audit International	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA – SCRL Euraaudit de Guellinck, Reviseurs d'entreprises	
	SPRL Michel Denis - Réviseur d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***04***
	ARCELIN Georges, de GHELLINCK VAERNEWIJCK Dominique, DENIS Michel, MATIS Christiane	
ACF Group	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL MKS & Partners, Réviseurs d'entreprises Liens (via ACF Group) entre Fiduciaire internationale, Fiduciaire de l'Ardenne, MKS & Partners Réviseurs d'entreprises et HMS Fiduciaire	
	SPRL Thissen, Kohnen, Simon & Partners SPRL A. Khonen & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***04***
	KOHNEN Alain, MOREAUX Stéphan, SIMON Laurent, VERJANS Sébastien	
AGN International	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	Vyvey & C°	
	BVBA Dolf De Backer Revisor	
	BVBA Ben Lanckman & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Vyvey & C° - Bedrijfsrevisor	

	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	DE BACKER Adolf, LANCKMAN Ben, VYVEY Steven	
IAPA	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA A Audit (3 vestigingen)	
	BVBA Bedrijfsrevisor Graré & C°	
	BVBA Huygens & C°, bedrijfsrevisoren	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	FIERENS Marc L., GRARE Frank, HUYGENS Jan	
MGI	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL O. de Bonhome	
	BVBA - SPRL O. de Bonhome SPRL Evelyne André & Cie	
	BVBA Guy Parmentier	
	BVBA Parmentier Guy	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	SPRL O. de Bonhome	*02*
	ANDRE Evelyne, DE BONHOME Olivier	
	BVBA Guy Parmentier	*01*
	PARMENTIER Guy	
DFK International	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA – SCRL Foederer DFK Bedrijfsrevisoren (2 vestigingen)	
	BVBA Georges Vanbilsen, Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	EMBRECHTS Frank, VANBILSEN Georges	
DSA International	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA – SPRL Linet & Partners	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***01***
	LINET Michel	
Fidunion International	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA – SPRL NUMIBEL Cabinet de réviseurs d'entreprises - Bedrijfsrevisorenkantoor SPRL Sandrine BASTOGNE	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***01***
	BASTOGNE Sandrine	
Ecovis Global	***Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)***	***01***
	FRANCEUS Bart Link met Ecovis Acta Consult BVBA (rechtspersoon, lid van het BIBF) waarvan FRANCEUS Bart één van de twee contactpersonen is	

Andere netwerken of kleine structuren specifiek voor België

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Aantal bedrijfsrevisoren behorend tot deze netwerken of kleine structuren

Andere nationale netwerken/structuren	*Bedrijfsrevisor(en), ingeschreven in het Belgisch openbaar register, behorend tot deze structuur/dit netwerk*	*Totaal*
BCPA	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	VOF Audit Decrad	
	BVBA Willy Doms Bedrijfsrevisor B.V.B.A.	
	BVBA – SPRL Frans Elpers & Partners Bedrijfsrevisoren	
	SPRL Emmanuel Grawez – Reviseur d'Entreprises	
	BVBA J.-B. Ronse De Craene & C°	
	BVBA Ronny Vanooteghem, Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***09***
	ELPERS Frans, GEELEN Hubert, GRAWEZ Emmanuel, HAUSTRAETE Jozef, MARKO Joseph, RONSE DECRAENE Jean-Benoît, SCHEERS Jean, VAN CLEEMPUT Dirk, VANOOTEGHEM Ronny	
FCG-audit	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SCRL Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C° (2 vestigingen)	
	SPRL LF Binon	
	SPRL Henri Garny, Réviseur d'Entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***06***
	BINON Louis-François, CHAINIAUX Guy, CLUDTS Philippe, CREMER Guy, GARNY Henri, RONSMANS Olivier	
BBDH-Bedrijfsrevisoren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Blommaert & C° Bedrijfsrevisor (2 vestigingen)	
	BVBA Bedrijfsrevisor Bart Bosman	
	BVBA Veerle Verdegem & C° BVBA Verheyden, Heyvaert & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***05***
	BLOMMAERT Johnny, BOSMAN Bart, DELAHAYE Eric, HEYVAERT Geert, VERDEGEM Veerle	
L.M.	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Leboutte, Mouhib & C° SPRL Cathy Duchesne, Réviseur d'entreprises et Expert-comptable	
	SCRL K.R.& Co – Réviseurs d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***05***
	DUCHESNE Cathy, LEBOUTTE Denys, MOUHIB Jamal, RAHIER Samuel, REUCHAMPS Hélène	
Auditas Bedrijfsrevisoren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA Auditas Bedrijfsrevisoren (2 vestigingen)	
	BVBA Mieke Watteyne	

	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***05***
	BOSSUYT Wim, VAN DEN KEYBUS Werner, VAN DER JEUGHT Erik, VANSTEELANT Sven, WATTEYNE Maria	
BMA	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA - SPRL Buelens, Mathay & Associates	
	BVBA - SPRL Buelens Geneviève & C° - Réviseurs d'entreprises	
	SPRL E. Mathay & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	BUELENS Geneviève, MATHAY Eric, SPEGELAERE Hélène	
BDK	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA – SPRL Bernard Bigonville & C°	
	BVBA – SPRL Michel Delhove & C°	
	BVBA – SPRL Olivier Kerkhof & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	BIGONVILLE Bernard, DELHOVE Michel, KERKHOF Olivier	
DSD	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA DSD Associates Audit & Advies	
	BVBA Jurgen De Raedemaeker	
	BVBA David De Schacht	
	BVBA Veerle Sablon	
	Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)	***03***
	DE RAEDEMAEKER Jurgen, DE SCHACHT David, SABLON Veerle	
HNC°	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Hault, Nicolet & C°, Réviseurs d'entreprises	
	SPRL Bertrand et Associés – Reviseurs d'entreprises	
	SPRL Hault & C°	
	SPRL Jean Nicolet, Réviseur d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	HAULT François, HAULT Philippe, NICOLET Jean	
LMDC	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL De Maertelaere Jean-Jacques – Réviseur d'Entreprises	
	SPRL Lafontaine, Detilleux & Cie, reviseurs d'entreprises	
	BVBA - SPRL Christian Missante	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	DE MAERTELAERE Jean-Jacques, LAFONTAINE Léon, MISSANTE Christian	
MDA Bedrijfsrevisoren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Mertens, Dewaele, Achten & C° Bedrijfsrevisoren	
	CVBA Willy Mertens & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Dirk Achten & Partners, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA De Waele Frans Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	ACHTEN Dirk, DEWAELE Frans, MERTENS Willy	

VPC Réviseurs d'entreprises	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Verdin, Prignon, Celen, Réviseurs d'Entreprises	
	SPRL CELEN Pascal, Réviseur d'entreprises	
	SPRL Jean-Louis PRIGNON, reviseur d'entreprises (2 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	CELEN Pascal, GARRAIS Grace, PRIGNON Jean-Louis	
VCLJ	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA VCLJ Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Eddy Loots, bedrijfsrevisor	
	BVBA Van Cakenberghe & Partners	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	JOOS Ronny, LOOTS Jean-Paul, VAN CAKENBERGHE Hendrik	
DCB	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL DCB Collin & Desablens	
	SPRL Emmanuel Collin	
	SPRL Victor Collin	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	COLLIN Emmanuel, COLLIN Victor	
DM Audit	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA De Mol, Meuldermans & Partners – Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Johan De Mol	
	BVBA Kris Meuldermans	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	DE MOL Johan, MEULDERMANS Kris	
DPO	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA DPO Bedrijfsrevisoren	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	DE POORTERE Marc, DE POORTERE Ulrich	
EFRE	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Everaert, Frezin & Cie	
	SPRL Georges Everaert & Cie	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	EVERAERT Georges, FREZIN Olivier	
THG Group	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL NK Audit & Accountancy	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***01***
	KNEIP Nathalie	
GDP	***Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)***	
	DEPOORTER Karel (link met Fiduciaire Van Goethem & Gekiere (IAB))	

Andere kleine structuren

Bedrijfsrevisor(en), ingeschreven in het Belgisch openbaar register, behorend tot deze structuur/dit netwerk

A. Kleine structuren met complexe vorm

Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	**Totaal**
	BVBA – SPRL Bossaert Moreau Saman & C°	
	BVBA – SPRL Moreau-Cambier	
	BVBA – SPRL Dumont-Bossaert & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	DUMONT-BOSSAERT Annik, MOREAU Paul, SAMAN Wendy	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Nielandt, Franken & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Guy Franken, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Nielandt & C°	
	BVBA Thomas Vets	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	FRANKEN Guy, NIELANDT Wouter, VETS Thomas	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Brankaer Ph. & Partners	
	SPRL Olivier Deflandre, Réviseur d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	BRANKAER Philippe, DEFLANDRE Olivier	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Christine Coyette-Vanden Bosch, Réviseur d'entreprises	
	SPRL Toubeau Thierry & C°, Reviseur d'Entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	TOUBEAU Thierry, VANDEN BOSCH Christine	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA – SPRL Degeest, Bedrijfsrevisoren – Réviseurs d'entreprises	
	BVBA François Degeest Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	DEGEEST François, de LOVINFOSSE Stéphane	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	Maatschap Degrande, Verschueren & C° - Bedrijfsrevisoren (2 vestigingen)	
	BVBA G. Degrande & C° - Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Estella Verschueren & C° Bedrijfsrevisoren	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	DEGRANDE Guido, VERSCHUEREN Estella	

B. Kleine structuren met éénduidige vorm

Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	Maatschap Walkiers & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***10***
	DANIELS Gilles, DAUWEN Bart, MARISSEN Marc, VAN BOSSTRAETEN Bruno, VANDENHOUTEN Eric, VAN EUPEN Koen, VAN HOUT Stijn, VAN MIEGHEM Johan, WALKIERS Emile, WILLEMS Dirk H.	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Joiris, Rousseaux & C°, Réviseurs d'entreprises (2 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***05***
	GONET Sébastien, HAEGEMAN Jean-Michel, JOIRIS Jean-Marie, PRUNEAU Alexis, ROUSSEAUX Bernard	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA De Roover & C° Bedrijfsrevisoren	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***04***
	BOONEN Stefan, DE ROOVER Guy, SCHILTZ Dirk, SCHOUTEET André	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Bastogne & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	BASTOGNE Jacques, BOUTON Myriam, JOURDE Ronald	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Burgelman, Van Den Abeele & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	BURGELMAN Alexandra, VAN DEN ABEELE Luc, VAN DEN ABEELE Luc R.	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SCRL Fondu, Pyl, Stassin & C° (3 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	GIGOT Philippe, LENOIR Jacques, VANDESTEENE Philippe	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Saintenoy, Comhaire & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	COMHAIRE Paul, COMHAIRE Thibault, DEMONCEAU David	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Theo Van Herck, Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***03***
	BOESMANS Philippe, JORENS Bart, VAN HERCK Theodoor	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Avisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	HURTEUX Dorothée, Lebrun Jean-Antoine	

Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Berckmoes, Langendries & Partners	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	BERCKMOES Renée, LANGENDRIES Johan	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Boulet, Bultot, Navaux & C° (2 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	BULTOT Serge, NAVAUX Albert	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Briers, Bekkers & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	BEKKERS Alfons, BRIERS Simon	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Luc Callaert	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	CALLAERT Luc, JANSSENS Yves	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Contrôle Légal des Comptes & Consultance	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	EL FILALI Adil, STILMANT Chantal	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Engelen & Partners	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	BECKERS Luc, LOENDERS Els	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Faingnaert, Malisse & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	MALISSE Daniel, MEUREE Frédéric	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Foqué & Partners	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	FOQUE Ludo, TIMMERMANS Evy	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Heynen, Nyssen & Cie – Reviseurs d'entreprises (3 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	HEYNEN Fabien, NYSSEN Didier	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	CVBA – SCRL André Hoste & Associés	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	BODART-HOSTE Christine, HOSTE Anne	

Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Lambotte & Monsieur (2 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	LAMBOTTE Pascal, MONSIEUR Murielle	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Lelieur, Van Ryckeghem & C° (2 vestigingen)	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	LELIEUR Marlène, VAN RYCKEGHEM Geert	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Alain Lonhienne Réviseur d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	CAMBRON Virginie, LONHIENNE Alain	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Piton & Cie, Réviseurs d'entreprises	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	PITON Jean-Claude, PITON Valérie	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Poulain, Blacaen & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	BALCAEN Steve, POULAIN José	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA RAVERT, STEVENS & C°	
	BVBA Kristien Stevens Bedrijfsrevisor	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	RAVERT Luc, STEVENS Kristien	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Roels, Criel & C°, Bedrijfsrevisoren	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	CRIEL Luc, DE COCK Marc	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Marc Schoofs & C°	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	MARIEN Carina, SCHOOFS Marc	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Van Rie & C°, Bedrijfsrevisoren	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	TRUYENS Els, VAN RIE Frans	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Boudewijn Van Ussel & C°	

	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	VAN USSEL Boudewijn, WOUTERS Elke	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	BVBA Van Wemmel - Kaekebeke – Bedrijfsrevisoren	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	BAUWENS Albert, VAN WEMMEL Joseph	
Zeer kleine structuren	***Bedrijfsrevisoren (rechtspersonen)***	
	SPRL Vieira, Marchandisse et Associés	
	Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen)	***02***
	MARCHANDISSE Yves, MENINA VIEIRA Manuel	

Alleenwerkende bedrijfsrevisoren

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Lijst van de alleenwerkende bedrijfsrevisoren

Bedrijfsrevisoren met een éénpersoonsvennootschap		
	AELVOET Pascal BVBA - SPRL Aelvoet & Partners	
	ALAERTS Andy BVBA Andy Alaerts, Bedrijfsrevisor	
	BLATON Bruno BVBA Blaton Bruno Bedrijfsrevisor	
	BOGAERT Peter BVBA Peter Bogaert	
	BRION Michel BVBA - SPRL Michel Brion and co	
	CAMU Patrick BVBA Patrick Camu	
	CHALMAGNE François BVBA – SPRL François Chalmagne, Réviseur d'Entreprises	
	CLUKKERS Frédéric BVBA F. Clukkers, Bedrijfsrevisor	
	DE BIE Michel BVBA De Bie & C°	
	DE BOCK Gunter BVBA DE BOCK BEDRIJFSREVISOREN BVBA Gunter De Bock	
	DE BREMME Marc BVBA M. De Bremme & C°	
	DE CLERCQ Bert BVBA J. Vande Moortel& C° Bedrijfsrevisoren	
	DE DEYNE Elswinde BVBA Elswinde De Deyne	
	DELAUNAY Stephane BVBA Stephane Delaunay	
	DE NUL Roger BVBA De Nul & C°, Bedrijfsrevisor	
	DEREMINCE Jean-Marie SPRL Jean-Marie Deremince, reviseur d'entreprises	
	DEVAUX Benoît SPRL DEVAUX-Réviseur d'Entreprises	
	DEVOOGT Daniël BVBA D. De Voogt, bedrijfsrevisor	
	DUCHATEAU Geert BVBA Geert Duchateau & C°	
	DUJARDIN Piet BVBA Bedrijfsrevisorenkantoor Dujardin (2 vestigingen) BVBA Piet Dujardin	
	ERALY Patrick BVBA - SPRL Patrick Eraly & C°	
	FRANCOIS Jozef BVBA Jo Francois Bedrijfsrevisor	
	GODEFROIDT Jacky BVBA Bedrijfsrevisor Jacky GODEFROIDT	
	HOSTEN Walter BVBA Walter Hosten, Bedrijfsrevisor	
	HUBERT Alain BVBA – SPRL Hubert & C° - Bedrijfsrevisor	

	HUYBRECHTS Frank BVBA Bedrijfsrevisor Fank Huybrechts	
	JACKERS Jurgen BVBA Jackers Bedrijfsrevisor	
	KESTERMANS Dominique SPRL D. Kestermans, reviseur d'entreprises	
	LUTEIJN Saskia BVBA Saskia Luteijn, Bedrijfsrevisor	
	LUYTEN Marc BVBA Marc Luyten Bedrijfsrevisor	
	MASSY Marc BVBA Bedrijfsrevisor M. Massy (2 vestigingen)	
	MERLIN Yves-Marie BVBA – SPRL Yves Merlin	
	MESSIAEN Kris BVBA Kris Messiaen	
	MICHIELS Stefan BVBA Stefan Michiels (2 vestigingen)	
	MUSIALSKI Michel SPRL M. Musialski	
	NAESSENS Dirk BVBA Dirk Naessens (2 vestigingen)	
	NEVEUX Christian SPRL Christian Neveux et associés, Réviseurs d'entreprises	
	NICOLAIJ Ira BVBA Ira Nicolaij Bedrijfsrevisor	
	PEREMANS Kristien BVBA Peremans & C°	
	PLANQUETTE Kristof Comm. V Planquette Bedrijfsrevisor	
	PLETTINX Jo BVBA Jo Plettinx & C°	
	PRAET Daniël BVBA Danny Praet - Bedrijfsrevisor	
	PREUD'HOMMME André SPRL André Preud'Homme & C°	
	ROECKENS Guy BVBA Roeckens & C°	
	ROMBAUT Carl BVBA C. ROMBAUT, Bedrijfsrevisoren (2 vestigingen)	
	SCHOOLS Roger SPRL Denebourg, Schools & Cie	
	SOHET Luc SPRL Sohet & C°	
	STEYAERT Jacques BVBA Jacques Steyaert	
	TAYLOR Peter BVBA - SPRL TAYLOR & C°	
	TORFS Stefaan BVBA Torfs Stefaan	
	VAES Dominique BVBA D.A. Vaes & C° Bedrijfsrevisor	
	VANDELANOTTE Frank BVBA Frank Vandelanotte, Bedrijfsrevisor	
	VANDENBOSCH Bruno BVBA – SPRL Bruno Vandenbosch & C° réviseur d'entreprises	
	VAN DER VEKEN Eric BVBA Eric Van Der Veken & C°	
	VAN KERCKHOVE Paul BVBA Van Kerckhove & C°	
	VAN RYSSEGHEM Ann BVBA A. Van Ryssegheim Bedrijfsrevisoren	

	VAN VLAENDEREN Frans BVBA F. Van Vlaenderen, bedrijfsrevisor & C°	
	VENCKEN Hubert BVBA Hubert Vencken	
	VERSET Frédéric SPRL Frédéric Verset & C°	
	VERSTAPPEN Eli BVBA Eli Verstappen Bedrijfsrevisor	
	VOSSEN Filip BVBA Vossen en compagnie	
	WEBER Michel BVBA – SPRL Michel Weber, Réviseur d'entreprises (2 vestigingen)	
	WILLEKENS Ann BVBA Ann Willekens, Bedrijfsrevisor	

Bedrijfsrevisoren zonder éénpersoons-vennootschap		
	ALMER Michaël	
	BACQ Joëlle	
	BLUARD Roland	
	BORRÉ Werner	
	BOSCHMANS Christophe	
	BRANCART Martine	
	BROOS Roger	
	BUYSSE Martine	
	CEULEMANS Vincent	
	CHABERT Danny	
	DANVOYE Xavier	
	DE BRUYN Alexis	
	DEJON Bénédicte	
	DEJONGHE Tom	
	DE KLERCK Bruno	
	DELPORTE Griet	
	DEPLANCKE Mia	
	DERICK Jean	
	DEWACHTER Luc	
	DUROISIN Annette	
	GERARD Pascal	
	GILLES Christelle	
	HERMANS Dominique	
	HOF Gerard	
	INNEGRAEVE Peter	
	KESTELOOT Edouard	
	KOOPMAN Vincent	
	LEYNS Peter	
	LIPTON David	
	MARBAIX Martine	
	MAS Jan	
	MEYERS Robert	
	MOUY Daniel (expert-comptable français)	
	ODENT Philippe	
	OTTEVAERE Sara	
	PARET Philippe	
	PIRENNE Joseph	
	QUIVY Danielle	
	ROUSERE Nicolas	
	SCHELPE Dieter	

	SPILLAERT Viviane	
	STAMMEN Luc	
	THIERI Jean-Marc	
	VAN CUTSEM Daniel	
	VANDENHOUWE Anke	
	VAN DE PERRE Stef	
	VANDEPUTTE Jo	
	VANDERHAEGEN Steven	
	VAN GOOLEN Geert	
	VAN IMPE Ruben	
	VAN KERREBROEK Sylvie	
	VAN SANDE Leo	
	VERBEURGT Thierry	
	VERBRUGGEN-DE WAELE Chantal	
	VERCAUTEREN Jan	
	VERMEEREN Piet H.	
	VINCENT Jean-Marie	
	VOS Roland	
	WEEMAES Marc	
	WERA Michel	
	WEVERS Franky	
	WOUTERS Benny	

Bijzondere gevallen : rechtspersonen zonder bedrijfsrevisor opgenomen op de lijst van de « actieve » natuurlijke personen

	BVBA Virgile Nijs Verhinderde bedrijfsrevisor NIJS Virgile	
	BVBA Jean Vanderhaegen Verhinderde bedrijfsrevisor VANDERHAEGEN Jean	
	BVBA - SPRL Jacques Vandernoot & C° Verhinderde bedrijfsrevisor VANDERNOOT Jacques	

Bedrijfsrevisoren die tijdelijk verhinderd zijn

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Lijst van de bedrijfsrevisoren die tijdelijk verhinderd zijn
om revisorale opdrachten uit te voeren om reden van onverenigbaarheden
zoals bedoeld in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953

	ANCIAUX Pierre	
	ANTONIS Ilse	
	BAEYENS Tinne	
	BLOMME Hilde	
	BORN Alexander	
	BOUSIS François	
	BRIJS Carine	
	BUYCK Ignaas	
	COPPENS Rika	
	CORIA Emmanuel	
	CORSALE Claudia	
	CRETEN Godelieve	
	CUPPENS Johan	
	DAEMS Christoph	
	DE BLIECK Caroline	
	DEFOURT Benoît	
	DE GREEF Kim	
	DE LANDSHEER Jan Frank	
	DE LANGHE Tine	
	DELANOYE Didier	
	DELOORE David	
	DENAYER Yves	
	DE PAEPE Marcel	
	DE ROUCK Farah	
	DERYNCK Chris	
	DE SCHREVEL Laurent	
	DE SMET Didier	
	DEWAELE Karel	
	DE WINTER Leny	
	DIERENS Ingeborg	
	DIRIX Didier	
	DOCHEN Ghislain	
	DUMOULIN Francis	
	ERNST Christophe	
	FLO Wim	
	FRAITURE Emmanuel	
	FRAITURE Jean	
	FRANCOIS Luc	
	FRANCOIS Philippe	
	FRISQUE Hugues	
	FURER Samantha	
	GABRIEL Vincent	
	GIANGRECO Laura	
	GOYENS Bart	
	GUYSENS Tom	
	HAAG Michel	
	HANSON Jeanne	
	HAQUET Sabrina	
	HERALY Laurence	
	HERMANS Sigrid	
	HEYERICK Greet	

	HOEBRECHS Veerle	
	IDES Christophe	
	JOOS Benedikt	
	LAAJIMI Zoubeir	
	LAGET Lutgard	
	LAPERAL Anastasio	
	LEMMENS Winny	
	LEPOUR Wathelet	
	MAES Karl	
	MARIS David	
	MERTENS Lieve	
	MEUNIER Isabelle	
	MICHAUX Jean-Philippe	
	MOMMENS Patrick	
	MONCOUSIN Michel	
	MOORS Bruno	
	MORREEL Jan	
	MOTMANS Tom	
	NAENEN Martine	
	NAVEZ Jean-Noël	
	PELSSER Véronique	
	PIETERS Patrick	
	PINXTEREN Danny	
	PLAS Patricia	
	PLAS Thierry	
	PULINX Eric	
	RAS Davy	
	RENIER Ben	
	RIJMENANS Ive	
	SCHICKS Joëlle	
	SERHIR Hakim	
	SEVERS Katia	
	SMITS Brecht	
	STEVENS Benoît	
	STROECKX Filip	
	SWINNEN Nico	
	THIRION Jean-Philippe	
	THYRION Vincent	
	T'JOLLYN Steven	
	TORFS Marc	
	TRINON Sophie	
	VALCKX Patrick	
	VANDENABEELE Liesbet	
	VAN den BRANDEN Erik	
	VANDEN BROECK Lieve	
	VANDENBUSSCHE Hendrik	
	VANDEN HAUTTE Eddy	
	VAN DEN STEEN Koenraad	
	VAN DER BORGHT Mark	
	VANDERHAEGEN Jean	
	VANDERHEYDEN Vera	
	VANDERNOOT Jacques	
	VAN DE VEN Glenn	
	VAN EETVELDE Fanny	
	VAN ELSACKER Luk	
	VAN GEET Hugo	
	VANNOBEL Ruben	
	VASTMANS Ingrid	

	VELGHE Mieke	
	VERBIST Ludo	
	VERCRUYSSE Marc	
	VERELLEN Geert	
	VERFAILLIE Samuel	
	VERHEYDEN Jeroen	
	VERSCHUERE Willy	
	VESSIE Bénédicte	
	VRANCKEN Stefan	
	VYLS Koen	
	WIJNANTS Roland	
	WIRIX Patrik	
	WITTEMANS Hilde	

Bedrijfsrevisoren die tijdelijk verhinderd zijn

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Lijst van de bedrijfsrevisoren die tijdelijk verhinderd zijn
om revisorale opdrachten uit te voeren
omwille van andere wettelijke redenen dan deze opgesomd in artikel 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953

	CAYTAN Johnny	
	DAEMS Katleen	
	DE COCQUEAU DES MOTTE Cédric	
	DE VRIEZE Dimitri	
	DUBOIS Bruno	
	FIVEZ Pol	
	NIJS Virgile	
	PLOMTEUX-VEKEMANS Pierre	
	RAMAKERS Natasja	
	TIMMERMAN Els	
	VAN CAUTER Patrick	
	VAN DALE Vicky	
	VAN IMPE Kathleen	
	VAN RYSSEGHEM Geert	

3.2. Transparantieverslagen en communicatiemiddelen van bedrijfsrevisoren

3.2.1. Kernfactoren van deze studie

- 19 % van de structuren (revisorenkantoren of gehelen van revisorenkantoren) of van de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen maken geregeld een transparantieverslag bekend. Alle geledingen van het beroep van bedrijfsrevisor maken – in diverse graden – een transparantieverslag bekend, met inbegrip van de alleenwerkende bedrijfsrevisoren (hetzij via een vennootschap hetzij rechtstreeks als natuurlijke persoon). De bekendmaking van een transparantieverslag is dan ook niet beperkt tot de grootste structuren die in België vertegenwoordigd zijn.
- In het kader van de verzameling van transparantieverslagen, is vastgesteld dat een aanzienlijk aantal revisorenkantoren (met inbegrip van bepaalde *"Big 4")* meerdere transparantieverslagen publiceren (één voor hun opdrachten die vallen onder de wet van 22 juli 1953, een ander onder het Waals decreet), terwijl andere kantoren één verslag per jaar publiceren. Verder is vastgesteld dat een aantal revisorenkantoren of bedrijfsrevisoren, in het kader van de transparantieverslagen die overgemaakt worden met het oog op mandaten in het Waals gewest of in de Franse gemeenschap, specifiek voor elk mandaat een transparantieverslag publiceren.

  Volgens de Hoge Raad is het wenselijk dat er duidelijkheid komt over de vraag of er al dan niet één transparantieverslag moet zijn, enerzijds, en over de frequentie waarmee dergelijk transparantieverslag moet gepubliceerd worden anderzijds.

  Bij gebrek aan duidelijkheid is de Hoge Raad van oordeel dat het moeilijk is om *a posteriori* de inhoud van het transparantieverslag na te gaan in het kader van de kwaliteitscontrole die periodiek wordt uitgevoerd of in het kader van een toezichtsdossier.
- 79% van de bedrijfsrevisoren deelt informatie mee via een persoonlijke website en/of via de website van de structuur waartoe zij behoren. Het gaat hier om een aandeel van het beroep dat gevoelig hoger ligt dan hetgeen kon verwacht worden bij het opstarten van de studie.
- De vier nationale structuren van de *"Big 4"*, alle andere structuren die lid zijn van *"Forum of firms"* en alle revisorenkantoren die behoren tot andere internationale structuren, beschikken over een website. Uit de analyse van de informatie met betrekking tot de louter nationale structuren, blijkt dat nagenoeg 74% van deze structuren met een gezamenlijke benaming over een website beschikken, terwijl bijna 30% van deze structuren zonder benaming (anders dan de naam van de vennoten) er één gemaakt heeft. Wat de alleenwerkende revisoren betreft, beschikt een minder groot, maar toch nog aanzienlijk aandeel (19%) over een website (voor de alleenwerkende revisoren met een vennootschap).
- Het openbaar register van de bedrijfsrevisoren is niet kunnen gebruikt worden als enige bron van informatie om uit te maken welk aandeel van de bedrijfsrevisoren informatie over hun revisorenkantoor of over hun structuur of over zichzelf (als natuurlijke persoon) verspreiden. Een niet te verwaarlozen aantal bedrijfsrevisoren heeft immers een website maar maakt hiervan geen melding op het openbaar register. Deze vaststelling is problematisch aangezien de vermelding van het bestaan van een website een wettelijke verplichting is. Er zou volgens de Hoge Raad moeten toegezien worden op een betere naleving van de wettelijke bepalingen terzake.
- In het kader van de studie zijn diverse soorten van transparantieverslagen waargenomen: sommige beperken zich tot een korte beschrijving van de wettelijk vereiste informatie (naar het voorbeeld van het model dat door het ICCI in april 2012 is gepubliceerd, waaraan hierna wordt gerefereerd); andere zien in de wettelijke verplichting een opportuniteit en maken van het transparantieverslag een communicatiemiddel.

  De grootste structuren (met name de vier *"Big 4"* alsook de helft van de revisorenkantoren die behoren tot structuren die lid zijn van het *"Forum of firms")* hebben van deze wettelijke verplichting een marketinginstrument, dat niet wettelijk geregeld is, gemaakt.
- De Hoge Raad vestigt evenwel de aandacht op het feit dat een dergelijk transparantieverslag, op vrijwillige basis, in talloze ondernemingen zou kunnen gebruikt worden, bijvoorbeeld in ondernemingen met een on-

dernemingsraad. Of het nu in het kader is van de aanstellingsprocedure van de commissaris of van de voorstelling van de commissaris aan de ondernemingsraad, het transparantieverslag is een communicatiemiddel waarvan de impact niet mag onderschat worden.

Als besluit van deze studie kan gesteld worden dat de communicatie van de bedrijfsrevisoren voor verbetering vatbaar is. Het openbaar register is een door de wet opgerichte databank, die de bedrijfsleiders die een wettelijke rekeningcontroleur moeten aanstellen, maar ook iedere geïnteresseerde persoon moet toelaten om inzake elke bedrijfsrevisor over betrouwbare informatie te beschikken.

Men kan zich eveneens de vraag stellen naar de gegrondheid van het principe om transparantieverslagen op een website van een revisorenkantoor of van een geheel van revisorenkantoren ter beschikking te stellen: die website is, per definitie, van commerciële aard terwijl het transparantieverslag objectieve informatie moet bevatten en op alle punten betrouwbaar moet zijn.

Naast de hoofdverantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor, dringen zich systematische controlemaatregelen op teneinde derden de nodige rechtszekerheid te kunnen bieden.

In de loop van 2012 zal de Hoge Raad nagaan in welke mate en, in voorkomend geval, onder welke vorm er gevolg moet worden gegeven aan deze empirische studie.

3.2.2. Voorwerp van de studie

De eerste doelstelling van de Hoge Raad bestaat erin na te gaan in welke mate de revisorenkantoren, of zelfs de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen, een transparantieverslag bekendmaken.

Bij uitbreiding heeft de studie van de Hoge Raad ook betrekking op de communicatiekanalen die de bedrijfsrevisoren of de revisorenkantoren hanteren: publicatie via internet, in voorkomend geval aangevuld door de bekendmaking van een transparantieverslag dat verder gaat dan de louter wettelijke voorschriften en het transparantieverslag omvormt tot een communicatiemiddel, waardoor de specialisatiedomeinen van het revisorenkantoor, de structuur waartoe het behoort of elk ander voordeel van dit kantoor beter kunnen in kaart worden gebracht.

Deze studie is opgestart in 2011 en afgerond op 30 april 2012. Rekening houdend met de snelheid waarmee de informatie achterhaald kan zijn, wordt deze studie hierna opgenomen in het jaarverslag 2011 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, onder de werkzaamheden van de Hoge Raad.

De keuze van deze datum laat toe om rekening te houden, voor de auditkantoren met een boekjaar dat overeenkomt met een kalenderjaar, met het transparantieverslag dat bekendgemaakt is in de maand die het afronden van deze studie voorafgaat.

3.2.3. Wettelijk kader inzake de transparantieverslagen

A. Huidig Europees wettelijk kader

In 2006 was de auditrichtlijn bijzonder vernieuwend op het vlak van de informatie die de wettelijke rekeningcontroleurs en de auditkantoren moeten bekendmaken. De auditrichtlijn verplicht de wettelijke rekeningcontroleurs en de auditkantoren die de wettelijke controle van de rekeningen van organisaties van openbaar belang uitvoeren, om op hun internetsite binnen de drie maanden volgend op het einde van elk boekjaar, een jaarlijks transparantieverslag te publiceren met minstens de informatie die voorgeschreven wordt door artikel 40 van de richtlijn.

De auditrichtlijn preciseert wat moet verstaan worden onder de uitdrukking "organisaties van openbaar belang" (artikel 2, 13° van de auditrichtlijn):

"In de zin van deze richtlijn wordt verstaan onder: (…)„organisaties van openbaar belang":

- *onder het recht van een lidstaat vallende* ***entiteiten waarvan de effecten in een lidstaat worden verhandeld op een gereglementeerde markt*** *in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG,*
- ***kredietinstellingen*** *als omschreven in artikel 1, punt 1, van Richtlijn 2000/12/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 maart 2000 betreffende de toegang tot en de uitoefening van de werkzaamheden van kredietinstellingen (1) en*
- ***verzekeringsondernemingen*** *in de zin van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 91/674/EEG.*

***De lidstaten kunnen ook andere entiteiten aanmerken als organisaties van openbaar belang**, bijvoorbeeld entiteiten die van groot algemeen belang zijn als gevolg van de aard van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of hun personeelsbestand*".

Verder laat artikel 39 van de auditrichtlijn de lidstaten toe om organisaties van openbaar belang, waarvan de effecten niet worden verhandeld op een gereglementeerde markt zoals bedoeld in artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG, en hun wettelijke auditor(s) of auditkanto(o)r(en) vrij te stellen van één of meerdere van de eisen bedoeld in hoofdstuk X (artikelen 39 tot 43) van de auditrichtlijn.

Artikel 40 van de auditrichtlijn dat de bekendmaking van een transparantieverslag voor bepaalde auditkantoren (of wettelijke auditors) verplicht stelt, luidt als volgt:

*"**1.** De lidstaten zien erop toe dat de wettelijke auditors en auditkantoren die wettelijke controles van de jaarrekeningen bij organisaties van openbaar belang uitvoeren, uiterlijk drie maanden na het eind van elk boekjaar op hun websites jaarlijkse transparantieverslagen bekendmaken waarin ten minste de volgende informatie is opgenomen:*

a) een beschrijving van de juridische en eigendomsstructuur;

b) wanneer het auditkantoor tot een netwerk behoort, een beschrijving van het netwerk en van de juridische en structurele regelingen binnen het netwerk;

c) een beschrijving van de bestuurstructuur van het auditkantoor;

d) een beschrijving van het interne kwaliteitbeheersingssysteem van het auditkantoor en een verklaring van het leidinggevende of bestuursorgaan betreffende de doeltreffendheid van de werking van dit systeem;

e) een aanduiding van wanneer de laatste kwaliteitsbeoordeling zoals bedoeld in artikel 29 heeft plaatsgevonden;

f) een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij het auditkantoor het afgelopen jaar wettelijke controles van jaarrekeningen heeft uitgevoerd;

g) een verklaring betreffende de praktijken van het auditkantoor op het gebied van de onafhankelijkheid, waarin tevens wordt bevestigd dat een interne beoordeling van de naleving van de onafhankelijkheidseisen heeft plaatsgevonden;

h) een verklaring inzake de door het auditkantoor gevolgde gedragslijn betreffende de permanente scholing van wettelijke auditors als bedoeld in artikel 13;

i) financiële informatie waaruit blijkt hoe belangrijk het auditkantoor is, zoals de totale omzet uitgesplitst naar honoraria voor de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, en honoraria voor andere assuranceopdrachten, belastingadviesdiensten en andere niet-controlediensten;

j) informatie over de grondslagen voor de beloning van vennoten.

In uitzonderlijke gevallen kunnen de lidstaten afzien van toepassing van het bepaalde onder f), voorzover dit noodzakelijk is om een onmiddellijke en aanzienlijke bedreiging voor de persoonlijke veiligheid van een persoon in te perken.

***2.** Het transparantieverslag wordt ondertekend door de wettelijke auditor, respectievelijk het auditkantoor. Dit kan bijvoorbeeld gebeuren door middel van een elektronische handtekening als omschreven in artikel 2, lid 1, van Richtlijn 1999/93/EG."*

B. Belgisch wettelijk kader in toepassing van de auditrichtlijn

In België bestaat er in het Wetboek van vennootschappen geen definitie van het begrip "organisatie van openbaar belang" (verkort OOB).

- De wet van 22 juli 1953 omschrijft – voor wat deze wet betreft – het begrip organisatie van openbaar belang in artikel 2, 7° evenwel als volgt: *"organisaties van openbaar belang: de genoteerde vennootschappen in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen, de kredietinstellingen in de zin van artikel 1 van de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 2 van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle van de verzekeringsondernemingen"*.

  Deze wet is van toepassing op de opdrachten voor de wettelijke jaarrekeningcontrole uitgevoerd door bedrijfsrevisoren (ook in organisaties van openbaar belang). Die definitie van organisatie van openbaar belang kan echter niet worden veralgemeend en van toepassing worden verklaard op de ondernemingen zelf, aangezien het Wetboek van vennootschappen zelf hiervan geen definitie geeft.

- De basisprincipes voor een versterking van de *maatregelen in verband met de interactie tussen auditcomités en wettelijke auditors* uit de auditrichtlijn zijn vastgelegd in artikel 41 van de auditrichtlijn en hebben enkel betrekking op organisaties van openbaar belang.

Die principes werden in het Belgisch recht omgezet met de wet van 17 december 2008[1].

Met betrekking tot het toepassingsgebied heeft de Belgische wetgever het begrip "organisatie van openbaar belang" niet in het Wetboek van vennootschappen opgenomen, maar wel beslist om de maatregelen uit de auditrichtlijn in verband met auditcomités toe te passen op de volgende categorieën van ondernemingen:

- de kredietinstellingen in de zin van de wet van 22 maart 1993
- de verzekeringsondernemingen in de zin van de wet van 9 juli 1975
- de beleggingsondernemingen in de zin van de wet van 6 april 1995
- de beheersvennootschappen van instellingen voor collectieve belegging in de zin van de wet van 20 juli 2004
- de beursgenoteerde vennootschappen in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen.

Onder al deze categorieën van ondernemingen heeft de wetgever de ondernemingen vrijgesteld waarvoor dat overeenkomstig de afwijkingsbepalingen van artikel 41 van de auditrichtlijn toegestaan was.

Artikel 15 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, dat de bekendmaking van een transparantieverslag voor bepaalde auditkantoren (of bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen) verplicht stelt, luidt als volgt:

"§ 1. De bedrijfsrevisoren die wettelijke controles van de enkelvoudige jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening bij organisaties van openbaar belang uitvoeren, maken uiterlijk drie maanden na het eind van elk boekjaar op hun websites jaarlijkse transparantieverslagen bekend die ze via een elektronische handtekening bevestigen. Dit verslag bevat in hoofde van de bedrijfsrevisor natuurlijke persoon ten minste de volgende informatie:

a) indien hij tot een netwerk behoort, een beschrijving van dit netwerk en van de juridische en structurele regelingen binnen het netwerk;

b) een aanduiding van wanneer de laatste kwaliteitscontrole zoals bedoeld in artikel 33 heeft plaatsgevonden;

c) een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij het afgelopen jaar de wettelijke controle van de jaarrekening heeft uitgevoerd;

d) de data waarop de informatie opgenomen onder a) tot c) werden bijgewerkt.

§ 2. Bovendien bevestigen de bedrijfsrevisorenkantoren de volgende informatie:

a) een beschrijving van de juridische en kapitaalstructuur;

b) indien een bedrijfsrevisorenkantoor tot een netwerk behoort, een beschrijving van het netwerk en van de juridische en structurele regelingen binnen het netwerk;

c) een beschrijving van de bestuursstructuur van het bedrijfsrevisorenkantoor;

d) een beschrijving van het interne kwaliteitbeheersingssysteem en een verklaring van het leidinggevende of bestuursorgaan betreffende de doeltreffendheid van de werking van dit systeem;

e) een aanduiding van wanneer de laatste kwaliteitscontrole zoals bedoeld in artikel 33 heeft plaatsgevonden;

f) een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij het bedrijfsrevisorenkantoor het afgelopen jaar een wettelijke controle van de jaarrekening heeft uitgevoerd;

g) een verklaring betreffende de praktijken van het bedrijfsrevisorenkantoor op het gebied van de onafhankelijkheid, waarin tevens wordt bevestigd dat een interne beoordeling van de naleving van de onafhankelijkheidseisen heeft plaatsgevonden;

h) een verklaring inzake de door het bedrijfsrevisorenkantoor gevolgde gedragslijn betreffende de permanente scholing van bedrijfsrevisoren als bedoeld in artikel 31;

1 Wet van 17 december 2008 inzonderheid tot oprichting van een auditcomité in de genoteerde vennootschappen en de financiële ondernemingen, *Belgisch Staatsblad* van 29 december 2008 (3de editie). Die wet werd gewijzigd door de wet van 9 februari 2009, gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 25 februari 2009.

i) financiële informatie waaruit blijkt hoe belangrijk het bedrijfsrevisorenkantoor en zijn netwerk in België zijn, zoals de totale omzet uitgesplitst naar honoraria voor de wettelijke controle van de jaarrekening en geconsolideerde jaarrekening, en honoraria voor andere revisorale opdrachten, belastingadviesopdrachten en andere opdrachten buiten de revisorale opdrachten;

j) informatie over de grondslagen voor de vergoeding van vennoten;

k) de data waarop de informatie opgenomen onder a) tot j) werden bijgewerkt."

*

* *

Artikel 14 van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register verplicht de bedrijfsrevisoren ertoe om meer specifieke informatie in dit verband bekend te maken:

- "§ 1. Het Instituut opent een dossier op naam van de bedrijfsrevisoren. Het dossier bevat de bescheiden die bij de vraag om toegelaten te worden tot de hoedanigheid van bedrijfsrevisor werden overgemaakt.

  De bedrijfsrevisor deelt spontaan aan de Raad de volgende informatie mee, die aan het dossier wordt toegevoegd:

  a) de akten en bekendmakingen, die de wijzigingen in het openbaar register desgevallend staven;

  b) de procedures bedoeld in artikel 41 van de wet;

  c) de melding of al dan niet wordt opgetreden in organisaties van openbaar belang;

  d) elke inschrijving bij bevoegde Belgische autoriteiten."

- "§ 3. Het dossier van elk bedrijfsrevisorenkantoor ingeschreven in het openbaar register vermeldt: het registratienummer, de datum van registratie, de maatschappelijke benaming op het moment van registratie, de rechtsvorm op het moment van inschrijving, de datum van oprichting en het ondernemingsnummer bij de Kruispuntbank van Ondernemingen.

  Naast de in § 1 bedoelde inlichtingen, bevat het dossier van elk bedrijfsrevisorenkantoor:

  1° zijn statuten of, in voorkomend geval, een gelijkwaardige overeenkomst;

  2° de lijst van de verbonden entiteiten van het bedrijfsrevisorenkantoor;

  3° in voorkomend geval, de bevestigingen met betrekking tot de naleving van artikel 15 van de wet;

  4° de lijst van de bedrijfsrevisorenkantoren, auditkantoren en auditorganisaties van derde landen waarin het kantoor aandelen of deelbewijzen bezit."

Bovendien voorziet het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de bedrijfsrevisoren in de mededeling van periodieke informatie door de bedrijfsrevisoren aan het IBR (Hoofdstuk VIII).

Meer in het bijzonder kan verwezen worden naar de paragrafen 2 en 3 van artikel 31 waarin bepaald wordt:

"§ 2. De bedrijfsrevisoren die één of meerdere commissarismandaten in een organisatie van openbaar belang uitoefenen, delen jaarlijks aan het Instituut **de hyperlink mee naar het deel van de website waar de in artikel 15 van de wet bedoelde informatie is bekendgemaakt.**

§ 3. De Raad bepaalt de vorm, de gedetailleerde inhoud en de periodiciteit van de informatie bedoeld in de eerste en tweede paragraaf."

C. Belgisch wettelijk kader goedgekeurd op regionaal niveau

De verplichtingen in verband met de wettelijke controle van de jaarrekening van organisaties van openbaar belang werden in België ook op gewestelijk niveau nog vóór de regionale verkiezingen van mei 2009 door de Waalse gewestregering ingevoerd via twee decreten:

- het decreet[2] van 30 april 2009 betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, de intercommunales en de openbare huisves-

2 *Belgisch Staatsblad* van 26 mei 2009.

tingsmaatschappijen alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten van revisoren door een Waalse aanbestedende overheid en tot wijziging van sommige bepalingen van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris, het Wetboek van de Plaatselijke Democratie en Decentralisatie en van de Waalse Huisvestingscode en

- het decreet[3] van 30 april 2009 tot wijziging van sommige bepalingen van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris voor de aangelegenheden geregeld krachtens artikel 138 van de Grondwet en betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten van revisoren door een Waalse aanbestedende overheid.

Beide decreten dragen als datum 30 april 2009 en hebben betrekking op opdrachten inzake de wettelijke controle van jaarrekeningen van bepaalde categorieën van ondernemingen in het Waals gewest:

- de instellingen van openbaar nut[4]
- de intercommunales en
- de openbare huisvestingsmaatschappijen.

Hoofdstuk I van het decreet dat verscheen in het *Belgisch Staatsblad* van 26 mei 2009 werd opnieuw gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 27 mei 2009. De enige – zij het niet onbelangrijke – wijziging ten opzichte van de eerste versie is de toevoeging van een verwijzing naar artikel 138 van de Grondwet (dat een materie bedoeld in artikel 128 van de Grondwet regelt) in de titel van het Decreet van 12 februari 2004.

De Waalse decreten hebben de mogelijkheid benut uit artikel 39 van de auditrichtlijn, dat lidstaten toelaat organisaties van openbaar belang waarvan de effecten niet worden verhandeld op een gereglementeerde markt zoals bedoeld in artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG, en hun wettelijke auditor(s) of auditkanto(o)r(en) vrij te stellen van één of meerdere van de eisen in hoofdstuk X (artikel 39 tot 43) van de auditrichtlijn.

Aan de drie categorieën van ondernemingen bedoeld in beide Waalse decreten worden de volgende eisen opgelegd:

- ***Kadaster van openbare aanbestedingen (voor wat betreft de commissarismandaten)*** – Er wordt op het niveau van het Waals Gewest een openbaar register bijgehouden van alle opdrachten voor de wettelijke rekeningcontrole van 22.000 euro of meer, exclusief BTW, gegund tussen een revisor en de Waalse aanbestedende overheden, gefinancierd of voor de meerderheid gecontroleerd door het Gewest, de gemeenten of de provincies, en met als doel een decretale opdracht tot controle op de rekeningen van een instelling van openbaar nut, een intercommunale of een openbare huisvestingsmaatschappij in het Waals Gewest. Dit kadaster wordt "*cadastre des marchés publics – Réviseurs*" (Kadaster Overheidsopdrachten – Revisoren) genoemd.

  Dit kadaster is openbaar, aangezien het op de website van het Waals Gewest staat[5].

  Bovendien moet de Waalse regering het Parlement uiterlijk op 1 september van het jaar na het jaar waarop het betrekking heeft, een rapport over dat kadaster bezorgen, met het voorwerp van de overheidsopdracht, het bedrag ervan, de betrokken aanbestedende overheid en de begunstigde.

- ***"Externe" rotatie*** – De revisor(en) die in deze entiteiten wordt (worden) benoemd, wordt (worden) gekozen onder de leden natuurlijke personen, rechtspersonen of entiteiten, ongeacht hun rechtsvorm, van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, "*voor een maximumduur van drie jaar die één keer op achtereenvolgende wijze verlengd kan worden op het niveau van hetzelfde kabinet of van hetzelfde netwerk*".

  Hier gaat het om een gewone "externe" rotatie zonder meer, in tegenstelling tot de regeling op federaal niveau, waar geopteerd werd voor een "interne" rotatie, hetgeen

3 *Belgisch Staatsblad* van 27 mei 2009.

4 Er is een duidelijk onderscheid tussen de "instellingen van openbaar nut" bedoeld in dit decreet en de "organisaties van openbaar belang" waarvan hierboven sprake. "Instellingen van openbaar nut" zijn instellingen met een openbaar nut in de sociale betekenis van het woord, in tegenstelling tot "organisaties van openbaar belang" waar openbaar belang moet worden begrepen in de financiële betekenis van het woord.

5 Zie in verband hiermee de volgende internetpagina op *"Portail des marchés publics en Région wallonne et en Communauté française"*: http://marchespublics.wallonie.be/fr/informations-generales/pratiques-de-marche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-et-rapports-de-transparences.html.

voor de vennootschap die een controlemandaat toewijst dus de mogelijkheid schept om desgewenst de rotatie enkel te beperken tot de voornaamste vennoot die met de opdracht is belast met behoud van hetzelfde auditkantoor of een revisorenvennootschap uit hetzelfde netwerk.

○ ***Transparantieverslag*** – Uit beide decreten volgt onder andere ook dat een revisor die wenst in te schrijven voor een mandaat om controle te voeren op de rekeningen van een instelling van openbaar nut, een intercommunale of een openbare huisvestingsmaatschappij in het Waals Gewest, bij de indiening van zijn kandidatuur tevens een transparantieverslag dient mee te delen.

Deze tranparantieverslagen zijn openbaar, aangezien zij op de website van het Waals Gewest staan [6].

Er kan opgemerkt worden dat de Waalse regering in december 2010 twee uitvoeringsbesluiten heeft uitgevaardigd voor wat betreft de inhoud en de voorstelling van het kadaster van de openbare aanbestedingen:

- Besluit van 9 december 2010 van de Waalse Regering houdende uitvoering van het decreet van 30 april 2009 betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, de intercommunales en de openbare huisvestingsmaatschappijen alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten van revisoren door een Waalse aanbestedende overheid en tot wijziging van sommige bepalingen van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris, het Wetboek van de plaatselijke democratie en decentralisatie en van de Waalse Huisvestingscode (*Belgisch Staatsblad* van 20 december 2010, Editie 2)
- Besluit van 9 december 2010 van de Waalse Regering houdende uitvoering van de artikelen 20*bis*, § 3, en 20*ter*, § 1, tweede lid, van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris en de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut voor de aangelegenheden geregeld krachtens artikel 138 van de Grondwet (*Belgisch Staatsblad* van 21 december 2010, Editie 3).

6 Zie in verband hiermee de volgende internetpagina op *"Portail des marchés publics en Région wallonne et en Communauté française"*: http://marchespublics.wallonie.be/fr/informations-generales/pratiques-de-marche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-et-rapports-de-transparences.html.

D. Hervorming voorgesteld op Europees niveau

Op 30 november 2011 publiceerde de Europese Commissie twee documenten met het oog op de hervorming van het Europees wettelijk kader voor de wettelijke jaarrekeningcontrole zoals goedgekeurd in 2006:

- een voorstel voor een verordening en
- een voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn.

Uit deze documenten blijkt dat de Europese Commissie voorstelt om de artikelen 39 tot 43 (dit zijn de maatregelen die specifiek gelden voor "organisaties van openbaar belang" en/of auditors/auditkantoren die (een) controleopdracht(en) bij dergelijke ondernemingen uitvoeren) weg te laten uit de auditrichtlijn en te integreren in een verordening die in ontwerp op 30 november 2011 is bekendgemaakt.

D.1. Structuur van de auditrichtlijn en de Europese verordening

Het toepassingsgebied van richtlijn 2006/43/EG, zoals goedgekeurd in 2006 ter vervanging van de achtste richtlijn, bestreek om het even welke wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen.

Uit de hervorming voorgesteld in november 2011 tot wijziging van de auditrichtlijn blijkt dat de auditrichtlijn een algemene richtlijn zou blijven die zou gelden voor om het even welke wettelijke jaarrekeningcontrole, ook bij organisaties van openbaar belang, maar waarvan bepaalde voorschriften niet zouden gelden voor specifieke opdrachten inzake wettelijke jaarrekeningcontrole bij "organisaties van openbaar belang" (verkort OOB's).

In dit geval zou de verordening de bovenhand krijgen op een aantal passages uit de auditrichtlijn. *In concreto*:

- bepaalde materies zouden worden aangemerkt als "niet van toepassing" voor jaarrekeningcontroleopdrachten bij organisaties van openbaar belang:
  - Artikel 22 dat handelt over onafhankelijkheid en objectiviteit

- Artikel 25 dat handelt over audithonoraria
- Artikel 27 dat handelt over wettelijke controles van de geconsolideerde jaarrekening
- Artikel 28 dat handelt over de controleverklaring
- Artikel 29 dat handelt over de kwaliteitsborgingsstelsels
- Artikel 30 dat handelt over de onderzoeks- en sanctieregelingen.

- bepaalde regels zouden worden aangemerkt als "niet van toepassing" voor jaarrekeningcontroleopdrachten bij organisaties van openbaar belang met uitzondering[7] van de regels in verband met het toezicht op de naleving van de voorschriften inzake de toelating en registratie van wettelijke auditors en auditkantoren:
  - Artikel 32 dat handelt over de beginselen van het publiek toezicht
  - Artikel 33 dat handelt over de samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht op Gemeenschapsniveau
  - Artikel 34 dat handelt over de erkenning van wederzijdse regelingen tussen lidstaten
  - Artikel 35 dat handelt over de aanwijzing van bevoegde autoriteiten
  - Artikel 36 dat handelt over beroepsgeheim en regelgevende samenwerking tussen de autoriteiten van de lidstaten.
- De artikelen 39 tot 43 (met specifieke regels voor OOB's en/of auditors/auditkantoren met (een) wettelijke controleopdracht(en) bij dergelijke organisaties) worden opgeheven en opgenomen in het voorstel voor een verordening.

Deze materies vallen onder het voorstel voor een verordening dat samen met het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn werd bekendgemaakt.

7 Uit het voorstel van Europese verordening blijkt dat enkel nog de toelating en het bijhouden van het openbaar register aan de beroepsorganisatie mogen worden overgelaten. Voor de overige opdrachten van de bevoegde autoriteiten inzake publiek toezicht op de wettelijke auditors en auditkantoren is geen enkele vorm van "delegatie" meer toegestaan.

D.2. Begrip "organisaties van openbaar belang"

- ***De huidige tekst van de auditrichtlijn*** stelt duidelijk wat onder "organisaties van openbaar belang" dient te worden verstaan (artikel 2, 13° van de auditrichtlijn):

  "In de zin van deze richtlijn wordt verstaan onder: (...) „organisaties van openbaar belang": onder het recht van een lidstaat vallende entiteiten waarvan de effecten in een lidstaat worden verhandeld op een gereglementeerde markt in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG, kredietinstellingen als omschreven in artikel 1, punt 1, van Richtlijn 2000/12/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 maart 2000 betreffende de toegang tot en de uitoefening van de werkzaamheden van kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 91/674/EEG. De lidstaten kunnen ook andere entiteiten aanmerken als organisaties van openbaar belang, bijvoorbeeld entiteiten die van groot algemeen belang zijn als gevolg van de aard van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of hun personeelsbestand."

- ***Zowel in het voorstel van richtlijn als in het ontwerp van verordening*** wordt het begrip "organisaties van openbaar belang" als volgt gedefinieerd:

  "a) door de wetgeving van een lidstaat geregelde organisaties waarvan de verhandelbare effecten worden toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt van een lidstaat in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG;

  b) kredietinstellingen in de zin van artikel 4, punt 1, van Richtlijn 2006/48/EG van het Europees Parlement en de Raad;

  c) verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 13 van Richtlijn 2009/138/EG van het Europees Parlement en de Raad;

  d) door de wetgeving van een lidstaat geregelde organisaties die betalingsinstellingen zijn zoals gedefinieerd in artikel 4, punt 4, van Richtlijn 2007/64/EG van het Europees Parlement en de Raad, tenzij artikel 15, lid 2, van dat artikel van toepassing is;

  e) door de wetgeving van een lidstaat geregelde organisaties die instellingen voor elektronisch geld zijn zoals gedefinieerd in ar-

tikel 2, punt 1, van Richtlijn 2009/110/EG van het Europees Parlement en de Raad, tenzij artikel 15, lid 2, van Richtlijn 2007/64/EG van toepassing is;

f) beleggingsondernemingen zoals gedefinieerd in artikel 4, lid 1, punt 1), van Richtlijn 2004/39/EG;

g) alternatieve beleggingsfondsen van de EU als gedefinieerd in artikel 4, lid 1, onder k), van Richtlijn 2011/61/EG van het Europees Parlement en de Raad;

h) instellingen voor collectieve belegging in effecten (ICBE) als gedefinieerd in artikel 1, lid 2, van Richtlijn 2009/65/EG van het Europees Parlement en de Raad;

i) door de wetgeving van een lidstaat geregelde organisaties die centrale effectenbewaarinstellingen zijn;

j) centrale tegenpartijen zoals gedefinieerd in artikel 2, lid 1, van Verordening X/XXXX van het Europees Parlement en de Raad [zie voorstel voor een verordening betreffende OTC-derivaten, centrale tegenpartijen en transactieregisters, COM(2010) 484];".

De definitie is duidelijk ruimer (en omvat – naast genoteerde ondernemingen, kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen – voortaan ook beleggingsondernemingen, betalingsinstellingen, ICBE's, instellingen voor elektronisch geld en alternatieve beleggingsfondsen), enerzijds, en beperkt op nationaal niveau de interpretatiemarge voor het begrip organisatie van openbaar belang, anderzijds.

D.3. Voorgestelde maatregelen inzake transparantieverslagen en bijhouden van gegevens

Hoofdstuk V van het voorstel van verordening heeft betrekking op de transparantieverslagen van wettelijke auditors en auditkantoren en het bijhouden van gegevens, en meer in het bijzonder op:

- De verplichtingen inzake de transparantieverslagen (artikel 27);
- De verplichtingen inzake de openbaarmaking van financiële informatie (artikel 26);
- De verplichting voor bepaalde auditkantoren om een verklaring inzake *corporate governance* openbaar te maken (artikel 28)
- De verplichtingen inzake de informatieverstrekking aan de bevoegde autoriteiten die instaan voor het publiek toezicht (artikel 29) en
- De verplichtingen inzake de bewaarplicht van de verstrekte informatie (artikel 30).

Wat de verplichtingen inzake de transparantieverslagen betreft, kan uit artikel 27 van het voorstel van verordening het volgende worden afgeleid:

- Een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat wettelijke controle(s) van financiele overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoert, maakt uiterlijk drie maanden na afloop van elk boekjaar een jaarlijks transparantieverslag openbaar. Het jaarlijkse transparantieverslag wordt gepubliceerd op de website van de wettelijke auditor of het auditkantoor en dient gedurende ten minste vijf jaar op deze website beschikbaar te blijven.
- Een wettelijke auditor of een auditkantoor mag zijn of haar gepubliceerde jaarlijkse transparantieverslag wijzigen. In dat geval geeft de auditor of het kantoor aan dat het een bijgewerkte versie van het verslag betreft, en dient de oorspronkelijke versie van het verslag op de website beschikbaar te blijven.
- Wettelijke auditors en auditkantoren delen de EAEM en de bevoegde autoriteiten mee dat het transparantieverslag is gepubliceerd op de website van de wettelijke auditor of het auditkantoor of, in voorkomend geval, dat het is bijgewerkt.
- Het jaarlijkse transparantieverslag bevat ten minste de informatie opgesomd in paragraaf 2.

De hiernavolgende tabel laat toe om een vergelijking te maken tussen de gegevens die momenteel vereist zijn en deze die zullen vereist zijn in het kader van de hervorming van november 2011:

Artikel 40 van richtlijn 2006/43/CE (zogenaamde auditrichtlijn)	**Artikel 27 van het voorstel van verordening**
1. De lidstaten zien erop toe dat de wettelijke auditors en auditkantoren die wettelijke controles van de jaarrekeningen bij organisaties van openbaar belang uitvoeren, uiterlijk drie maanden na het eind van elk boekjaar op hun websites jaarlijkse transparantieverslagen bekendmaken waarin ten minste de volgende informatie is opgenomen:	2. Het jaarlijkse transparantieverslag bevat ten minste de volgende informatie:
a) een beschrijving van de juridische en ***eigendomsstructuur***;	a) een beschrijving van de juridische en ***eigendomsstructuur*** van het auditkantoor;
b) wanneer het auditkantoor tot een netwerk behoort, een beschrijving van het netwerk en van de juridische en structurele ***regelingen*** binnen het netwerk;	b) wanneer de wettelijke auditor of het auditkantoor tot een netwerk behoort, een beschrijving van het netwerk en van de juridische en structurele ***regelingen*** binnen het netwerk;
c) een beschrijving van de bestuurstructuur van het auditkantoor;	c) een beschrijving van de bestuursstructuur van het auditkantoor;
d) een beschrijving van het interne kwaliteitbeheersingssysteem van het auditkantoor en een verklaring van het leidinggevende of bestuursorgaan betreffende de doeltreffendheid van de werking van dit systeem;	d) een beschrijving van het interne kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor en een verklaring van het leidinggevende of bestuursorgaan betreffende de doeltreffendheid van de werking van dit systeem;
e) een aanduiding van wanneer de laatste kwaliteitsbeoordeling zoals bedoeld in artikel 29 heeft plaatsgevonden;	e) een aanduiding van wanneer de laatste kwaliteitsbeoordeling zoals bedoeld in artikel 40 heeft plaatsgevonden;
f) een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij het auditkantoor het afgelopen jaar wettelijke controles van jaarrekeningen heeft uitgevoerd;	f) een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij de wettelijke auditor of het auditkantoor het afgelopen boekjaar wettelijke controles van financiële overzichten heeft uitgevoerd en ***een lijst van de entiteiten waarvan de wettelijke auditor of het auditkantoor meer dan 5 procent van zijn jaarlijkse inkomsten ontvangt;***
g) een verklaring betreffende de praktijken van het auditkantoor op het gebied van de onafhankelijkheid, waarin tevens wordt bevestigd dat een interne beoordeling van de naleving van de onafhankelijkheidseisen heeft plaatsgevonden;	g) een verklaring betreffende de praktijken van de wettelijke auditor of het auditkantoor op het gebied van de onafhankelijkheid, waarin tevens wordt bevestigd dat een interne beoordeling van de naleving van de onafhankelijkheidseisen heeft plaatsgevonden;
h) een verklaring inzake de door het auditkantoor gevolgde gedragslijn betreffende de permanente scholing van wettelijke auditors als bedoeld in artikel 13;	h) een verklaring inzake de door de wettelijke auditor of het auditkantoor gevolgde gedragslijn betreffende de permanente scholing van wettelijke auditors als bedoeld in artikel 13 van Richtlijn 2006/43/EG;

i) financiële informatie waaruit blijkt hoe belangrijk het auditkantoor is, zoals de totale omzet uitgesplitst naar honoraria voor de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, en honoraria voor andere assuranceopdrachten, belastingadviesdiensten en andere niet-controlediensten;	[zie in dit verband artikel 26 van het voorstel van verordening]
j) informatie over de grondslagen voor de beloning van vennoten	i) informatie over de grondslagen voor de beloning van vennoten in ***auditkantoren;***
	j) een beschrijving van zijn gedragslijn betreffende het rouleren van voornaamste vennoten en personeel overeenkomstig artikel 33, lid 5;
	k) in voorkomend geval, een verklaring inzake corporate governance
In uitzonderlijke gevallen kunnen de lidstaten afzien van toepassing van het bepaalde onder f), voorzover dit noodzakelijk is om een onmiddellijke en aanzienlijke bedreiging voor de persoonlijke veiligheid van een persoon in te perken.	De wettelijke auditor of het auditkantoor kan, in uitzonderlijke gevallen, besluiten de onder f) van de eerste alinea vereiste informatie niet openbaar te maken voor zover dit noodzakelijk is om een onmiddellijke en significante bedreiging voor de persoonlijke veiligheid van een persoon in te perken. De wettelijke auditor of het auditkantoor dient het bestaan van een dergelijke bedreiging aan de bevoegde autoriteit te kunnen aantonen.
2. Het transparantieverslag wordt ondertekend door de wettelijke auditor, respectievelijk het auditkantoor. Dit kan bijvoorbeeld gebeuren door middel van een elektronische handtekening als omschreven in artikel 2, lid 1, van Richtlijn 1999/93/EG.	3. Het transparantieverslag wordt ondertekend door de wettelijke auditor of het auditkantoor.

Betreffende de verplichtingen inzake de openbaarmaking van financiële informatie, volgt uit artikel 26 van het voorstel van verordening het volgende:

- Een auditkantoor dat wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoert, maakt zijn jaarlijks financieel verslag als bedoeld in artikel 4, lid 2, van Richtlijn 2004/109/EG uiterlijk vier maanden na afloop van elk boekjaar openbaar;
- Wettelijke auditors die wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoeren, publiceren een jaarlijkse winst- en verliesrekening;
- Het jaarlijks financieel verslag en de jaarlijkse winst- en verliesrekening bevatten de totale omzet uitgesplitst naar honoraria ontvangen voor de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang en entiteiten die behoren tot een groep van ondernemingen waarvan de moederonderneming een organisatie van openbaar belang is, honoraria ontvangen voor de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen van andere entiteiten, en honoraria die in rekening zijn gebracht voor gerelateerde financiële controlediensten als bedoeld in artikel 10, lid 2;
- In afwijking van hetgeen voorafgaat, mag de wettelijke auditor of het auditkantoor de aanvullende informatie niet verstrekken, wanneer deze door de rechtspersoon die het netwerk bestuurt, of door een andere ver-

tegenwoordiger van het netwerk openbaar wordt gemaakt. In dit geval geeft de wettelijke auditor of het auditkantoor in de bijlage bij de jaarlijkse winst- en verliesrekening of het jaarlijks financieel verslag aan waar deze informatie toegankelijk is;

- Het jaarlijks financieel verslag of de jaarlijkse winst- en verliesrekening dient te worden gecontroleerd overeenkomstig de bepalingen van deze verordening;
- Wanneer de wettelijke auditor of het auditkantoor tot een netwerk behoort, verstrekt de wettelijke auditor of het auditkantoor de volgende aanvullende informatie, hetzij in het jaarlijks financieel verslag hetzij als bijlage bij de jaarlijkse winst- en verliesrekening:

  a) de naam van alle wettelijke auditors en auditkantoren die tot het netwerk behoren;

  b) het land of de landen waarin elke wettelijke auditor die en elk auditkantoor dat tot het netwerk behoort, bevoegd is als wettelijke auditor of zijn of haar statutaire zetel, centraal bestuur of hoofdvestiging heeft;

  c) de totale omzet die door de wettelijke auditors en auditkantoren die tot het netwerk behoren, is gegenereerd met de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen;

  d) de gecontroleerde geconsolideerde jaarrekeningen voor het netwerk, en, indien er een rechtspersoon is die het netwerk bestuurt, de gecontroleerde jaarrekeningen van deze rechtspersoon, opgesteld overeenkomstig artikel 4, lid 3, van Richtlijn 2004/109/EG.
- Het jaarlijks financieel verslag of de jaarlijkse winst- en verliesrekening wordt gepubliceerd op de website van de wettelijke auditor of het auditkantoor en dient gedurende ten minste vijf jaar op deze website beschikbaar te blijven;
- Wettelijke auditors en auditkantoren delen de bevoegde autoriteiten mede dat de jaarlijkse winst- en verliesrekening of het jaarlijks financieel verslag zijn gepubliceerd op de website van de wettelijke auditor of het auditkantoor.

Betreffende de verplichting voor bepaalde auditkantoren om een verklaring inzake corporate governance op te maken, volgt uit artikel 28 van het voorstel van verordening het volgende:

- Wanneer een auditkantoor meer dan één derde van zijn jaarlijkse inkomsten ontvangt uit controles van grote organisaties van openbaar belang, maakt het een verklaring inzake *corporate governance* openbaar. Deze verklaring vormt een specifiek deel van het transparantieverslag;
- De verklaring inzake *corporate governance* bevat ten minste de volgende informatie:

  a) een verwijzing naar ten minste één van de onderstaande zaken:

     i) de *corporate-governance*code waaraan het auditkantoor is onderworpen;

     ii) de *corporate-governance*code die het auditkantoor eventueel vrijwillig toepast;

     iii) alle relevante informatie over de *corporate-governance*praktijken die worden toegepast naast de nationale wettelijke vereisten.

     Indien het bepaalde onder i) of ii) van toepassing is, vermeldt het auditkantoor tevens waar de desbetreffende teksten voor het publiek beschikbaar zijn. Indien het bepaalde onder iii) van toepassing is, maakt het auditkantoor zijn *corporate-governance*-praktijken beschikbaar voor het publiek.

     Als het auditkantoor niet valt onder een *corporate-governance*code en niet vrijwillig een dergelijke code toepast, vermeldt het dit.

  b) voor zover een auditkantoor, in overeenstemming met de nationale wetgeving, van de onder a), i) of ii), bedoelde *corporate-governance*code afwijkt, een vermelding van de delen van de *corporate-governancecode* waarvan het afwijkt en van de redenen daarvoor. In gevallen waarin het auditkantoor heeft besloten geen enkele bepaling van een onder a), i) en ii), bedoelde *corporate-governancecode* toe te passen, dient het aan te geven om welke redenen het daartoe heeft besloten;

  c) een beschrijving van de belangrijkste kenmerken van de interne beheersings- en risicobeheersystemen van de onderneming, in verband met het proces van financiële verslaggeving;

d) de volgende informatie:

i) het rechtstreeks of middellijk houden van belangrijke stemrechten van 5 procent of meer van de totale stemrechten in het auditkantoor, met inbegrip van het houden van stemrechten via piramideconstructies en het wederzijds houden van stemrechten;

ii) de identiteit van de houders van bijzondere zeggenschapsrechten, en een beschrijving van deze rechten, of deze rechten nu voortvloeien uit het houden van effecten, uit een contract of anderszins;

iii) elke beperking van stemrecht, zoals beperkingen van het stemrecht voor houders van een zeker percentage of een zeker aantal stemmen, en verplichte termijnen voor de uitoefening van het stemrecht;

iv) de regels voor de benoeming en vervanging van de leden van het leidinggevend of het bestuursorgaan en voor de wijziging van de statuten van de vennootschap;

v) de bevoegdheden van de leden van het leidinggevend of het bestuursorgaan;

e) tenzij de desbetreffende informatie reeds volledig in nationale wetgeving of regelgeving wordt verstrekt, de werking van de vergadering van aandeelhouders of houders van stemrechten en haar voornaamste bevoegdheden en een beschrijving van de rechten van de aandeelhouders of houders van stemrechten en hoe deze kunnen worden uitgeoefend;

f) de samenstelling en de werking van de bestuurs-, leidinggevende en toezichthoudende organen en hun comités.

Betreffende de verplichtingen inzake de informatieverstrekking aan de bevoegde autoriteiten die instaan voor het publiek toezicht, volgt uit artikel 29 van het voorstel van verordening dat een wettelijke auditor of een auditkantoor zijn of haar bevoegde autoriteit jaarlijks een lijst van de gecontroleerde organisaties van openbaar belang naar de van hen ontvangen inkomsten verstrekt.

Betreffende de verplichtingen inzake het bewaren van gegevens, volgt uit artikel 30 van het voorstel van verordening het volgende:

- Wettelijke auditors en auditkantoren bewaren de documenten en informatie als bedoeld in artikel 6, lid 1, artikel 9, lid 3, artikel 11, lid 3 en lid 4, artikel 16, lid 2 tot en met 6, artikel 17, lid 1 en lid 2, artikel 18, lid 1 en lid 3, artikel 19, lid 3 tot en met 6, de artikelen 22, 23 en 24, artikel 25, lid 1 en lid 2, artikel 29, artikel 32, lid 2, 3, 5 en 6, artikel 33, lid 6, en artikel 43, lid 4, gedurende een periode van vijf jaar, te rekenen vanaf de datum waarop deze documenten zijn of deze informatie is geproduceerd.
- De lidstaten kunnen van wettelijke auditors en auditkantoren eisen dat deze de documenten en informatie als bedoeld in de eerste alinea langer bewaren, overeenkomstig hun regels op het gebied van de bescherming van persoonsgegevens en administratieve en gerechtelijke procedures.

3.2.4. Toegepaste methodologie

Voor deze empirische studie is geen enkele informatie die niet publiek is gebruikt. De opdracht die de wetgever aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen in het kader van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren heeft toevertrouwd, heeft inderdaad betrekking op de verschillende algemene aspecten van het beroep (met name de goedkeuring van de normen en aanbevelingen) en heeft geen betrekking op een systematische of occasionele controle van informatie betreffende een bepaalde bedrijfsrevisor (ongeacht of het gaat om een natuurlijke persoon dan wel een rechtspersoon).

Met betrekking tot de transparantieverslagen die door de revisorenkantoren of de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen worden bekendgemaakt, is het natuurlijk uitgangspunt voor de verzameling van de informatie het openbaar register van de bedrijfsrevisoren dat toegankelijk is vanop de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Er zijn twee types van registers met beroepsbeoefenaars die beschikken over de hoedanigheid van de bedrijfsrevisor beschikbaar: het register van de natuurlijke personen en dit van de rechtspersonen. Men vindt er eveneens een lijst van "netwerken", zoals aangemeld door de bedrijfsrevisoren, in het kader van de berekening van de bijdragen die ze aan

hun instituut moeten betalen en van de methodologie die toegepast wordt voor de periodieke kwaliteitscontrole.

Helaas verstrekt het openbaar register geen rechtstreekse informatie in dit verband. Sinds de hervorming van het openbaar register, afgerond door de Raad van het IBR op het einde van het tweede semester van 2011, bestaat er inderdaad geen rubriek meer die de bedrijfsrevisor moet toelaten om een link te maken tussen zijn transparantieverslag en het openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

De informatiebronnen die zijn gebruikt in het kader van deze studie zijn deze die, rechtstreeks of onrechtstreeks, door de beroepsbeoefenaars zelf op internet zijn geplaatst:

- Het openbaar register van de bedrijfsrevisoren, meer bepaald de informatie met betrekking tot het bestaan (of niet) van een website teneinde na te gaan, geval per geval, of er al dan niet een transparantieverslag bestaat;
- Het portaal van openbare aanbestedingen in het Waals gewest en de Franse gemeenschap[8] waar een kadaster van de controleopdrachten uitgevoerd door de bedrijfsrevisoren wordt opgenomen, alsook de transparantieverslagen die in het kader van de toekenning van de openbare aanbesteding worden overgemaakt en
- De informatie die via het internet door de internationale netwerken/structuren en door de bedrijfsrevisoren via hun internetsite wordt verstrekt.

Rekening houdend met de moeilijkheden om de transparantieverslagen van de bedrijfsrevisoren (rechtspersonen en natuurlijke personen) te bekomen, buiten de transparantieverslagen die op hogervermeld portaal beschikbaar zijn, heeft de Hoge Raad voor deze studie de bedrijfsrevisoren opgedeeld naargelang ze al dan niet over een website beschikken.

Een deel van de studie die betrekking heeft op de analyse van het al dan niet bestaan van een internetsite, is dus geïntegreerd in de analyse van de informatie die besproken wordt in deze studie.

8 http://marchespublics.cfwb.be/fr/informations-generales/pratiques-de-marche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-et-rapports-de-transparences.html.

3.2.5. Analyse van de resultaten van de studie van de Hoge Raad

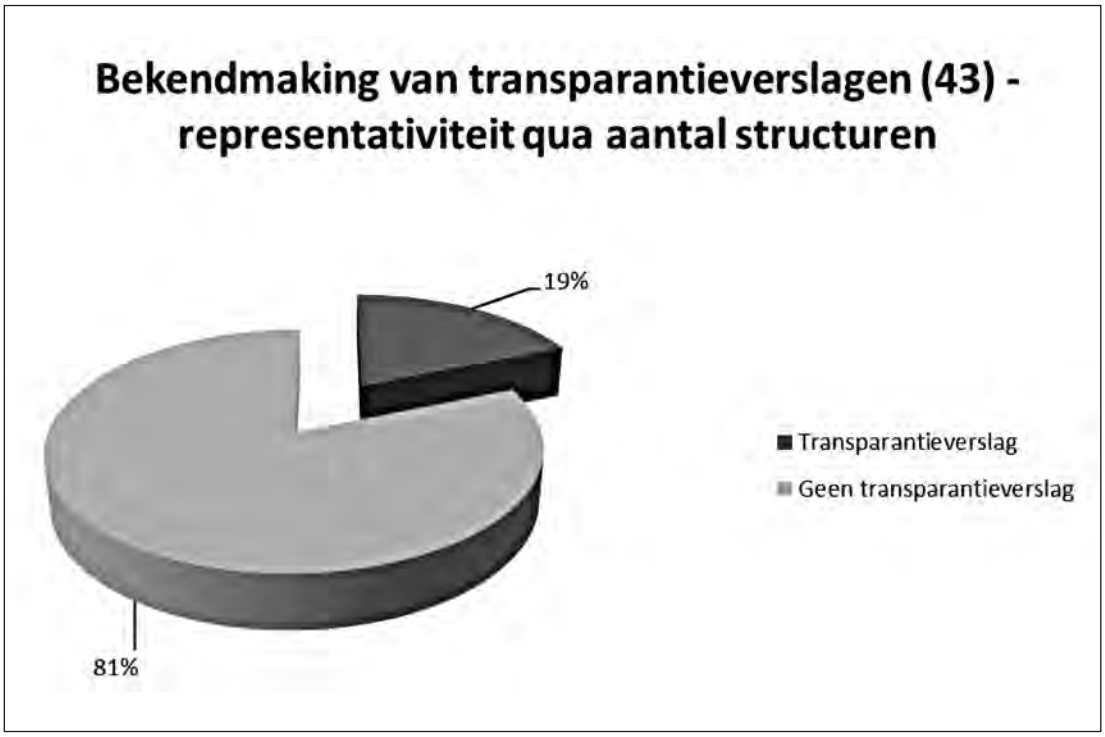
In het kader van deze empirische studie komen achtereenvolgens drie aspecten aan bod:

- De publicatie van transparantieverslagen;
- Internet als communicatiemiddel;
- Het transparantieverslag: marketinginstrument of wettelijke verplichting?

Vooraf dient in herinnering te worden gebracht dat de doelstelling van deze studie er niet in bestaat om de kwaliteit van de informatie die via het transparantieverslag wordt medegedeeld te beoordelen. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is door de wetgever immers aangeduid als entiteit van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, die instaat voor de algemene normatieve aspecten en niet voor een opdracht van analyse van individuele dossiers (waarvoor andere entiteiten van het systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren instaan).

A. Betreffende de bekendmaking van de transparantieverslagen

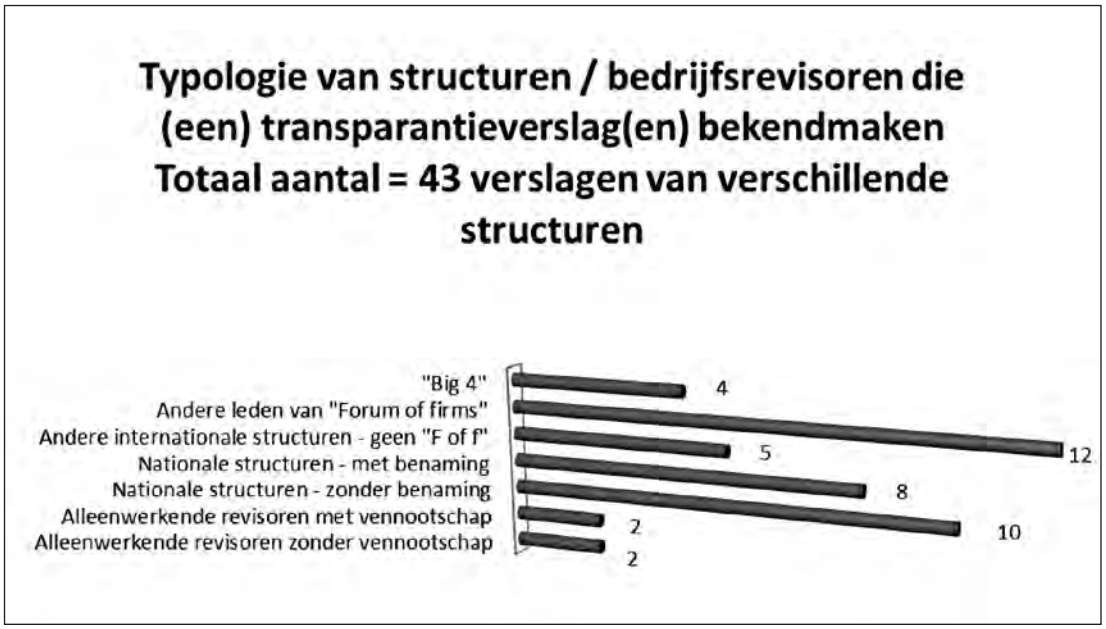
Algemeen blijkt uit de empirische studie van de Hoge Raad dat 19% van de structuren (revisorenkantoren of gehelen van revisorenkantoren) of van de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen regelmatig een transparantieverslag bekendmaken.



De publicatiewijze van deze transparantieverslagen varieert: meestal gebeurt de bekendmaking door de beroepsbeoefenaar zelf, via de website van het auditkantoor of van de bedrijfsrevisor – natuurlijke persoon. Sommige structuren maken eveneens een papieren versie van hun transparantieverslag bekend en verspreiden dit op ruime wijze onder diverse "*stakeholders*". Het portaal van de openbare aanbestedingen in het Waals gewest en in de Franse gemeenschap publiceert een kadaster van "publieke" mandaten van jaarrekeningcontrole uitgevoerd door bedrijfsrevisoren; hierbij worden onder meer de transparantieverslagen die door de bedrijfsrevisoren in het kader van de toekenningsprocedure van mandaten worden medegedeeld, opgenomen. Deze bron van informatie heeft toegelaten om een aanzienlijk aantal transparantieverslagen van kleinere structuren of van alleenwerkende revisoren die niet beschikken over een eigen website, op te sporen.

Als men de structuren meer in detail bekijkt (revisorenkantoren of gehelen van revisorenkantoren) of de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die regelmatig een transparantieverslag bekendmaken, dan kan hun typologie – samengesteld op een gelijkaardige manier als de opdeling die weerhouden is voor de studie[9] van de Hoge Raad omtrent de structuur van de sector van de externe audit in België, als volgt worden weergegeven:

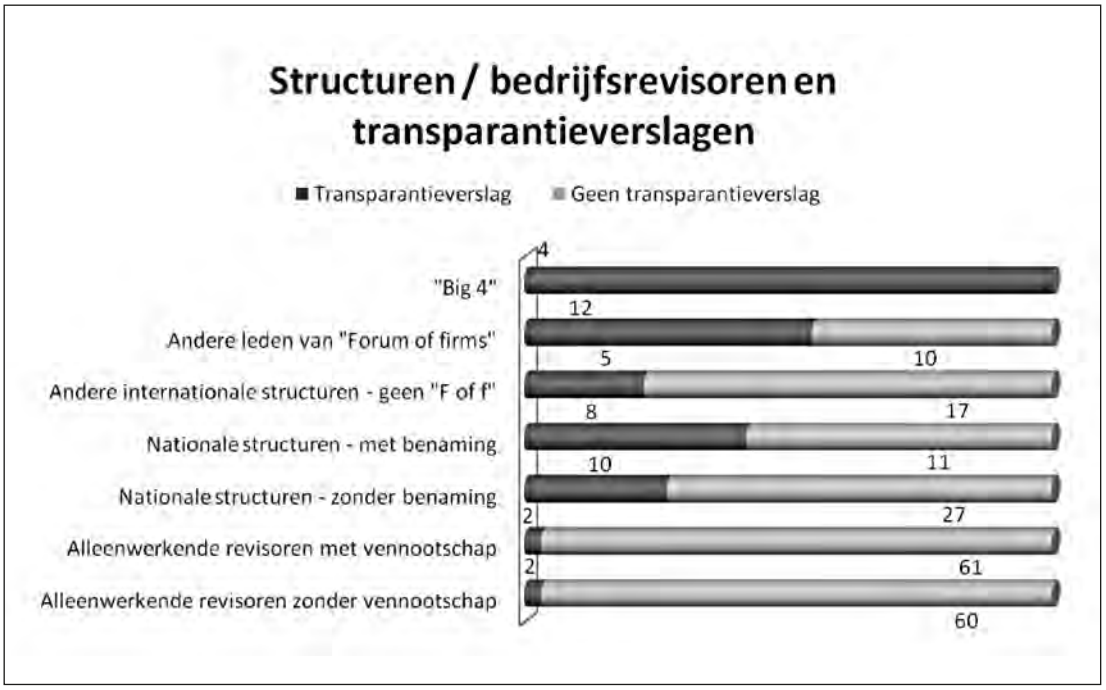
9 De studie van de Hoge Raad met betrekking tot de structuur van de sector van de externe audit in België (opgenomen onder punt 3.1. van onderhavig jaarverslag) deelt de beroepsbeoefenaars op in vijf categorieën:
- de 23 internationale netwerken, leden van het "*Forum of firm*", die aanwezig zijn in België;
- de andere internationale netwerken/structuren die aanwezig zijn in België;
- de louter nationale netwerken/structuren met een benaming (anders dan de naam van de bedrijfsrevisor(en));
- de louter nationale structuren zonder benaming (anders dan naam van de bedrijfsrevisor(en));
- de alleenwerkende bedrijfsrevisoren (hetzij met een revisorenvennootschap, hetzij rechtstreeks als natuurlijke persoon).



Vastgesteld kan worden dat sommige geledingen van het beroep van bedrijfsrevisor een transparantieverslag bekendmaken, met inbegrip van de alleenwerkende bedrijfsrevisoren (hetzij via een vennootschap hetzij rechtstreeks als natuurlijke persoon). De bekendmaking van een transparantieverslag is dan ook niet beperkt tot de grootste structuren die in België vertegenwoordigd zijn.

Het is ook van belang om na te gaan of het aantal structuren (revisorenkantoren of gehelen van revisorenkantoren) of het aantal bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen dat regelmatig een transparantieverslag bekendmaakt, al dan niet representatief is.

De volgende grafiek toont het aandeel aan, voor elk van deze categorieën, van de structuren (revisorenkantoren of gehelen van revisorenkantoren) en/of van de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die regelmatig een transparantieverslag bekendmaken.



Hieruit blijkt dat de 4 nationale structuren van de *"Big 4"*, alsook een meerderheid (55%) van de structuren die behoren tot de *"Forum of firms"* een transparantieverslag bekendmaken. Daarentegen maakt slechts een derde van de revisorenkantoren, behorend tot andere internationale structuren (geen lid van de *"Forum of firms"*), een dergelijk transparantieverslag bekend.

Uit de analyse van de gegevens betreffende de louter nationale structuren, kan vastgesteld worden dat een derde van deze structuren met een gemeenschappelijke benaming een transparantieverslag bekendmaakt, terwijl nagenoeg de helft van deze structuren zonder benaming (anders dan de naam van de vennoten) een transparantieverslag bekendmaakt.

Wat de alleenwerkende revisoren betreft, is er een vrij beperkte groep die een transparantieverslag bekendmaakt.

*

* *

In het kader van de verzameling van transparantieverslagen, is vastgesteld dat een aanzienlijk aantal revisorenkantoren (met inbegrip van bepaalde *"Big 4")* **meerdere** transparantieverslagen publiceren (één voor hun opdrachten die vallen onder de wet van 22 juli 1953, een ander onder het Waals decreet), terwijl andere kantoren één verslag per jaar publiceren.

Verder is vastgesteld dat een aantal revisorenkantoren of bedrijfsrevisoren, in het kader van de transparantieverslagen die overgemaakt worden met het oog op mandaten in het Waals gewest of in de Franse gemeenschap, specifiek voor elk mandaat een transparantieverslag publiceren.

Volgens de Hoge Raad is het wenselijk dat er duidelijkheid komt over de vraag of er al dan niet één transparantieverslag moet zijn, enerzijds, en over de frequentie waarmee dergelijk transparantieverslag moet gepubliceerd worden anderzijds.

Bij gebrek aan duidelijkheid is de Hoge Raad van oordeel dat het moeilijk is om *a posteriori* de inhoud van het transparantieverslag na te gaan in het kader van de kwaliteitscontrole die periodiek wordt uitgevoerd of in het kader van een toezichtsdossier.

*

* *

Tenslotte kan verwezen worden naar de publicatie door het ICCI, in april 2012, van een model van transparantieverslag, in het Nederlands en in het Frans, in het kader van een gezamenlijke mededeling van de Voorzitter van het IBR, de Voorzitter van het ICCI en de Voorzitster van de Commissie SME/SMP inzake de publicatie van het handboek intern kwaliteitsbeheersingssysteem op de site van het ICCI.

B. Betreffende het internet als communicatiemiddel

Eén van de belangrijkste informatiebronnen voor de verzameling van de transparantieverslagen, zijn de websites van de revisorenkantoren, en zelfs van bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen.

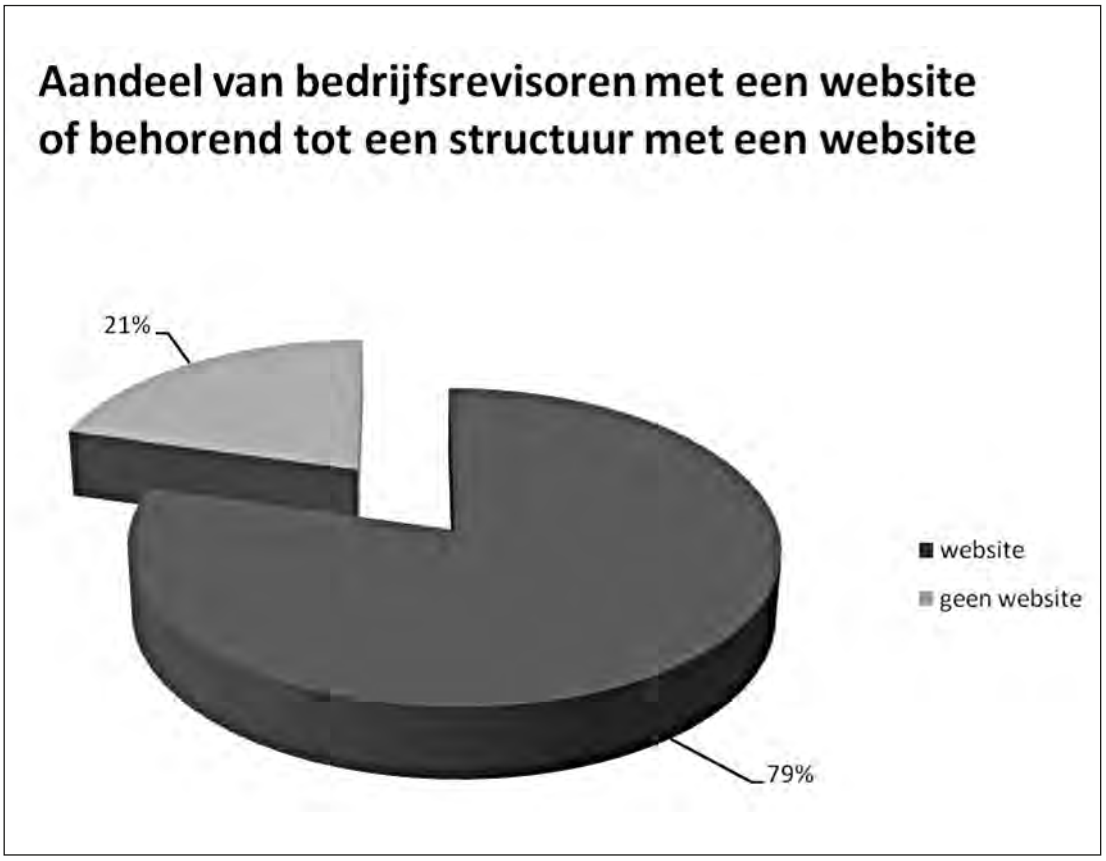
Het natuurlijk uitgangspunt om het bestaan van deze websites te kunnen vaststellen, is het openbaar register van de bedrijfsrevisoren, waarin verplicht melding moet gemaakt worden van het bestaan van dergelijke website.

Er moet echter vastgesteld worden dat deze bron van informatie (het openbaar register van de bedrijfsrevisoren) op dit vlak niet betrouwbaar is, aangezien van een aanzienlijk aantal websites geen melding wordt gemaakt, ongeacht of het gaat om revisorenkantoren dan wel om bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen.

Bijgevolg zijn bijkomende onderzoeksinstrumenten in verband met het eventuele bestaan van websites toegepast:

- raadplegen van websites van internationale structuren, waarbij verwezen wordt naar de website van hun vertegenwoordiger(s) op nationaal vlak;
- opzoeken van adressen van websites via het mailadres opgegeven (in voorkomend geval) door de bedrijfsrevisoren op het openbaar register van de bedrijfsrevisoren;
- raadplegen van de hoofding van het briefpapier van bepaalde revisorenkantoren;
- overige opzoekingen op het internet.

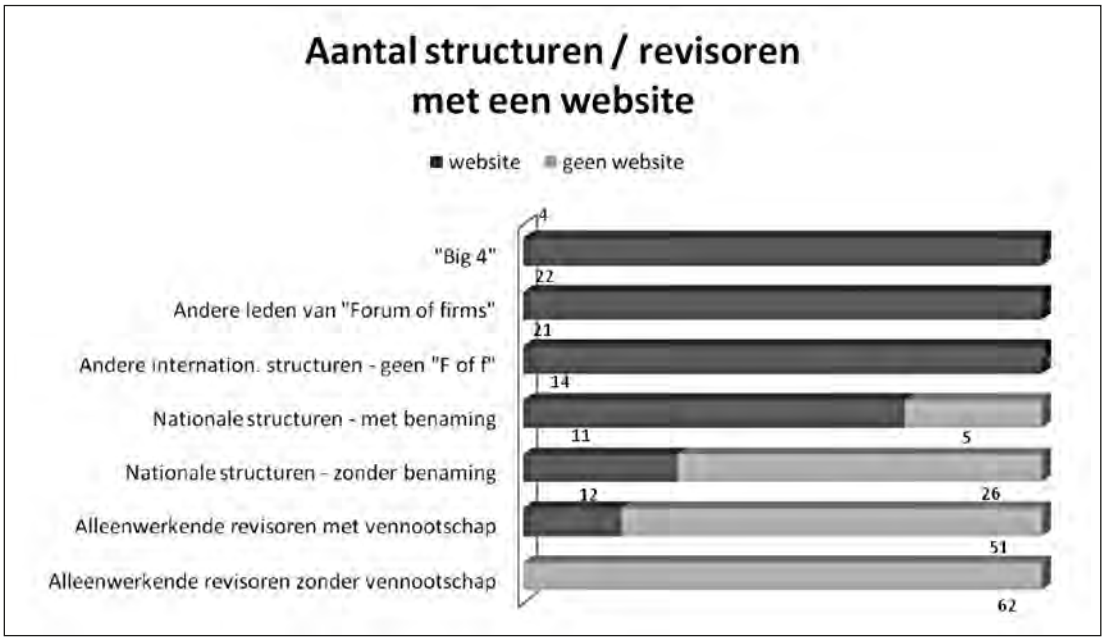
Uit deze analyse blijkt dat het aandeel van de bedrijfsrevisoren die informatie meedelen via een persoonlijke website en/of de website van de structuur waartoe zij behoren, 79% bedraagt. Het gaat hier om een aandeel van het beroep dat gevoelig hoger ligt dan hetgeen kon verwacht worden bij het opstarten van de studie.



Een meer verfijnde analyse van de resultaten kan als volgt worden samengevat:

- De bedrijfsrevisoren met een website of behorend tot een structuur met een website kunnen als volgt worden opgedeeld:
  - Alle bedrijfsrevisoren behorend tot een netwerk, lid van "*Forum of firms*", hetzij 542 bedrijfsrevisoren;
  - Alle bedrijfsrevisoren behorend tot andere internationale netwerken/structuren, geen lid van "*Forum of firms*", hetzij 82 bedrijfsrevisoren;
  - De bedrijfsrevisoren die behoren tot 14 louter nationale structuren met een specifieke benaming, hetzij 50 bedrijfsrevisoren;
  - De bedrijfsrevisoren die behoren tot 3 louter nationale structuren (met een complexe structuur) zonder specifieke benaming, hetzij 8 bedrijfsrevisoren;
  - De bedrijfsrevisoren die behoren tot 8 louter nationale structuren (met een eenvoudige structuur) zonder specifieke benaming, hetzij 26 bedrijfsrevisoren;
  - 12 alleenwerkende bedrijfsrevisoren met een éénpersoonsvennootschap.
- De bedrijfsrevisoren zonder website of behorend tot een structuur zonder website kunnen als volgt worden opgedeeld:
  - De bedrijfsrevisoren die behoren tot 5 louter nationale structuren met een specifieke benaming, hetzij 14 bedrijfsrevisoren;
  - De bedrijfsrevisoren die behoren tot 3 louter nationale structuren (met een complexe structuur) zonder specifieke benaming, hetzij 6 bedrijfsrevisoren;
  - De bedrijfsrevisoren die behoren tot 23 louter nationale structuren (met een eenvoudige structuur) zonder specifieke benaming, hetzij 54 bedrijfsrevisoren;
  - 51 alleenwerkende bedrijfsrevisoren met een éénpersoonsvennootschap;
  - 62 alleenwerkende bedrijfsrevisoren zonder éénpersoonsvennootschap.

Het aandeel per categorie kan schematisch als volgt worden in kaart gebracht:



Hieruit volgt dat de vier nationale structuren van de *"Big 4"*, alsook alle structuren die lid zijn van *"Forum of firms"* over een website beschikken. Hetzelfde geldt voor alle revisorenkantoren die behoren tot andere internationale structuren (geen lid van "*Forum of firms*", verkort in de grafiek als "geen F of f").

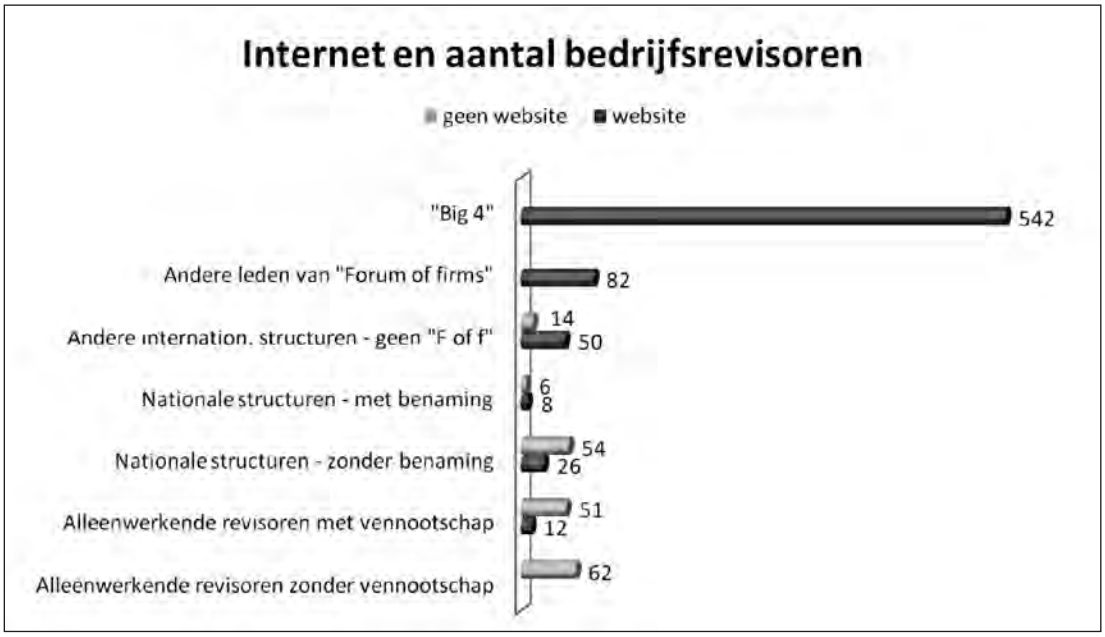
Uit de analyse van de informatie met betrekking tot de louter nationale structuren, blijkt dat nagenoeg 74% van deze structuren met een gezamenlijke benaming over een website beschikt, terwijl bijna 30% van deze structuren zonder benaming (anders dan de naam van de vennoten) er één gemaakt heeft.

Wat de alleenwerkende revisoren betreft, beschikt een minder groot, maar toch nog aanzienlijk aandeel (19%) over een website (voor de alleenwerkende revisoren met een vennootschap).

*

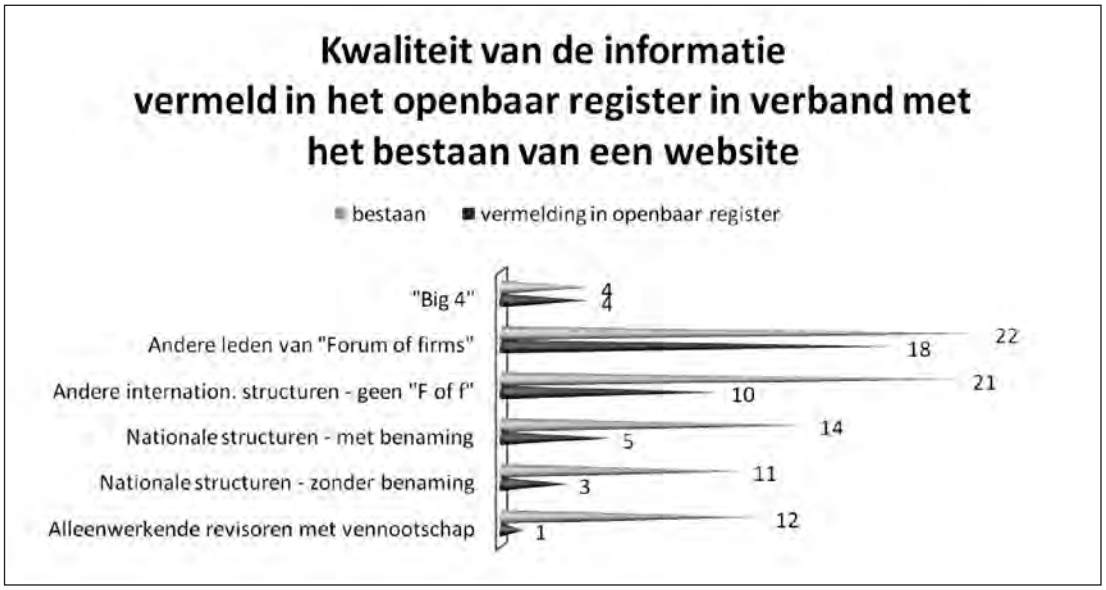
* *

Indien men de cijfers bekijkt van de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen, bekomt men 79% van de beroepsbeoefenaars, verdeeld als volgt:



Zoals hierboven vermeld, is in het kader van deze studie vastgesteld dat het openbaar register niet kan gebruikt worden als enige informatiebron teneinde na te gaan wat het aandeel is van de bedrijfsrevisoren die informatie verspreiden over hun revisorenkantoor of over hun structuur of over zichzelf (als natuurlijke persoon), aangezien een aanzienlijk aantal bedrijfsrevisoren een website heeft zonder hiervan melding te maken op het openbaar register.

Indien men de verschillen tussen de vaststellingen van de Hoge Raad naar aanleiding van de studie (totaal aantal structuren met een internetsite vastgesteld in het kader van de studie – in de grafiek hierna "bestaan") en de gegevens opgenomen op het openbaar register van de bedrijfsrevisoren (informatie vermeld in het openbaar register door de beroepsbeoefenaars zelf – in de grafiek hierna "vermelding in het openbaar register") schematisch weergeeft, dan geeft dit voor de verschillende hiervoor gepreciseerde categorieën het volgende schema:



Vastgesteld kan worden dat "de melding" over het bestaan van een website gebeurt ten belope van:

- 100% voor de *"Big 4"*;
- Bijna 82% voor de andere internationale netwerken, lid van *"Forum of firms"*, die in België aanwezig zijn;
- Bijna 48% voor de andere internationale netwerken/structuren die aanwezig zijn in België (geen lid van *"Forum of firms"*);
- Bijna 36% voor de louter nationale netwerken/structuren met een specifieke benaming (anders dan de naam van de bedrijfsrevisor(en));
- Iets meer dan 27% voor de louter nationale structuren zonder specifieke benaming (anders dan de naam van de venno(o)t(en)-bedrijfsrevisor(en));
- Slechts 8% voor de alleenwerkende bedrijfsrevisoren (met een revisorenvennootschap).

Deze vaststelling is problematisch aangezien de vermelding van het bestaan van een website een wettelijke verplichting is.

In dit verband is het nuttig om de specifieke wettelijke verplichtingen terzake in herinnering te brengen, zowel wat betreft de bedrijfsrevisoren als wat betreft het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, onverminderd de rol van de procureur-generaal op het vlak van het openbaar register of de rol van de Kamer van verwijzing en instaatstelling op het vlak van de periodieke kwaliteitscontrole of van het toezicht:

- Voorschriften uit de wet van 22 juli 1953
  - *Artikel 10, § 1* **- De Raad** houdt een openbaar register bij waarin de bedrijfsrevisoren worden geregistreerd.

– *Artikel 10, § 5* - **De modaliteiten inzake actualisering** en toegang tot het openbaar register worden **door de Koning bepaald.**

- Voorschriften uit het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register

  – *Artikel 9, § 1* - **Het openbaar register**, voorzien in artikel 10 van de wet, **bevat tenminste de volgende gegevens** omtrent de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen :

  (...)

  2° **in voorkomend geval**, naam, vestigingsadres, internetadres en registratienummer van de bedrijfsrevisorenkantoren waarbij de betrokken bedrijfsrevisor natuurlijke persoon werkzaam is of waaraan hij als vennoot of anderszins verbonden is ;

  (...)

  – *Artikel 10, § 1* - **Het openbaar register bevat ten minste de volgende gegevens** omtrent de bedrijfsrevisorenkantoren :

  (...)

  3° contactgegevens, voornaamste contactpersoon en, in voorkomend geval, **internetadres van de website** ;

  (...)

  – *Artikel 11, § 1* - **Het openbaar register wordt bijgehouden, onder de verantwoordelijkheid van de Raad**, onder de vorm van een database die toegankelijk is via een website, die voor elke bedrijfsrevisor de datum aangeeft van de laatste actualisering.

  – *Artikel 11, § 2* - De bedrijfsrevisoren dienen het Instituut zo spoedig mogelijk in kennis te stellen van elke wijziging in de gegevens die in het openbaar register zijn opgenomen. Het register wordt zo spoedig mogelijk na de kennisgeving geactualiseerd. Zij dienen de verstrekte gegevens te ondertekenen. Vanaf het moment dat de mogelijkheid bestaat voor de bedrijfsrevisoren om op elektronische wijze de gegevens te verstrekken en te actualiseren, kan de ondertekening gebeuren door middel van een elektronische handtekening, waarvan de modaliteiten door de Raad worden bepaald.

  – *Artikel 13* - **De Raad kan beslissen dat de website**, zoals bedoeld in artikel 11, § 1 **andere informatie bevat waarin derden geïnteresseerd kunnen zijn**, zoals onder meer een elektronisch adres.

  – *Artikel 15* - De bedrijfsrevisoren delen het Instituut binnen de maand **spontaan alle wijzigingen mee** aangebracht in de gegevens bedoeld in artikelen 9, 10, 13 en 14.

  (...)

  De Raad bepaalt de modaliteiten volgens dewelke het de bedrijfsrevisoren kan worden toegelaten, of verplicht, om zelf de databanken van het Instituut te actualiseren via een beveiligde toegang op afstand.

- Voorschriften uit het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

  – *Artikel 16* - **De Raad kan**, in voorkomend geval binnen de door hem vastgestelde voorwaarden, de volgende taken **aan het Uitvoerend Comité delegeren** :

  (...)

  2° toezicht houden op het opmaken en het bijwerken van het openbaar register overeenkomstig de door onderhavig reglement opgestelde regels ;

  3° verzorgen van de publieke toegankelijkheid van de nodige in het openbaar register opgeslagen gegevens, zoals voorzien in artikel 11 van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register ;

  (...)

  – *Artikel 28* - **De secretarissen houden toezicht** op de organisatie en de werking van het secretariaat, **op het bijhouden van het openbaar register** en op het bewaren van het archief. Zij zijn belast met het secretariaat van de algemene vergadering. Zij bereiden de algemene vergaderingen en de vergaderingen van de Raad voor, evenals de erop betrekking hebbende notulen.

  – *Artikel 31, § 2* - **De bedrijfsrevisoren** die één of meerdere commissarismandaten in een organisatie van openbaar belang uitoefenen, **delen jaarlijks aan het Instituut de hyperlink mee naar het deel van de website waar de in artikel 15 van de wet bedoelde informatie is bekendgemaakt.**

C. Transparantieverslag : communicatiemiddel of wettelijke verplichting ?

In het kader van deze studie zijn diverse soorten van transparantieverslagen waargenomen : sommige beperken zich tot een korte beschrijving van de wettelijk vereiste informatie (naar het voorbeeld van het model dat door het ICCI in april 2012 is gepubliceerd, waaraan hiervoor wordt gerefereerd) ; andere zien in de wettelijke verplichting een opportuniteit en maken van het transparantieverslag een marketinginstrument.

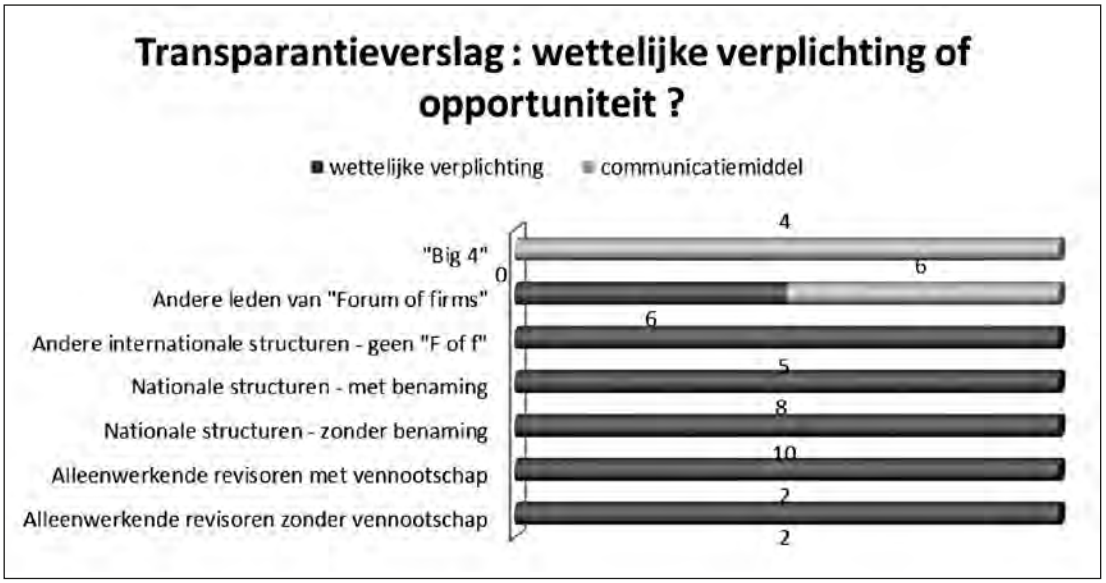
Het betreft hier een gelijkaardige aanpak als deze die bepaalde vennootschappen toepassen voor hun jaarverslag.

Sinds de invoering van de wettelijke verplichting op Europees niveau omtrent de transparantieverslagen (en in België ingevolge de omzetting van de auditrichtlijn van 2006 in Belgisch recht sinds augustus 2007), hebben bepaalde (grotere) structuren de opportuniteit gezien om de wettelijke verplichting om te vormen tot een communicatiemiddel.

De criteria die zijn gehanteerd om een onderscheid te maken tussen de twee categorieën van transparantieverslagen zijn van diverse aard :

- de algemene voorstelling van het transparantieverslag : een eenvoudig document op briefpapier van het auditkantoor of een echte brochure die met het oog op een ruime verspreiding is uitgewerkt ;
- de inhoud van het transparantieverslag : gegevens die beperkt zijn tot strikte minimum van hetgeen de wet voorschrijft of informatie die verdergaat dan hetgeen strikt wettelijk is voorgeschreven teneinde de specifieke kwaliteiten van de structuur die een transparantieverslag bekendmaakt, aan te tonen ;
- de slogans of titels die opgenomen zijn in bepaalde klassieke onderdelen van het transparantieverslag op het vlak van communicatie : " ... een recente en ambitieuze groep", "ondersteuning bij uitstekende audits", "... collectieve intelligentie in actie", enz.

Schematisch kunnen de resultaten voor elk van de hiervoor geïdentificeerde categorieën als volgt worden voorgesteld :



Vastgesteld kan worden dat het de grootste structuren zijn (met name de vier *"Big 4"* alsook de helft van de revisorenkantoren die behoren tot structuren die lid zijn van het *"Forum of firms")* die van deze wettelijke verplichting een communicatiemiddel, dat niet gereglementeerd is, hebben gemaakt.

De Hoge Raad vestigt evenwel de aandacht op het feit dat een dergelijk transparantieverslag, op vrijwillige basis, in talloze ondernemingen zou kunnen gebruikt worden, bijvoorbeeld in ondernemingen met een ondernemingsraad. Of het nu in het kader is van de aanstellingsprocedure van de commissaris of van de voorstelling van de commissaris aan de ondernemingsraad, het transparantieverslag is een communicatiemiddel waarvan de impact niet mag onderschat worden.

3.3. Erkenning van bedrijfsrevisoren in andere lidstaten van de Europese Unie of in derde landen

3.3.1. Kernfactoren van deze studie

- De algemene tendens is er één van stabiliteit in de meldingen van inschrijvingen in andere landen/Staten.
- De Hoge Raad is verwonderd over het feit te moeten vaststellen dat er incoherenties bestaan tussen de gegevens die op de diverse openbare registers beschikbaar zijn.
- Een controle en een vergelijking van de gegevens tussen de diverse entiteiten die belast zijn met het publiek toezicht op de wettelijke auditors in de schoot van de Europese Unie is onontbeerlijk.

3.3.2. Voorwerp van de studie

Het voorwerp van de empirische studie uitgevoerd door de Hoge Raad bestaat erin na te gaan welke bedrijfsrevisoren (natuurlijke en rechtspersonen) een erkenning hebben in een ander land (om het even of het om een land gaat van de Europese Unie of van buiten de Europese Unie) teneinde de wettelijke rekeningcontrole uit te voeren.

Deze studie is opgestart in 2011 en afgesloten per 30 april 2012. Rekening houdend met de snelheid waarmee de situatie wijzigt, wordt deze studie hierna opgenomen in het jaarverslag 2011 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, onder de werkzaamheden van de Hoge Raad.

3.3.3. Weerhouden methodologie

Voor deze empirische studie is geen vertrouwelijke informatie gebruikt. De opdracht van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, zoals door de wetgever toevertrouwd, heeft immers betrekking op de diverse algemene aspecten van het beroep (met name de goedkeuring van de normen en aanbevelingen) en betreft niet de systematische controle van inlichtingen die op een bedrijfsrevisor betrekking hebben (ongeacht of het gaat om een natuurlijke persoon of rechtspersoon).

De eerste bron van informatie die werd gebruikt, is de informatie die de beroepsbeoefenaars zelf meedelen stellen op het internet via het openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

3.3.4. Vergelijking van de verzamelde gegevens en kwaliteit van de resultaten van de studie

Er is een vergelijking doorgevoerd van de gegevens die afkomstig zijn van het openbaar register van de bedrijfsrevisoren en het openbaar register van de landen (of Staten) waarin de bedrijfsrevisoren verklaren over een erkenning te beschikken.

Opgemerkt moet worden dat bepaalde openbare registers slechts toegankelijk zijn, voor wat betreft de natuurlijke personen, mits betaling van de opzoeking van de informatie aan de organisatie waartoe ze behoren. In dit geval heeft de bevestiging van de informatie niet plaatsgevonden.

Het spreekt vanzelf dat het, gezien de omvang van de taak, niet mogelijk is om het openbaar register van alle landen/Staten te controleren om te zien of bepaalde bedrijfsrevisoren die ingeschreven zijn op het Belgisch openbaar register erkenningen zouden hebben waarvan geen melding zou gemaakt zijn op het Belgisch openbaar register.

3.3.5. Synthese van de resultaten van deze studie met betrekking tot de erkenning van bedrijfsrevisoren in andere lidstaten van de Europese Unie of in derde landen

De volledige resultaten van de studie, uitgevoerd door de Hoge Raad, worden hierna in dit jaarverslag weergegeven.

Er volgt tevens een synthese van de gegevens afkomstig uit het openbaar register van de bedrijfsrevisoren:

Voor de bedrijfsrevisoren (rechtspersonen) is het zo dat, in tegenstelling tot de vorige jaren[1] geen enkel bedrijfsrevisorenkantoor een erkenning in een andere Staat, noch binnen noch buiten Europa vermeldt.

1 In 2011 vermeldden 5 bedrijfsrevisorenkantoren (BDO/Deloitte/Constantin Van Asbroeck (vertegenwoordigt in België het netwerk Kreston International)/PKF/PwC) een erkenning bij de Amerikaanse PCAOB.

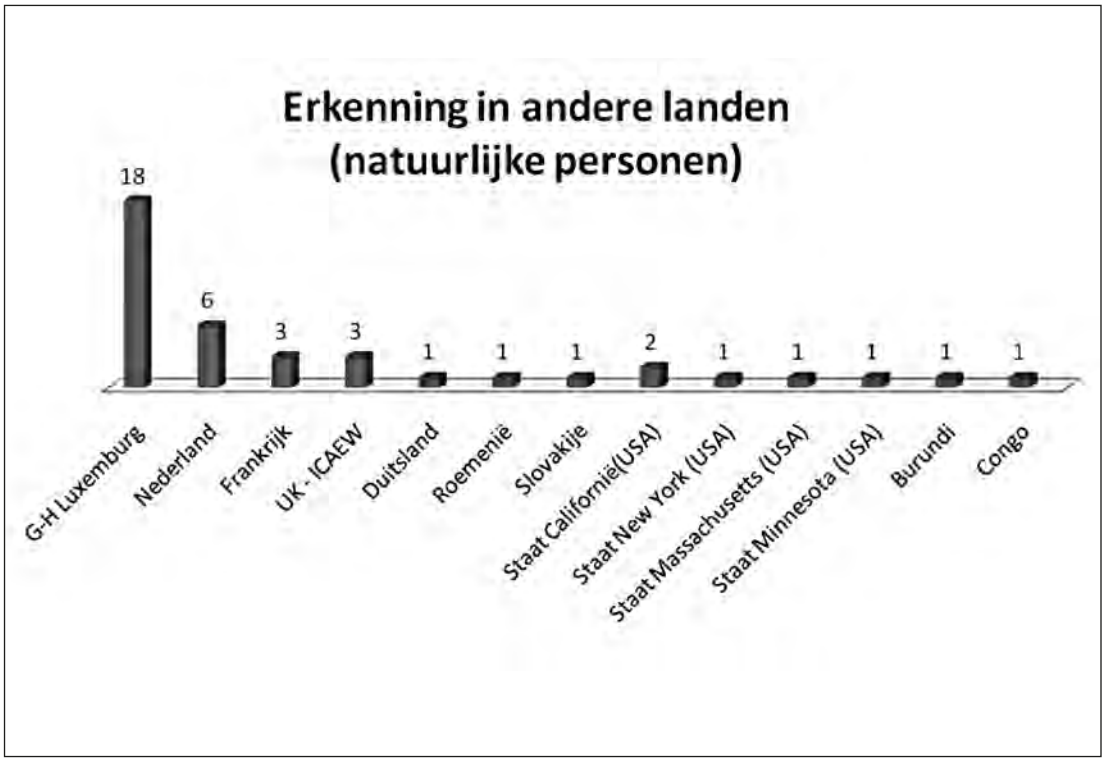
Voor de bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) werden verschillende erkenningen in andere lidstaten van de Europese Unie aangegeven:

- 18 bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben in het Groot-Hertogdom Luxemburg;
- 06 bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben in Nederland;
- 03 bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben in Frankrijk;
- 03 bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben in Groot-Brittannië (ICAEW);
- 01 bedrijfsrevisor verklaart een erkenning te hebben in Duitsland;
- 01 bedrijfsrevisor verklaart een erkenning te hebben in Roemenië (zowel bij de "*Camera Auditorilor Financiari din România*" (CAFR) als bij de "*Corpul Expertilor Contabili si Contabililor Autorizati din Romania*") (CECCAR));
- 01 bedrijfsrevisor verklaart een erkenning te hebben in Slovakije (UDVA).

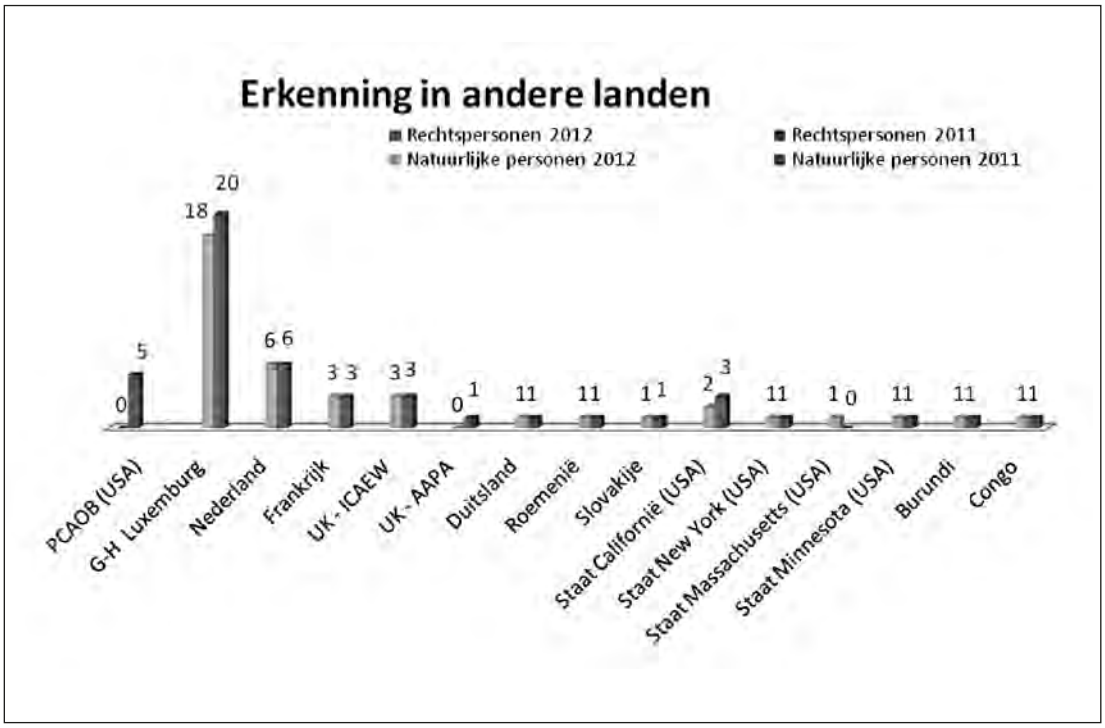
Er werden ook erkenningen in landen buiten de Europese Unie aangegeven:

- 5 bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben in een Amerikaanse Staat (2 in Californië, 1 in New York, 1 in Massachusetts en 1 in Minnesota);
- 1 bedrijfsrevisor verklaart een erkenning te hebben in Burundi;
- 1 bedrijfsrevisor verklaart een erkenning te hebben in Congo.

Grafisch kunnen deze gegevens als volgt worden voorgesteld:



Indien men de evolutie van deze situatie vergelijkt met die van vorig jaar, kunnen de volgende tendensen worden vastgesteld:



Er is overgegaan tot een vergelijking van de gegevens verstrekt via het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren met de openbare registers van de betrokken landen, voor zover deze toegankelijk waren.

Alle openbare registers konden worden geraadpleegd, met uitzondering van de volgende registers waarvoor geen informatie beschikbaar was:

- UK – ICAEW (informatie mogelijk op aanvraag tegen betaling);
- UK – AAPA (informatie mogelijk op aanvraag tegen betaling);
- Staat van New York/Staat van Massachusetts (geen informatie gevonden op de website);
- Roemenië – CAFR (geen informatie gevonden op de website/moeilijkheid omwille van de taal);
- Roemenië – CECCAR (geen informatie gevonden op de website/moeilijkheid omwille van de taal);
- Slovakije – UDVA (geen informatie gevonden op de website/moeilijkheid omwille van de taal);
- Burundi (geen openbaar register op de website gevonden);
- RD Congo (geen openbaar register op de website gevonden).

*

* *

Voor wat de andere openbare registers betreft, wordt een onderscheid gemaakt naargelang het gaat om de erkenning van rechtspersonen of natuurlijke personen:

Betreffende de rechtspersonen

Op 30 april 2011 waren de enige rechtspersonen met een inschrijving op een openbaar register, buiten dit gehouden in België, ingeschreven op het Amerikaans openbaar register van de PCAOB.

Op 30 april 2012 lijkt het erop dat geen enkele rechtspersoon met een inschrijving op het openbaar register in België, is ingeschreven op een ander openbaar register, op basis van de informatie die beschikbaar is in het Belgisch openbaar register.

Uit het Amerikaans openbaar register van de PCAOB kan afgeleid worden dat de volgende Belgische bedrijfsrevisorenkantoren op dezelfde datum op dit register zijn ingeschreven:

Openbaar register van auditkantoren van de PCAOB	
Namen van de Belgische auditkantoren	*Categorie*
Alaska Antwerpen - Waasland	D
BDO Bedrijfsrevisoren – BDO Réviseurs d'Entreprises	D
Constantin Van Asbroeck	D
Deloitte Bedrijfsrevisoren – Deloitte Réviseurs d'Entreprises	A
Ernst & Young Bedrijfsrevisoren CVBA – Réviseurs d'Entreprises SCRL	A
Grant Thornton, Lippens & Rabaey	B
HLB Dodémont – Van Impe & C°	D
Klynveld Peat Marwick Goedeler Bedrijfsrevisoren civil CVBA/SCRL	B
KPMG Vias	D
Piet H. Vermeeren	D
PKF bedrijfsrevisoren BV o.v.v.e. CVBA	A
PricewaterhouseCoopers Reviseurs d'Entreprises	A
RSM Réviseurs d'Entreprises – Bedrijfsrevisoren sccrl	D
Van Passel, Mazars & Guerard	D
Vandelanotte Bedrijfsrevisoren CVBA	D

Category Descriptions	
A	*Issued an audit report for at least one issuer*
B	*Issued no audit reports for issuers but played a substantial role in the audit of at least one issuer*
C	*Issued no audit reports for issuers, and did not play a substantial role in any issuer audits, but issued a report on the financial statements of at least one broker-dealer*
D	*None of the above*
E	*Has not yet filed a Form 2 Annual Report*

Bron: http://pcaobus.org/Registration/Firms/Pages/RegisteredFirms.aspx

Uit het onderzoek van de gegevens beschikbaar op de website van de PCAOB blijkt dat:

- 15 Belgische bedrijfsrevisorenkantoren[2] hebben hun inschrijving bij de Amerikaanse publieke toezichthouder gevraagd. Geen enkel van deze revisorenkantoren maakt melding van de inschrijving bij de PCAOB onder de rubriek *ad hoc* van het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren.
- 3 Belgische bedrijfsrevisorenkantoren komen voor op de lijst van de auditkantoren die ingeschreven zijn bij de PCAOB maar die sinds hun inschrijving nog geen inspecties hebben gekregen. Dit verschil is te verklaren door het feit dat alleen de auditkantoren die ingeschreven zijn bij de PCAOB en die effectief controleopdrachten uitoefenen die onder de controle van de PCAOB vallen, het voorwerp uitmaken van een inspectie. Enkel Ernst & Young Bedrijfsrevisoren/Réviseurs d'entreprises is niet opgenomen op de lijst van de PCAOB per 30 juni 2012 terwijl dit kantoor wel deel uitmaakt van de Belgische bedrijfsrevisorenkantoren die behoren tot de Categorie "A" van de PCAOB.

2 Bij de 15 Belgische rechtspersonen die voorkomen op de PCAOB-lijst als "*Registered Public Accounting Firms with the PCAOB*", is er één die niet voorkomt op het openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

Betreffende de natuurlijke personen

De volgende openbare registers zijn nagezien en bevatten overeenstemmende informatie:

- de 6 bedrijfsrevisoren die ingeschreven zijn op het register van het Koninklijk Nivra (Nederland) – geen enkele van deze 6 bedrijfsrevisoren komt voor op de lijst van AFM (belast met de controle op de externe auditoren die opdrachten waarnemen in OOB);
- de 3 bedrijfsrevisoren die ingeschreven zijn op het Franse openbaar register (CRCC van Douai);
- de 2 bedrijfsrevisoren die ingeschreven zijn op het openbaar register van de *California Board of Accountancy*;
- de bedrijfsrevisor ingeschreven op het Duitse openbaar register;
- de bedrijfsrevisor ingeschreven op het openbaar register van de *Minnesota Board of Accountancy*;
- de bedrijfsrevisor ingeschreven op de ledenlijst van *Ordre des Experts-comptables de Luxembourg*.

Daarentegen konden verschillen worden vastgesteld tussen de gegevens die opgenomen zijn op het openbaar register van de bedrijfsrevisoren (*ad hoc*-rubriek) en het openbaar register van de auditoren in Luxemburg; 5 bedrijfsrevisoren vermelden immers een erkenning in dit land maar zijn niet opgenomen op de lijst die door de nationale autoriteit, belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren in Luxemburg, opgemaakt wordt (www.cssf.lu).

Gezien de omvang van het openbaar register van de auditoren in Luxemburg, is een exhaustieve analyse doorgevoerd van de 227 bedrijfsrevisoren in Luxemburg. Hieruit blijkt dat:

- geen enkele bedrijfsrevisor is opgenomen op het openbaar register van het Groothertogdom, terwijl hierover geen informatie beschikbaar is op het Belgisch openbaar register, en
- geen enkele Belgische bedrijfsrevisor, met eveneens een erkenning in Luxemburg, nagelaten heeft te vermelden ingeschreven te zijn op het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

*

* *

Tenslotte heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen de informatie onderzocht die beschikbaar is op de openbare registers van de landen waarin de bedrijfsrevisoren verklaren een erkenning te hebben.

De Hoge Raad is op zijn minst verwonderd over het feit te moeten vaststellen dat er incoherenties bestaan tussen de gegevens die op de diverse openbare registers beschikbaar zijn.

Volgens de Hoge Raad is het van belang dat een controle en een vergelijking van de gegevens tussen de diverse entiteiten die instaan voor het publiek toezicht op de wettelijke auditors in de schoot van de Europese Unie worden doorgevoerd, zodat de nodige zekerheid kan bekomen worden dat de kwaliteitscontrole en de inspecties ook betrekking hebben op deze activiteiten.

Bedrijfsrevisoren met een andere erkenning in het buitenland

Disclaimer

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft zich voor het realiseren van deze studie, die met de grootste zorgvuldigheid is uitgevoerd, gebaseerd op publieke informatie die op het internet per 30 april 2012 beschikbaar was, en meer in het bijzonder op de informatie die door de internationale structuren zelf ter beschikking wordt gesteld (ongeacht of het al dan niet om geïntegreerde netwerken gaat) alsook door de bedrijfsrevisoren via hun websites en op de elektronische versie van het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

De Hoge Raad kan evenwel niet garanderen dat deze empirische studie, gerealiseerd met louter wetenschappelijke doelstellingen, vrij is van elke vergissing of ontbrekende informatie, aangezien de studie uitsluitend is gebaseerd op inlichtingen die via het internet zijn verstrekt door de beroepsbeoefenaars en de organisaties waartoe zij behoren.

De Hoge Raad kan dan ook niet verantwoordelijk worden gehouden voor een eventueel nadeel dat, op de één of andere manier, zou kunnen veroorzaakt worden door het gebruik van deze informatie door wie dan ook.

Lijst van de 23 leden van het "*Forum of firms*" op datum van 30 april 2012

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Bedrijfsrevisoren met een inschrijving in het buitenland

Internationale netwerken lid van "Forum of firms"	***Bedrijfsrevisor(en) ingeschreven in het Belgisch openbaar register behorend tot dit netwerk***	***Andere inschrijving***
Crowe Horwath International	***Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving***	
	CALLENS Boudewijn	***GH Lux (IRE)*** *N° -*
		Germany (IdW) *N° 1210401*
	CALLENS Philip	***GH Lux (IRE)*** *N° 104722*
	THEUNISSEN Baudouin	***GH Lux (OEC)*** *N° -*
		France (CNCC) *N° 36000689*

Ernst & Young Global Limited	***Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving***	
	GUNS Marc	***NL (NIVRA)*** *N° -*
	GUS Jaak	***NL (NIVRA)*** *N° 5852*
IECnet	***Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving***	
	• DGST	
	GUEVAR Bertrand	***France (CNCC)*** *N° -*
JPA International	***Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving***	
	SNAUWAERT Erik	***GH Lux (IRE)*** *N° 104562*
	VAN CAUTER Willem	***GD Lux (IRE)*** *N° -*
KPMG International Cooperative	***Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving***	
	BERGER Pierre P.	***UK (ICAEW)*** *N° -*
	DESAIVE Michel	***Roemenië (CAFR*** *N° 39* ***& CECCAR*** *N° 009/1999)*
	JACKERS Götwin	***USA (Minnesota)*** *N° 21123*
	LELEU Patricia	***USA (Californië)*** *N° 81841*
	POLLET Vincent (KPMG France)	***France (CNCC)*** *N° -*
	SIMONS Patrick	***NL (NIVRA)*** *N° -*
	SNIJKERS Robert	***NL (NIVRA)*** *N° -*
Moore Stephens International Limited	***Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving***	
	• Moore Stephens RSP	
	ALCOVER Pierre	***GH Lux (IRE)*** *N° -*
	• Moore Stephens AS	
	THUBRON Christopher	***UK (ICAEW)*** *N° 6781858*

Nexia International	***Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving***	
	• VGD International	
	WATERLOOS Bart	***Slovakije (UDVA)*** *N° 1029*
PKF International Limited	***Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving***	
	CLYBOUW André	***GH Lux (IRE)*** *N° 103121*
Pricewaterhouse-Coopers International	***Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving***	
	BARTHELEMY Philippe	***GH Lux (IRE)*** *N° 33/87*
	CATTOIR François	***GH Lux (IRE)*** *N° 108201*
	HAMBURSIN Hugo	***USA (Massachu-setts)*** *N° 24610*
	VERMOESEN Raynald	***GH Lux (IRE)*** *N° 106399*

Andere internationale netwerken/structuren geïmplementeerd in België

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Bedrijfsrevisoren met een erkenning in het buitenland

Andere internationale netwerken/structuren	***Bedrijfsrevisoren ingeschreven op het Belgisch openbaar register behorend tot deze structuur/dit netwerk***	***Andere inschrijving***
INAA Group	***Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving***	
	CHARLES de la BROUSSE Thibaut	***GH Lux (CSSF)*** *N° 103701*
PKF International Limited	***Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving***	
	CLYBOUW André	***GH Lux (IRE)*** *N° 103121*
Eura Audit International	***Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving***	
	de GHELLINCK VAERNEWIJCK Dominique	***GH Lux (IRE)*** *N° -*
ACF Group	***Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving***	
	KOHNEN Alain	***GH Lux (IRE)*** *N° -*
	MOREAUX Stéphan	***GH Lux (IRE)*** *N° -*

Andere netwerken of kleine structuren specifiek voor België

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Bedrijfsrevisoren met een erkenning in het buitenland

Andere internationale netwerken / structuren	*Bedrijfsrevisoren ingeschreven op het Belgisch openbaar register behorend tot deze structuur / dit netwerk*	*Andere inschrijving*
BDK	***Bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen) met een andere inschrijving***	
	DELHOVE Michel	***GH Lux (IRE)*** *N° 109437*

Alleenwerkende bedrijfsrevisoren

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Bedrijfsrevisoren met een erkenning in het buitenland

Alleenwerkende personen	*Bedrijfsrevisoren ingeschreven op het Belgisch openbaar register behorend tot deze structuur / dit netwerk*	*Andere inschrijving*
	DELAUNAY Stephane BVBA Stephane Delaunay	***NL (NIVRA)*** *N° 5873*
	DEVAUX Benoît SPRL DEVAUX-Réviseur d'Entreprises	***GH Lux (CSSF)*** *N° 108225*
	LIPTON David	***UK (ICAEW)*** *N° 6411873*
	ODENT Philippe	***Burundi*** *N° A041*
		RD Congo *N° 035/04*
	THIERI Jean-Marc	***GH Lux (IRE)*** *N° -*
	VERMEEREN Piet H.	***NL (NIVRA)*** *N° 9953*

Tijdelijk verhinderde bedrijfsrevisoren

Vertegenwoordigers in België onder de leden van het IBR
Bedrijfsrevisoren met een erkenning in het buitenland

Tijdelijk verhinderde bedrijfsrevisoren	*Bedrijfsrevisoren ingeschreven op het Belgisch openbaar register behorend tot deze structuur / dit netwerk*	*Andere inschrijving*
	DE ROUCK Farah	***USA (Californië)*** *N° 84027*
	LAGET Lutgard	***GH Lux (IRE)*** *N° -*
	MORREEL Jan	***USA (New York)*** *N° 097663-1*
	VELGHE Mieke	***USA (Californië)*** *N° 80640*

3.4. Analyse van de voortijdige beëindiging van commissarismandaten

In de loop van 2011 zijn bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen tal van meldingen omtrent het voortijdig ontslag van de commissaris ingediend.

Het is nuttig om in dit verband de volgende aspecten van naderbij te bekijken:

- wettelijke context;
- toepassingsgebied;
- modaliteiten van de meldingsplicht;
- opdracht van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen;
- statistische gegevens over 2011.

Vooraf moet de aandacht gevestigd worden op het feit dat onderhavige analyse zich beperkt tot het weergeven van de context van deze meldingsplicht en tot een statistisch overzicht, gebaseerd op de meldingen zoals deze door de commissarissen en gecontroleerde entiteiten bij de Hoge Raad zijn ingediend, in toepassing van artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen.

Verder moet worden aangestipt dat, binnen het Belgisch stelsel voor publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, de Hoge Raad niet belast is met individuele dossiers of individuele beslissingen inzake publiek toezicht.

3.4.1. Kernfactoren van deze studie

Uit de statistische analyse van de meldingen die in de loop van 2011 bij de Hoge Raad zijn ingediend, en na de toepassing gedurende drie jaar van de meldingsplicht aan de instellingen die deel uitmaken van het systeem van publiek toezicht voor elke voortijdige beëindiging van een commissarismandaat, kunnen de volgende kernfactoren worden afgeleid:

- De Hoge Raad stelt vast dat het aantal meldingen in stijgende lijn is. Toch kan betreurd worden dat er in een aantal gevallen geen spontane melding gebeurt, maar dat er pas gereageerd wordt wanneer de Hoge Raad daartoe uitdrukkelijk verzoekt, en dit op basis van de kennisgeving die door één van de beide partijen is overgemaakt.

  De Hoge Raad hoopt in elk geval dat de meldingsplicht in de toekomst beter zal worden nageleefd. In zoverre het de bedrijfsrevisor is die in gebreke blijft om de wettelijk vereiste informatie aan de Hoge Raad en vervolgens aan het Belgisch systeem van publiek toezicht door te geven, kan ervan uitgegaan worden dat de entiteiten van het Belgisch stelsel van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, die belast zijn met individuele beslissingen inzake publiek toezicht, deze tekortkomingen van nabij opvolgen.

- De Hoge Raad stelt met genoegen vast dat er in heel wat dossiers de nodige aandacht wordt besteed aan de rol van de ondernemingsraad in het kader van het ontslag van de commissaris, zoals uitdrukkelijk voorgeschreven door het Wetboek van vennootschappen. Uit de aan de Hoge Raad overgemaakte informatie blijkt dat een aantal commissarissen die bij een ontslag betrokken zijn, de vennootschap die ze verlaten uitdrukkelijk aan deze voorschriften herinneren.

- Het is wenselijk dat de publicatieformaliteiten omtrent de commissarismandaten, zoals door het Wetboek van vennootschappen opgelegd aan het bestuursorgaan, meer zorgvuldig worden opgevolgd. De Hoge Raad heeft helaas moeten vaststellen dat er voor bepaalde gecontroleerde entiteiten niet de door de wet vereiste bekendmakingen in de Bijlagen tot het *Belgisch Staatsblad* voorhanden zijn, of dat de formulering te wensen overlaat. Er kan echter van de commissaris verwacht worden dat hij nauwkeurig zou toezien op de naleving door de vennootschap van deze uit het Wetboek van vennootschappen voortvloeiende verplichtingen.

- Vaak is er in de kennisgevingen die de Hoge Raad in 2011 heeft ontvangen, sprake van een "ontslag in onderling akkoord". De Hoge Raad stelt vast dat deze beëindigingswijze niet uitdrukkelijk in het Wetboek van vennootschappen is voorzien. In zoverre dergelijk ontslag mogelijks een onafhankelijkheidproblem zou kunnen verbergen, verdient het aanbeveling om de nodige aandacht te besteden aan dergelijke situaties.

- De Hoge Raad stelt zich vragen bij de vaststelling dat in 6% van de ingediende meldingen het voortijdig beëindigen van het commissarismandaat wordt gemotiveerd door het niet-langer voldoen aan de criteria die de aanstelling van een commissaris verplicht maken, terwijl traditioneel wordt aangenomen dat dit geen wettige reden is voor het voortijdig ontslag van de commissaris.

3.4.2. Wettelijke context

Artikel 38 van de Europese richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 (de zogenaamde auditrichtlijn[1]) bepaalt dat elke voortijdige beëindiging van het mandaat van een wettelijke auditor of auditkantoor (ontslag of opzegging) ter kennis moet gebracht worden van de toezichthoudende autoriteit; bovendien dient een motivering voor het ontslag te worden gegeven.

Meer in het bijzonder stelt voornoemd artikel: "*De lidstaten zien erop toe dat de gecontroleerde entiteit en de wettelijke auditor of het auditkantoor de voor het stelsel van publiek toezicht bevoegde autoriteit of autoriteiten in kennis stellen van het ontslag of opzegging van de wettelijke auditor(s) of (het) auditkanto(o)r(en) tijdens de duur van de benoeming en hiervoor een afdoende motivering geven*".

Deze bepaling van de auditrichtlijn is in Belgisch recht omgezet door de wet van 17 december 2008[2]; hiermee is de omzetting van de richtlijn in Belgisch recht vervolledigd. De overige bepalingen van de auditrichtlijn waren reeds door de bijzondere volmachtenbesluiten van april 2007 in Belgisch recht omgezet[3] doch de voorschriften inzake het auditcomité en de meldingsplicht ingeval van de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat bleven nog over.

Het bestaande artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen is vervangen en luidt voortaan als volgt:

"§ 1. De commissarissen worden benoemd voor een hernieuwbare termijn van drie jaar.

Op straffe van schadevergoeding kunnen zij tijdens hun opdracht alleen om wettige redenen worden ontslagen door de algemene vergadering. Meer in het bijzonder is een verschil van mening over een boekhoudkundige verwerking of een controleprocedure op zich geen wettige reden voor ontslag.

Behoudens gewichtige persoonlijke redenen mogen de commissarissen tijdens hun opdracht geen ontslag nemen tenzij ter algemene vergadering en nadat zij deze schriftelijk hebben ingelicht over de beweegredenen van hun ontslag.

§ 2. De gecontroleerde vennootschap en de commissaris stellen de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, als bedoeld in artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, in kennis van het ontslag van de commissaris tijdens zijn opdracht en zetten op afdoende wijze de redenen hiervoor uiteen.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen bezorgt deze informatie binnen een maand aan de instellingen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht en die opgesomd zijn in artikel 43 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor."

De stringente voorschriften inzake het ontslag van de commissaris, toepasselijk sinds 1985, blijven behouden; wel is sinds 2007 in het Wetboek van vennootschappen uitdrukkelijk gepreciseerd dat een verschil van mening over een boekhoudkundige verwerking of een controleprocedure op zich geen wettige reden is voor ontslag.

Nieuw is dat voortaan een publiek toezicht op de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat wordt ingevoerd, via een meldingsplicht – zowel voor de commissaris als voor de gecontroleerde vennootschap – en dit telkens wanneer er een ontslag is van de commissaris in de loop van zijn mandaat.

Deze informatieplicht geldt sinds 8 januari 2009, rekening houdend met de inwerkingtreding van de wet van 17 december 2008 op de tiende dag na de publicatie in het *Belgisch Staatsblad*.

3.4.3. Toepassingsgebied

Overeenkomstig artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen, dient elk ontslag van de commissaris tijdens zijn opdracht ter kennis te worden gebracht van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. Deze kennisgeving moet gebeuren, zowel door de commissaris als door de gecontroleerde entiteit.

a) Vennootschappen en verenigingen

De verplichting om het stelsel van publiek toezicht te informeren over elke voortijdige beëindiging, met de aanduiding van de motivering, geldt niet alleen voor vennootschappen maar

1 Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, *PB* L 157 van 9 juni 2006, blz. 87.

2 Wet van 17 december 2008 inzonderheid tot oprichting van een auditcomité in de genoteerde vennootschappen en de financiële ondernemingen, *B.S.*, 29 december 2008, derde editie.

3 Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd door het koninklijk besluit van 21 april 2007, *B.S.*, 27 april 2007, en zoals gewijzigd door de wet van 12 maart 2012, *B.S.*, 22 maart 2012.

ook voor VZW's, en dit omwille van artikel 17, § 7 van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen[4].

Deze meldplicht is eveneens van toepassing op vennootschappen en verenigingen die niet verplicht zijn een commissaris te benoemen, doch zich vrijwillig onderwerpen aan het controleregime.

b) Drie jaar

De kennisgeving is verplicht ingeval van een beeindiging van het commissarismandaat tijdens de opdracht, dit wil zeggen vóór het verstrijken van de wettelijke termijn van drie jaar.

c) Onderscheid tussen ontslagneming ("démission") en opzegging ("révocation")

Zowel het ontslag als de opzegging van de commissaris moeten ter kennis worden gebracht van de instellingen van het Belgisch stelsel van publiek toezicht.

De wet maakt een onderscheid tussen de volgende situaties:

- indien de beslissing tot beëindiging van het mandaat genomen wordt door de gecontroleerde entiteit, gaat het om een opzegging (gedwongen ontslag in hoofde van de commissaris/vrijwillige onderbreking in hoofde van de gecontroleerde entiteit);
- indien de beslissing tot beëindiging van het mandaat genomen wordt door de commissaris, is er een ontslag (vrijwillig ontslag in hoofde van de commissaris/gedwongen onderbreking in hoofde van de gecontroleerde entiteit).

Terminologisch kan de wettekst enige verwarring scheppen, aangezien er in de Nederlandstalige versie van artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen in beide gevallen sprake is van "ontslag"; in de Franstalige versie spreekt men daarentegen respectievelijk van "révocation" en "démission".

4 Dit artikel 17 van voormelde wet van 1921 bepaalt immers in paragraaf 7: "*§ 7. De artikelen 130 tot 133, [134, §§ 1, 2, 3 en 6], 135 tot 137, 139 en 140, 142 tot 144, met uitzondering van [artikel 144, eerste lid, 6° en 7°], van het Wetboek van vennootschappen zijn van overeenkomstige toepassing op de verenigingen die een commissaris hebben benoemd. Ten behoeve van dit artikel moeten de woorden "wetboek", "vennootschap" en "rechtbank van koophandel", aangewend in voornoemde artikelen van het Wetboek van vennootschappen, worden begrepen als respectievelijk "wet", "vereniging" en "rechtbank van eerste aanleg".*"

Het onderscheid tussen de twee situaties is van belang, aangezien de voorwaarden en de procedure verschillend zijn. Ook heeft het onderscheid gevolgen voor de partij die zich desgevallend zal moeten verantwoorden over het al dan niet bestaan van "wettige redenen" (in hoofde van de gecontroleerde entiteit) of "gewichtige persoonlijke redenen" (in hoofde van de commissaris).

In het kader van onderhavige tekst, is het nuttig om de algemene principes in herinnering te brengen.

- Ingeval de commissaris door de vennootschap wordt ontslagen ("opzegging")

  De commissaris kan tijdens zijn opdracht alleen om wettige redenen door de algemene vergadering worden ontslagen (artikel 135, § 1, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen).

  Vóór 1985 voorzag het Wetboek van vennootschappen in geen enkele specifieke regel inzake het einde van de commissarisfunctie. Als lasthebber kon de commissaris op elk ogenblik opgezegd worden (*ad nutum*). Destijds was de opzegging, zoals de ontslagneming van de commissaris, aan geen enkele voorwaarde onderworpen, tenzij dat dit niet ontijdig mocht gebeuren of in omstandigheden die de andere partij schade zouden berokkenen.

  Sinds 1985 bevat het Wetboek van vennootschappen strikte voorwaarden inzake de opzegging. Zo wou de wetgever voorkomen dat de revisor zomaar ontslagen zou worden of dat het ontslag van de revisor zou ingegeven zijn om te vermijden dat hij bepaalde inbreuken op het boekhoud- of vennootschapsrecht zou bekendmaken.

  Als wettige reden kan worden beschouwd, elke aan de commissaris te wijten omstandigheid waardoor men van de opdrachtgever (bijvoorbeeld de aandeelhouders van een vennootschap) redelijkerwijs niet meer kan vereisen dat hij in hem vertrouwen blijft stellen. Zo zou een zwaarwichtige nalatigheid bij de vervulling van de commissarisopdracht als wettige reden kunnen worden beschouwd.

  Zoals hierboven reeds gepreciseerd, bepaalt het Wetboek van vennootschappen voortaan, sinds 2007, uitdrukkelijk dat een verschil van mening over een boekhoudkundige

verwerking of een controleprocedure op zich geen wettige reden voor ontslag is (artikel 135, § 1, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen).

Evenmin is het feit dat een grote onderneming een kleine onderneming wordt (en daarmee onder de drempels van het artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen terecht komt) door een vermindering van haar activiteiten, geen geldige reden voor een opzegging. Volgens de parlementaire werkzaamheden inzake de hervorming van 1985 is het zo dat in dergelijk geval de commissaris in functie blijft tot op het einde van de periode van drie jaar.

De opzegging dient te gebeuren door het orgaan dat ook bevoegd is voor de benoeming, met name de algemene vergadering van de aandeelhouders. Wanneer er evenwel een ondernemingsraad bestaat, dient deze voorafgaandelijk te worden geraadpleegd. Het ontslag kan maar gebeuren op voorstel of eensluidend advies van de ondernemingsraad (artikel 159 van het Wetboek van vennootschappen). Indien er geen eensluidend advies is, zal de opzegging als nietig worden beschouwd (artikel 160 van het Wetboek van vennootschappen).

Artikel 136 van het Wetboek van vennootschappen voorziet in een vrij gedetailleerde procedure wanneer de algemene vergadering zich moet uitspreken over het ontslag van een commissaris:

"Wanneer de algemene vergadering zich moet uitspreken over het ontslag van een commissaris, wordt aan de betrokkene onmiddellijk kennis gegeven van de inschrijving van deze aangelegenheid op de agenda. De commissaris kan aan de vennootschap schriftelijk kennis geven van zijn opmerkingen. Deze opmerkingen worden aangekondigd op de agenda, ter beschikking gesteld van de vennoten, overeenkomstig de artikelen 269, 381 en 535. In voorkomend geval wordt zonder verwijl ook een afschrift gezonden aan diegenen die voldaan hebben aan de formaliteiten die voor de toelating tot de algemene vergadering zijn voorgeschreven.

De vennootschap kan, bij een verzoekschrift waarvan vooraf aan de commissaris (...), kennis wordt gegeven, aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel toestemming vragen om de vennoten geen kennis te geven van de opmerkingen die niet ter zake dienen of het aanzien van de vennootschap op onverantwoorde wijze kunnen schaden. De voorzitter van de rechtbank hoort de vennootschap en de commissaris (...) in raadkamer en doet uitspraak in openbare terechtzitting. Tegen die beslissing staat geen verzet of hoger beroep open."

Ingeval van ontslag zonder wettige reden, heeft de onwettig ontslagen commissaris recht op een schadevergoeding (artikel 135, § 1, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen).

– Ingeval de commissaris zelf ontslag neemt ("ontslagneming")

Sinds 1985 bevat het Wetboek van vennootschappen ook strikte voorwaarden inzake de ontslagneming:

"Behoudens gewichtige persoonlijke redenen mogen de commissarissen tijdens hun opdracht geen ontslag nemen tenzij ter algemene vergadering en nadat zij deze schriftelijk hebben ingelicht over de beweegredenen van hun ontslag" (artikel 135, § 1, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen).

In de memorie van toelichting, voorafgaand aan de wet van 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, worden deze voorwaarden toegelicht. De nadruk wordt gelegd op het feit dat moet voorkomen worden dat een commissaris, die inbreuken of onregelmatigheden heeft vastgesteld, ertoe gebracht zou worden om zijn verantwoordelijkheid te ontlopen door ontslag te nemen, zonder gebruik te maken van de bevoegdheden waarover hij beschikt en zonder de verplichtingen die op hem rusten na te leven.

Indien de commissaris gewichtige persoonlijke redenen heeft, kan hij zonder enige termijn ontslag nemen. Hij hoeft niet te wachten tot de eerstkomende algemene vergadering. Als gewichtige persoonlijke redenen kunnen bijvoorbeeld beschouwd worden, een ongeval of ernstige ziekte waardoor de commissaris voor een lange periode onbeschikbaar zou zijn. Het moet gaan om redenen die te maken hebben met de commissaris zelf.

Er kan daarentegen geen "persoonlijke reden" zijn wanneer deze reden voortvloeit uit de uitvoering van de opdracht, bijvoorbeeld het feit dat de leiding de correcte uitvoering van de controles verhindert.

Een commissaris kan ook zijn mandaat beeindigen, zonder gewichtige persoonlijke redenen, maar omdat hij bijvoorbeeld gehinderd wordt bij de uitoefening van zijn taak of wegens ernstige meningsverschillen met

de leiding van de onderneming die van aard zijn dat de revisor oordeelt dat hij niet langer de verantwoordelijkheid voor de verklaring over de jaarrekening kan opnemen. Dergelijk ontslag in de loop van het mandaat zal enkel kunnen ter gelegenheid van een algemene vergadering van aandeelhouders (in voorkomend geval bijeengeroepen op vraag van de commissaris) en op voorwaarde dat de commissaris schriftelijk verslag heeft uitgebracht over de beweegredenen van zijn ontslag.

Artikel 159, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen voorziet bovendien in de verplichting van de commissaris om, ingeval van ontslag, aan de ondernemingsraad schriftelijk kennis te geven van de redenen voor zijn ontslag.

Dit verslag over het ontslag is, in tegenstelling tot het controleverslag, niet openbaar, rekening houdend met het beroepsgeheim waaraan de commissaris is onderworpen, zelfs indien hij niet meer in functie is in de vennootschap.

d) Ontslag "in onderling akkoord"

In het Wetboek van vennootschappen wordt niets vermeld over de beëindiging van het mandaat van de commissaris na onderling akkoord van de betrokken partijen, met name van de algemene vergadering – en desgevallend van de ondernemingsraad – enerzijds en van de commissaris anderzijds.

In de praktijk kan vastgesteld worden dat dergelijke beëindiging, die gebaseerd wordt op het algemeen verbintenissenrecht, vrij vaak toegepast wordt.

Deze categorie van voortijdige beëindiging van het commissarismandaat valt ook onder de meldingsplicht van artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen. Het kan immers niet de bedoeling zijn dat dergelijke situaties, die mogelijks een onafhankelijkheidsprobleem kunnen verbergen, niet aan de instellingen van het stelsel van publiek toezicht zouden gemeld worden.

3.4.4. Modaliteiten van de meldingsplicht

Zowel de gecontroleerde entiteit, als de commissaris moeten de Hoge Raad voor de Economische Beroepen in kennis stellen van het ontslag van de commissaris tijdens zijn opdracht.

Bovendien moeten zij beiden de redenen voor de voortijdige beëindiging op afdoende wijze uiteenzetten. Dit impliceert dat de motivering gepast moet zijn om de instellingen van het stelsel van publiek toezicht toe te laten hun taak naar behoren uit te voeren.

Uit de vergelijking van de motivering van de beide partijen, zal desgevallend nuttige info voortvloeien.

De wetgever heeft geen termijn bepaald voor het overmaken van de informatie aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. Bij gebrek aan een specifieke termijn, kan ervan uitgegaan worden dat de melding dan ook onmiddellijk, ter gelegenheid van het ontslag, dient te gebeuren.

Evenmin heeft de wetgever specifieke formaliteiten bepaald voor het overmaken van de kennisgeving.

De Hoge Raad is zowel door de ondernemingen als door de bedrijfsrevisoren steeds per brief ingelicht over de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat, mét de bijhorende motivering. Soms worden ter staving bepaalde documenten samen met de kennisgeving overgemaakt, zoals de publicatie in de Bijlagen van het *Belgisch Staatsblad*, uittreksels uit de notulen van de algemene vergadering, enz.

Concreet kan de melding gebeuren door een brief te sturen naar het volgende adres:

Hoge Raad voor de Economische Beroepen
T.a.v. de Voorzitter
North Gate III – 6de verdieping
Koning Albert II-laan 16
1000 Brussel

Het is ook mogelijk om het meldingsformulier, dat op de gezamenlijke portaalsite van de diverse instellingen van het stelsel van publiek toezicht[5] beschikbaar is en dat kan worden gedownload, volledig in te vullen, af te drukken en te ondertekenen. Vervolgens dient dit schrijven per post aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen te worden overgemaakt, ter attentie van de Voorzitter.

3.4.5. Opdracht van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is - overeenkomstig artikel 77, § 1 van de wet van 22 juli 1953 - in het Belgisch stelsel voor publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren aangeduid als orgaan belast met de nationale en

5 www.oversight-audit-belgium.eu/

internationale samenwerking. De Hoge Raad is dan ook in die hoedanigheid belast met de mededeling aan de diverse instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht van alle informatie die hij heeft ontvangen, hetzij van de commissaris, hetzij van een onderneming die een commissaris heeft aangesteld en die betrekking heeft op de meldingen inzake het ontslag van de commissaris tijdens zijn mandaat.

Het systeem van publiek toezicht, waarop de eindverantwoordelijkheid van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren rust, is volgens artikel 43, § 1, eerste lid van de wet van 22 juli 1953 als volgt samengesteld:

- de federale Minister, bevoegd voor Economie;
- de Procureur-generaal;
- de Kamer van verwijzing en instaatstelling;
- de Hoge Raad voor de Economische Beroepen;
- de tuchtinstanties;
- het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commisaris.

Wat het beroepsgeheim betreft, is het sinds de aanpassing van de wet van 22 juli 1953 door de wet van 12 maart 2012 (*B.S.,* 22 maart 2012) duidelijk dat de Hoge Raad -voor wat zijn opdracht inzake artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen betreft- onderworpen is aan artikel 458 van het Strafwetboek; dit geldt eveneens voor de personen die bij hem werkzaam zijn of zijn geweest.

Artikel 43, § 3 van de wet van 22 juli 1953, zoals ingevoegd in maart 2012, bepaalt immers het volgende:

"§ 3. De Procureur-generaal, de kamer van verwijzing en instaatstelling en de tuchtinstanties zijn de organen belast met individuele beslissingen inzake het publiek toezicht. Ze zijn onderworpen aan artikel 458 van het Strafwetboek alsook de personen die bij hen werkzaam zijn of zijn geweest, voor de uitoefening van de opdrachten die hen toevertrouwd zijn door of krachtens deze wet.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen voor wat betreft zijn opdracht inzake samenwerking zoals bedoeld in hoofdstuk IX, alsook wat betreft artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen, is eveneens onderworpen aan artikel 458 van het Strafwetboek. Dit geldt eveneens voor de personen die bij hem werkzaam zijn of zijn geweest, voor zover zij activiteiten uitoefenen in het kader van bovenvermelde opdrachten."

(eigen onderstreping)

De ontvangen informatie dient binnen de maand aan de voornoemde instellingen te worden overgemaakt, zoals voorgeschreven door artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen.

In de loop van 2011 heeft de Hoge Raad de ontvangen informatie systematisch doorgestuurd aan de diverse instellingen van het systeem van publiek toezicht.

De wetgever heeft geen nadere modaliteiten van de kennisgeving aan de instellingen van het systeem van publiek toezicht gepreciseerd.

Bij gebrek aan specifieke modaliteiten, heeft de Hoge Raad in de loop van 2011 de volgende principes toegepast:

- De taal van de briefwisseling vanuit de Hoge Raad aan de instellingen van publiek toezicht wordt bepaald door de taalrol van de commissaris, over wiens ontslag de kennisgeving handelt.
- Wat de territoriaal bevoegde Procureur-generaal betreft, wordt de briefwisseling gestuurd naar de Procureur-generaal, bevoegd voor het rechtsgebied van de zetel van het bedrijfsrevisorenkantoor of, ingeval een natuurlijke persoon is benoemd, van de woonplaats van de bedrijfsrevisor. Gezien de specifieke bevoegdheden van de Procureur-generaal van Brussel inzake materies van het financieel, economisch en handelsrecht[6] wordt elke kennisgeving eveneens aan de Procureur-generaal te Brussel doorgestuurd.
- Wat de tuchtinstanties betreft, bepaalt de taalrol van de commissaris of de informatie bezorgd wordt aan de Franstalige, dan wel aan de Nederlandstalige tuchtinstanties. Aangezien elke tuchtinstantie autonoom handelt, worden zowel de voorzitter van de tuchtinstantie in eerste aanleg als de voorzitter van de commissie van beroep aangeschreven, alsook zowel de effectieve als de plaatsvervangende voorzitter.

Met het oog op een correcte en duidelijke overdracht van de ontvangen informatie aan de di-

6 Zie in dit verband het koninklijk besluit van 6 mei 1997 betreffende de specifieke taken van de leden van het College van Procureurs-generaal (*Belgisch Staatsblad* van 14 mei 1997), zoals gewijzigd in 2003. Dit besluit preciseert onder meer de bevoegdheden van de Procureur-generaal te Brussel; aan hem worden taken met betrekking tot de materies van het financieel, economisch en handelsrecht toegewezen.

verse instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht, is het wenselijk om zekerheid te hebben over de identiteit van de betrokken onderneming. De Hoge Raad gaat dan ook over tot het consulteren van de gegevens, zoals publiek beschikbaar op de website van de Kruispuntbank voor ondernemingen. De publicaties in de Bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad* die betrekking hebben op de benoeming en/of het ontslag van de commissaris, waarover sprake in de kennisgeving, worden opgezocht en nagekeken.

Ook ten aanzien van de commissaris (rechtspersoon en vaste vertegenwoordiger of natuurlijke persoon) wordt de identiteit nagegaan, aan de hand van de gegevens die opgenomen zijn in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

Tegelijk wordt alle informatie, ontvangen van de commissaris en de gecontroleerde entiteit, aan de instellingen van het systeem van publiek toezicht per brief overgemaakt.

Van zodra de Hoge Raad een melding over een voortijdig ontslag ontvangt, wordt nagegaan of het dossier volledig is, met andere woorden of de vereiste informatie van beide partijen (zowel van de betrokken commissaris, als van de onderneming die het voorwerp uitmaakt van een wettelijke controle) beschikbaar is. Is dit niet het geval, dan stuurt de Hoge Raad eerst een schrijven naar de partij, van wie nog geen melding is ontvangen, om te herinneren aan de verplichting van artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen. Dit wordt verder opgevolgd om zeker te zijn dat een melding van de beide partijen wordt ontvangen. Van zodra het dossier volledig is, wordt alle ontvangen informatie per brief aan de instellingen van het systeem van publiek toezicht overgemaakt.

Rekening houdend met de specifieke bevoegdheden van elke instelling binnen het systeem van publiek toezicht, beslissen deze autonoom over het verder gevolg dat aan de ontvangen info wordt verleend. De autoriteiten, belast met individuele beslissingen inzake publiek toezicht[7], zullen desgevallend de ontvangen informatie verder analyseren of een eigen onderzoek opstarten.

De Hoge Raad ziet er tenslotte op toe dat aan de commissaris die een kennisgeving doet omtrent een voortijdig ontslag, alsook aan de betrokken gecontroleerde entiteit, een ontvangstmelding wordt overgemaakt. Wat de bedrijfsrevisor betreft, wordt deze ontvangstmelding gericht aan de vestiging van het bedrijfsrevisorenkantoor waaraan de vaste vertegenwoordiger is verbonden. Voor de gecontroleerde entiteit wordt de ontvangstmelding gestuurd aan de zetel.

3.4.6. Statistische gegevens over 2011

a) Totaal aantal meldingen – aantal betrokken gecontroleerde entiteiten

In de loop van 2011 zijn er bij de Hoge Raad 223 meldingen inzake de voortijdige beëindiging van een commissarismandaat ingediend.

Deze 223 meldingen hebben betrekking op de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat in 601 gecontroleerde entiteiten. Vaak wordt immers één melding gedaan voor verschillende vennootschappen of heeft het ontslag van de commissaris in één vennootschap een weerslag op het commissarismandaat in diverse andere ondernemingen. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een beslissing genomen wordt op groepsniveau die gevolgen heeft voor tal van daarmee verbonden ondernemingen.

Indien men de cijfers van het totaal aantal meldingen voor 2011 vergelijkt met de cijfers voor 2009 en 2010, komt men tot de vaststelling dat er een voortdurende toename is van het aantal meldingen; voor het jaar 2009 waren er 135 meldingen bij de Hoge Raad ingediend, voor het jaar 2010 waren er 189 meldingen en in 2011 zijn 223 meldingen ingediend.

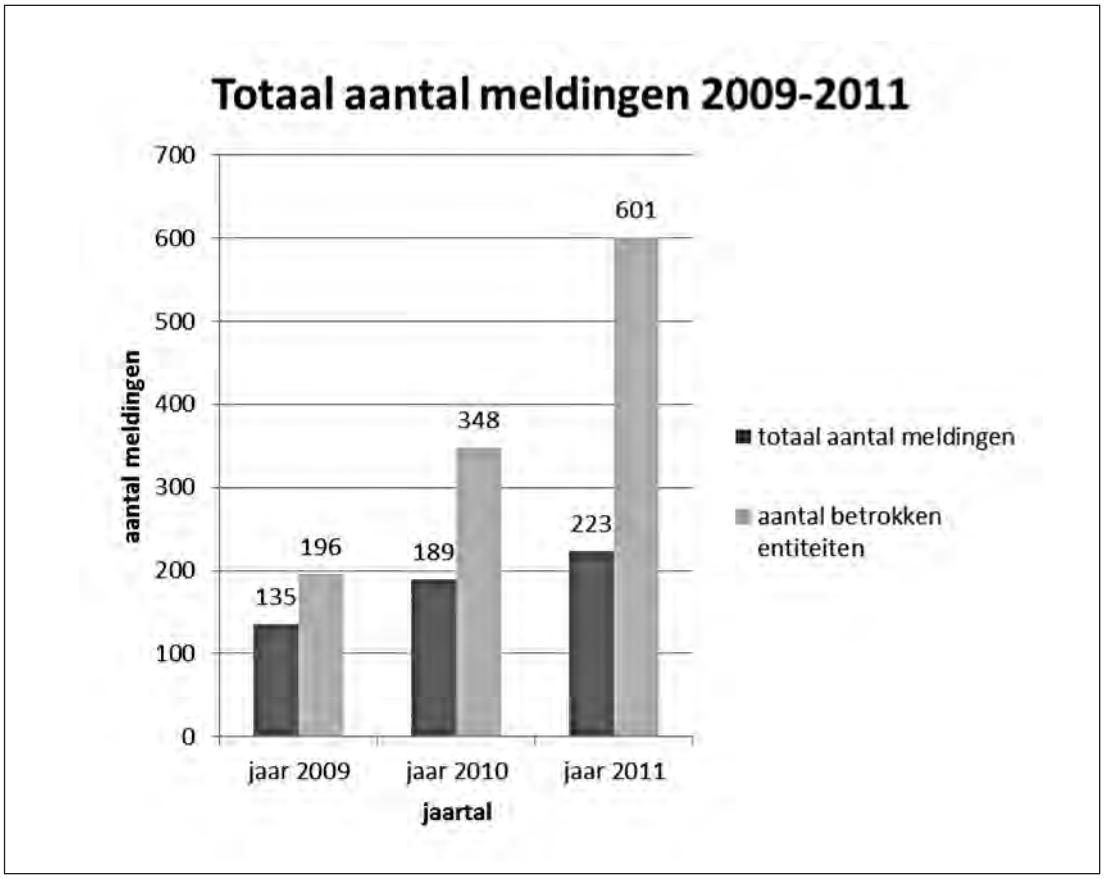
Ook wat het aantal betrokken gecontroleerde entiteiten betreft, is er een forse stijging: in 2009 is er voor 196 gecontroleerde entiteiten een melding van voortijdige beëindiging van

7 De taakverdeling voor de opdrachten van het systeem van publiek toezicht verloopt – overeenkomstig de wet van 1953 – als volgt:
- enerzijds voor de algemene aspecten van het beroep van bedrijfsrevisor: de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de goedkeuring van professionele normen en aanbevelingen ligt bij de federale Minister, bevoegd voor Economie en bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen;
- anderzijds voor de individuele aspecten van het beroep van bedrijfsrevisor: de eindverantwoordelijkheid voor
  1°) het toezicht op de toelating en registerinschrijving ligt bij de Procureur-generaal;
  2°) de permanente vorming, kwaliteitscontrole en toezicht ligt bij de Kamer van verwijzing en instaatstelling;
  3°) het tuchtsysteem ligt bij de tuchtinstanties.

Daarnaast is er de adviesbevoegdheid die toevertrouwd is aan het Advies- en controlecomité voor onafhankelijkheid van de commissaris (ACCOM).

het commissarismandaat gebeurd; in 2010 gaat het om 348 gecontroleerde entiteiten en in 2011 zijn er 601 gecontroleerde entiteiten betrokken.

Schematisch kan de evolutie van het aantal meldingen als volgt worden weergegeven:



De voortdurende toename van het aantal meldingen sinds 2009 is wellicht te verklaren door het feit dat deze meldingsplicht inmiddels beter bekend is geworden. De meldingsplicht bestaat immers sinds 8 januari 2009.

De cijfers voor 2011 kennen wel een spectaculaire toename voor wat het aantal betrokken gecontroleerde entiteiten betreft. De verklaring hiervoor is de specifieke situatie van een verantwoordelijke van een bepaald bedrijfsrevisorenkantoor, die aan de Hoge Raad gemeld heeft dat alle commissarismandaten van het kantoor voortijdig beëindigd zijn. Hiermee neemt het betrokken kantoor bijna de helft van het totaal aantal gemelde voortijdige stopzettingen van het commissarismandaat in 2011 voor zijn rekening.

b) Rechtsvorm van de gecontroleerde entiteiten

Meestal hebben de gecontroleerde entiteiten waarvoor een melding omtrent de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat wordt overgemaakt, de rechtsvorm van een naamloze vennootschap (verkort NV).

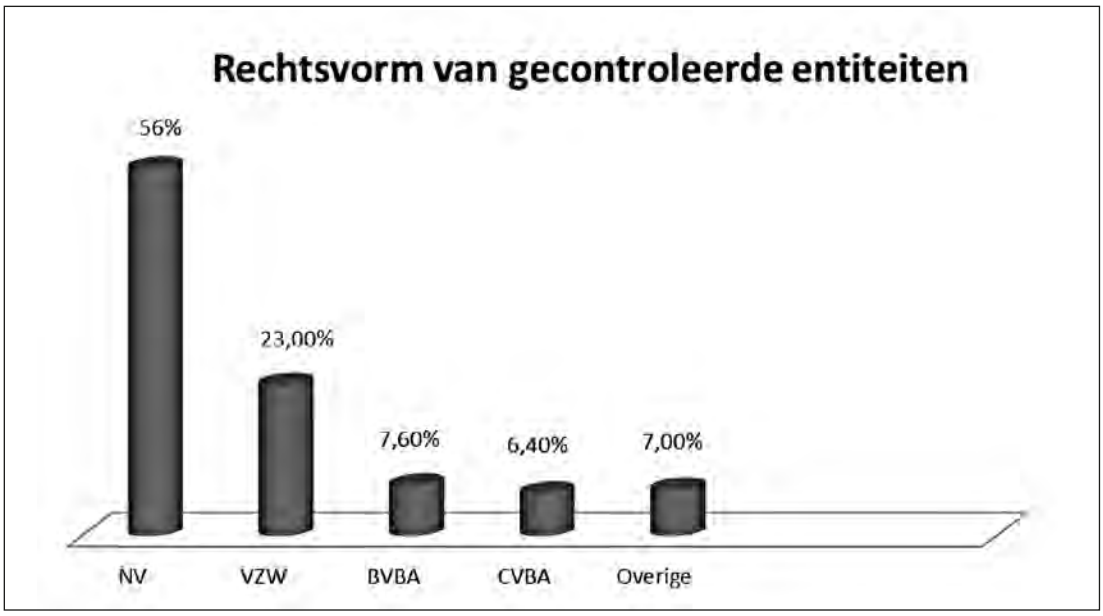
Meer bepaald is in 2011 de rechtsvorm van 56% van de gecontroleerde entiteiten waarvoor een melding wordt gedaan, een NV.

In 23% van de gecontroleerde entiteiten betreft het verenigingen zonder winstoogmerk (verkort VZW's).

In 7,6% van de gecontroleerde entiteiten heeft de melding betrekking op een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (verkort BVBA) en in 6,4% gaat het om coöperatieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (verkort CVBA).

De overige 7% van de gecontroleerde entiteiten zijn vennootschappen onder firma's (verkort VOF), economische samenwerkingsverbanden (verkort ESV), commanditaire vennootschappen op aandelen (verkort Comm.VA), stichtingen, enz.

Schematisch kan de rechtsvorm van de gecontroleerde entiteiten als volgt worden voorgesteld:



Wanneer we deze informatie omtrent de rechtsvorm vergelijken met de statistische gegevens van de vorige jaren, valt het op dat er beduidend meer meldingen voor VZW's zijn ingediend.

Dit kan verklaard worden door het feit dat in 2011 de melding door de verantwoordelijke van één bepaald bedrijfsrevisorenkantoor betrekking had op een aanzienlijk aantal VZW's.

c) Shifttypologie[8]

In de meeste gevallen wordt aansluitend op de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat een nieuwe commissaris benoemd. Op basis van de publicaties die de gecontroleerde onderneming in de Bijlagen tot het *Belgisch Staatsblad* laat bekendmaken, kan worden nagegaan wie de nieuwe commissaris voor de betrokken onderneming is.

In een beperkt aantal gevallen wordt na de beëindiging van het commissarismandaat geen nieuwe commissaris aangesteld. Concreet gaat het voor 2011 om 9,8% van het totale aantal van de voortijdige beëindigingen. Ter vergelijking: in 2010 ging het om 7,5% van het totaal aantal voortijdige beëindigingen. In dergelijke dossiers is de motivering voor de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat vaak het feit dat de vennootschap niet (langer) zou voldoen aan de criteria om verplicht een commissaris aan te stellen.

Opvallend is dat er voor 10,8% van de gecontroleerde entiteiten waarvoor in 2011 een melding is ingediend, geen verdere informatie over de eventuele aanstelling van een nieuwe commissaris beschikbaar is in de Bijlagen tot het *Belgisch Staatsblad*, en dit terwijl de motivering voor de stopzetting geen betrekking heeft op het wegvallen van de verplichting tot het benoemen van een commissaris. Het is niet duidelijk of dit betekent dat er geen commissaris meer is aangeduid dan wel of de publicatieplicht met betrekking tot het commissarismandaat met de voeten werd getreden. In 2010 ging het om 9,5% van het totaal aantal voortijdige beëindigingen.

Op basis van de informatie die wél publiek beschikbaar is, is het nuttig na te gaan tot welk "type" van auditkantoor de "vroegere" en de "nieuwe" commissarissen behoren: dit is mogelijk door een opdeling te doen naargelang de omvang van het kantoor waartoe de commissarissen behoren. Er kan een onderscheid gemaakt worden tussen de zogenaamde "*big 4-kantoren*", de "*medium*-kantoren" en de "kleinere structuren". Voor deze opdeling kan verwezen worden naar de klassificatie die is uitgewerkt in een andere studie van de Hoge Raad, met name de studie inzake de structuur van de externe auditsector in België[9].

8 Om de statistische vergelijkbaarheid van de cijfers van 2011 met die van de vorige jaren te garanderen, wordt voor deze vaststellingen abstractie gemaakt van het dossier waarbij een bepaald bedrijfsrevisorenkantoor in 2011 via één melding de voortijdige beëindiging van nagenoeg de helft van het totaal aantal commissarismandaten ter kennis heeft gebracht.

9 Zie in dit verband punt 3.1. van dit jaarverslag.

Vervolgens kan de *shiftttypologie* onderzocht worden, meer bepaald de vraag of voor de nieuwe commissaris geopteerd wordt voor een beroepsbeoefenaar die behoort tot een kantoor van dezelfde omvang of eerder voor een kantoor van een grotere dan wel kleinere omvang.

Voor de meldingen die in 2011 bij de Hoge Raad zijn ingediend, kunnen de volgende vaststellingen worden gedaan:

De commissaris die voortijdig wordt ontslagen / die voortijdig ontslag neemt:

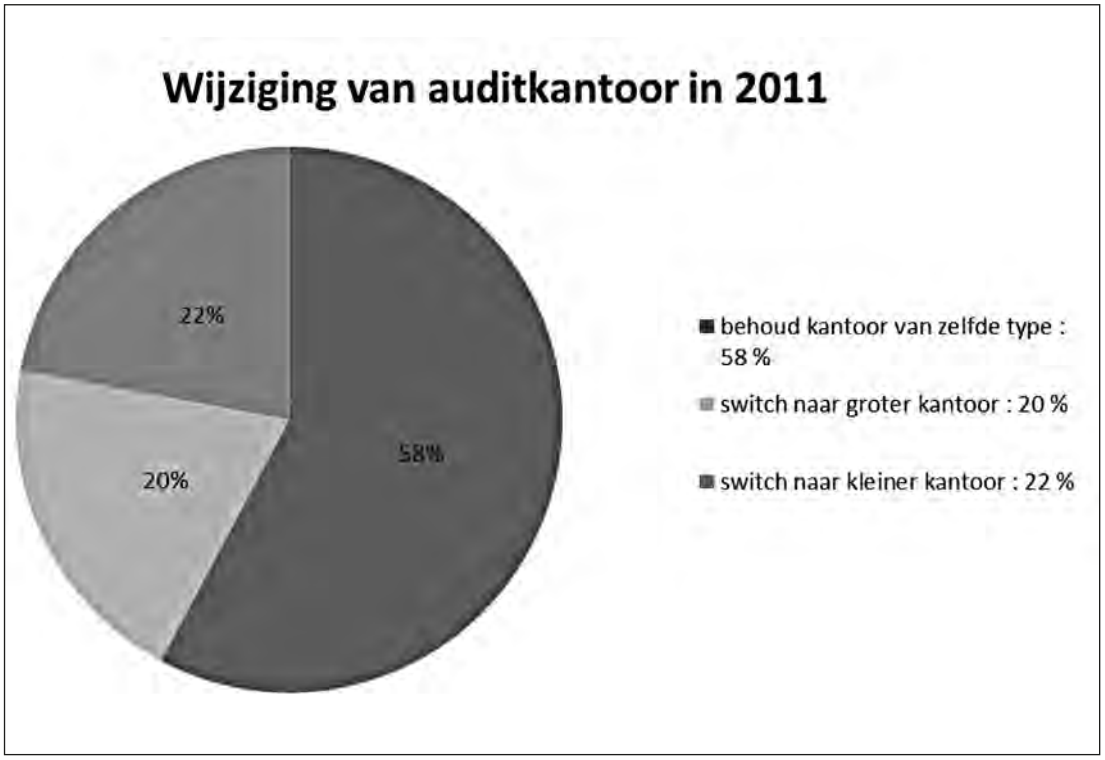
- maakt deel uit van een kantoor dat behoort tot de *big 4*: in 56 % van de gecontroleerde entiteiten;
- maakt deel uit van een kantoor dat behoort tot de *medium-kantoren*: in 16 % van de gecontroleerde entiteiten;
- maakt deel uit van een kantoor dat behoort tot de kleinere structuren: in 28 % van de gecontroleerde entiteiten.

De commissaris die na het voortijdig ontslag van zijn voorganger wordt benoemd:

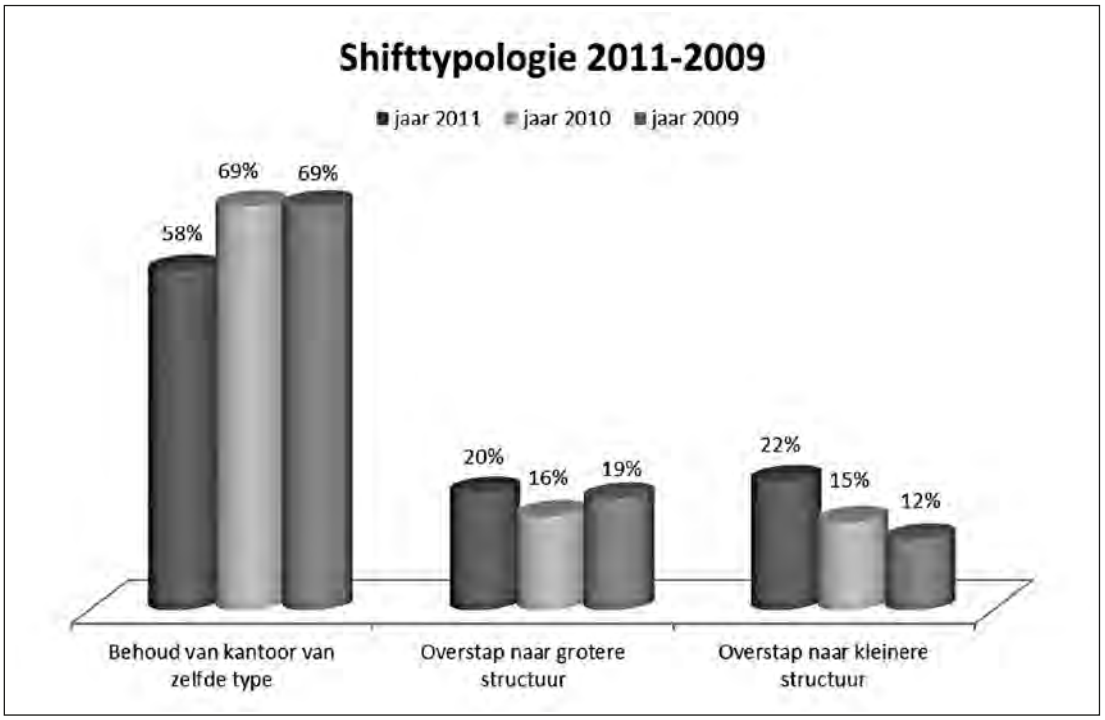
- maakt deel uit van een kantoor dat behoort tot de *big 4*: in 59 % van de gecontroleerde entiteiten;
- maakt deel uit van een kantoor dat behoort tot de *medium-kantoren*: in 15 % van de gecontroleerde entiteiten;
- maakt deel uit van een kantoor dat behoort tot de kleinere structuren: in 26 % van de gecontroleerde entiteiten.

Wat de (eventuele) wijziging van kantooromvang betreft, kan voor 2011 de volgende *shifttypologie* worden vastgesteld:

- Behoud van een kantoor van gelijkaardige omvang: 58 %
- Overstap naar een grotere structuur: 20 %
- Overstap naar een kleinere structuur: 22 %.



De gegevens qua *shifttypologie* liggen min of meer in dezelfde lijn als de vaststellingen qua *shifttypologie* voor de meldingen die in 2009 en 2010 zijn gedaan:



d) Volgorde van kennisgeving[10]

In de meeste gevallen gebeurt de melding vanwege de commissaris en de betrokken gecontroleerde entiteit in een afzonderlijk schrijven, gericht aan de Hoge Raad.

In bepaalde kennisgevingen daarentegen wordt een gezamenlijk schrijven, ondertekend zowel door de commissaris als door de gecontroleerde entiteit, doorgestuurd. In een aantal dossiers gebeurt de kennisgeving weliswaar via aparte brieven, enerzijds vanwege de onderneming en anderzijds vanwege de commissaris, maar toch worden deze brieven verstuurd in één envelop.

In 2011 kan gesteld worden dat voor 16 % van het totaal aantal gecontroleerde entiteiten de melding aan de Hoge Raad gezamenlijk gebeurt. Dit aantal is in stijgende lijn, want in 2010 gebeurde slechts 7,8 % van de meldingen gezamenlijk.

In de overige gevallen gebeurde de kennisgeving eerst door de commissaris (39 %) en volgt nadien de kennisgeving door de onderneming. Voor de andere dossiers (25 %) is de melding aan de Hoge Raad eerst door de onderneming gebeurd en pas daarna door de commissaris.

10 Om de statistische vergelijkbaarheid van de cijfers van 2011 met die van de vorige jaren te garanderen, wordt voor deze vaststellingen abstractie gemaakt van het dossier waarbij een bepaald bedrijfsrevisorenkantoor in 2011 via één melding de voortijdige beëindiging van nagenoeg de helft van het totaal aantal commissarismandaten ter kennis heeft gebracht.

Telkens wanneer de Hoge Raad een melding over een voortijdig ontslag ontvangt, wordt nagegaan of het dossier volledig is, met andere woorden of de vereiste motivering voor het vroegtijdig beëindigen van het commissarismandaat vanwege de beide partijen (zowel van de betrokken commissaris, als van de gecontroleerde entiteit) overgemaakt is.

Is dit niet het geval, dan ziet de Hoge Raad zich genoodzaakt om de wettelijk verplichte info aan de andere partij via een brief op te vragen, alvorens de info aan de andere instellingen van het publiek toezicht te kunnen doorsturen: de partij, van wie nog geen melding is ontvangen, wordt aangeschreven en herinnerd aan de verplichting van artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen.

Helaas moet voor 2011 vastgesteld worden dat de melding in een toenemend aantal gevallen slechts door één partij gebeurt, dit wil zeggen hetzij enkel door de commissaris (12 %), hetzij enkel door de gecontroleerde entiteit (8 %).

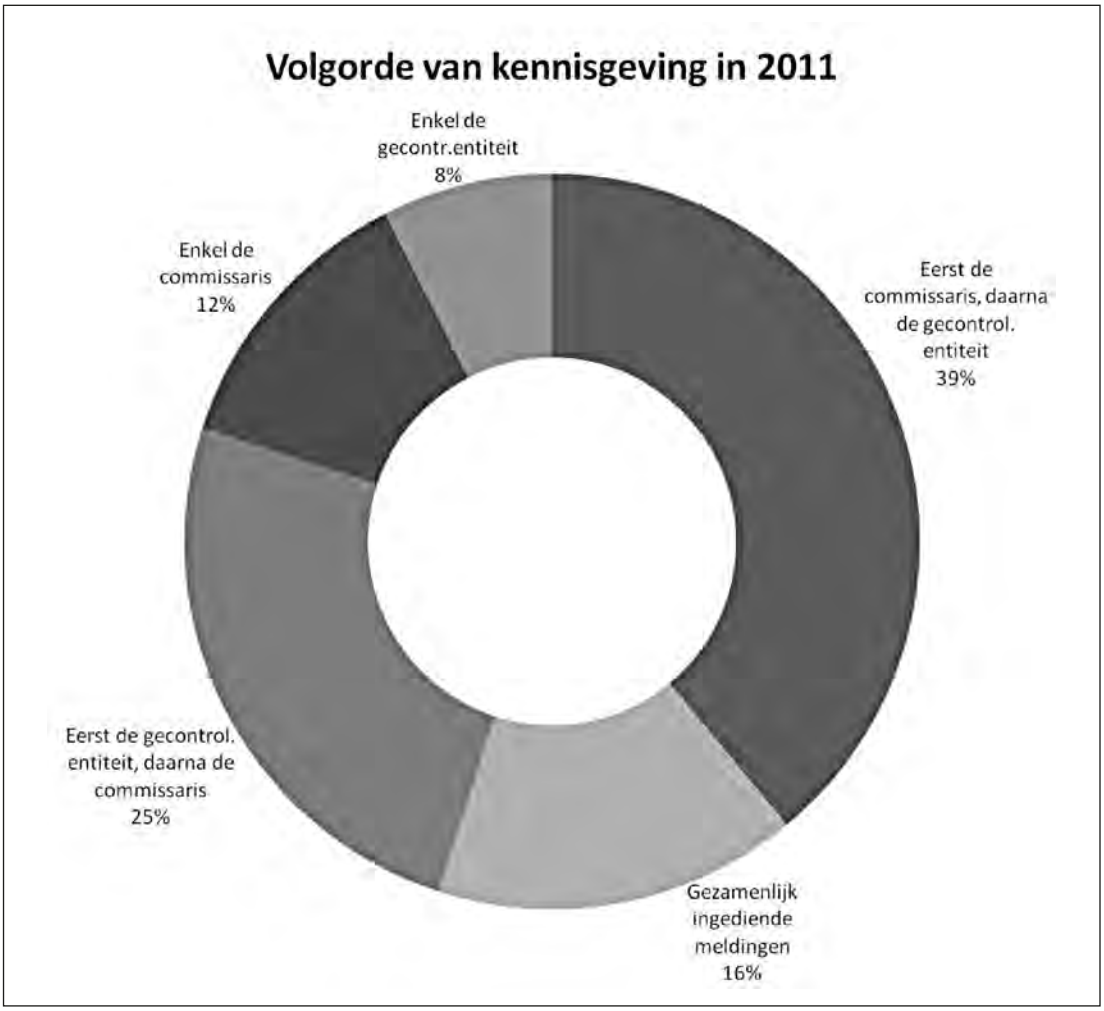
Niettegenstaande een gedegen opvolging, betreurt de Hoge Raad dat er in 1 op 5 gevallen geen gevolg gegeven wordt aan het verzoek vanwege de Hoge Raad om het dossier te vervolledigen.

De dossiers waarin de commissaris nalaat de melding aan de Hoge Raad over te maken, niettegenstaande uitdrukkelijke herinnering, heb-

ben in totaal betrekking op een 23-tal gecontroleerde entiteiten; het betreft twee zogenaamde *big four*-kantoren en een viertal kleine bedrijfsrevisorenkantoren. In géén enkel van de gevallen lijkt te gaan om een conflictuele voortijdige beëindiging, althans volgens de gecontroleerde entiteit.

In de dossiers waar de gecontroleerde entiteit nalaat de melding aan de Hoge Raad over te maken, is de voortijdige beëindiging - volgens de revisor – meestal het resultaat van een beslissing op groepsniveau om de audit te centraliseren of van een wijziging van de aandeelhoudersstructuur. Soms gaat het om een gecontroleerde entiteit die niet langer verplicht is om een commissaris aan te stellen. In een beperkt aantal gevallen ligt de oorzaak van de voortijdige beëindiging bij de commissaris (pensioen, ziekte, onafhankelijkheid). Uitzonderlijk laat de commissaris weten dat er volgens hem geen gegronde reden voor het ontslag voorhanden is.

Schematisch kan de volgorde van kennisgeving als volgt worden voorgesteld:



e) Motivering[11]

Uit het merendeel van de meldingen blijkt dat de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat van "niet-conflictuele" aard is, althans volgens de betrokken partijen.

In de schriftelijke meldingen die bij de Hoge Raad worden ingediend, is inderdaad veelal sprake van een beëindiging van het mandaat "in onderling overleg", tussen de onderneming enerzijds en de commissaris anderzijds, of zelfs van een "minnelijke beëindiging".

Op basis van de motiveringen, opgenomen in de briefwisseling voor 2011, kan men besluiten dat de beslissing tot voortijdige stopzetting in 67 % van de gevallen te wijten is aan de gecontroleerde entiteit.

Een aantal van de opgegeven motiveringen *ingeval de voortijdige stopzetting beslist wordt door de gecontroleerde entiteit,* zijn de volgende:

- nieuwe moedervennootschap – wijziging aandeelhoudersstructuur
- beslissing van de moedervennootschap die één auditor voor de ganse groep wil
- globale reorganisatie van de controlemandaten van de groep met het oog op de éénheid van controle voor de enkelvoudige en geconsolideerde jaarrekening
- centralisatie van de audit van de groep bij één internationaal netwerk
- harmonisering – herziening van de controlemandaten
- rotatiebeleid van de moedervennootschap
- vereenvoudiging van de groepsrapportering
- uniformisatie van het consolidatieproces
- overname van de gecontroleerde vennootschap – verzoek om ontslag vanwege de groep
- wereldwijd dezelfde auditor
- beslissing van de groep om de controle van de dochters te centraliseren
- éénheid en efficiëntie van controle binnen de groep
- teneinde een beter deugdelijk bestuur en de onafhankelijkheid van de commissaris te verzekeren, verandert de vennootschap regelmatig van commissaris.

In een beperkt aantal gevallen, met name in 6 % van het totaal aantal gecontroleerde entiteiten, luidt de motivering voor de voortijdige beëindiging van het mandaat dat de verplichte aanstelling van een commissaris niet langer vereist zou zijn, bijvoorbeeld omdat de vennootschap de groep verlaat en zo niet meer beantwoordt aan de criteria die de aanstelling van een commissaris verplicht maakt.

Traditioneel wordt het feit dat een grote onderneming in de loop van het commissarismandaat een kleine onderneming wordt (en dus onder de drempels van het artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen terechtkomt), bijvoorbeeld door een vermindering van haar activiteiten, echter niet als een wettige reden voor een ontslag, bedoeld in artikel 135, § 1, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen, beschouwd. Volgens de parlementaire werkzaamheden inzake de hervorming van de wetgeving op het revisoraat van 1985 is het zo dat in dergelijk geval de commissaris in functie blijft tot op het einde van de periode van drie jaar.

Toch maken de bedrijfsrevisoren slechts in een beperkt aantal gevallen hierover een opmerking, in die zin dat zij de betrokken vennootschappen erop wijzen dat de voortijdige beëindiging geen afbreuk doet aan de verplichting om een andere commissaris te benoemen en dat de overtreding van het Wetboek van vennootschappen een aansprakelijkheid van de bestuurders kan teweegbrengen.

*

* *

Volgens de meldingen, ingediend in 2011, is de voortijdige stopzetting van de commissarismandaten slechts voor 22 % van het totaal aantal gevallen te wijten aan de commissaris.

Een aantal van de opgegeven motiveringen *ingeval de reden voor de voortijdige stopzetting bij de commissaris ligt,* zijn de volgende:

- onafhankelijkheidsprobleem wegens de toetreding van de bedrijfsrevisor tot een netwerk en het verlenen van met het commissarismandaat onverenigbare diensten door andere entiteiten van het netwerk
- wijziging van aandeelhouderschap van de gecontroleerde entiteit – ontstaan van belangenconflict in hoofde van de commissaris

11 Om de statistische vergelijkbaarheid van de cijfers van 2011 met die van de vorige jaren te garanderen, wordt voor deze vaststellingen abstractie gemaakt van het dossier waarbij een bepaald bedrijfsrevisorenkantoor in 2011 via één melding de voortijdige beëindiging van nagenoeg de helft van het totaal aantal commissarismandaten ter kennis heeft gebracht.

- ontslag door de commissaris omwille van dienstverlening door *tax*-afdeling van auditkantoor – overschrijding van *one to one*-regel
- overname van het bedrijfsrevisorenkantoor door een andere bedrijfsrevisor – probleem van onafhankelijkheid wegens het verlenen van boekhoudkundige en fiscale diensten aan cliënt door overnemend kantoor
- wettelijke vertegenwoordiger van het revisorenkantoor wijzigt van kantoor en zet zijn activiteiten verder in een nieuw kantoor dat vervolgens als commissaris wordt aangeduid
- de commissaris neemt ontslag naar aanleiding van de overname van de aandelen van de moedermaatschappij en de wijziging in het bestuur: hij heeft in het geheel geen zicht meer op de administratieve organisatie en interne controle
- stopzetting van de beroepsmatige activiteiten van de commissaris (wegens gezondheidsredenen / pensioen)
- overlijden van de commissaris
- de commissaris neemt ontslag omdat een aantal lopende tuchtprocedures tegen zijn kantoor zijn bekendgemaakt, nog vóór het definitief karakter ervan, waardoor het voor de commissaris niet langer mogelijk is om zijn opdracht met de nodige sereniteit verder te zetten
- de onderneming stelt zelf de schrapping van de commissaris op het openbaar register vast
- ontslag door de commissaris als gevolg van een kwaliteitscontrole door het IBR waarbij werd geoordeeld dat de onafhankelijkheid van de commissaris onvoldoende was gewaarborgd.

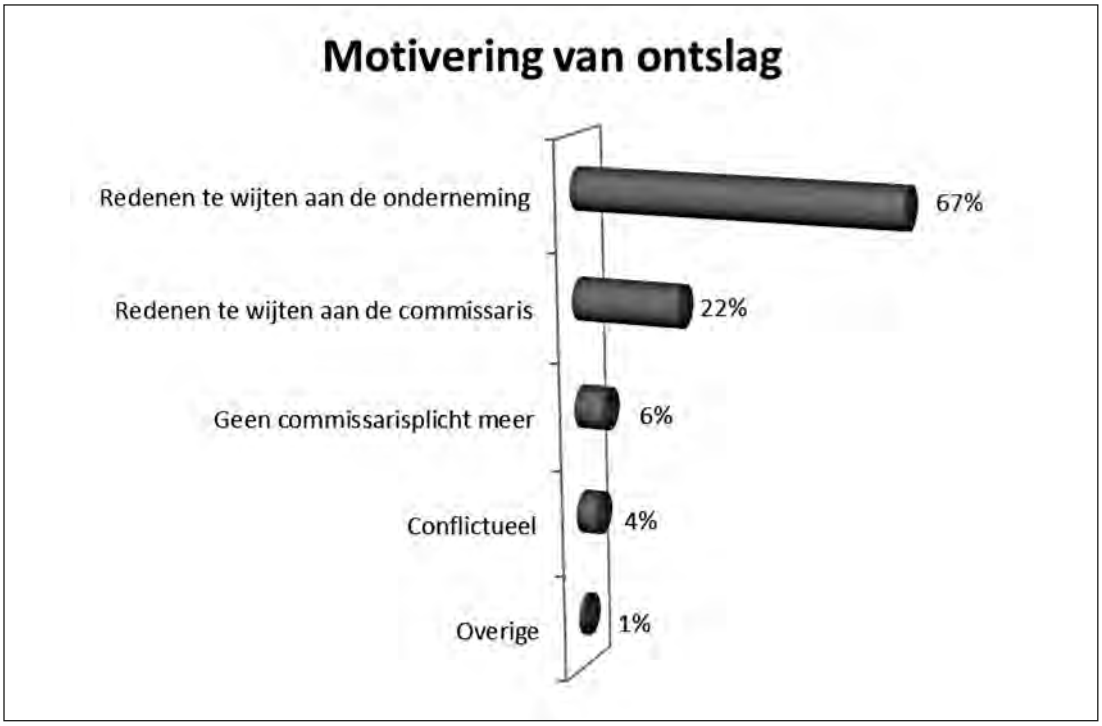
Naast bovenstaande "niet-conflictuele" beëindigingen, kunnen 4% van de voortijdige beëindigingen als conflictueel bestempeld worden. Dit houdt in dat er geen éénsgezindheid lijkt te bestaan tussen de commissaris en de gecontroleerde entiteit over de motivering voor het voortijdig ontslag of dat de omstandigheden aanleiding lijken te geven tot discussies.

Concreet is er voor 2011 in een beperkt aantal dossiers duidelijk sprake van ernstige meningsverschillen tussen de commissaris en de leiding en ligt de verslechtering van de verstandhouding aan de basis van de voortijdige beëindiging van het commissarismandaat. Overigens stemt de motivering van de gecontroleerde entiteit in een aantal gevallen niet overeen met die van de commissaris.

Ingeval van een zogenaamde "conflictuele" beëindiging worden onder meer de volgende redenen naar voren gebracht:

- gebrek aan vertrouwen vanwege een aantal bestuurders van de gecontroleerde entiteit, omwille van het feit dat de commissaris ook werkt als accountant voor een partij waarmee deze bestuurders in onmin zijn gekomen;
- geen vertrouwen meer in de commissaris na een onthoudende verklaring wegens ontoereikendheid van de administratieve organisatie van de onderneming; volgens de onderneming pleegt de bedrijfsrevisor chantage met het oog op de verlenging van zijn commissarismandaat;
- discussies omtrent mogelijke afkeurende verklaring vanwege de commissaris
- ontslag van de commissaris omwille van gewichtige persoonlijke redenen – aanvankelijk verslag van niet-bevinding wegens het niet-voorleggen van de cijfergegevens met betrekking tot de jaarrekening – nadien bericht in de media omtrent de betrokkenheid van één van de bestuurders in een fraudezaak
- naar aanleiding van een overname wenst de koper dat de zittende commissaris ontslag neemt; volgens de commissaris is dit strijdig met het vennootschapsrecht en leidt de druk vanwege de verkoper tot een fundamenteel wantrouwen
- diepgaande en onherstelbare vertrouwensbreuk ten aanzien van de commissaris en de uitgevoerde werkzaamheden.

Globaal kunnen de redenen voor het voortijdig beëindigen van het commissarismandaat als volgt worden voorgesteld:



f) Ogenblik van kennisgeving

Het Wetboek van vennootschappen geeft geen precisering omtrent het ogenblik waarop de kennisgeving dient te gebeuren. In de praktijk kan worden vastgesteld dat de meldingen meestal gebeuren nà de beslissing van de aandeelhoudersvergadering. Af en toe wordt de melding reeds gedaan op het ogenblik dat de beslissing in de schoot van het bestuursorgaan is genomen om het ontslag aan de algemene vergadering voor te leggen.

g) Tijdstip van beëindiging

Volgens de meldingen die in de loop van 2011 aan de Hoge Raad zijn overgemaakt, vindt de beëindiging van het commissarismandaat plaats:

- in 57% van de gevallen méér dan twee jaar vóór het einde van de wettelijke termijn van drie jaar,
- in 33% van de gevallen minder dan twee jaar en méér dan één jaar vóór het einde van het mandaat en
- in 10% van de gevallen minder dan één jaar vóór het einde van het mandaat.

h) Bijzondere gevallen

In de meeste gevallen gebeurt de melding vanwege de gecontroleerde entiteit door een persoon die de bevoegdheid heeft om de vennootschap rechtsgeldig te vertegenwoordigen. Het kan gaan om één of meerdere bestuurders, door de afgevaardigde bestuurder of door de financieel directeur.

In 2011 is de melding voor 8 gecontroleerde entiteiten door een advocaat namens de vennootschap gedaan. In geen van deze gevallen werd de tussenkomst van de commissaris in vraag gesteld.

In 2 dossiers is de melding gebeurd door de accountant van de gecontroleerde entiteit.

In één dossier heeft een vereffenaar een melding ingediend, waarbij de tussenkomst van de commissaris in vraag werd gesteld.

Wat de commissaris betreft, is het vrijwel steeds de wettelijke vertegenwoordiger van het betrokken bedrijfsrevisorenkantoor die de melding aan de Hoge Raad overmaakt.

In één dossier waarbij de zetelende commissaris is overleden, heeft de opvolgende commissaris de voortijdige beëindiging aan de Hoge Raad gemeld.

i) Overige vaststellingen

Zoals hierboven reeds toegelicht, worden voor de ontvangen meldingen de publicaties in de Bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad*, gedaan door

de gecontroleerde entiteit, en die betrekking hebben op de benoeming en / of het ontslag van de commissaris, opgezocht en nagekeken.

Artikel 74, 2°, b) van het Wetboek van vennootschappen vereist immers de neerlegging in het vennootschapsdossier en de bekendmaking in de Bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad* van "*het uittreksel uit de akten betreffende de benoeming en ambtsbeëindiging van (...) de commissarissen*". De publicatie behoort tot de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan van de gecontroleerde vennootschap.

Vastgesteld kan worden dat in de meeste gevallen de door het vennootschapsrecht vereiste bekendmakingen, wel degelijk worden gedaan.

Helaas zijn er echter een aantal dossiers waarvoor in de Bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad* geen spoor is terug te vinden van de voortijdige ambtsbeëindiging van de commissaris (meer bepaald voor 10,8 % van het totaal aantal gecontroleerde entiteiten waarvoor in 2011 een melding is ingediend). Soms is er zelfs helemaal geen publicatie omtrent de commissarisfunctie beschikbaar, en dus ook niet van de aanvankelijke benoeming. In 6,6 % van het totaal aantal betrokken gecontroleerde entiteiten, waarvoor in 2011 een melding is ingediend, dateert de publicatie van het mandaat van de commissaris van meer dan drie jaar tevoren.

Vanuit zijn bekommernis over de belangen van het maatschappelijk verkeer, is de Hoge Raad van oordeel dat een correcte en duidelijke informatie omtrent de benoeming en het eventueel voortijdig ontslag van de commissaris essentieel is. Hij dringt er dan ook op aan dat de bedrijfsrevisoren meer aandacht besteden aan de opvolging door de vennootschap van deze vennootschapsrechtelijke publicatieplicht.

4. Het Belgisch systeem van publiek toezicht in Europees perspectief

4.1. Groenboek

4.1.1. Reactie overgemaakt aan de Europese Commissie, in naam van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren

De Europese Commissie heeft op 13 oktober 2010 een publieke consultatie[1] georganiseerd omtrent de rol van de wettelijke rekeningcontrole en van het ruimer kader waarin de controles worden verricht. Deze consultatie kan gesitueerd worden in de nasleep van de financiële crisis veroorzaakt door de val van de investeringsbank *Lehman Brothers* en de bekommernis van de Commissie om na te gaan of een versterking van de rol van de auditors zou toelaten om de risicio's die op het financieel systeem wegen, te beperken.

Het Groenboek is erop gericht om een ruime consultatie te organiseren teneinde een debat aan te gaan over de rol van de auditor, de *governance* van de rekeningcontroleurs en om de noodzakelijke wijzigingen op het vlak van het beleid inzake de audit te duiden.

In het kader van de consultatie stelde de Commissie zich met name vragen omtrent de volgende thema's:

- ***De onafhankelijkheid van de auditors*** – Zijn de auditors echt onafhankelijk en stellen zij zich voldoende kritisch op wanneer zij de financiële staten van een onderneming controleren, terwijl dezelfde onderneming een (mogelijke) cliënt is van andere diensten buiten de audit?
- ***Het vertrouwen dat de belanghebbende partijen kunnen hebben in de gecontroleerde financiële staten –*** Is er een verschil tussen de verwachtingen en de werkelijkheid bij de belanghebbende partijen op het vlak van de draagwijdte en de methodologie van de audit? Zo ja, omtrent welke aspecten?
- ***Het bestaan van een systemisch risico te wijten aan de sterke concentratie in de auditsector*** – Welke zouden de gevolgen zijn van het verdwijnen van één van de grote auditkantoren voor het financiële systeem in ruime zin? Zou dit implicaties kunnen hebben voor de financiële stabiliteit?
- ***De rol van de toezichtsinstanties en de doeltreffendheid van het nationaal toezicht*** – Dringen zich wijzigingen op? Zo ja, van welke aard?
- ***Een echte interne markt voor de audit en het wegwerken van hinderpalen die er nu voor zorgen dat de auditmarkt hoofdzakelijk een nationale markt is*** – Zou het idee van een Europees paspoort voor de auditors een goed idee zijn?
- ***De specifieke behoeften van kleine ondernemingen*** – Hoe ervoor zorgen dat de proportionele toepassing van de regels voor KMO's wordt gegarandeerd? Wat met de audit van KMO's? Eventuele rol van de internationale auditnormen?
- ***De concentratie van de auditmarkt*** – De audit is een markt op wereldniveau waar de vennootschappen internationale netwerken zijn. Hoe kunnen de inspanningen op internationaal niveau zo goed mogelijk worden gecoördineerd? Hoe erover waken dat kleine en middelgrote kantoren kansen krijgen?

De reacties op het Groenboek konden overgemaakt worden aan de Algemene directie Interne markt en diensten van de Europese Commissie tot 8 december 2010.

*

* *

In België heeft de wetgever in 2007 – in het kader van de omzetting in Belgisch recht van de voorschriften uit de richtlijn 2006/43/EG inzake de wettelijke rekeningcontrole en conform het subsidiariteitsbeginsel – gekozen voor een "systeem" van publiek toezicht, bestaande uit diverse entiteiten die elk op hun beurt een deel van deze eindverantwoordelijkheid inzake publiek toezicht op zich nemen. Voor een land met een historiek van meer dan 20 jaar ervaring inzake toezicht op het bedrijfsrevisoraat was dit een logische keuze.

Het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, waarop de eindverantwoordelijkheid van het toezicht rust, is samengesteld uit:

1 Zie de volgende informatie op de websiste van DG Interne markt van de Europese Commissie: http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/1325&format=HTML&aged=0&language=fr&guiLanguage=fr & http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_fr.htm.

- de federale Minister die bevoegd is voor Economie,
- de Procureur-generaal,
- de Kamer van verwijzing en instaatstelling,
- de Hoge Raad voor de Economische Beroepen,
- het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en
- de tuchtinstanties.

*

* *

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft het initiatief genomen, als instantie belast met de samenwerking op nationaal niveau, om de vertegenwoordigers van de diverse instanties van het Belgisch systeem van publiek toezicht samen te brengen en na te gaan of het wenselijk was om een reactie, zoals deze voortvloeit uit de bespreking, over te maken.

Dit gezamenlijk standpunt is aangevuld met het standpunt van de Kamer van verwijzing en instaatstelling (verkort KVI) die belast is met de individuele aspecten van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren; dit standpunt is door de Kamer zelf meegedeeld aan de Europese Commissie.

De federale Minister bevoegd voor Economie heeft er overigens op gewezen dat hij in het document uiteraard niet als lid van de uitvoerende macht stelling neemt, maar wel als één van de entiteiten van het systeem van publiek toezicht zoals dat in België is ingevoerd.

Dit document is opgesteld in antwoord op de vragen uit het Groenboek, waarbij hoofdzakelijk getracht werd een duidelijk beeld te geven van het wettelijk en/of normatief kader zoals dat de laatste tien jaar in België is ontwikkeld. Die ontwikkeling op nationaal vlak kent twee mijlpalen:

- het begin van de jaren 2000, toen de Europese Commissie een belangrijke aanbeveling publiceerde in verband met de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU;
- 2007, met de omzetting van de "auditrichtlijn" in Belgisch recht.

België heeft zich niet beperkt tot de invoering van de beginselen die op Europees niveau werden geformuleerd; er werden ook maatregelen getroffen om op passende wijze een aantal problemen op nationaal niveau op te lossen.

België erkent het fundamentele belang van de maatregelen uit de Europese aanbeveling van 2002 voor een grotere onafhankelijkheid van de wettelijke auditors en heeft ze dus integraal opgenomen in het Belgisch wettelijk en reglementair kader. Hierbij is het nuttig op te merken dat veel van die concrete maatregelen spijtig genoeg niet in de "auditrichtlijn" zijn opgenomen (lijst van onverenigbare opdrachten bij een wettelijke audit van jaarrekeningen, "*one to one*"-regel, "*cooling-off*"-periode bij stopzetting van activiteit als wettelijke auditor, enz.) en bijgevolg ook niet noodzakelijk in het nationaal recht van de andere lidstaten van de Europese Unie.

Deze antwoordbundel focust dan ook op de vragen waarvoor de Belgische ervaring een bijdrage zou kunnen leveren tot het debat op Europees niveau.

Dit gezamenlijk standpunt is in het Frans aan de Europese Commissie overgemaakt en wordt in *in extenso* in het gezamenlijk jaarverslag 2010 opgenomen.

4.1.2. Publicatie van de resultaten van de publieke consultatie van de Europese Commissie

De Commissie heeft op 4 februari 2011 de samenvatting bekendgemaakt[2] van de antwoorden[3] op de publieke consultatie van 13 oktober 2010, alsook de individuele antwoorden vanwege de diverse partijen.

Tevens heeft de Europese Commissie op 9 en 10 februari 2011 een conferentie van twee dagen[4] georganiseerd met als titel "*Financial reporting and auditing: a time for change ?*".

2 Zie de volgende informatie op de websiste van DG Interne markt van de Europese Commissie: http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm.

3 Zie de volgende informatie op de websiste van DG Interne markt van de Europese Commissie: http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/summary_responses_en.pdf (document van 4 februari 2011, met als titel "*Summary of Responses – Green Paper Audit Policy: Lessons from the Crisis*", 36 p.

4 Zie de volgende informatie op de websiste van DG Interne markt van de Europese Commissie: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/conferenc_20110209_fr.htm.

Als besluit van de conferentie, hebben de vertegenwoordigers van de Europese Commissie aangekondigd dat de Commissie in de loop van 2011 de voorgenomen maatregelen in het kader van de hervorming van het wettelijk kader dat toepasselijk is op de wettelijke rekeningcontroleur, zou bekendmaken.

4.1.3. Ontmoeting met de vertegenwoordigers van het IBR na de publicatie van de resultaten van de publieke raadpleging op initiatief van de Europese Commissie

Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft in een brief van 21 januari 2011 een ontmoeting gevraagd met de vertegenwoordigers van de Hoge Raad voor een gedachtewisseling over de publieke raadpleging die de Europese Commissie in oktober 2010 heeft gehouden, in verband met het Groenboek.

In het kader van die ontmoeting – op 16 februari 2001 – hebben de vertegenwoordigers van het IBR de krachtlijnen toegelicht van de reactie van de Raad van het IBR die op 8 december 2010 aan Commissaris Barnier werd meegedeeld. Op vraag van de leden van de Hoge Raad hebben de vertegenwoordigers van het IBR de bijzonderheden toegelicht van het antwoord van het ICCI aan de Europese Commissaris – eveneens bezorgd op 8 december 2010.

De vertegenwoordigers van het IBR hebben met name de volgende punten onderstreept:

- het IBR staat open voor elke evolutie van de commissarisrol, rekening houdend met de verwachtingen van de diverse *"stakeholders"*, waarbij de klemtoon ligt op het verstrekken van een kwaliteitsvolle informatie van welke aard ook;
- het belangrijkste communicatiekanaal voor de commissaris is de controleverklaring, waarvan de inhoud voor verdere uitdieping vatbaar is;
- het bedrijfsrevisoraat is te vinden voor een grotere rol voor de auditcomités die bij vennootschappen zijn opgericht, in het kader van hun aanstelling;
- externe rotatie zorgt niet voor een betere kwaliteit van de wettelijke controle van jaarrekeningen, daar waar op groepsniveau andere maatregelen wel een betere bescherming van de onafhankelijke uitoefening van dit soort opdracht kunnen bieden: opdrachten die niet verenigbaar zijn met jaarrekeningcontrole, de "*one to one*"-regel, enz.;
- het IBR pleit voor de handhaving van de bestaande regeling voor jaarrekeningcontroles bij KMO's: een volkomen controle is te verkiezen boven een eventueel beperkt nazicht van de financiële positie van dergelijke ondernemingen, om zo problemen te voorkomen in de perceptie van de opdracht van een wettelijke auditor;
- het IBR is geen voorstander van de oprichting van een Europees stelsel van publiek toezicht op de wettelijke auditors van jaarrekeningen.

4.2. Studie van ESCP Europe

De Europese Commissie heeft de managementschool ESCP Europe een studie gevraagd over de omzetting van de richtlijn 2006/43/EG – de zogenaamde auditrichtlijn – in nationaal recht.

In die context werd de Hoge Raad voor de Economische Beroepen – in zijn hoedanigheid van lid van de *European Group of Auditors' Oversight Bodies* (verkort EGAOB) – door mevrouw Aline Poncelet, werkzaam bij de Parijse vestiging van Paul, Hastings, Janofsky & Walker (Europe) LLP Partnership, in april 2011 om een inbreng verzocht vanuit Belgisch perspectief omtrent de wijze waarop de auditrichtlijn in ons land is omgezet. Ook de FOD Economie kreeg een gelijkaardige opdracht, als lid van het *Audit Regulatory Committee* (verkort "AuRC").

De Commissie heeft ESCP Europe overigens nog een andere studie opgedragen, namelijk het in kaart brengen van de structuur van de Europese auditmarkt.

Aanvankelijk werd een reactie verwacht tegen half mei. Gelet op de omvang van de in te vullen vragenlijst hebben de contactpersonen bij ESCP Europe een langere termijn toegezegd.

Bij het einde van zijn werkzaamheden heeft de Hoge Raad beslist om het ontwerpantwoord bestemd voor ESCP Europe, te bespreken in het kader van zijn coördinatievergadering met de vertegenwoordigers van de diverse organen van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren van 30 mei 2011.

Dankzij deze gedachtewisseling konden een aantal opmerkingen in de eindversie worden verwerkt, die op 24 juni 2011 aan de contactpersonen bij ESCP Europe werd bezorgd. De in-

tegrale versie van dit document is beschikbaar op de portaalsite van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Naar aanleiding van het antwoord op de vragenlijst met betrekking tot de situatie in België heeft de Hoge Raad op eigen initiatief ook zijn empirische studie over de structuur van de externe-auditmarkt in België per 30 april 2011 meegedeeld.

In september 2011 heeft ESCP Europe met betrekking tot een aantal punten waarop het antwoord van de Hoge Raad niet volledig coherent bleek met dat van de FOD Economie, om verduidelijking gevraagd. Na contact met de vertegenwoordigers van de FOD Economie die als vertegenwoordigers van het AuRC het antwoord op de vragenlijst hadden voorbereid, is een antwoord verzonden aan ESCP Europe.

Op 9 november 2011 heeft ESCP Europe een 279 bladzijden tellend eindverslag uitgebracht[5] bij de Europese Commissie, waarin met betrekking tot de concentratie van de externe auditmarkt in de diverse lidstaten van de Europese Unie, de volgende bevindingen opvallen:

- weinig homogene situatie van de ene lidstaat van de Europese Unie tot de andere, met twee grote, onderscheiden marktsegmenten: auditdiensten bij organisaties van openbaar belang en auditdiensten bij als klein of middelgroot aangemerkte entiteiten;
- niet echt geconcentreerde Europese externe-auditmarkt (in zijn geheel genomen) (marktaandeel van de "*Big four*" minder dan 26% in alle landen, uitgezonderd Denemarken, Groot-Hertogdom Luxemburg, Zweden en Groot-Brittannië);
- sterk geconcentreerde Europese externe-auditmarkt voor organisaties van openbaar belang, met enerzijds een marktaandeel van de "*Big four*" van meer dan 90%. Slechts drie landen kennen een geringere concentratie: Bulgarije, Griekenland en Frankrijk;
- twee aspecten lijken typerend voor de Europese auditmarkt: er bestaat weinig externe rotatie in de mandaten voor de wettelijke jaarrekeningcontrole, enerzijds, en een grote fractie van het inkomen van auditkantoren blijkt afkomstig van "niet-audit"-diensten (tussen 10% en 40% van de honoraria die auditkantoren ontvangen van de ondernemingen waarin zij belast zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening, komt van niet-controlediensten), anderzijds;
- qua hoogte van audithonoraria zijn er drie vaststellingen:
  - in de sterkst geconcentreerde marktsegmenten zouden wel eens hogere audithonoraria kunnen worden aangerekend, wegens gebrek aan alternatief in de zin van geloofwaardige concurrenten;
  - bij een openbare aanbesteding voor de keuze van een auditkantoor dat zal instaan voor de wettelijke jaarrekeningcontrole zou een afwijkende trend mogelijk zijn, in de zin van een neerwaartse nivellering van de honoraria (gepaard gaande met een kwaliteitsverlies in de werkzaamheden);
  - de combinatie van een opdracht inzake wettelijke jaarrekeningcontrole met niet-controlediensten kan leiden tot lagere audithonoraria, in de veronderstelling dat het mandaat in zijn geheel dankzij de niet-controlediensten kan worden "gerentabiliseerd";
- er worden een aantal maatregelen voorgesteld om de werking van de auditmarkt te verbeteren: colleges, verbod op contractuele clausules als "*Big 4-only*", versterking van de rol van het auditcomité bij de aanstelling van wettelijke auditors, transparantie in de honoraria via de financiële overzichten, aansprakelijkheidsbeperking voor externe auditors;
- er worden een aantal maatregelen voorgesteld om de kwaliteit van de werkzaamheden in het kader van de wettelijke jaarrekeningcontrole te garanderen: externe rotatie, openbare "*re-tender*" qua werkmethode beter gestoffeerde controleverklaringen, maximumgrens voor honoraria bij eenzelfde cliënt, strengere regels voor opdrachten die niet verenigbaar zijn met de wettelijke jaarrekeningcontrole, invoering van de ISA-normen in alle lidstaten.

5 Dit eindverslag staat op de website van de Europese Commissie (DG Interne Markt en Diensten), op de volgende pagina: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_fr.htm.

4.3. Vraag van de Europese Commissie over de voorafgaande aanvaarding van wettelijke auditors bij financiële instellingen

De Europese Commissie heeft op 11 juli 2011 de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, in zijn hoedanigheid van lid van de EGAOB, gevraagd wat de situatie in België was in verband met de voorafgaande aanvaarding van wettelijke auditors bij financiële instellingen.

Op de vragen van mevrouw De Basaldúa is als volgt geantwoord:

1. Does the Banking Supervisor in your jurisdiction have the power/authority to veto the appointment of auditors of banks/financial institutions?

Yes

The appointment of accredited statutory auditors and substitute accredited statutory auditors is subject to the **prior approval** of the Banking Supervisor. This approval shall be applied for by the management body proposing the appointment. Where an accredited audit firm is appointed, the approval applies to both the firm and its representative.

The renewal of the mandate shall also be subject to approval.

If so, has the Banking Supervisor used this power/authority been in recent years?

This information is not public available.

2. Is there a pre-approved list of auditors which may be appointed by banks/financial institutions in your jurisdiction?

Yes for different categories of institutions:

– Credit institutions

– Insurance companies

– Investment firms

– Management companies of undertakings for collective investment.

No pre-approved list of auditors exists in Belgium for the audit of listed companies.

4.4. Voorstel tot hervorming van het Europees wettelijk kader voor de wettelijke jaarrekeningcontrole bij ondernemingen naar aanleiding van de publieke raadpleging via het Groenboek

Op 30 november 2011 publiceerde de Europese Commissie twee documenten met het oog op de hervorming van het Europees wettelijk kader voor de wettelijke jaarrekeningcontrole zoals goedgekeurd in 2006:

– een voorstel voor een verordening en

– een voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn.

Uit beide documenten blijkt dat de Commissie voorstelt om de artikelen 39 tot 43 (met specifieke maatregelen voor OOB's en/of auditors/auditkantoren met (een) wettelijke controleopdracht(en) bij dergelijke organisaties) uit de auditrichtlijn te halen en op te nemen in een verordening die in ontwerpvorm is bekendgemaakt op 30 november 2011.

Uit deze hervorming worden hieronder een aantal aspecten toegelicht:

– de structuur van de auditrichtlijn en de Europese verordening, in het licht van de voorstellen;
– het begrip "organisatie van openbaar belang";
– het verband met de hervorming van de boekhoudrichtlijnen;
– de hervorming van het publiek toezicht op de wettelijke auditors;
– de organisatie van de samenwerking in het publiek toezicht;
– het verbod om in OOB's bepaalde niet-controlediensten te verrichten;
– de invoering van een maatregel om in bepaalde omstandigheden "zuivere" auditkantoren verplicht te stellen;
– de looptijd van een mandaat en de rotatieregels;
– de controlestandaarden voor wettelijke jaarrekeningcontroles;
– de openstelling van het kapitaal van auditkantoren.

4.4.1. Structuur van de auditrichtlijn en de Europese verordening

Het toepassingsgebied van richtlijn 2006/43/EG, zoals goedgekeurd in 2006 ter vervanging van de achtste richtlijn, bestreek om het even welke wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen.

De hervorming, zoals die in november 2011 is voorgesteld en tot doel heeft de auditrichtlijn te wijzigen, stelt voor om artikel 1 als volgt te wijzigen:

> *Artikel 1*
>
> **Voorwerp**
>
> Deze richtlijn stelt regels vast voor de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen.
>
> De artikelen 22, 25 en 27 tot en met 30 van deze richtlijn zijn niet van toepassing op de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang tenzij anders bepaald in Verordening (EU) nr. [xxx].
>
> De artikelen 32 tot en met 36 van deze richtlijn zijn van toepassing op organisaties van openbaar belang voor zover deze betrekking hebben op het toezicht op de naleving van de in de artikelen 3 tot en met 20 bepaalde voorschriften inzake toelating en registratie van wettelijke auditors en auditkantoren.

Hieruit blijkt dat de auditrichtlijn een algemene richtlijn zou blijven die zou gelden voor om het even welke wettelijke jaarrekeningcontrole, ook bij organisaties van openbaar belang, maar waarvan bepaalde voorschriften niet zouden gelden voor specifieke opdrachten inzake wettelijke jaarrekeningcontrole bij "organisaties van openbaar belang" (verkort OOB's).

In dit geval zou de verordening de bovenhand krijgen op een aantal passages uit de auditrichtlijn. *In concreto*:

- bepaalde materies zouden worden aangemerkt als "niet van toepassing" voor jaarrekeningcontroleopdrachten bij organisaties van openbaar belang (zie verder, punt 4.4.2):
  - Artikel 22 dat handelt over onafhankelijkheid en objectiviteit
  - Artikel 25 dat handelt over audithonoraria
  - Artikel 27 dat handelt over wettelijke controles van de geconsolideerde jaarrekening
  - Artikel 28 dat handelt over de controleverklaring
  - Artikel 29 dat handelt over de kwaliteitsborgingsstelsels
  - Artikel 30 dat handelt over de onderzoeks- en sanctieregelingen.
- bepaalde regels zouden worden aangemerkt als "niet van toepassing" voor jaarrekeningcontroleopdrachten bij organisaties van openbaar belang (zie verder, punt 4.4.2) met uitzondering[6] van de regels in verband met het toezicht op de naleving van de voorschriften inzake de toelating en registratie van wettelijke auditors en auditkantoren:
  - Artikel 32 dat handelt over de beginselen van het publiek toezicht
  - Artikel 33 dat handelt over de samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht op Gemeenschapsniveau
  - Artikel 34 dat handelt over de erkenning van wederzijdse regelingen tussen lidstaten
  - Artikel 35 dat handelt over de aanwijzing van bevoegde autoriteiten
  - Artikel 36 dat handelt over beroepsgeheim en regelgevende samenwerking tussen de autoriteiten van de lidstaten.
- de artikelen 39 tot 43 (met specifieke regels voor OOB's en/of auditors/auditkantoren met (een) wettelijke controleopdracht(en) bij dergelijke organisaties) worden opgeheven en opgenomen in het voorstel voor een verordening.

Deze materies vallen onder het voorstel voor een verordening dat samen met het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn werd bekendgemaakt.

4.4.2. Begrip "organisaties van openbaar belang"

- ***De huidige tekst van de auditrichtlijn*** stelt duidelijk wat onder "organisaties van openbaar belang" dient te worden verstaan (artikel 2, 13° van de auditrichtlijn):

6 Uit het voorstel van Europese verordening blijkt dat enkel nog de toelating en het bijhouden van het openbaar register aan de beroepsorganisatie mogen worden overgelaten. Voor de overige opdrachten van de bevoegde autoriteiten inzake publiek toezicht op de wettelijke auditors en auditkantoren is geen enkele vorm van "delegatie" meer toegestaan.

"In de zin van deze richtlijn wordt verstaan onder: (...)„organisaties van openbaar belang": onder het recht van een lidstaat vallende entiteiten waarvan de effecten in een lidstaat worden verhandeld op een gereglementeerde markt in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG, kredietinstellingen als omschreven in artikel 1, punt 1, van Richtlijn 2000/12/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 maart 2000 betreffende de toegang tot en de uitoefening van de werkzaamheden van kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 91/674/EEG. De lidstaten kunnen ook andere entiteiten aanmerken als organisaties van openbaar belang, bijvoorbeeld entiteiten die van groot algemeen belang zijn als gevolg van de aard van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of hun personeelsbestand."

- ***Zowel in het voorstel van richtlijn als in het ontwerp van verordening*** wordt het begrip "organisaties van openbaar belang" als volgt gedefinieerd:

  "a) door de wetgeving van een lidstaat geregelde organisaties waarvan de verhandelbare effecten worden toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt van een lidstaat in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG;

  b) kredietinstellingen in de zin van artikel 4, punt 1, van Richtlijn 2006/48/EG van het Europees Parlement en de Raad;

  c) verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 13 van Richtlijn 2009/138/EG van het Europees Parlement en de Raad;

  d) door de wetgeving van een lidstaat geregelde organisaties die betalingsinstellingen zijn zoals gedefinieerd in artikel 4, punt 4, van Richtlijn 2007/64/EG van het Europees Parlement en de Raad, tenzij artikel 15, lid 2, van dat artikel van toepassing is;

  e) door de wetgeving van een lidstaat geregelde organisaties die instellingen voor elektronisch geld zijn zoals gedefinieerd in artikel 2, punt 1, van Richtlijn 2009/110/EG van het Europees Parlement en de Raad, tenzij artikel 15, lid 2, van Richtlijn 2007/64/EG van toepassing is;

  f) beleggingsondernemingen zoals gedefinieerd in artikel 4, lid 1, punt 1), van Richtlijn 2004/39/EG;

  g) alternatieve beleggingsfondsen van de EU als gedefinieerd in artikel 4, lid 1, onder k), van Richtlijn 2011/61/EG van het Europees Parlement en de Raad;

  h) instellingen voor collectieve belegging in effecten (icbe) als gedefinieerd in artikel 1, lid 2, van Richtlijn 2009/65/EG van het Europees Parlement en de Raad;

  i) door de wetgeving van een lidstaat geregelde organisaties die centrale effectenbewaarinstellingen zijn;

  j) centrale tegenpartijen zoals gedefinieerd in artikel 2, lid 1, van Verordening X/XXXX van het Europees Parlement en de Raad [zie voorstel voor een verordening betreffende otc-derivaten, centrale tegenpartijen en transactieregisters, COM(2010) 484];".

De definitie is duidelijk ruimer (en omvat – naast genoteerde ondernemingen, kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen – voortaan ook beleggingsondernemingen, betalingsinstellingen, ICBE's, instellingen voor elektronisch geld en alternatieve beleggingsfondsen), enerzijds, en beperkt op nationaal niveau de interpretatiemarge voor het begrip organisatie van openbaar belang, anderzijds.

4.4.3. Verband met de hervorming van de boekhoudrichtlijnen

Bij het onderzoek van beide documenten dienen ook de voorstellen te worden betrokken tot wijziging en vervanging van de vierde en zevende Europese richtlijn inzake vennootschapsrecht.

Recent werden twee voorstellen tot wijziging van de boekhoudrichtlijnen bekendgemaakt:

- De invoering van een nieuwe ondernemingscategorie, de micro-entiteiten, waarvoor soepeler regels zouden gelden inzake opstelling en/of openbaarmaking van een jaarrekening.

  Het *Publicatieblad van de Europese Unie* van 21 maart 2012 (L81) publiceert de Richtlijn 2012/6/EU van het Europees Parlement en de Raad van 14 maart 2012 tot wijziging van Richtlijn 78/660/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen wat micro-entiteiten betreft.

- Het voorstel van richtlijn tot vervanging van de vierde en zevende Europese richtlijn inzake vennootschapsrecht legt de criteria

vast voor kleine, middelgrote en grote ondernemingen. Op nationaal niveau staat de op 25 oktober 2011 bekendgemaakte ontwerprichtlijn geen interpretatiemarge meer toe. Tevens wordt bepaald welke entiteiten voortaan hun jaarrekening nog moeten laten controleren.

*
* *

Met de Balanscentrale werd contact genomen om na te gaan welke de weerslag zou zijn van een verhoging van de criteria zoals voorgesteld in de voorstellen van richtlijn over "micro-entiteiten" en de ontwerprichtlijn tot vervanging van de vierde en zevende Europese richtlijn.

Belangrijk om weten is dat de Balanscentrale

- de criteria niet op geconsolideerde basis kan beoordelen
- niet anders kan dan per hypothese werken voor ondernemingen die een verkort schema neerleggen, waarin de vermelding van de omzet niet verplicht is (de hypothese die de Balanscentrale hanteert = 80%).

De simulatie geeft de volgende cijfers, uitgaande van de jaarrekeningen over 2009 die bij de Balanscentrale van de NBB zijn neergelegd:

	Verkort	Volledig	**Totaal**
Micro	312 252	6 349	**318 601**
Klein	18 295	7 950	**26 245**
Middelgroot	45	4 125	**4 170**
Groot	1	2 578	**2 579**
Totaal	**330 593**	**21 002**	**351 595**

*
* *

De richtlijn tot vervanging van de vierde en zevende Europese richtlijn inzake vennootschapsrecht legt voor de vennootschapscontrole de volgende regels vast in artikel 34:

"Artikel 34

Algemeen voorschrift

1. De lidstaten zien erop toe dat de financiële overzichten van organisaties van openbaar belang, middelgrote en grote ondernemingen worden gecontroleerd door een of meer personen die op grond van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad door de lidstaten zijn gemachtigd om wettelijke controles te verrichten.

De wettelijke auditor geeft tevens een oordeel over de samenhang, of het ontbreken daarvan, tussen het bestuursverslag en de financiële overzichten voor hetzelfde boekjaar.

2. De eerste alinea van lid 1 is van toepassing op geconsolideerde financiële overzichten. De tweede alinea van lid 1 is van toepassing op geconsolideerde financiële overzichten en geconsolideerde bestuursverslagen."

Toelichting bij dit voorschrift

"4.8. Hoofdstuk 8 - Controle

De algemene vereisten als vastgesteld in artikel 34 zijn gewijzigd om de «Denk eerst klein»-benadering van dit voorstel te weerspiegelen. Bijgevolg zullen kleine ondernemingen volledig zijn vrijgesteld van een controle vanuit het oogpunt van het EU-vennootschapsrecht. In dit artikel wordt ook bepaald dat organisaties van openbaar belang ongeacht hun omvang aan een wettelijke controle worden onderworpen.

In een toevoeging bij artikel 35, lid 3, wordt verduidelijkt hoe de controlevereisten op groepen van ondernemingen van toepassing zijn."

*
* *

De richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn definieert de wettelijke controle van de jaarrekening als volgt:

"Artikel 2

Definities

In de zin van deze richtlijn wordt verstaan onder:

"1. «wettelijke controle van jaarrekeningen»: een controle van een jaarrekening of een geconsolideerde jaarrekening, voor zover deze:

a) door het recht van de Unie wordt voorgeschreven;

b) door nationaal recht wordt voorgeschreven met betrekking tot kleine ondernemingen;

c) op vrijwillige basis door kleine ondernemingen wordt uitgevoerd; (...)".

Voorts zou in de auditrichtlijn een artikel 43*ter* worden ingevoegd:

"Artikel 43 ter

Kleine ondernemingen

Wanneer een lidstaat de wettelijke controle van de jaarrekeningen of geconsolideerde jaarrekeningen van kleine ondernemingen voorschrijft, is artikel 43 bis mutatis mutandis van toepassing.

Indien een lidstaat regels heeft vastgesteld voor het uitvoeren van een beperkte beoordeling van de rekeningen van kleine ondernemingen als alternatief voor een wettelijke controle van jaarrekeningen, is deze lidstaat niet verplicht de controlestandaarden aan de wettelijke controle van die ondernemingen aan te passen.

Voor de toepassing van dit artikel wordt onder een "beperkte beoordeling" verstaan: een door een wettelijke auditor of een auditkantoor ondernomen handeling die gericht is op het detecteren van afwijkingen als gevolg van fouten of fraude in de financiële overzichten van een entiteit en die een lagere mate van zekerheid inhoudt dan een wettelijke controle.".

*

* *

Gesteld dat al deze ontwerpen ongewijzigd worden goedgekeurd, dan:

- zou voor ondernemingen die als organisatie van openbaar belang worden aangemerkt, nog steeds de verplichte wettelijke jaarrekeningcontrole gelden, ongeacht hun grootte;
- zou voor middelgrote en grote ondernemingen in de zin van de richtlijn, nog steeds de verplichte wettelijke jaarrekeningcontrole gelden;
- zou voor kleine ondernemingen een wettelijke jaarrekeningcontrole kunnen gelden indien die door een nationale reglementering wordt opgelegd;
- zouden ondernemingen die worden aangemerkt als "micro-entiteiten" kunnen niet het voorwerp uitmaken van de wettelijke jaarrekeningcontrole.

4.4.4. Hervorming van het publiek toezicht op wettelijke auditors

A. Bestaande situatie op Europees niveau

Artikel 32 van de auditrichtlijn 2006/43/EG

Beginselen van het publiek toezicht

1. De lidstaten zetten een doeltreffend stelsel van publiek toezicht op voor wettelijke auditors en auditkantoren. Dit stelsel is gebaseerd op de beginselen uiteengezet in de leden 2 tot en met 7.
2. Alle wettelijke auditors en auditkantoren zijn aan publiek toezicht onderworpen.
3. Het stelsel van publiek toezicht wordt beheerd door personen die zelf geen beroepsbeoefenaars zijn maar voldoende bekend zijn met de vakgebieden die voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn. De lidstaten kunnen evenwel toestaan dat een minderheid van beroepsbeoefenaren bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht is betrokken. De bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht betrokken personen worden geselecteerd volgens een onafhankelijke en transparante benoemingsprocedure.
4. Op het stelsel van publiek toezicht rust de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op:
   a) de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren; en
   b) de goedkeuring van normen op het gebied van beroepsethiek en interne kwaliteitbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden; en
   c) permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeks- en tuchtregelingen.
5. Het stelsel van publiek toezicht heeft het recht, waar nodig, om onderzoeken met betrekking tot wettelijke auditors en auditkantoren te verrichten en passende maatregelen te nemen.

B. Bestaande situatie in België sinds de omzetting van de auditrichtlijn in Belgisch recht in 2007

Krachtens artikel 43 van de wet van 22 juli 1953, zoals herzien in 2007, bestaat het systeem van publiek toezicht dat in 2007 in België werd opgezet, uit zes organen en is het belast met twee grote categorieën van opdrachten:

- *enerzijds, opdrachten betreffende algemene aspecten verbonden aan het beroep van wettelijk auditor:* eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de goedkeuring van normen inzake beroepsethiek en interne kwaliteitsbeheersing bij auditkantoren, alsook van controlestandaarden, en

> In deze materie zijn twee entiteiten van het systeem van publiek toezicht op het bedrijfsrevisoraat bevoegd: de federale Minister die bevoegd is voor Economie en de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

- *anderzijds, opdrachten betreffende individuele aspecten verbonden aan het beroep van wettelijk auditor:* eindverantwoordelijkheid
  - voor het toezicht op de toelating en de registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren, alsook
  - voor permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeksregelingen en
  - voor tuchtregelingen.

> In deze materie zijn vier entiteiten van het systeem van publiek toezicht op het bedrijfsrevisoraat bevoegd, elk in hun eigen bevoegdheidssfeer: de Procureur-generaal, de Kamer van verwijzing en instaatstelling, het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en de tuchtinstanties.

De Belgische wetgever koos voor een "stelsel van publiek toezicht" waarbij alle organen die zijn betrokken in het publiek toezicht elk een deel van die eindverantwoordelijkheid dragen, eerder dan voor een hiërarchisch stelsel onder alle betrokken geledingen.

C. Voorgestelde wijziging van artikel 32 van de auditrichtlijn 2006/43/EG en toevoeging van een artikel 32bis

> *Artikel 32*
>
> **Beginselen van het publiek toezicht**
>
> 1. De lidstaten wijzen een bevoegde autoriteit aan die verantwoordelijk is voor het openbare toezicht op wettelijke auditors en auditkantoren op basis van de in de leden 2 tot en met 7 vastgelegde beginselen.
> 2. Alle wettelijke auditors en auditkantoren zijn aan publiek toezicht onderworpen.
> 3. De bevoegde autoriteit mag toestaan dat niet-beoefenaren die kennis hebben van de voor wettelijke controle van jaarrekeningen relevante kwesties, betrokken worden bij het beheer van het stelsel van openbaar toezicht, mits zij geselecteerd worden volgens een onafhankelijke en transparante benoemingsprocedure. Beroepsbeoefenaren mag niet worden toegestaan bij het beheer van het stelsel van openbaar toezicht betrokken te zijn.
> 4. Op de bevoegde autoriteit rust de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op:
> a) de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren; en
> b) de goedkeuring van normen op het gebied van beroepsethiek en interne kwaliteitbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden; en
> c) permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeks- en tuchtregelingen.
> 5. De bevoegde autoriteit heeft het recht, waar nodig, om onderzoeken met betrekking tot wettelijke auditors en auditkantoren te starten en te verrichten en passende maatregelen te nemen. Zij beschikt over voldoende middelen om deze onderzoeken te starten en te verrichten.
>
> Om haar taken in het kader van deze richtlijn uit te voeren, heeft de bevoegde autoriteit toegang tot elk document in welke vorm ook dat wettelijke auditors of auditkantoren in hun bezit hebben en om daarvan een kopie te ontvangen. Zij heeft ook het recht inlichtingen te verlangen van iedere persoon en zo nodig een persoon op te roepen en te ondervragen om inlichtingen te verkrijgen.

6. De bevoegde autoriteit is transparant. Dat houdt onder meer in dat jaarlijks werkprogramma's en activiteitenverslagen worden gepubliceerd.

Artikel 32bis

Delegatie van taken

Uitsluitend met betrekking tot de toelating en registratie van wettelijke auditors en auditkantoren mogen de lidstaten de in artikel 32 bedoelde bevoegde autoriteit toestaan taken te delegeren aan andere bij wet aangewezen autoriteiten of organen.

Elke uitvoering van taken door andere autoriteiten of organen wordt uitdrukkelijk door de bevoegde autoriteit gedelegeerd. In de delegatie wordt gespecificeerd welke taken worden gedelegeerd en onder welke voorwaarden deze moeten worden uitgevoerd. De autoriteiten of organen zijn zodanig georganiseerd dat er geen sprake is van belangenconflicten. De eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de naleving van deze richtlijn en de overeenkomstig daarmee aangenomen uitvoeringsmaatregelen, berust bij de delegerende bevoegde autoriteit.

De lidstaten stellen de Commissie en de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaten in kennis van alle met het oog op de delegatie van taken getroffen regelingen, inclusief de precieze voorwaarden voor het delegeren van taken.

In de huidige stand van de teksten zou de Belgische wetgever zich genoopt kunnen zien tot een grondige herziening van de structuur van het Belgisch publiek toezicht, aangezien:

- het "stelsel" van publiek toezicht immers niet langer mogelijk zou zijn;
- de "nagenoeg integrale" delegatie van de werkzaamheden aan de beroepsorganisatie (IBR) niet langer mogelijk zou zijn (meer bepaald inzake kwaliteitstoetsing en toezicht);
- het publiek toezicht op bedrijfsrevisoren met opdrachten bij OOB's aan een aparte autoriteit zou kunnen worden opgedragen.

4.4.5. Organisatie van de samenwerking in het publiek toezicht

A. Bestaande situatie

De Europese Commissie heeft de Europese Groep van accountantstoezichthouders (*European Group of Auditors' Oversight Bodies,* verkort EGAOB) opgericht. Die beslissing is bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Unie* L329 van 16 december 2005.

De groep heeft de volgende hoofdtaken (artikel 2 van de beslissing van 14 december 2005):

- bevorderen van de samenwerking tussen de nationale stelsels van publiek toezicht en tot stand brengen van een uitwisseling van optimale werkwijzen voor het opzetten van dergelijke stelsels en voor het verzekeren van een permanente samenwerking tussen die stelsels;
- een bijdrage leveren aan de technische beoordeling van stelsels van publiek toezicht van derde landen en aan de internationale samenwerking op dit gebied tussen de lidstaten en derde landen;
- een bijdrage leveren aan het technische onderzoek van internationale standaarden voor accountantscontrole, met inbegrip van de procedures voor de opstelling ervan, met het oog op de goedkeuring van deze standaarden op communautair niveau.

Met andere woorden, de EGAOB heeft in de huidige stand van de reglementering geen beslissingsbevoegdheid.

B. Invalshoek van het voorstel van verordening

Artikel 46, § 1, lid 4 van het voorstel voor een verordening bepaalt dat de EGAOB verdwijnt en vertrouwt zijn taken toe aan de Europese Autoriteit voor effecten en markten (verkort EAEM)[7]: *"De EAEM neemt, in voorkomende gevallen, alle bestaande en lopende taken over van de Europese Groep van accountantstoezichthouders (EGAOB), die is opgericht bij Besluit 2005/909/EG."*

Uitgaande van de voorschriften die in het voorstel voor een verordening zijn opgenomen, zou de rol die de EAEM zou spelen, diverse domeinen bestrijken.

7 In het Engels "*European Securities and Markets Authority*" (verkort ESMA).

B.1

Artikel 46 van het voorstel voor een verordening definieert de rol van de EAEM in het publiek toezicht op de wettelijke auditors en de auditkantoren die instaan voor de wettelijke controle van de jaarrekening van OOB's:

§ 1. De samenwerking tussen bevoegde autoriteiten wordt opgezet binnen het kader van de EAEM.

De EAEM richt voor dit doel een vast intern comité op overeenkomstig artikel 41 van Verordening (EU) nr. 1095/2010.

Dit interne comité bestaat ten minste uit de bevoegde autoriteiten als bedoeld in artikel 35, lid 1, van deze verordening.

De bevoegde autoriteiten als bedoeld in artikel 32 van Richtlijn 2006/43/EG worden uitgenodigd om de vergaderingen van dit interne comité over aangelegenheden die verband houden met de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren en relaties met derde landen, bij te wonen voor zover dit van belang is voor de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang.

De EAEM werkt samen met de EBA[8] en EAVB[9] in het kader van het Gemengd Comité van de Europese toezichthoudende autoriteiten, dat is opgericht bij artikel 54 van Verordening (EU) nr. 1095/2010.

De EAEM neemt, in voorkomende gevallen, alle bestaande en lopende taken over van de Europese Groep van accountantstoezichthouders (EGAOB), die is opgericht bij Besluit 2005/909/EG [Nvdr: de EGAOB, die gaat verdwijnen].

§ 2. De EAEM geeft de bevoegde autoriteiten advies in de gevallen als voorzien in deze verordening. De bevoegde autoriteiten nemen dit advies in overweging, voordat zij uit hoofde van deze verordening een definitief besluit nemen.

§ 3. De EAEM brengt, voor zover nodig, richtsnoeren uit

- *bestemd voor wettelijke auditors*
  - over gemeenschappelijke normen met betrekking tot de inhoud en de presentatie van de controleverklaring;
  - over gemeenschappelijke normen met betrekking tot de inhoud en de presentatie van de aanvullende verklaring aan het auditcomité;
  - over gemeenschappelijke normen en beste praktijken voor de inhoud en presentatie van de transparantieverklaring, met inbegrip van de verklaring inzake *corporate governance* van auditkantoren die daartoe verplicht zijn;
  - over gemeenschappelijke normen en beste praktijken voor het systeem van geleidelijke roulatie (organisatie van de interne roulatie);
  - over gemeenschappelijke normen en beste praktijken voor het ontslag van auditors, in het bijzonder met betrekking tot het bestaan van goede gronden voor ontslag (ontslag tijdens het mandaat);
- *bestemd voor OOB's*
  - over gemeenschappelijke normen met betrekking tot de opdracht van het auditcomité inzake toezicht op de wettelijke jaarrekeningcontrole;
  - over gemeenschappelijke normen en beste praktijken voor het ontslag van auditors, in het bijzonder met betrekking tot het bestaan van goede gronden voor ontslag (ontslag tijdens het mandaat);
- *bestemd voor de bevoegde autoriteiten van elke lidstaat*
  - over handhavingspraktijken die door bevoegde autoriteiten moeten worden toegepast en handhavingsactiviteiten die door hen moeten worden uitgevoerd in het kader van deze verordening, voor de correcte toepassing van de regels;
  - over gemeenschappelijke normen en beste praktijken voor het verrichten van kwaliteitsbeoordelingen;
  - over gemeenschappelijke normen en beste praktijken voor het verrichten van onderzoeken (controle);
- *bestemd voor de bevoegde autoriteiten van elke lidstaat in het kader van een samenwerking tussen bevoegde autoriteiten van verschillende lidstaten*
  - over de procedures voor de uitwisseling van informatie tussen bevoegde autoriteiten van verschillende lidstaten;
  - over procedures en modaliteiten voor samenwerking op het gebied van kwaliteitsbeoordelingen tussen bevoegde autoriteiten van verschillende lidstaten;

8 Europese Bankautoriteit of "*European Banking Authority*" (verkort EBA).

9 Europese Autoriteit voor verzekeringen en bedrijfspensioenen (verkort EAVB) of "*European Insurance and Occupational Pensions Authority*" (verkort EIOPA).

– over procedures en modaliteiten voor gezamenlijke onderzoeken (kwaliteitstoetsing) en inspecties (controle) in het kader van de samenwerking vanwege bevoegde autoriteiten van lidstaten, met betrekking tot de operationele werking van de colleges van bevoegde autoriteiten van verschillende lidstaten, met inbegrip van de modaliteiten voor het vaststellen van het ledental van de colleges, de selectie van facilitators, de schriftelijke regelingen voor de werking van de colleges en de regelingen inzake de coördinatie tussen colleges.

B.2

Ook andere bepalingen van het voorstel van verordening vullen de rol in van de EAEM:

– *artikel 21, § 1, lid 3:* controleverklaring;
– *artikel 32, § 9*: in voorkomend geval, kennisgeving van het bestaan van een nationale regel om in bepaalde situaties een college te benoemen;
– *artikel 32, § 10*: technische richtsnoeren voor de selectieprocedure voor de wettelijke auditor of het auditkantoor (idem voor de EBA, de EAVB);
– *artikel 35, § 10*: de EAEM maakt bekend welke autoriteiten in elke lidstaat als "bevoegde autoriteiten" zijn benoemd voor het publiek toezicht op de wettelijke auditors en de auditkantoren met opdrachten bij OOB's;
– *artikel 38, § 5*: specifieke vrijstellingen voor bepaalde coöperaties;
– *artikel 61, § 2*: kennisgeving aan de EAEM van de voorschriften met betrekking tot de administratieve sancties en maatregelen die op nationaal niveau zijn goedgekeurd en bij schendingen van de in de bijlage van deze verordening genoemde bepalingen van toepassing zijn op de personen die voor deze schendingen verantwoordelijk zijn, alsook van elke latere wijziging hierin;
– *artikel 63, § 2*: de EBA, de EAVB en de EAEM werken tezamen richtsnoeren uit voor een effectieve toepassing van sancties binnen het nationale rechtskader in individuele gevallen;
– *artikel 64, § 2*: onverwijlde kennisgeving aan elke bevoegde autoriteit van elke administratieve maatregel of sanctie die wordt opgelegd wegens schending van de verordening;
– *artikel 67, § 1*: jaarlijkse mededeling, zowel door de bevoegde autoriteiten als door de gerechtelijke autoriteiten, van geaggregeerde informatie, bestemd voor publicatie in het jaarverslag van de EAEM;
– *artikel 69, § 1:* de EAEM deelt de Commissie een ontwerpverslag mee over de omzetting van de verordening in nationaal recht.

B.3

De voorschriften van Hoofdstuk III van Titel IV van het voorstel voor een verordening die handelen over de samenwerking tussen bevoegde autoriteiten en de relaties met de Europese toezichthouders in het kader van de controle op de werkzaamheden van auditors en auditkantoren die instaan voor de wettelijke controle van de jaarrekening van organisaties van openbaar belang, zijn in dit verband essentieel.

Een belangrijke vaststelling is dat de EAEM op het vlak van samenwerking tussen bevoegde autoriteiten weliswaar een uiterst betekenisvolle rol toebedeeld krijgt, maar pas kan optreden als één van de betrokken partijen hierom verzoekt.

Indien de bevoegde autoriteiten efficiënt samenwerken tot voldoening van alle betrokken partijen, dan volstaat een "*reporting*" aan de EAEM.

4.4.6. Verbod op het leveren van bepaalde niet-controlediensten bij OOB's

Met haar voorstel voor een verordening wil de Europese Commissie in het Europees recht beperkingen stellen aan bepaalde soorten activiteiten die een wettelijke auditor nog mag uitoefenen naast de wettelijke jaarrekeningcontrole bij organisaties van openbaar belang (verkort OOB's) in de zin van de nieuwe definitie die het voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn voorstelt.

Het voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn legt daarentegen geen dergelijk verbod op voor wettelijke controleopdrachten bij ondernemingen die niet worden aangemerkt als organisaties van openbaar belang (verkort niet-OOB's). Voor die ondernemingen blijven de algemene beginselen van artikel 22 van de richtlijn 2006/43/EG van toepassing.

In het voorstel van de Europese Commissie worden "niet-controlediensten" die in organisaties van openbaar belang naast de wettelijke controle worden geleverd, als volgt gerangschikt:

– verenigbare niet-controlediensten (de zogenoemde "*White list*"): artikel 10, § 2 van het voorstel voor een verordening;

– verenigbare niet-controlediensten mits instemming van het auditcomité (de zogenoemde "*Light grey list*"): samenlezing van artikel 10, § 3, derde lid, b), i) en ii) en § 3, vijfde lid van het voorstel voor een verordening;
– verenigbare niet-controlediensten mits instemming van de bevoegde autoriteit voor het publiek toezicht op externe auditors (de zogenoemde "*Dark grey list*"): samenlezing van artikel 10, § 3, derde lid, b), iii) en iv) en § 3, vierde lid, en artikel 10, § 2 van het voorstel voor een verordening;
– onverenigbare niet-controlediensten (de zogenoemde "*Black list*"): artikel 10, § 3, derde lid, a) van het voorstel voor een verordening.

Die categorieën vindt men terug in de volgende passages van het voorstel:

"*White list*":	• de controle of beoordeling van tussentijdse financiële overzichten; • de verstrekking van betrouwbaarheidsverklaringen met betrekking tot corporate governance; • de verstrekking van betrouwbaarheidsverklaringen met betrekking tot maatschappelijk verantwoord ondernemen; • de verstrekking van betrouwbaarheidsverklaringen met betrekking tot of attestatie van de verslaglegging aan regelgevers van financiële instellingen uit hoofde van het regelgevingskader, die verder gaat dan de wettelijke controle van financiële overzichten en bedoeld is om regelgevers bij te staan bij het vervullen van hun taak, zoals verklaringen over kapitaalvereisten of specifieke solvabiliteitsratio's die bepalen hoe waarschijnlijk het is dat een onderneming aan haar schuldverplichtingen zal kunnen blijven voldoen; • de verstrekking van certificering inzake de naleving van belastingvoorschriften indien een dergelijke attestering door de nationale wetgeving wordt voorgeschreven; • elke andere wettelijke taak die verband houdt met controlewerkzaamheden die door de wetgeving van de Unie is opgelegd aan de wettelijke auditor of het auditkantoor;
"*Light grey list*":	• personeelsdiensten, met inbegrip van de aanwerving van hogere leidinggevenden; • het afleveren van comfort letters/patronaatsverklaringen aan beleggers in het kader van de uitgifte van effecten van een onderneming;
"*Dark grey list*":	• het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van in artikel 2, lid 13, onder a), van Richtlijn 2006/43/EG bedoelde financiële informatietechnologiesystemen voor organisaties van algemeen belang (nvdr: beursgenoteerde vennootschappen); • due diligence-diensten aan de verkopende of kopende partij over potentiële fusies en acquisities en het verstrekken van betrouwbaarheidsverklaringen over de gecontroleerde entiteit aan andere partijen in een financiële of zakelijke transactie;
"*Black list*":	• diensten van deskundigen die geen verband houden met de controle, diensten inzake belastingadvies, algemene bedrijfsvoering en andere adviesdiensten; • boekhouding en het opstellen van administratieve vastleggingen en financiële overzichten; • het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van de interne beheersings- of risicobeheersprocedure die verband houdt met de opstelling en/of controle van financiele informatie in de financiële overzichten, alsook risicoadvies; • waarderingsdiensten, het geven van een oordeel over de getrouwheid of verklaringen over inbreng in natura; • actuariële en juridische diensten, waaronder de beslechting van rechtsgeschillen; • het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van in artikel 2, lid 13, onder b) tot en met j), van Richtlijn 2006/43/EG bedoelde financiële informatietechnologiesystemen voor organisaties van algemeen belang (nvdr: alle OOB's, uitgezonderd beursgenoteerde vennootschappen); • het deelnemen aan de interne beheersing van de auditcliënt en het leveren van diensten die verband houden met de interne beheersingsfunctie; • diensten van een makelaar of handelaar, beleggingsadviseur of bancaire beleggingsdiensten.

Voor de lijst van verenigbare opdrachten (behorend tot de "*White list*"), is een samenlezing met artikel 9, § 2 van het voorstel van verordening aangewezen, waar de omvang van dergelijke verenigbare opdrachten als volgt wordt beperkt:

"Wanneer de wettelijke auditor of het auditkantoor de gecontroleerde entiteit gerelateerde financiële diensten levert als bedoeld in artikel 10, lid 2, mogen de honoraria voor deze diensten niet meer bedragen dan 10 procent van de door de gecontroleerde entiteit betaalde honoraria voor de wettelijke controle van financiële overzichten."

Bovendien huldigt het Europese voorstel (artikel 9, §§ 1 en 4) een benadering die tegelijk kantoorgericht is en uitgaat van de structuur waartoe het auditkantoor behoort, om uit te maken welke diensten zouden mogen worden verricht in een onderneming waarin een wettelijke controle wordt uitgevoerd.

Ten slotte verleent het Europese voorstel voor een verordening de Europese Commissie de bevoegdheid om via delegatie (voorheen comitologie) de lijst van elke dienstencategorie te wijzigen "rekening houdend met de ontwikkelingen in de auditpraktijk en binnen het auditberoep".

*

* *

In 2006 waren die maatregelen met de richtlijn 2006/43/EG niet als dwingende regels voor alle lidstaten van de Europese Unie ingevoerd, maar enkel als algemene principes inzake onafhankelijkheid in artikel 22 van die richtlijn uitgevaardigd.

Artikel 22 van de auditrichtlijn bepaalt inderdaad dat de lidstaten erop toezien dat wanneer de wettelijke auditor en/of het auditkantoor een wettelijke controle van jaarrekeningen uitvoert, de wettelijke auditor of het kantoor onafhankelijk is van de gecontroleerde entiteit en niet betrokken is bij de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit.

Hiertoe dient men zich op grond van de huidige richtlijn ervan te vergewissen dat een wettelijke auditor of een auditkantoor afziet van een wettelijke controle indien er sprake is van enige directe of indirecte financiële, zakelijke, arbeids- of andere relatie tussen de wettelijke auditor, het auditkantoor of het netwerk[10] – inclusief de verlening van bijkomende niet-controlediensten – en de gecontroleerde entiteit, op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor in het gedrang komt.

Naar aanleiding van het schandaal met Lernout & Hauspie werden in België met de wet van 2 augustus 2002[11] een aantal maatregelen ingevoerd in artikel 133 en 134 van het Wetboek van vennootschappen om ervoor te zorgen dat wettelijke controleopdrachten bij vennootschappen in volstrekte onafhankelijkheid worden uitgevoerd:

- striktere regels inzake onafhankelijkheid van de commissaris in het kader van de wettelijke controle van jaarrekeningen via maatregelen voor een onafhankelijkheidstoetsing op het niveau van het "netwerk" waartoe de bedrijfsrevisor behoort;
- algemene maatregelen bedoeld om bij koninklijk besluit het verrichten van diensten te verbieden die geacht worden de onafhankelijkheid van de commissaris bij zijn wettelijke controleopdracht in het gedrang te brengen (zie hierna).

  Deze als onverenigbaar met de wettelijke controle geachte diensten zijn grotendeels ingegeven door de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 over de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant.[12]

10 "Netwerk": de grotere structuur:
- die op samenwerking is gericht en waartoe een wettelijke auditor of een auditkantoor behoort, en
- die duidelijk is gericht op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, een gemeenschappelijk beleid en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen" (artikel 2, 7 van de auditrichtlijn).

11 Wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen alsook van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen, *Belgisch Staatsblad* van 22 augustus 2002 (tweede editie), pp. 36555-36565.

12 *Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen,* Aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002 - Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen, L 191 van 19 juli 2002, pp. 22-57.

- invoering van een "*cooling-off*"-periode van twee jaar vooraleer iemand die belast was met de jaarrekeningcontrole in een vennootschap mag worden aangeworven als bestuurder, zaakvoerder of in enige andere functie bij die vennootschap, of een hiermee verbonden persoon in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen;
- invoering van een "*one to one*"-regel in beursgenoteerde vennootschappen in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen en vennootschappen die behoren tot een groep die een geconsolideerde jaarrekening moet opmaken en publiceren. Die "*one to one*"-regel verbiedt elke overschrijding van die ratio voor honoraria voor diensten verricht door een auditkantoor op het niveau van het netwerk (inzover die niet zijn verboden noch de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen) ten opzichte van het bedrag aan erelonen ontvangen door de commissaris in het kader van de wettelijke controle van jaarrekeningen, zoals bedoeld in artikel 134, § 2 van het Wetboek van vennootschappen;
- mogelijkheid om van die "*one to one*"-regel af te wijken mits bepaalde garanties: naar keuze van de partijen, de toestemming van het auditcomité, een gunstig advies van het "Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris" of, in geval van een jaarrekeningcontrole, van een college van commissarissen.

In het kader van dezelfde wet van 2 augustus 2002 werden in het Wetboek van vennootschappen de basisregels ingevoerd voor de oprichting van een auditcomité (artikel 526*bis*).

In 2008 werd het Wetboek van vennootschappen gewijzigd door inlassing van bepaalde minimale interacties tussen een auditcomité en de wettelijke auditor van de betrokken entiteit, meer bepaald met betrekking tot de uitoefening van een wettelijke controle in volstrekte onafhankelijkheid.

*

* *

Het Belgisch recht beschikt momenteel over een lijst van diensten die niet verenigbaar zijn met de wettelijke controle van jaarrekeningen en die voor alle commissarisopdrachten geldt (dus niet enkel voor opdrachten bij OOB's). De diensten die worden beschouwd als onverenigbaar met een wettelijke controle van jaarrekeningen, werden opgelijst in het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (artikel 183*bis* van Boek III) via een koninklijk besluit van 4 april 2003[13]:

- *in de gecontroleerde vennootschap een beslissing nemen of in de besluitvorming tussenkomen;*
- *bijstand verlenen of deelnemen aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap;*
- *instaan voor de opstelling, de ontwikkeling, de invoering en het beheer van technologische systemen van financiële informatie in de gecontroleerde vennootschap;*
- *instaan voor het waarderen van de elementen van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap indien deze een belangrijk element vormen van de jaarrekening;*
- *deelnemen aan de interne auditfunctie;*
- *de gecontroleerde vennootschap vertegenwoordigen bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen;*
- *tussenkomen in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap.*

13 Koninklijk besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, *Belgisch Staatsblad van* 19 mei 2003.

Uitgaand van het Europees voorstel van verordening wordt hieronder getracht beide "*Black lists*" tegenover elkaar te stellen:

"***Black list***"	
Europees voorstel van verordening	Thans geldend Belgisch recht
[artikel 7, § 1 – Een wettelijke auditor of een auditkantoor en elke houder van stemrechten in een auditkantoor is onafhankelijk van de gecontroleerde entiteit en mag niet betrokken zijn bij de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit.]	• in de gecontroleerde vennootschap een beslissing nemen of in de besluitvorming tussenkomen
• diensten van deskundigen die geen verband houden met de controle, diensten inzake belastingadvies, algemene bedrijfsvoering en andere adviesdiensten;	
• boekhouding en het opstellen van administratieve vastleggingen en financiële overzichten;	• bijstand verlenen of deelnemen aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap
• het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van de interne beheersings- of risicobeheersprocedure die verband houdt met de opstelling en/of controle van financiële informatie in de financiële overzichten, alsook risicoadvies;	
• waarderingsdiensten, het geven van een oordeel over de getrouwheid of verklaringen over inbreng in natura;	• instaan voor het waarderen van de elementen van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap indien deze een belangrijk element vormen van de jaarrekening
• actuariële en juridische diensten, waaronder de beslechting van rechtsgeschillen;	• de gecontroleerde vennootschap vertegenwoordigen bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen
• het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van in artikel 2, lid 13, onder b) tot en met j), van Richtlijn 2006/43/EG bedoelde financiële informatietechnologiesystemen voor organisaties van algemeen belang (nvdr: alle OOB's, uitgezonderd beursgenoteerde vennootschappen);	• instaan voor de opstelling, de ontwikkeling, de invoering en het beheer van technologische systemen van financiële informatie in de gecontroleerde vennootschap
• het deelnemen aan de interne beheersing van de auditcliënt en het leveren van diensten die verband houden met de interne beheersingsfunctie;	• deelnemen aan de interne auditfunctie
• diensten van een makelaar of handelaar, beleggingsadviseur of investeringsbank; het voor de auditcliënt optreden bij de beslechting van rechtsgeschillen	• N.T. (bedrijfsrevisoren mogen dergelijke diensten niet verrichten – voorbehouden opdrachten)
	• tussenkomen in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap;

Voorts heeft de Belgische wetgever met betrekking tot de opdrachten, buiten de onverenigbare opdrachten, die een wettelijke auditor of een beroepsbeoefenaar uit zijn netwerk zou mogen verrichten, sinds 2003 een beperking ingesteld voor opdrachten bij beursgenoteerde vennootschappen en vennootschappen die behoren tot een groep die een geconsolideerde jaarrekening moet opstellen en bekendmaken, in de vorm van een "*one to one*"-regel waarvan kan worden afgeweken mits toestemming van het auditcomité van de vennootschap of van een autoriteit binnen het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, tenzij de betrokken vennootschap wordt gecontroleerd door een college van commissarissen ("*joint audit*").

4.4.7. Invoering van verplichte "zuivere" auditkantoren in welbepaalde omstandigheden

Artikel 10, § 5 van het voorstel voor een verordening van de Europese Commissie luidt als volgt:

"Wanneer meer dan één derde van de jaarlijkse inkomsten van een auditkantoor uit controles afkomstig is van grote organisaties van openbaar belang en het auditkantoor behoort tot een netwerk waarvan de gezamenlijke jaarlijkse inkomsten van de leden uit controles binnen de Europese Unie meer bedragen dan 1,5 miljard EUR, dient het kantoor te voldoen aan de volgende voorwaarden:

a) het kantoor levert, direct of indirect, geen niet-controlediensten;

b) het kantoor behoort niet tot een netwerk dat binnen de Unie niet-controlediensten levert;

c) een entiteit die de in lid 3 genoemde diensten levert, bezit, direct of indirect, niet meer dan 5 procent van het kapitaal of van de stemrechten in het auditkantoor;

d) entiteiten die de in lid 3 genoemde diensten levert, bezit als geheel, direct of indirect, niet meer dan 10 procent van het kapitaal of van de stemrechten in het auditkantoor;

e) het kantoor bezit, direct of indirect, niet meer dan 5 procent van het kapitaal of van de stemrechten in een entiteit die diensten als genoemd in lid 3 levert."

Doel van het voorstel van de Commissie is een soort "dam op te werpen" tegen een predominante positie van een marktspeler. Dergelijke positie zou ***gelijktijdig*** op twee niveaus moeten voorkomen:

- ***op nationaal niveau***: wanneer meer dan één derde van de jaarlijkse inkomsten van een auditkantoor afkomstig is uit controles van grote organisaties van openbaar belang;
- ***op Europees niveau***: wanneer een auditkantoor behoort tot een netwerk waarvan de gezamenlijke jaarlijkse inkomsten van de leden uit controles binnen de Europese Unie meer bedragen dan 1,5 miljard EUR.

De "dam" die de Europese Commissie wil opwerpen, bestaat erin dergelijk auditkantoor en zijn Europese structuur een verbod op het verstrekken van "niet-controlediensten" op te leggen. Er worden vijf voorwaarden gesteld om alle op het niveau van het auditkantoor denkbare gevallen te vermijden:

a) het kantoor zou, direct of indirect, geen niet-controlediensten mogen leveren aan welke organisatie van openbaar belang dan ook;

b) het kantoor zou niet mogen behoren tot een netwerk dat binnen de Unie niet-controlediensten levert;

c) een entiteit die de in lid 3 van artikel 10 genoemde diensten levert, bezit, direct of indirect, niet meer dan 5 procent van het kapitaal of van de stemrechten in het auditkantoor;

d) entiteiten die de in lid 3 van artikel 10 genoemde diensten leveren, bezitten als geheel, direct of indirect, niet meer dan 10 procent van het kapitaal of van de stemrechten in het auditkantoor;

e) het kantoor mag, direct of indirect, niet meer dan 5 procent bezitten van het kapitaal of van de stemrechten in een entiteit die diensten als genoemd in lid 3 van artikel 10 levert.

4.4.8. Duur van het mandaat en rotatievoorschriften

Met het voorstel voor een verordening wil de Europese Commissie in het Europees recht beperkingen stellen aan de duur van een mandaat of (opeenvolgende) mandaten voor een wettelijke controle van jaarrekeningen bij organisaties van openbaar belang (verkort OOB's) in de zin van de nieuwe definitie zoals geformuleerd in het voorstel van richtlijn tot wijziging van de "auditrichtlijn".

Het voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn legt daarentegen geen dergelijk verbod op voor wettelijke controleopdrachten bij ondernemingen die niet worden aangemerkt als organisaties van openbaar belang (verkort niet-OOB's).

In artikel 33 van haar voorstel voor een verordening voert de Europese Commissie nieuwe – specifiek op controlediensten bij OOB's gerichte – maatregelen in met betrekking tot de volgende aspecten:

- minimumduur van een opdracht: minimum 2 jaar voor een eerste opdracht;
- maximumduur voor opeenvolgende opdrachten uitgevoerd door een zelfde wettelijke auditor of auditkantoor (in de omgang "externe rotatie" genoemd): maximum 6 jaar indien geen college/maximum 9 jaar indien een college;
- *"cooling-off"*-periode om een nieuwe wettelijke jaarrekeningcontroleopdracht te mogen uitvoeren (als natuurlijke persoon én als rechtspersoon): minimum 4 jaar;
- mogelijkheid om af te wijken van de maximumduur voor opeenvolgende controleopdrachten (verlenging met maximum 2 jaar indien geen gezamenlijke controle/met maximum 3 jaar bij gezamenlijke controle), mits een afwijking wordt toegestaan door de autoriteit belast met het publiek toezicht op de wettelijke auditors;
- "interne rotatie"-maatregel: de voornaamste auditpartner(s) die verantwoordelijk is (zijn) voor de uitvoering van een wettelijke controle, moet(en) ten laatste na een periode van zeven jaar worden vervangen, volgens een progressief roulatiesysteem (waarvan de efficiëntie moet kunnen worden aangetoond);
- bij vervanging van een wettelijke auditor: verplichting voor zijn voorganger om een overdrachtsdossier te verstrekken, dat aan technische vereisten moet voldoen die inhoudelijk worden vastgelegd op basis van een technische reglementaire norm goedgekeurd door de Europese Commissie (bij delegatie – voorheen de comitologieprocedure) op voorstel van de EAEM.

4.4.9. Controlenormen voor de wettelijke jaarrekeningcontrole

In zijn huidige vorm luidt artikel 26 van de auditrichtlijn als volgt:

"1. De lidstaten schrijven voor dat wettelijke auditors en auditkantoren hun wettelijke controles van de jaarrekeningen moeten uitvoeren met inachtneming van de internationale controlestandaarden die door de Commissie zijn goedgekeurd volgens de procedure van artikel 48, lid 2. De lidstaten kunnen een nationale controlestandaard toepassen zolang de Commissie geen internationale controlestandaard over hetzelfde onderwerp heeft goedgekeurd. De volledige tekst van goedgekeurde internationale controlestandaarden wordt in alle officiële talen van de Gemeenschap gepubliceerd in het Publicatieblad van de Europese Unie.

2. De Commissie kan volgens de in artikel 48, lid 2, vermelde procedure een besluit nemen over de toepasselijkheid in de Gemeenschap van internationale controlestandaarden. De Commissie keurt internationale controlestandaarden goed voortoepassing in de Gemeenschap enkel wanneer deze standaarden:

a) volgens geijkte procedures, onder publiek toezicht en op transparante wijze zijn opgesteld en internationaal algemeen aanvaard zijn; en

b) bijdragen tot een grote geloofwaardigheid en hoge kwaliteit van jaarrekeningen of geconsolideerde jaarrekeningen in overeenstemming met de beginselen die zijn neergelegd in artikel 2, lid 3, van Richtlijn 78/660/EEG en artikel 16, lid 3, van Richtlijn 83/349/EEG; en

c) bevorderlijk zijn voor het Europees algemeen belang.

[[De in de eerste alinea bedoelde maatregelen, die niet essentiële onderdelen van deze richtlijn beogen te wijzigen door haar aan te vullen, worden vastgesteld volgens de in artikel 48, lid 2 bis, bedoelde regelgevingsprocedure met toetsing.]

3. De lidstaten mogen controlewerkzaamheden of –vereisten die een aanvulling zijn op — of in uitzonderlijke gevallen een uitsluiting inhouden van — delen van de internationale controlestandaarden, verplicht stellen enkel indien deze voortvloeien uit specifieke nationale wettelijke vereisten in verband met dereikwijdte van wettelijke controles van jaarrekeningen. De lidstaten dragen er zorg voor dat deze controlewerkzaamheden of -vereisten voldoen aan het bepaalde in lid 2, onder b) en c), en stellen de Commissie en de lidstaten hiervan in kennis alvorens zij worden goedgekeurd. In het uitzonderlijke geval van het uitsluiten van delen van een internationale controlestandaard stellen de lidstaten de Commissie en de andere lidstaten ten minste zes maanden voor de nationale goedkeuring in kennis van hun specifieke

nationale wettelijke vereisten en de redenen voor handhaving ervan of, in het geval van vereisten die al bestonden op het tijdstip van goedkeuring van een internationale controlestandaard, uiterlijk drie maanden na goedkeuring van de relevante internationale controlestandaard.

4. De lidstaten mogen gedurende een termijn tot uiterlijk op 29 juni 2010 aanvullende vereisten inzake wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen verplicht stellen."

Op grond hiervan is in België beslist om op termijn over te schakelen op de internationale controlestandaarden van de IAASB die gepubliceerd zijn door de IFAC, na afloop van het *"Clarity"* dat werd voltooid in 2009.

De Hoge Raad heeft in zijn vergadering van 15 december 2009 beslist de ontwerpnormen van 10 november 2009 goed te keuren, mits het IBR op regelmatige basis de vorderingsstaat van het begeleidingsprogramma meedeelt, zodanig dat de Hoge Raad er zich kan van vergewissen dat die begeleidingsmaatregelen verlopen volgens het door het IBR voorgelegde programma.

Op 1 april 2010 heeft de heer Vincent Van Quickenborne, federaal Minister bevoegd voor Economie, een bericht opgesteld met betrekking tot de goedkeuring van de door de Hoge Raad op 15 december 2009 goedgekeurde norm van 10 november 2009. Dit bericht werd bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 16 april 2010 en een *erratum* in het *Belgisch Staatsblad* van 28 april 2010.

De eigenlijke toepassing van deze normen verloopt in twee fasen, om voor de nodige aanpassingen voldoende tijd te gunnen aan de auditkantoren die geen wettelijke jaarrekeningcontrole verrichten bij beursgenoteerde ondernemingen, kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen en zodoende het risico van een nog sterkere concentratie op de externe auditmarkt te vermijden.

Datum van inwerkingtreding:

- boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2012 voor jaarrekeningcontroles bij OOB's;
- boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2014 voor jaarrekeningcontroles bij alle andere "ondernemingen" in de ruime zin (inclusief, bij voorbeeld, de VZW's).

*

* *

Zowel het voorstel voor een Europese verordening als het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn hebben tot doel de internationale controlestandaarden toe te passen voor alle vormen van wettelijke controle van jaarrekeningen bij ondernemingen met vestiging in de Europese Unie.

Uittreksel uit het voorstel voor een verordening

Artikel 20

Gebruik van internationale controlestandaarden

De wettelijke auditor(s) of het (de) auditkanto(o)r(en) dient (dienen) bij de uitvoering van de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang de internationale controlestandaarden als bedoeld in artikel 26 van Richtlijn 2006/43/EG in acht te nemen, voor zover deze standaarden in overeenstemming zijn met de eisen van deze verordening.

Uittreksel uit de auditrichtlijn, met integratie van de voorgestelde aanpassingen die momenteel worden besproken

Hoofdstuk V

Controlestandaarden en controleverklaringen

Artikel 26

Controlestandaarden

1. De lidstaten dragen er zorg voor dat wettelijke auditors en auditkantoren bij het uitvoeren van wettelijke controles van jaarrekeningen voldoen aan de **internationale controlestandaarden**, mits deze standaarden in overeenstemming zijn met de vereisten van deze richtlijn en van Verordening XX/XX.

De lidstaten mogen controlewerkzaamheden of -vereisten die een aanvulling zijn op de internationale controlestandaarden, uitsluitend verplicht stellen indien deze voortvloeien uit specifieke nationale wettelijke vereisten die verband houden met het voorwerp van wettelijke controles van jaarrekeningen. De lidstaten dragen er zorg voor dat deze controlewerkzaamheden of -vereisten aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) zij dragen bij tot een grote geloofwaardigheid en hoge kwaliteit van jaarrekeningen of geconsolideerde jaarrekeningen in overeenstemming met de beginselen die zijn neergelegd in artikel 4, lid 3, van Richtlijn [xxxx] betreffende de jaarrekeningen en de geconsolideerde jaarrekeningen van bepaalde soorten ondernemingen;

b) zij zijn bevorderlijk voor het algemeen belang van de Unie.

De lidstaten brengen deze controlewerkzaamheden of –vereisten ter kennis van de Commissie, de EAEM en de andere lidstaten.

2. Voor de toepassing van lid 1 betekent "internationale controlestandaarden" de in het kader van het *Clarity Project* tot stand gebrachte *International Standards on Auditing* (ISA) en de daarmee verband houdende *statements* en standaarden die in 2009 zijn uitgebracht door de *International Federation of Accountants* (IFAC), voor zover zij relevant zijn voor wettelijke controles van jaarrekeningen.

3. Aan de Commissie wordt de bevoegdheid verleend overeenkomstig artikel 48*bis* gedelegeerde handelingen vast te stellen ter wijziging van de definitie van internationale controlestandaarden in lid 2 van dit artikel. De Commissie speelt bij het gebruik van deze bevoegdheid in op eventueel door de IFAC in de ISA's aangebrachte wijzigingen, het advies van de *Public Interest Oversight Board* betreffende dergelijke wijzigingen alsook eventuele andere ontwikkelingen in de auditpraktijk en binnen het auditberoep.

De EAEM is bevoegd om in een aantal materies technische normen uit te werken:

- artikel 33, § 6 van het ontwerp van verordening: inhoud van het overdrachtsdossier in geval van vervanging van een wettelijke auditor (interne roulatie – externe roulatie in geval van een mandaat *intuitu personae*) of van een auditkantoor (externe roulatie) door een andere;
- artikel 50, § 2 van het ontwerp van verordening: procedure die wettelijke auditors en auditkantoren moeten volgen bij de wettelijke controle van jaarrekeningen bij organisaties van openbaar belang om een Europees kwaliteitscertificaat te verkrijgen.

Daarnaast zijn er nog richtsnoeren in talrijke materies die aan bod komen in artikel 46, §3 van het voorstel voor een verordening.

4.4.10. Openstelling van het kapitaal van auditkantoren

Artikel 3, § 4 van de auditrichtlijn legt qua aandeelhoudersstructuur en beheer van auditkantoren de volgende regels op:

"Alleen entiteiten die aan de onder a) tot en met d) gestelde voorwaarden voldoen, mogen door de bevoegde autoriteiten van de lidstaten worden toegelaten als auditkantoren:

a) de natuurlijke personen die wettelijke controles van jaarrekeningen namens een kantoor uitvoeren, die ten minste voldoen aan de in de artikelen 4 en 6 tot en met 12 gestelde voorwaarden en toegelaten zijn in die lidstaat als wettelijke auditors;

b) een meerderheid van de stemrechten van de entiteit is in het bezit van auditkantoren die in een lidstaat zijn toegelaten, of van natuurlijke personen die ten minste voldoen aan de in de artikelen 4 en 6 tot en met 12 gestelde voorwaarden. De lidstaten kunnen bepalen dat dergelijke natuurlijke personen ook in een andere lidstaat moeten zijn toegelaten. Voor de wettelijke controle van de jaarrekeningen van coöperaties en soortgelijke instellingen, zoals bedoeld in artikel 45 van Richtlijn 86/635/EEG, kunnen de lidstaten andere specifieke bepalingen inzake de stemrechten vaststellen;

c) een meerderheid – van ten hoogste 75% – van de leden van het leidinggevende of bestuursorgaan van de entiteit bestaat uit auditkantoren die in een lidstaat zijn toegelaten, of uit natuurlijke personen die ten minste voldoen aan de in de artikelen 4 en 6 tot en met 12 gestelde voorwaarden. De lidstaten kunnen bepalen dat dergelijke natuurlijke personen ook in een andere lidstaat moeten zijn toegelaten. Wanneer dit orgaan uit slechts twee leden bestaat, moet één van deze leden ten minste aan de in dit lid gestelde voorwaarden voldoen;

d) het kantoor voldoet aan de in artikel 4 gestelde voorwaarde.

De lidstaten mogen alleen bijkomende voorwaarden stellen in verband met het bepaalde onder c), die in verhouding staan tot het nagestreefde doel en niet verder gaan dan hetgeen strikt noodzakelijk is."

Het voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn stelt de volgende aanpassingen in het vooruitzicht:

- schrapping van punt b) en dus ook van een minimumvereiste met betrekking tot de aandeelhouderskring van auditkantoren;
- wijziging van punt c) in de vorm van een vervanging van de huidige regel door de volgen-

de: "een meerderheid van de leden van het leidinggevende of bestuursorgaan van de entiteit bestaat uit auditkantoren die in een lidstaat zijn toegelaten, of uit natuurlijke personen die ten minste voldoen aan de in de artikelen 4 en 6 tot en met 12 gestelde voorwaarden. Wanneer dit orgaan uit slechts twee leden bestaat, moet één van deze leden ten minste aan de in dit lid gestelde voorwaarden voldoen.";

– vervanging van het laatste lid door de volgende regel: "De lidstaten mogen met betrekking tot deze punten geen aanvullende voorwaarden stellen. Het is de lidstaten niet toegestaan voor te schrijven dat een minimum aan kapitaal of aan stemrechten in een auditkantoor in handen is van wettelijke auditors of auditkantoren.".

4.5. Omzetting van de auditrichtlijn in het Belgisch recht – aanpassingen aan het wettelijk kader

Zoals reeds vermeld in het jaarverslag van de Hoge Raad over 2010, opgenomen in het gezamenlijk jaarverslag van het Belgisch systeem van publiek toezicht[14], kan vastgesteld worden dat de omzetting van sommige bepalingen uit de auditrichtlijn in het Belgisch recht voor verdere verfijning vatbaar is.

Zo dienen in de Belgische wetgeving onder meer de modaliteiten betreffende de samenwerking met de bevoegde autoriteiten van derde landen te worden gepreciseerd (artikel 47 van de auditrichtlijn inzake de uitwisseling van werkdocumenten).

Verder geeft artikel 36 van de auditrichtlijn nadere toelichting inzake het beroepsgeheim en de samenwerking in de schoot van de Europese Unie; ook op dit punt kan de Belgische wetgeving vervolledigd worden.

Daarnaast stelt de formulering van 2007 van het artikel 5 van de wet van 22 juli 1953 voor de Europese Commissie een probleem. Dit artikel betreft de vereiste om in België over een vestiging te beschikken in geval men de hoedanigheid van bedrijfsrevisor wil bekomen. De Europese Commissie is van mening dat dergelijke eis niet in overeenstemming is met de Europese voorschriften betreffende de vrije dienstverlening.

In de loop van 2011 hebben vertegenwoordigers van de Hoge Raad diverse contacten gehad met de vertegenwoordigers van de federale Minister, bevoegd voor Economie, in verband met de mogelijke aanpassing van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007.

Begin 2012 heeft de Belgische wetgever de vooropgestelde verfijning van het Belgisch wettelijk kader doorgevoerd: de aanpassingen hebben aanleiding gegeven tot de wet van 12 maart 2012 tot wijziging van de wet van 22 juli 1953[15]. Daarmee is het Belgisch wettelijk kader voortaan in overeenstemming met de Europese auditrichtlijn.

De volgende artikelen uit de wet van 22 juli 1953 zijn gewijzigd:

– *artikel 5*: de vereiste om een vestiging in België te hebben voor het bekomen van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, ingeval men zijn woonplaats niet in België heeft, wordt afgeschaft;

– *artikel 35*: voortaan kan het IBR informatie, met inbegrip van vertrouwelijke informatie, op verzoek aan de organen van publiek toezicht, alsook aan de FSMA (Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten) en aan de NBB (Nationale Bank van België) meedelen;

– *artikel 43*: dit artikel is gewijzigd teneinde bepalingen omtrent het beroepsgeheim van de organen van publiek toezicht en van hun personeelsleden te integreren. Er wordt een nieuwe paragraaf 3 ingevoerd om te verduidelijken welke de organen van publiek toezicht zijn die belast zijn met individuele beslissingen inzake publiek toezicht, met name de procureur-generaal, de Kamer van verwijzing en instaatstelling en de tuchtinstanties. Ze zijn onderworpen aan het beroepsgeheim (artikel 458 van het Strafwetboek), evenals de personen die bij hen werkzaam zijn of zijn geweest. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is eveneens onderworpen aan artikel 458 van het Strafwetboek, maar enkel voor wat betreft zijn opdracht inzake samenwerking, alsook wat betreft artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen (melding van voortijdige beëindiging van commissarismandaten);

14 *Gezamenlijk jaarverslag 2010 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren*, p. 261.

15 *Belgisch Staatsblad* van 22 maart 2012.

- *artikel 77*: de optimalisering van de nationale en internationale samenwerking. Met het oog op een betere leesbaarheid en duidelijkheid is hoofdstuk IX betreffende de nationale en internationale samenwerking ingedeeld in afzonderlijke afdelingen. Afdeling 1 (artikel 77) handelt over het feit dat de Hoge Raad wordt aangeduid als orgaan dat belast is met enerzijds de nationale samenwerking tussen de organen van publiek toezicht en anderzijds de samenwerking tussen de stelsels van publiek toezicht van lidstaten van de Europese Unie en van derde landen. Afdeling 2 (artikel 77*bis*) gaat over de nationale samenwerking; afdeling 3 (artikel 77*ter* tot artikel 77*novies*) betreft de samenwerking met andere lidstaten van de Europese Unie en afdeling 4 (artikel 77*decies*) betreft de samenwerking met derde landen.
- *Artikel 79*: er wordt een nieuwe uitzondering op het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor toegevoegd, waardoor de organen van publiek toezicht in het kader van hun opdrachten rechtstreeks van de bedrijfsrevisor informatie, waaronder vertrouwelijke informatie, kunnen bekomen.

4.6. Voorlegging van financiële gegevens door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

Artikel 26, § 1 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor luidt als volgt: *"Elk jaar legt de Raad [van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren] ter goedkeuring aan de algemene vergadering voor:*

1° het verslag over de werkzaamheden van het Instituut tijdens het verlopen jaar;

2° de jaarrekening op 31 december van het vorig jaar;

3° het verslag van de commissarissen;

4° de begroting voor het nieuwe boekjaar".

Paragraaf 3 van ditzelfde artikel van de wet van 22 juli 1953 verplicht de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren binnen de maand na de algemene vergadering waarop zij werden voorgelegd aan de algemene vergadering, de eerste drie documenten over te maken aan:

- de federale Minister die bevoegd is voor Economie;
- de Hoge Raad voor de Economische Beroepen;
- het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris.

De Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft in april 2012 het activiteitenverslag van het Instituut over de werkzaamheden gedurende het jaar 2011 overgemaakt.

Bij gebrek aan andere informatie, heeft de Hoge Raad kennis genomen van de inlichtingen over de jaarrekening die het Instituut van de Bedrijfsrevisoren via zijn website heeft bekendgemaakt.

5. Nationale samenwerking

5.1. Principes inzake nationale samenwerking

De Belgische wetgever heeft sinds 2007, naar aanleiding van de omzetting in het Belgisch recht van de auditrichtlijn, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen belast met:

- de nationale samenwerking tussen de organen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht;
- de samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht van lidstaten van de Europese Unie en van derde landen (artikel 77 van de wet van 22 juli 1953).

De wet van 22 juli 1953, zoals aangepast door de wet van 12 maart 2012[1], preciseert op welke manier de nationale samenwerking moet worden begrepen (afdeling 2 van hoofdstuk IX).

De organen van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren werken samen – wanneer dat nodig is voor de vervulling van hun respectieve opdrachten – en ze verlenen onderling assistentie.

Meer in het bijzonder en in voorkomend geval (onder voorbehoud van de bepalingen van het Wetboek van strafvordering) wisselen ze informatie uit en werken ze samen bij onderzoeken die op de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekening betrekking hebben (artikel 77 *bis,* § 1 van de wet van 22 juli 1953). De Koning kan bijkomende voorwaarden bepalen van nationale samenwerking.

5.2. Nationale samenwerking in de loop van 2011

Het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, waarop de eindverantwoordelijkheid van het toezicht rust, is samengesteld uit[2]:

- de federale Minister die bevoegd is voor Economie,
- de Procureur-generaal,
- de Kamer van verwijzing en instaatstelling (verkort KVI),
- de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (verkort HREB),
- de tuchtinstanties en
- het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris.

In het kader van zijn rol als entiteit belast met de nationale samenwerking tussen de organen van het publiek toezicht op Belgisch niveau, heeft de Hoge Raad in de loop van 2011 regelmatig contacten onderhouden met de vertegenwoordigers van deze diverse instellingen.

Tevens heeft de Hoge Raad een gezamenlijke ontmoeting georganiseerd met de vertegenwoordigers van deze instanties (zie *infra* a)). Deze vergadering heeft plaatsgevonden op 30 mei 2011 in de lokalen van de Hoge Raad bij de FOD Economie.

Verder is er op initiatief van de Hoge Raad op 9 september 2011 een technisch overleg georganiseerd omtrent de uitvoeringsmodaliteiten voor de registratie en de opvolging van auditors en auditorganisaties van derde landen in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (zie *infra* b)).

*

* *

a) Coördinatievergadering in 2011

De coördinatievergadering tussen de diverse vertegenwoordigers van de instellingen van het systeem van publiek toezicht, die heeft plaatsgevonden op 30 mei 2011, heeft het mogelijk gemaakt om ervaringen en standpunten uit te wisselen over diverse thema's in verband met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Ter gelegenheid van deze coördinatie is tevens de publicatie van een gezamenlijk jaarverslag besproken, met daarin de diverse activiteitenverslagen en de werkprogramma's.

Bijzondere aandacht is uitgegaan naar het uitwerken van een gezamenlijk antwoord op een studie, uitgevoerd door de Business School "ESCP Europe" op verzoek van de Europese Commissie, betreffende de omzetting van de "au-

1 Wet van 12 maart 2012 tot wijziging van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, *Belgisch Staatsblad* van 22 maart 2012.

2 Zie in dit verband artikel 43, § 1 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor.

ditrichtlijn" in de diverse lidstaten van de Europese Unie[3]. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft het initiatief genomen om aan de vertegenwoordigers van de diverse instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren voor te stellen gezamenlijk te reageren op deze vragenlijst.

Het gezamenlijk antwoord op de vragenlijst, zoals in juni 2011 aan de onderzoekers overgemaakt, is beschikbaar op de portaalsite van de diverse instellingen van het systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Verder zijn ter gelegenheid van de ontmoeting met de diverse entiteiten van het Belgisch systeem onder meer de volgende thema's aan bod gekomen: de stand van zaken van de aanpassing van de wet van 22 juli 1953 in verband met de samenwerking en het beroepsgeheim, de deelname van België aan de *International Forum of Independent Audit Regulators* (verkort IFIAR), de uitwisseling van informatie met andere Europese bevoegde autoriteiten van publiek toezicht en de informatieoverdracht ingevolge artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen.

b) Technisch overleg inzake de registratie van auditors en auditorganisaties van derde landen

Op initiatief van de Hoge Raad is er op 9 september 2011 een technisch overleg georganiseerd tussen de vertegenwoordigers van bepaalde organen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht omtrent de uitvoeringsmodaliteiten voor de registratie en de opvolging van auditors en auditorganisaties van derde landen in het openbaar register.

Op deze vergadering zijn vertegenwoordigers van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren uitgenodigd om toelichting te verstrekken in verband met de inschrijvingsformulieren die op de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren beschikbaar zijn voor auditors en auditorganisaties van derde landen.

Deze problematiek komt hierna aan bod onder punt 6.2.5.

5.3. Publicatie van een gezamenlijk jaarverslag

Volgens artikel 43, § 1, tweede lid van de wet van 22 juli 1953 moeten de activiteitenverslagen en de werkprogramma's van de instellingen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht jaarlijks gepubliceerd worden, en dit volgens de modaliteiten die door de Hoge Raad worden bepaald.

Het eerste gezamenlijk jaarverslag had betrekking op de activiteiten gedurende 2008 van de diverse instellingen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de externe auditors – zoals in werking sinds 31 augustus 2007 – en werd in het najaar van 2009 bekendgemaakt.

Onderhavig jaarverslag is het vierde gezamenlijk jaarverslag en heeft betrekking op de activiteiten van de diverse instellingen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de externe auditors gedurende 2011.

Dit jaarverslag begint met een overzichtelijke voorstelling van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren. Daarna volgen respectievelijk en voor elk van deze instellingen een activiteitenverslag over het voorbije jaar en tevens het werkprogramma voor het komende jaar.

Naast de papieren versie, kan een elektronische versie van dit gezamenlijk jaarverslag geraadpleegd worden op de gezamenlijke portaalsite van de diverse instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren[4].

Voor de geactualiseerde versie van het wettelijk en reglementair kader van de instellingen belast met het publiek toezicht in België, kan verwezen worden naar de gezamenlijke website, onder "Belgisch en Europees wettelijk kader".

3 ESCP - *Study on the effect of the implementation of the revised 8th directive on statutory audits of annual and consolidated accounts (and related recommandations).*

Het antwoord op de vragenlijst, zoals overgemaakt aan de Europese Commissie in naam van de diverse instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht wordt verder toegelicht in het punt 4.2. van het jaarverslag van de Hoge Raad als onderdeel van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren. *(cf. supra)*

4 Alle gezamenlijke jaarverslagen zijn beschikbaar op het volgende adres: http://www.oversight-audit-belgium.eu/publicaties.php.

6. Internationale samenwerking

6.1. Principes inzake internationale samenwerking

Artikel 33 van de auditrichtlijn bepaalt dat elke lidstaat van de Europese Unie één entiteit moet aanstellen die specifiek verantwoordelijk is voor de samenwerking tussen de nationale stelsels van publiek toezicht op Gemeenschapsniveau. Dit moet een effectieve samenwerking met betrekking tot de toezichtactiviteiten van de lidstaten mogelijk maken.

Daarnaast komen in Hoofdstuk XI van de auditrichtlijn een aantal internationale aspecten aan bod, zoals de samenwerking met bevoegde autoriteiten van derde landen[1].

De Belgische wetgever heeft, naar aanleiding van de omzetting in het Belgisch recht van voormelde voorschriften van de auditrichtlijn, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen belast met de samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht van lidstaten van de Europese Unie en van derde landen.

De wet van 22 juli 1953, zoals aangepast door de wet van 12 maart 2012[2], preciseert op welke manier de internationale samenwerking moet worden begrepen:

- In het kader van de **samenwerking met andere lidstaten van de Europese Unie**, werken de organen van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren samen met de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten van de Europese Unie – wanneer dat nodig is voor de vervulling van het respectieve opdrachten inzake publiek toezicht. De Koning kan de specifieke voorwaarden van samenwerking met de andere lidstaten van de Europese Unie bepalen, overeenkomstig de auditrichtlijn[3] (Afdeling 3 van hoofdstuk IX van de wet van 1953, artikelen 77*ter* tot 77 *novies*).
- In het kader van de **samenwerking met derde landen**, kan ieder bevoegd orgaan van publiek toezicht, aangewezen door de Koning, onder bepaalde voorwaarden en op verzoek van een bevoegde autoriteit van een derde land, controle- of andere documenten die in het bezit zijn van bedrijfsrevisoren overmaken. De Koning bepaalt de specifieke voorwaarden van samenwerking met de derde landen[4] (Afdeling 4 van hoofdstuk IX van de wet van 1953, artikel 77*decies*).

6.2. Samenwerking van het Belgisch stelsel met stelsels van publiek toezicht van lidstaten van de Europese Unie en van derde landen

In zijn hoedanigheid van orgaan belast met de samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht van lidstaten van de Europese Unie en van derde landen, heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen in de loop van 2011 diverse contacten gehad, en dit met instanties zowel binnen de EU als buiten de EU.

Meer in het bijzonder onderhoudt de Hoge Raad nuttige contacten met de vertegenwoordigers van de Europese Commissie (DG Interne markt en diensten) en van de Europese audittoezichthouders.

Daarnaast vormen de vergaderingen van de *European Group of Auditors' Oversight Bodies* (verkort EGAOB*) (cf. infra)* een uitstekende gelegenheid om de in België geldende regeling inzake het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren nader toe te lichten en informatie uit te wisselen over de praktijk van het publiek toezicht op de auditors in België en de andere Europese lidstaten.

De Hoge Raad heeft ook de werkzaamheden van de conferentie op 9 en 10 februari 2011, georganiseerd door de Europese Commissie, met als titel *"Financial reporting and Auditing – A time for change ?"* gevolgd, alsook de conferentie op 30 juni 2011, georganiseerd door de FEE (*Federation of European Accountants*) inzake *"Audit Policy"*.

*

* *

Op het vlak van de Europese en internationale samenwerking in de loop van 2011 kunnen de volgende specifieke aandachtspunten vermeld worden:

6.1.1. Contacten in de schoot van de Europese Unie

6.1.2. Problematiek van de privacywetgeving in het kader van de bespreking over samenwerkingsakkoorden met derde landen

6.1.3. Contacten buiten de Europese Unie (PCAOB)

1 Onder derde landen moet worden verstaan, landen die geen deel uitmaken van de Europese Unie.

2 Wet van 12 maart 2012 tot wijziging van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, *Belgisch Staatsblad* van 22 maart 2012.

3 Voorlopig is er (nog) geen specifiek koninklijk besluit genomen.

4 Voorlopig is er (nog) geen specifiek koninklijk besluit genomen.

6.1.4. Toetreding van België tot IFIAR

6.1.5. Inschrijving van auditors en auditorganisaties van derde landen.

6.2.1. Contacten in de schoot van de Europese Unie

In de loop van 2011 heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een verzoek om informatie ontvangen vanwege de *Autoriteit Financiële Markten* (verkort AFM) in Nederland omtrent een tweetal bedrijfsrevisoren, ingeschreven op het Belgisch openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

Beide bedrijfsrevisoren zouden deel gaan uitmaken van het bestuur van een Nederlandse accountantsorganisatie en krachtens de Nederlandse regelgeving dient de betrouwbaarheid van deze personen te worden nagegaan.

De Hoge Raad heeft in zijn reactie aan AFM vooreerst herinnerd aan de verdeling van de taken binnen het Belgisch stelsel van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren. Aangezien de Procureur-generaal wordt beschouwd als entiteit van publiek toezicht met eindverantwoordelijkheid voor de toelating tot het openbaar register en de registerinschrijving enerzijds en de Kamer van verwijzing en instaatstelling als entiteit van publiek toezicht met eindverantwoordelijkheid voor de permanente vorming, de kwaliteitscontrole en de onderzoekregelingen anderzijds, heeft de Hoge Raad de beide organen aangeschreven. Zo kon worden nagegaan of deze organen ten aanzien van de betrokken bedrijfsrevisoren over inlichtingen beschikken die relevant zijn in het kader van het publiek toezicht.

AFM is door de Hoge Raad op de hoogte gebracht van deze werkwijze.

6.2.2. Problematiek van de privacywetgeving in het kader van de bespreking over samenwerkingsakkoorden met derde landen

In artikel 47 van de auditrichtlijn wordt omschreven op welke manier kan samengewerkt worden met de bevoegde autoriteiten van derde landen, meer in het bijzonder in welke gevallen er kan overgegaan worden tot de uitwisseling van werkdocumenten die in het bezit zijn van wettelijke auditors of auditkantoren.

Alvorens de samenwerking te concretiseren en tot de eigenlijke uitwisseling van werkdocumenten over te gaan, moet er een – op wederkerigheid gebaseerde – werkregeling met het betrokken derde land worden overeengekomen.

Eén van de aandachtspunten bij de onderhandelingen van dergelijke samenwerkingsakkoorden, is de bescherming van persoonsgegevens.

Om de lidstaten te ondersteunen bij hun bilaterale onderhandelingen met de bevoegde autoriteiten van derde landen inzake de samenwerking en de uitwisseling van werkdocumenten, heeft de Europese Commissie een *Memorandum of Understanding on the cooperation on the exchange of information* opgesteld. Verder is, in samenwerking met de Europese diensten bevoegd voor gegevensbescherming, een *Draft Agreement on the transfer of personal data to third countries* ter beschikking gesteld.

In de loop van 2011 zijn hierover diverse contacten geweest met de Belgische Commissie voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer.

6.2.3. Contacten buiten de Europese Unie (PCAOB)

In de loop van 2011 zijn er diverse contacten geweest tussen de bevoegde autoriteiten van de stelsels van publiek toezicht van de lidstaten van de Europese Unie en de Amerikaanse *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* met betrekking tot haar inspectieprogramma en de daaraan verbonden uitwisseling van informatie.

Inmiddels hebben de volgende lidstaten een samenwerkingsakkoord afgesloten met de PCAOB[5]:

- in 2011: Verenigd Koninkrijk en Nederland
- in 2012: Duitsland en Spanje.

Er is momenteel nog geen werkregeling overeengekomen tussen de Belgische en de Amerikaanse bevoegde autoriteiten met het oog op het overmaken van controledocumenten door Belgische auditkantoren aan de PCAOB.

De besprekingen zullen in de loop van 2012 worden verdergezet.

6.2.4. Deelname van België aan IFIAR

In het kader van de coördinatie van het Belgisch stelsel van publiek toezicht, is de deelname van België aan het *International Forum of Independent Audit Regulators* (verkort IFIAR[6]) aan bod gekomen.

Dit international forum, opgericht in 2006, brengt de onafhankelijke auditregulatoren van 41 landen uit de hele wereld samen. IFIAR is vooral gericht op de uitwisseling van informatie inzake de auditmarkt.

5 Beschikbaar op de website van de PCAOB: http://pcaobus.org/International/Pages/RegulatoryCooperation.aspx

6 www.ifiar.org

De aanvraag voor de deelname van België aan IFIAR, ingediend in 2011, is begin 2012 gunstig onthaald.

Rekening houdend met de bijzondere aandacht voor inspecties in de schoot van IFIAR en gezien de taakverdeling binnen het Belgisch stelsel van publiek toezicht, zal de Kamer van verwijzing en instaatstelling (KVI) op de IFIAR-vergaderingen namens België aanwezig zijn; aangezien de Hoge Raad belast is met de internationale samenwerking zal eveneens een vertegenwoordiger van de Hoge Raad de vergaderingen van IFIAR, samen met de KVI, kunnen bijwonen.

6.2.5. Inschrijving van auditors en auditorganisaties van derde landen

Auditors of auditorganisaties van een derde land die een controleverklaring afleveren betreffende de (geconsolideerde) jaarrekening van een vennootschap met statutaire zetel buiten de Europese Gemeenschap en waarvan de effecten in België zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt, kunnen onder bepaalde voorwaarden worden ingeschreven in het openbaar register.

Deze afzonderlijke inschrijving van auditors en auditorganisaties van derde landen komt aan bod in de artikelen 45 en 46 van de auditrichtlijn; deze bepalingen zijn voor België omgezet in artikel 7, § 4 van de wet van 22 juli 1953 en uitgevoerd via het koninklijk besluit van 3 september 2010 (*Belgisch Staatsblad*, 15 september 2010).

Overeenkomstig de voorschriften uit de auditrichtlijn voorziet voormeld koninklijk besluit in de mogelijkheid om de inschrijvingsvoorwaarden te versoepelen, indien de Europese Commissie een besluit neemt inzake de gelijkwaardigheid van het toezichtssysteem van bepaalde derde landen.

In de loop van 2011 heeft de Europese Commissie met betrekking tot een aantal derde landen een besluit[7] genomen, waarbij de gelijkwaardigheid van de *auditoversight*-systemen van tien derde landen[8] wordt erkend.

In de beslissing wordt ook een overgangsperiode voor auditors van 20 andere derde landen ingevoerd; zij zullen hun auditwerkzaamheden in Europa voorlopig kunnen verder zetten (tot 31 juli 2012) terwijl door de Europese instanties verdere beoordelingen van hun *auditoversight*-systeem worden uitgevoerd[9].

Het is van belang aan te stippen dat het Besluit van de Europese Commissie de auditors of auditorganisaties van de voormelde derde landen niet automatisch en rechtstreeks enig recht geeft tot het afleveren van controleverklaringen in de Europese lidstaten: er moet nog een samenwerkingsregeling tusen de bevoegde autoriteiten van de Europese lidstaat en de bevoegde autoriteiten van het derde land worden afgesloten, waarbij onder meer de voorwaarden voor de afzonderlijke inschrijving en de opvolging van deze auditors worden gepreciseerd. Het komt dus toe aan elke lidstaat individueel om, op basis van wederkerigheid, te beslissen in welke mate er zal gesteund worden op het *auditoversight*-systeem van het derde land.

Op initiatief van de Hoge Raad is er op 9 september 2011 een technisch overleg georganiseerd tussen de vertegenwoordigers van bepaalde organen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht omtrent de uitvoeringsmodaliteiten voor de registratie en de opvolging van auditors en auditorganisaties van derde landen in het openbaar register.

Op deze vergadering zijn vertegenwoordigers van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren uitgenodigd om toelichting te verstrekken in verband met de inschrijvingsformulieren die op de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren beschikbaar zijn voor auditors en auditorganisaties van derde landen. In toepassing van artikel 10, § 1 van de wet van 22 juli 1953 is het immers de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren die het openbaar register bijhoudt.

7 Besluit van de Europese Commissie van 19 januari 2011 betreffende de gelijkwaardigheid van de stelsels van publiek toezicht, de kwaliteitsborgingsstelsels en de onderzoeks- en sanctieregelingen van bepaalde derde landen voor auditors en auditorganisaties en betreffende een overgangsperiode voor controleactiviteiten van auditors en auditorganisaties van bepaalde derde landen in de Europese Unie (*P.B., L* 15 van 20 januari 2011).

8 Het betreft de volgende derde landen: Australië, Canada, China, Kroatië, Japan, Singapore, Zuid-Afrika, Zuid-Korea, Zwitserland en de Verenigde Staten van Amerika.

9 Ingevolge het besluit van de Europese Commissie inzake de **overgangsperiode**, kunnen de auditors en auditorganisaties hun controlewerkzaamheden in de Europese Unie verderzetten en dit zonder Europees toezicht of inschrijving bij een Europese bevoegde autoriteit. Het betreft in het bijzonder auditors/auditorganisaties die auditverslagen afleveren over de (geconsolideerde) jaarrekeningen van ondernemingen met statutaire zetel in de volgende derde landen: Abu Dhabi, Bermuda, Brazilië, Caymaneilanden, Dubai International Financial Centre, Egypte, Guernsey, Hongkong, India, Indonesië, Eiland Man, Israël, Jersey, Maleisië, Mauritius, Nieuw-Zeeland, Rusland, Taiwan, Thailand, Turkije. De controleverklaringen moeten betrekking hebben op boekjaren die aanvangen tijdens de periode van 2 juli 2010 tot en met 31 juli 2012 en de auditor/auditorganisatie moet wel bepaalde informatie aan de bevoegde Europese autoriteiten verstrekken.

Bij deze gelegenheid kon vastgesteld worden dat België (nog) geen specifieke samenwerkingsakkoorden met bepaalde derde landen heeft aangegaan, waardoor de inschrijvingsvoorwaarden die vooropgesteld worden in het koninklijk besluit onverkort toepasselijk zijn en er voorlopig geen versoepeling van de voorwaarden kan toegepast worden voor bepaalde derde landen.

6.3. EGAOB – opvolgen van de werkzaamheden door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen

6.3.1. Algemeen

De *European Group of Auditors' Oversight Bodies* (verkort EGAOB) is door de Europese Commissie opgericht op 14 december 2005 en is bedoeld om, enerzijds, aan de Commissie advies te geven omtrent auditaspecten en, anderzijds, de samenwerking te bevorderen tussen de stelsels van publiek toezicht op de wettelijke auditors binnen de Europese Unie[10].

De EGAOB is samengesteld uit vertegenwoordigers van de 27 nationale autoriteiten van publiek toezicht van elk van de lidstaten van de Europese Unie en wordt voorgezeten door de Europese Commissie. Enkel niet-beroepsbeoefenaars kunnen lid zijn van de EGAOB, die in de plaats is gekomen van het *Committee on Auditing*.

Voor België neemt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, in zijn hoedanigheid van orgaan belast met de samenwerking op nationaal en internationaal niveau van het Belgisch stelsel van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, deel aan de vergaderingen van de EGAOB. De Kamer van verwijzing en instaatstelling en de FOD Economie, namens de federale Minister, bevoegd voor Economie, zijn eveneens regelmatig vertegenwoordigd bij deze vergaderingen.

De deskundigengroep EGAOB heeft de volgende hoofdtaken[11]:

- bevorderen van de samenwerking tussen de nationale stelsels van publiek toezicht en tot stand brengen van een uitwisseling van optimale werkwijzen voor het opzetten van dergelijke stelsels en voor het verzekeren van een permanente samenwerking tussen die stelsels;
- een bijdrage leveren aan de technische beoordeling van stelsels van publiek toezicht van derde landen en aan de internationale samenwerking op dit gebied tussen de lidstaten en derde landen;
- een bijdrage leveren aan het technische onderzoek van internationale standaarden voor accountantscontrole, met inbegrip van de procedures voor de opstelling ervan, met het oog op de goedkeuring van deze standaarden op communautair niveau.

6.3.2. Vergaderingen van de EGAOB gedurende 2011

In de loop van 2011 vonden er twee plenaire vergaderingen van de EGAOB plaats, met name op 24 januari 2011 en 26 mei 2011.

De vergaderingen gingen door te Brussel en telkens was een vertegenwoordiger van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen aanwezig. Ook vertegenwoordigers van de FOD Economie (namens de federale Minister, bevoegd voor Economie) en van de Kamer van verwijzing en instaatstelling hebben regelmatig aan de vergaderingen deelgenomen.

Ter gelegenheid van deze plenaire vergaderingen van de EGAOB zijn diverse thema's aan bod gekomen:

➢ In het kader van de **samenwerking met derde landen** is ruime aandacht besteed aan de tenuitvoerlegging van de besluitvorming inzake de adequaatheid en de gelijkwaardigheid van de buitenlandse (niet-Europese) stelsels van publiek toezicht, de kwaliteitsborgingsstelsels en de onderzoeks- en sanctieregelingen voor auditors/auditorganisaties van derde landen.

Wat de Europese besluitvorming op het vlak van de gelijkwaardigheid betreft, heeft de Europese Commissie de aandacht gevestigd op het feit dat dergelijke beslissingen noodzakelijk zijn maar dat deze niet volstaan voor de lidstaten om zich volledig te kun-

10 Besluit 2005/909/EG van de Europese Commissie van 14 december 2005 *tot oprichting van een groep van deskundigen om de Commissie van advies te dienen en de samenwerking tussen stelsels voor de uitoefening van publiek toezicht op externe accountants en accountantskantoren te bevorderen, PB L 329,* 16 december 2005, pp.38-39.

11 Artikel 2 van het Besluit 2005/909/EG van 14 december 2005.

nen baseren op het *oversight*-systeem van dit derde land; het is aan de lidstaten om op hun beurt te beslissen – via bilaterale onderhandelingen – in welke mate zij bereid zijn om te steunen op het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole en het toezicht- en sanctiesysteem van het betrokken derde land.

De Europese Commissie heeft de EGAOB uitgebreid geïnformeerd over haar contacten met de Verenigde Staten van Amerika op het vlak van de samenwerking en de uitwisseling van werkdocumenten, met name met de Amerikaanse *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* en de *Securities and Exchange Commission (SEC)*.

Wat de bilaterale onderhandelingen met de bevoegde autoriteiten van derde landen inzake de samenwerking en de uitwisseling van werkdocumenten betreft, hebben heel wat lidstaten hun bezorgdheid geuit omtrent de vertrouwelijkheid van gevoelige informatie en de gegevensbescherming. Volgens de Europese Commissie ligt een gezamenlijke Europese aanpak, onder meer ten aanzien van de VSA moeilijk, rekening houdend enerzijds met het feit dat zowel de auditrichtlijn als de richtlijn inzake gegevensbescherming[12] richtlijnen zijn die een minimumharmonisering vooropstellen en, anderzijds, gezien de divergenties tussen de diverse nationale wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen op het vlak van de gegevensbescherming.

- Wat de **samenwerking binnen de Europese Unie** betreft, zijn diverse besprekingen gewijd aan de vraag op welke manier de samenwerking tussen de Europese *oversight*-instanties in de toekomst kan evolueren.
- Ter gelegenheid van de EGAOB-vergaderingen heeft de Europese Commissie de lidstaten geïnformeerd omtrent de opvolging inzake het **Groenboek** over de rol van de wettelijke controle van financiële overzichten en de verbetering van de auditmarkt.

12 Richtlijn 95/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 24 oktober 1995 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens, *PB L 281,* 23 november 1995, pp.31-50.

6.3.3. Subwerkgroepen

Om de plenaire vergaderingen van de EGAOB efficiënt te laten verlopen en in afwachting van de goedkeuring van een nieuwe Europese *oversight*-structuur, is beslist om de voorbereidende werkzaamheden toe te vertrouwen aan één subwerkgroep. Deze subwerkgroep komt in de plaats van de diverse bestaande subwerkgroepen (met name de subwerkgroep "derde landen", de subwerkgroep "intra-EU samenwerking" en de subwerkgroep "ISA's") en bereidt de diverse thema's voor de plenaire EGAOB-vergaderingen voor.

Gezien het nut en het belang van de subwerkgroep "inspecties" is wel beslist dat de vergaderingen van deze subwerkgroep kunnen blijven georganiseerd worden, evenwel buiten de EGAOB om; de deelnemers zullen deze vergaderingen in hun hoedanigheid van nationale *oversight* kunnen bijwonen en een vertegenwoordiger van de Europese Commissie zal als waarnemer aanwezig zijn. De Kamer van verwijzing en instaatstelling, die in België de eindverantwoordelijkheid heeft inzake kwaliteitscontrole en toezicht, wordt voor de vergaderingen van deze werkgroep "inspecties" (*European Audit Inspection Group*, verkort EAIG) uitgenodigd.

6.4. Verzoek vanwege de Europese Commissie om een doeltreffend systeem van publiek toezicht te organiseren

Volgens de auditrichtlijn moesten de bepalingen van de richtlijn uiterlijk op 29 juni 2008 door de Europese lidstaten in hun nationale regelgeving zijn omgezet.

Sindsdien heeft de Europese Commissie regelmatig boordtabellen of, met andere woorden, het "*scoreboard*" omtrent de omzetting van de auditrichtlijn in de diverse EU-lidstaten gepubliceerd.

Hieruit blijkt dat alle lidstaten aan de Europese Commissie hebben laten weten dat zij de omzetting van de auditrichtlijn in hun nationale wetgeving hebben voltooid.

Enkel wat Cyprus betreft, is gebleken dat de effectieve oprichting van een publiek toezichtssysteem nog op zich te liet wachten. Hoewel de wetgeving in orde is, blijkt er volgens de Europese Commissie geen garantie te zijn dat het onafhankelijk publiek toezichtsorgaan effectief functioneert. Op 6 april 2011 heeft de Europese Commissie Cyprus dan ook formeel in gebreke gesteld. De Cypriotische autoriteiten hebben twee maanden gekregen om deze situatie op te lossen.

Bijlage I

Brief aan de Minister (zonder bijlagen) – goedkeuring van de specifieke norm over de medewerking aan het prudentieel toezicht

(vertaling van originele Franstalige versie)

De heer Vincent Van Quickenborne
Minister voor Ondernemen en Vereenvoudigen
Brederodestraat 9
1000 BRUSSEL

Brussel, 25 oktober 2010

Geachte heer Minister,

De Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een ontwerpnorm voorgelegd die door de Raad van het IBR op 11 juni 2010 werd goedgekeurd, met de bedoeling die door de Hoge Raad te laten goedkeuren.

Deze norm handelt over de medewerkingsopdracht van bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht en omschrijft, enerzijds, de specifieke audittaken van erkende revisoren in entiteiten onder prudentieel toezicht en, anderzijds, de manier van rapporteren aan de CBFA in het kader van het prudentieel toezicht, in de vorm van een niet-publiek verslag. Het is inderdaad zo dat enkel de attestering in verband met de statutaire (en in voorkomend geval geconsolideerde) jaarrekening openbaar wordt gemaakt, overeenkomstig de algemene Belgische rechtsregels.

Deze ontwerpnorm moet twee normen van het IBR vervangen: de ene van 5 november 1993 inzake de controle van kredietinstellingen en de andere van 29 juni 1979 inzake de controle van verzekeringsondernemingen. Voor de overige entiteiten onder prudentieel toezicht waarop de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm van toepassing zou zijn, bestaat er op dit ogenblik geen specifiek normatief kader terzake.

Deze beroepsnorm, die van toepassing is op bedrijfsrevisoren met auditopdrachten in vennootschappen die onder het prudentieel toezicht van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen vallen, is een "spiegelversie" van de circulaire van de CBFA van 8 mei 2009 in verband met de medewerkingsopdracht van de erkende revisoren (circulaire 2009/19).

Over deze ontwerpnorm is conform de voorschriften van artikel 30, § 1, tweede lid van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor,

een publieke consultatie gehouden (tussen 20 april en 18 mei 2010) vooraleer die is voorgelegd aan de Hoge Raad.

Nuttig in dit verband is het feit dat de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren de Hoge Raad bij brief van 21 juni 2010 heeft gemeld dat er in het kader van de publieke consultatie geen enkele reactie ten gronde was geformuleerd. Voorts heeft hij de Hoge Raad ook een versie van de norm meegedeeld waarin kon worden gezien waar in de norm, zoals die op 11 juni 2010 door de Raad van het IBR was goedgekeurd, (formele) aanpassingen waren aangebracht.

Alvorens over te gaan tot de goedkeuring van de voorgelegde ontwerpnorm, hebben de leden van de Hoge Raad een aantal initiatieven genomen, zoals vereist door artikel 30 van de voornoemde wet:

- een raadpleging van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen over de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm;
- een hoorzitting met vertegenwoordigers van het IBR tijdens de vergadering van de Hoge Raad op 6 september 2010.

In het kader van deze hoorzitting hebben de vertegenwoordigers van de Raad van het IBR gewezen op het belang – zowel voor de bedrijfsrevisoren als voor de CBFA – van een snelle goedkeuring van deze norm voor de noodzakelijke rechtszekerheid. Voorts hebben de vertegenwoordigers van het IBR nadere uitleg verstrekt in verband met de formele aanpassingen aan de ontwerpnorm na afloop van de publieke consultatie.

Naar aanleiding van het advies van de CBFA van 28 september 2010 werd over een aantal elementen uit de ontwerpnorm van gedachten gewisseld tijdens een vergadering op 4 oktober 2010 met vertegenwoordigers van het beroep (Instituut van de Bedrijfsrevisoren en erkende revisoren), van de CBFA en van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, met de bedoeling een passende formulering te zoeken voor een aantal formele aanpassingen aan de ontwerpnorm, zoals die door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 11 juni 2010 was goedgekeurd.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft een aantal vergaderingen gewijd aan het onderzoek van dit dossier (hoorzitting met vertegenwoordigers van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 6 september 2010 en bespreking ten gronde en *in globo* op 6 oktober 2010). Aansluitend op zijn vergadering van 6 oktober 2010 heeft de Hoge Raad een brief gestuurd naar het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in verband met de bedenkingen van de CBFA in haar advies van 28 september 2010, meer bepaald op het vlak van de kwaliteitscontrole.

De Raad van het IBR heeft in zijn norm de formele aanpassingen aangebracht zoals besproken op 4 oktober 2010 tijdens de hoger vermelde vergadering en een nieuwe versie van de norm meegedeeld, zoals goedgekeurd op 8 oktober 2010. In zijn brief van 12 oktober 2010 heeft de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren overigens de nodige garanties gegeven in verband met de bedenkingen van de CBFA op het vlak van de kwaliteitscontrole.

De Hoge Raad heeft op 25 oktober 2010 beslist om de ontwerpnorm van 8 oktober 2010 goed te keuren.

Als bijlage bij deze brief vindt u een aantal documenten, in het kader van artikel 30, § 1 van de wet van 22 juli 1953:

- De omzendbrief 2009/19 goedgekeurd door de CBFA op 8 mei 2009 inzake de medewerkingsopdracht van de erkende revisoren (bijlage 1);

- Het schrijven van 11 juni 2010 van de Voorzitter van het IBR aan de Hoge Raad (zonder de bijlagen van deze brief) (bijlage 2);
- Het schrijven van 14 juni 2010 vanwege de Hoge Raad aan het IBR (bijlage 3);
- Het schrijven van 21 juni 2010 vanwege de Voorzitter van het IBR aan de Hoge Raad (zonder de bijlagen van deze brief) (bijlage 4);
- De normen, aangenomen door de Raad van het IBR op 11 juni 2010, zoals ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad (bijlage 5) (met zichtbare revisies van de aanpassingen aan de tekst tussen de publieke consultatie en 11 juni);
- Het schrijven van 25 juni 2010 vanwege de Hoge Raad aan de CBFA en het advies van de CBFA van 28 september 2010 (bijlage 6);
- Het schrijven van 7 oktober 2010 vanwege de Hoge Raad aan het IBR (bijlage 7);
- Het schrijven van 12 oktober 2010 vanwege de Voorzitter van het IBR aan de Hoge Raad (zonder de bijlagen van deze brief) (bijlage 8);
- De normen, aangenomen door de Raad van het IBR op 8 oktober 2010, zoals ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad (bijlage 9) (met zichtbare revisies van de aanpassingen aan de tekst tussen 11 juni en 8 oktober 2010);
- De normen van het IBR van 5 november 1993 inzake de controle van kredietinstellingen (bijlage 10);
- De normen van het IBR van 29 juni 1979 inzake de controle van verzekeringsondernemingen (bijlage 11).

De Hoge Raad is van oordeel dat deze norm van fundamenteel belang is, zowel voor de bedrijfsrevisoren als voor de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen, want hierin wordt het opdrachtenkader vastgelegd zoals dat zal gelden voor bedrijfsrevisoren belast met de jaarrekeningcontrole in ondernemingen onder het prudentieel toezicht van de CBFA. Van zodra die norm zal zijn goedgekeurd, zal de naleving van de in deze norm vervatte voorschriften immers worden gecontroleerd in het kader van de periodieke kwaliteitscontrole bij de bedrijfsrevisoren.

Mocht u in verband met dit dossier nog nadere informatie wensen, dan ben ik daar graag toe bereid.

Met de meeste achting,

Jean-Paul Servais
Voorzitter

Bijlage II

Brief aan de Minister (zonder bijlagen) – goedkeuring van de norm inzake bestrijding van het witwassen van kapitaal

(vertaling van originele Franstalige versie)

De heer Vincent Van Quickenborne
Minister voor Ondernemen en Vereenvoudigen
Brederodestraat 9
1000 BRUSSEL

Brussel, 16 februari 2011

Geachte heer Minister,

In het kader van de omzetting van een Europese richtlijn uit 1991 heeft België een wet uitgevaardigd onder de titel "Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme". Die wet werd begin 2010 grondig gewijzigd naar aanleiding van de omzetting van de Europese richtlijn uit 1995 die de richtlijn van 1991 had vervangen.

Het gaat hier om echt ingrijpende wijzigingen, zowel voor de zogenaamde "financiële" als voor de "niet-financiële" beroepen en daarom heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, als koepelinstelling van de drie instituten die de economische beroepen verenigen (Instituut van de Bedrijfsrevisoren [IBR], Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten [IAB] en Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten [BIBF]) het initiatief genomen om de Voorzitter van elk van deze drie instituten op 16 november 2009 een brief te sturen met de bedoeling hen attent te maken op de dringende noodzaak om meteen na de definitieve goedkeuring van de wijzigingen aan de wet van 11 januari 1993 de nodige nieuwe toepassingsmaatregelen te treffen.

Dit initiatief van de Hoge Raad van eind 2009 was des te meer verantwoord omdat de wet ingrijpende wijzigingen doorvoerde voor de "niet-financiële" beroepen, maar ook omdat in het toen besproken wetsvoorstel geen enkele overgangsmaatregel voorkwam en de nieuwe regels dus 10 dagen na de bekendmaking van de wet tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 in het *Belgisch Staatsblad* in werking zouden treden.

Om de Instituten zo snel mogelijk te kunnen doen starten met een denkoefening ten gronde in verband met de nodige toepassingsmaatregelen en met het oog op zo efficiënt mogelijke initiatieven in die zin, heeft de Hoge Raad in deze brief van 16 november 2009 de aandacht van de vertegenwoordigers van de drie Instituten op twee punten gevestigd:

- Voor de toepassingsmaatregelen die elk Instituut dient te nemen, zal het toepassingsgebied in de toekomst sterk worden uitgebreid, want met het nieuwe artikel 37 van de wet van 11 januari 1993 (na goedkeuring hiervan) zal elk Instituut verplicht zijn om toepassingsmaatregelen te treffen voor het volledige Hoofdstuk II en niet langer voor de drie aanvankelijk bedoelde artikelen alleen.
- Uit de memorie van toelichting blijkt dat de toepassingsmaatregelen bindend moeten zijn. Met andere woorden, zij dienen te worden opgesteld in de vorm van een beroepsnorm en ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de federale Minister, bevoegd voor Economie (voor het Instituut van de Bedrijfsrevisoren) of ter advies voorgelegd aan de Hoge Raad (voor het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten).

Tenslotte heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, in zijn coördinerende rol die de wetgever hem met artikel 54 van de wet van 22 april 1999 heeft opgedragen, in zijn brief van 19 november 2009 de wens te kennen gegeven dat de drie Instituten waarin de diverse "economische beroepen" zijn verenigd (IBR/IAB/BIBF) onderling overleg zouden plegen met het oog op een geharmoniseerde aanpak om zich te conformeren aan de nieuwe vereisten van de wet van 11 januari 1993.

In antwoord op de brief van de Hoge Raad, heeft het Interinstitutencomité, opgericht conform de voorschriften van artikel 53 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, zich bereid verklaard tot onderling overleg met het oog op de vereiste coherentie in de gevolgde aanpak voor alle geledingen van de economische beroepen, rekening houdend, weliswaar, met de specifieke eigenschappen van elke betrokken categorie van beroepsbeoefenaars. Tevens werd voorgesteld om met de drie Instituten een gemeenschappelijke werkgroep op te richten, waarbij een vertegenwoordiger van de Hoge Raad als waarnemer zou worden uitgenodigd.

Deze in april 2010 opgerichte gemeenschappelijke werkgroep met de drie Instituten is zijn werkzaamheden gestart met de opstelling van een gemeenschappelijke normatieve tekst (gemeenschappelijk "reglement" genoemd) en heeft verschillende technische vergaderingen gehouden met vertegenwoordigers van de Cel voor Financiële Informatieverwerking (verkort CFI) en van de Hoge Raad.

Uitgangspunt voor de bindende normatieve tekst opgesteld door de drie Instituten samen, was het reglement van de CBFA, dat werd bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 24 maart 2010, waaruit alle specifiek voor de financiële beroepen voorkomende passages werden weggelaten en vervangen door specifiek op de economische beroepen gerichte passages.

Gelet op het feit dat er voor het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een eigen wettelijk kader geldt dat hem niet toestaat om een "reglement" uit te vaardigen, werd het "reglement" omgedoopt tot "norm" en bij die gelegenheid heeft het Instituut bovendien beslist om het document te herstructureren.

Over een ontwerpnorm van de Raad van het IBR (goedgekeurd op 29 oktober 2010) is conform de voorschriften van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, een publieke consultatie gehouden vooraleer die is voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

Na afloop van de publieke consultatie heeft de Raad van het IBR, na kennis te hebben genomen van de reacties ontvangen in het kader van die consultatie, de Hoge Raad een nieuwe versie van de ontwerpnorm (zoals aangenomen op 4 februari 2011) voorgelegd met het verzoek die goed te keuren.

Alvorens over te gaan tot een onderzoek naar aanleiding van het verzoek om goedkeuring van de door de vertegenwoordigers van het IBR voorgelegde ontwerpnorm, hebben de leden van de Hoge Raad, zoals vereist door artikel 30 van de wet van 22 juli 1953, de vertegenwoordigers van het IBR gehoord tijdens de vergadering van de Hoge Raad op 16 februari 2011.

Vooraf had tijdens de vergadering van 12 januari 2011 een informele ontmoeting plaats tussen de vertegenwoordigers van de drie Instituten en de leden van de Hoge Raad.

Als bijlage bij deze brief vindt u een aantal documenten:

- een gecoördineerde versie van de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, zoals die te vinden is op de website van de CFI (bijlage 1);
- een kopie van de brief van 16 november 2009 van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen aan de Voorzitter van elk van de drie betrokken Instituten (IBR/IAB/BIBF) (bijlage 2);
- koninklijk besluit van 16 maart 2010 tot goedkeuring van het reglement van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen met betrekking tot de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 24 maart 2010 (bijlage 3);
- de ontwerpnorm zoals goedgekeurd door de Raad van het IBR waarover een publieke consultatie is gehouden van 9 november 2010 tot 20 januari 2011 (bijlage 4);
- de brief van 23 november 2010 van de Hoge Raad aan de Voorzitter van de CFI om diens standpunt te kennen in verband met de door de Raad van het IBR goedgekeurde ontwerpnorm waarover een publieke consultatie is gehouden (bijlage 5);
- de brief van 1 december 2010 van de Voorzitter van de CFI aan de Hoge Raad met diens reacties op de ontwerpnorm waarover een publieke consultatie is gehouden (bijlage 6);
- de reacties op de publieke consultatie ontvangen door de Raad van het IBR en meegedeeld aan de Hoge Raad (bijlage 7);
- de brief van 9 februari 2011 van de Voorzitter van het IBR aan de Voorzitter van de Hoge Raad met het verzoek om goedkeuring van de ontwerpnorm zoals goedgekeurd door de Raad van het IBR op 4 februari 2011 (bijlage 8);
- de brief van de Hoge Raad van 17 februari 2011 aan het IBR (bijlage 9).

Voorts voeg ik bij deze brief ook – louter ter informatie en gelet op de gezamenlijke inspanningen van de vertegenwoordigers van de drie betrokken Instituten – het verzoek om advies over het ontwerpreglement goedgekeurd door de Raad van het IAB, enerzijds, en door de Nationale Raad van het BIBF, anderzijds, alsook de brief van 17 februari 2011 aan elk van beide Instituten. U vindt hierbij ook nog een vergelijkende tabel met de ontwerpnorm IBR, het ontwerpreglement IAB en het ontwerpreglement BIBF, die een vergelijking tussen de verschillende teksten wat gemakkelijker moet maken.

Tijdens de vergadering van 16 februari 2011 hebben de leden van de Hoge Raad, naast de voornoemde hoorzitting, de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm onderzocht. In het kader van dat onderzoek werden twee punten bijzonder geapprecieerd:

- het feit dat alle opmerkingen vervat in de brief van 1 december 2010 van de Cel voor Financiële Informatieverwerking, in de versie van 4 februari 2011 van de ontwerpnorm werden verwerkt en
- het feit dat de door de Raad van het IBR ter goedkeuring voorgelegde norm, hoewel anders gestructureerd, ten gronde overeenstemt met de regels van het ontwerpreglement dat zowel de Raad van het IAB als de Nationale Raad van het BIBF ter advies hebben meegedeeld.

Na afloop van de vergadering op 16 februari 2011 hebben de leden van de Hoge Raad beslist om de door de Raad van het IBR voorgelegde ontwerpnorm goed te keuren en een voor beide andere Instituten gunstig advies uitgebracht.

Zoals hierboven aangestipt en om de nodige rechtszekerheid te waarborgen, was het naar het oordeel van de Hoge Raad belangrijk dat dit dossier bij voorrang zijn beslag zou krijgen, aangezien in de wet die in januari 2010 in het *Belgisch Staatsblad* is bekendgemaakt, geen overgangsperiode is opgenomen.

Voorts heeft de Hoge Raad in zijn brief aan de vertegenwoordigers van de drie Instituten de aandacht gevestigd op het feit dat nog niet alle voorschriften zijn omgezet van de wet van 11 januari 1993, in de bijgewerkte versie van 2010, en dat de vertegenwoordigers van elk van deze Instituten de Hoge Raad op de hoogte dienen te houden van de verdere initiatieven die zij vooropstellen en binnen welke termijn dat effectief zal gebeuren.

De voorschriften die nog niet (integraal of gedeeltelijk, naar gelang van het geval) zijn uitgevoerd, hebben ten minste betrekking op de maatregelen die elk van de drie Instituten moet nemen om ervoor te zorgen dat de regels van de wet van 11 januari 1993, in de bijgewerkte versie van 2010, worden nageleefd, zoals vereist door artikel 39 van die wet. Specifiek voor het IBR lijkt het nuttig eraan te herinneren dat de kwaliteitscontrole wordt verricht onder de eindverantwoordelijkheid van de Kamer van verwijzing en instaatstelling.

Mocht u in verband met dit dossier nog nadere informatie wensen, dan ben ik daar graag toe bereid.

Met de meeste achting,

Jean-Paul Servais
Voorzitter

Bijlage III

Brief aan de Minister (zonder bijlagen) – goedkeuring van de norm inzake de overstap naar de ISA-normen

(vertaling van de originele Franstalige versie)

De heer Vincent Van Quickenborne
Minister voor Ondernemen en Vereenvoudigen
Brederodestraat 9
1000 BRUSSEL

Brussel, 23 december 2009

Geachte heer Minister,

De Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een ontwerpnorm voorgelegd over de toepassing van de ISA-normen in België, zoals goedgekeurd op 2 oktober 2009 door de Raad van het IBR.

Reeds in 2008 had de Raad van het IBR een eerste versie van die ontwerpnorm voorgelegd. Gelet op een aantal reacties van bedrijfsrevisoren uit kleinere structuren, heeft de Hoge Raad in december 2008 aan het IBR meegedeeld het onderzoek van dit dossier te zullen bevriezen zolang niet aan twee voorwaarden was voldaan:

1°) een forum organiseren, waarop de bedrijfsrevisoren de gelegenheid zouden krijgen om de inzet en de gevolgen van een overstap naar de internationale auditnormen beter in te schatten;

2°) onder zijn leden een publieke consultatie organiseren vooraleer nog enige ontwerpnorm ter goedkeuring voor te leggen.

Over deze ontwerpnorm werd, overeenkomstig artikel 30, § 1, tweede lid van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, een publieke consultatie georganiseerd vooraleer die aan de Hoge Raad voor te leggen.

Alvorens over te gaan tot de goedkeuring van de voorgelegde ontwerpnorm, hebben de leden van de Hoge Raad een aantal initiatieven genomen (zoals vereist door artikel 30 van de voornoemde wet):

- raadpleging van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen over de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnormen;
- hoorzitting met vertegenwoordigers van het IBR tijdens de vergadering van de Hoge Raad op 23 november 2009.

Begin november 2009 heeft de Hoge Raad laten weten welke punten in de ter goedkeuring voorgelegde ontwerpnorm (gedateerd op 2 oktober 2009) nog problemen stelden:

- de opheffing van de inwerkingtreding in twee fases, terwijl in het kader van de publieke consultatie een tijdspanne van twee jaar werd voorgesteld, naargelang het gaat om controles uitgevoerd in beursgenoteerde vennootschappen, kredietinstellingen of verzekeringsondernemingen, dan wel om controles uitgevoerd in andere vennootschappen;
- het gebruik van een Engelstalige versie van de internationale auditnormen, wat strijdig is met de wetgeving inzake het gebruik van de landstalen;
- de onmogelijkheid om voor elke latere wijziging van de internationale auditnormen een blanco volmacht te geven;
- het belang om de nodige klaarheid te scheppen over het begeleidingsplan waarvan sprake in het begin van de norm.

De Raad van het IBR heeft zijn norm aangepast op de drie eerste punten die de Hoge Raad had aangehaald en heeft een nieuwe versie meegedeeld zoals die op 10 november 2009 was goedgekeurd.

In het kader van de hoorzitting met vertegenwoordigers van het IBR op 23 november 2009, heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een gedetailleerd begeleidingsplan geëist. Dit begeleidingsplan werd door de Raad van het IBR op 14 december 2009 goedgekeurd.

Aangezien alle wettelijke procedurevoorwaarden zijn vervuld en gelet op de inhoud van de betrokken ontwerpnorm, heeft de Hoge Raad in zijn vergadering van 15 december 2009 beslist om de ontwerpnorm dd. 10 november 2009 goed te keuren, mits het IBR op geregelde tijdstippen informeert over de vordering van het begeleidingsprogramma, zodanig dat de Hoge Raad er zich kan van vergewissen dat de begeleidingsmaatregelen verlopen volgens het programma dat het IBR aan de Hoge Raad heeft meegedeeld.

In bijlage gaan een aantal documenten met betrekking tot artikel 30, § 1 van de wet van 22 juli 1953:

- de ontwerpnormen, zoals vastgesteld door de Raad van het IBR, waarover een publieke consultatie liep van juli tot september 2009 (bijlage 1);
- de resultaten van de publieke consultatie (bijlage 2);
- de normen, zoals vastgesteld door de Raad van het IBR op 2 oktober 2009 en ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad (bijlage 3);
- de technische fiche, zoals opgesteld door het IBR op verzoek van de Hoge Raad, die aangeeft welk gevolg is gegeven aan de diverse opmerkingen geformuleerd in het kader van de publieke consultatie (bijlage 4);
- de normen, zoals vastgesteld door de Raad van het IBR op 10 november 2009 en ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad (bijlage 5);
- de briefwisseling tussen de Hoge Raad en de CBFA van 21 oktober 2009 en 17 november 2009 en het advies uitgebracht door de CBFA op 9 december 2009 (bijlage 6);
- de brief van de Voorzitter van het IBR naar aanleiding van de hoorzitting van 23 november 2009 (bijlage 7);

- het begeleidingsplan, zoals vastgesteld door de Raad van het IBR op 14 december 2009, op verzoek van de Hoge Raad, naar aanleiding van de hoorzitting van 23 november 2009 (bijlage 8);
- de brief aan het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (bijlage 9).

Verder gaan als bijlage bij deze brief nog drie andere documenten:

- de presentatie tijdens het forum van het revisoraat over de voornaamste verschillen tussen de momenteel in België geldende normen en aanbevelingen, en de "*clarified*" internationale auditnormen (bijlage 10);
- het document over dezelfde problematiek, waarmee de Europese Commissie (DG interne markt) een publieke consultatie organiseerde (bijlage 11). De resultaten van deze publieke consultatie werden nog niet verspreid;
- een exemplaar van de Engelstalige versie van de internationale auditnormen (*IFAC Handbook*).

Mocht u over dit dossier nog bijkomende informatie wensen, dan ben ik daar graag toe bereid.

Met de voorname hoogachting,

Jean-Paul Servais
Voorzitter

Inhoudstafel

Jaarverslag 2011 van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen 17

Voorwoord..... 17

1. Opdracht inzake de goedkeuring van professionele normen en aanbevelingen 19

1.1. Aard van de goed te keuren normen en aanbevelingen..... 19

1.2. Goedkeuringsprocedure voor normen en aanbevelingen 19

1.3. Bindende kracht van normen en aanbevelingen 21

1.4. Beschikbaarheid van normen en aanbevelingen 22

1.5. Normen en aanbevelingen ter goedkeuring voorgelegd in 2011..... 22

1.5.1. Goedkeuring van een specifieke norm inzake medewerking van de bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht 22

Specifieke norm van 8 oktober 2010 inzake medewerking aan het prudentieel toezicht..... 27

Bericht van 24 december 2010 met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake medewerking aan het prudentieel toezicht, gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 12 januari 2011.....71

1.5.2. Goedkeuring van de norm inzake de bestrijding van het witwassen van kapitaal..... 72

Norm van 4 februari 2011 inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme 77

Bericht van 22 april 2011 met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 29 april 2011 87

1.5.3. Opvolging van het begeleidingsplan in verband met de goedkeuring, in 2009, van een norm bedoeld om op termijn in België de "*clarified ISA*" in te voeren 88

Norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België..... 95

Bericht van 1 april 2010 met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de ISA's in België, gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 16 april 2010 99

Erratum van het bericht van 1 april 2010, gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 28 april 2010.....101

2. Opdracht inzake het a posteriori-onderzoek van de doctrinale standpunten van het IBR.....102

2.1. Ontwikkeling van de doctrine door het IBR 102

2.2. *A posteriori*-nazicht door de Hoge Raad 102

2.3. Termijn voor het overmaken van doctrinale standpunten 102

2.4. Omzendbrieven, adviezen en mededelingen die het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in 2011 heeft voorgelegd 102

2.5. *A posteriori*–nazicht door de Hoge Raad in 2011..... 104

3. Studies en analyses met betrekking tot de nationale auditomgeving 113

3.1. Structuur van de sector van de externe audit in België 113

3.1.1. Kernfactoren van deze studie 113

3.1.2. De concentratieproblematiek in de sector van de externe audit op Europees niveau..... 113

3.1.3. De problematiek met betrekking tot de structuur van het bedrijfsrevisoraat in België.....114

Bijlage – Studie inzake de structuur van de sector van de externe audit in België 139

3.2. Transparantieverslagen en communicatiemiddelen van bedrijfsrevisoren 169
3.2.1. Kernfactoren van deze studie 169
3.2.2. Voorwerp van de studie 170
3.2.3. Wettelijk kader inzake de transparantieverslagen 170
3.2.4. Toegepaste methodologie 181
3.2.5. Analyse van de resultaten van de studie van de Hoge Raad 182

3.3. Erkenning van bedrijfsrevisoren in andere lidstaten van de Europese Unie of in derde landen 169
3.3.1. Kernfactoren van deze studie 191
3.3.2. Voorwerp van de studie 191
3.3.3. Weerhouden methodologie 191
3.3.4. Vergelijking van de verzamelde gegevens en kwaliteit van de resultaten van de studie 191
3.3.5. Synthese van de resultaten van deze studie met betrekking tot de erkenning van bedrijfsrevisoren in andere lidstaten van de Europese Unie of in derde landen 191
Bijlage – Studie inzake bedrijfsrevisoren met een andere erkenning in het buitenland 197

3.4. Analyse van de voortijdige beëindiging van commissarismandaten 201
3.4.1. Kernfactoren van deze studie 201
3.4.2. Wettelijke context 202
3.4.3. Toepassingsgebied 202
3.4.4. Modaliteiten van de meldingsplicht 205
3.4.5. Opdracht van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen 205
3.4.6. Statistische gegevens over 2011 207

4. Het Belgisch systeem van publiek toezicht in Europees perspectief 217
4.1. Groenboek 217
4.1.1 Reactie overgemaakt aan de Europese Commissie, in naam van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren 217
4.1.2. Publicatie van de resultaten van de publieke consultatie van de Europese Commissie 218
4.1.3. Ontmoeting met de vertegenwoordigers van het IBR na de publicatie van de resultaten van de publieke raadpleging op initiatief van de Europese Commissie 219
4.2. Studie van ESCP Europe 219
4.3. Vraag van de Europese Commissie over de voorafgaande aanvaarding van wettelijke auditors bij financiële instellingen 221
4.4. Voorstel tot hervorming van het Europees wettelijk kader voor de wettelijke jaarrekeningcontrole bij ondernemingen naar aanleiding van de publieke raadpleging via het Groenboek 221
4.4.1. Structuur van de auditrichtlijn en de Europese verordening 222
4.4.2. Begrip “organisaties van openbaar belang” 222
4.4.3. Verband met de hervorming van de boekhoudrichtlijnen 223
4.4.4. Hervorming van het publiek toezicht op wettelijke auditors 225
4.4.5. Organisatie van de samenwerking in het publiek toezicht 227
4.4.6. Verbod op het leveren van bepaalde niet-controlediensten bij OOB’s 229
4.4.7. Invoering van verplichte “zuivere” auditkantoren in welbepaalde omstandigheden 234
4.4.8. Duur van het mandaat en rotatievoorschriften 234
4.4.9. Controlenormen voor de wettelijke jaarrekeningcontrole 235

4.4.10. Openstelling van het kapitaal van auditkantoren 237

4.5. Omzetting van de auditrichtlijn in het Belgisch recht – aanpassingen aan het wettelijk kader 238
4.6. Voorlegging van financiële gegevens door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren 239

5. Nationale samenwerking 240
5.1. Principes inzake nationale samenwerking 240
5.2. Nationale samenwerking in de loop van 2011 240
a) Coördinatievergadering in 2011 240
b) Technisch overleg inzake de registratie van auditors en auditorganisaties van derde landen 241
5.3. Publicatie van een gezamenlijk jaarverslag 241

6. Internationale samenwerking 242
6.1. Principes inzake internationale samenwerking 242
6.2. Samenwerking van het Belgisch stelsel met stelsels van publiek toezicht van lidstaten van de Europese Unie en van derde landen 242
6.2.1. Contacten in de schoot van de Europese Unie 243
6.2.2. Problematiek van de privacywetgeving in het kader van de bespreking over samenwerkingsakkoorden met derde landen 243
6.2.3. Contacten buiten de Europese Unie (PCAOB) 243
6.2.4. Deelname van België aan IFIAR 243
6.2.5. Inschrijving van auditors en auditorganisaties van derde landen 244
6.3. EGAOB – opvolgen van de werkzaamheden door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen 245
6.3.1. Algemeen 245
6.3.2. Vergaderingen van de EGAOB gedurende 2011 245
6.3.3. Subwerkgroepen 246
6.4. Verzoek vanwege de Europese Commissie om een doeltreffend systeem van publiek toezicht te organiseren 246

BIJLAGEN

Bijlage I
Brief aan de Minister (zonder bijlagen) – goedkeuring van de specifieke norm over de medewerking aan het prudentieel toezicht 247

Bijlage II
Brief aan de Minister (zonder bijlagen) – goedkeuring van de norm inzake bestrijding van het witwassen van kapitaal 251

Bijlage III
Brief aan de Minister (zonder bijlagen) – goedkeuring van de norm inzake de overstap naar de ISA-normen 255

Jaarverslag 2011 van de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep van Brussel

Specifieke rol van de procureur-generaal in de samenwerking en informatie-uitwisseling tussen toezichtsorganen

Zowel op nationaal als op internationaal niveau wordt de samenwerking en informatie-uitwisseling tussen toezichtsorganen voortaan geregeld door de wet van 12 maart 2012 (*B.S.* van 22 maart 2012) tot wijziging van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007.

Overeenkomstig de opsomming in artikel 43, § 1 van de wet van 22 juli 1953 (hierna de wet) is de procureur-generaal één van de organen van het systeem van publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor en in die hoedanigheid behoort hij tot de bevoegde autoriteiten, te weten: *"(...)bevoegde autoriteiten: bij wet aangewezen autoriteiten of organisaties die belast zijn met de regelgeving betreffende en/of het toezicht op wettelijke auditors en auditkantoren of specifieke aspecten daarvan"* (nieuw artikel 2, 25° van de wet).

In dit kader deelt het Instituut van de Bedrijfsrevisoren *"(...) aan de organen van publiek toezicht elke informatie mee, met inbegrip van de vertrouwelijke, gevraagd door deze organen voor de uitoefening van hun opdrachten zoals voorzien door of krachtens deze wet"* (nieuw artikel 35, § 2 van de wet).

Op basis van die informatie moet de procureur-generaal kunnen nagaan of voldaan is aan de wettelijke voorwaarden die gelden voor iedereen die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor wil verkrijgen, vooraleer de eed te mogen afleggen voor het hof van beroep van Brussel (of van Luik indien de eedaflegging in het Duits geschiedt) en te worden ingeschreven in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (artikel 5, 6° van de wet).

Zo behoort het tot de bevoegdheid van de procureur-generaal bij het hof van beroep van Brussel (of Luik) het hof van beroep te verzoeken de eed af te nemen, voor zover voldaan is aan de voorwaarden van artikel 5, 3° van de wet. Krachtens dit artikel mag de betrokkene:

"niet beroofd geweest zijn van de burgerlijke en politieke rechten, niet in staat van faillissement verklaard geweest zijn zonder eerherstel te hebben bekomen en geen zelfs voorwaardelijke gevangenisstraf van ten minste drie maand hebben opgelopen voor een van de strafbare feiten vermeld in artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 22 van 24 oktober 1934 betreffende het rechterlijk verbod aan bepaalde veroordeelden en gefailleerden om bepaalde ambten, beroepen of werkzaamheden uit te oefenen, voor een inbreuk op de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, voor een inbreuk op het Wetboek van vennootschappen, op de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen, hun uitvoeringsbesluiten, op de fiscale wetgeving of op buitenlandse bepalingen die hetzelfde voorwerp hebben" (artikel 5, 3° van de wet).

In zijn hoedanigheid van één van de organen belast met *"(...)individuele beslissingen inzake publiek toezicht"* is de procureur-generaal onderworpen aan artikel 458 van het Strafwetboek (nieuw artikel 43, § 3 van de wet).

Dat artikel 458 van het Strafwetboek luidt als volgt:

"Geneesheren, heelkundigen, officieren van gezondheid, apothekers, vroedvrouwen en alle andere personen die uit hoofde van hun staat of beroep kennis dragen van geheimen die hun zijn toevertrouwd, en deze bekendmaken buiten het geval dat zij geroepen worden om in rechte (of voor een parlementaire onderzoekscommissie) getuigenis af te leggen en buiten het geval dat de wet hen verplicht die geheimen bekend te maken, worden gestraft met gevangenisstraf van

acht dagen tot zes maanden en met geldboete van honderd euro tot vijfhonderd euro".

Het nieuwe artikel 43, § 4 van de wet voegt daar het volgende aan toe: *"(...) De informatie die onder het beroepsgeheim valt, mag door de organen van publiek toezicht aan geen enkele andere persoon of autoriteit worden openbaar gemaakt, behalve wanneer dit voorzien is door een wet.*

De organen van publiek toezicht wisselen, in afwijking van § 3 en artikel 458 van het Strafwetboek, onderling vertrouwelijke informatie uit, alsook met de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten van de Europese Unie of van derde landen, overeenkomstig de voorwaarden bepaald in hoofdstuk IX en de maatregelen genomen ter uitvoering ervan".

In die optiek van nationale en internationale administratieve samenwerking bevat de wet met betrekking tot de informatie-uitwisseling wel een belangrijke afwijking in die zin, dat de samenwerking *"(...) geen betrekking [heeft] op de gerechtelijke strafdossiers in opsporingsonderzoek of onderzoek"* (nieuw artikel 77, § 2 van de wet).

Voorts bepaalt de wet nog: *"De organen van publiek toezicht werken samen wanneer dat nodig is voor de vervulling van hun respectieve opdrachten zoals bepaald door of krachtens deze wet. Deze organen verlenen onderling assistentie.*

Meer in het bijzonder en in voorkomend geval, onder voorbehoud van de bepalingen van het Wetboek van strafvordering, wisselen ze informatie uit en werken ze samen bij onderzoeken die op de uitvoering van wettelijke controles van de jaarrekening betrekking hebben" (nieuw artikel 77*bis*, § 1 van de wet).

Op die manier bevestigt de wet de wettelijke uitzonderingen vervat in het Wetboek van Strafvordering, die de inzage van strafdossiers in opsporingsonderzoek of in onderzoek, onder het gezag van de procureur-generaal in het kader van zijn strafrechtelijke functie, regelt.

Het opsporingsonderzoek is, overeenkomstig artikel 28*quinquies* van het Wetboek van Strafvordering, in principe geheim:

"§ 1. Behoudens de wettelijke uitzonderingen is het opsporingsonderzoek geheim. Eenieder die beroepshalve zijn medewerking dient te verlenen aan het opsporingsonderzoek, is tot geheimhouding verplicht. Hij die dit geheim schendt, wordt gestraft met de straffen bepaald in artikel 458 van het Strafwetboek.

§ 2. Onverminderd de bepalingen in de bijzondere wetten delen de procureur des Konings en elke politiedienst die een persoon ondervragen, deze persoon mee dat hij kosteloos een kopie van (de tekst van) zijn verhoor kan verkrijgen. (...)".

De reden daarvoor is de volgende: *"Le fondement du secret de l'information réside, d'une part, dans la nécessité d'une enquête efficace et, d'autre part, dans la protection indispensable des droits des personnes concernées, dans la mesure où une information peut évidemment aboutir à un classement sans suite"*[1].

Niettemin kan de procureur-generaal (of bij delegatie, de procureur des Konings, de arbeidsauditeur of de federale procureur) op grond van artikel 125 van het tarief in strafzaken bij wijze van uitzondering inzage verlenen in het dossier *"tenant compte des nécessités de l'action publique comme du fonctionnement des institutions répressives"*[2].

Het gaat hier meer bepaald om artikel 125 van het koninklijk besluit van 28 december 1950 houdende algemeen reglement op de gerechtskosten in strafzaken, dat als volgt luidt:

"In criminele, correctionele en politiezaken en in tuchtzaken mag geen uitgifte of afschrift der akten van onderzoek en rechtspleging worden afgeleverd zonder uitdrukkelijke machtiging van de procureur-generaal bij het Hof van beroep of de algemene auditeur.(...)"[3].

Hetzelfde geldt ingeval de procureur-generaal op verzoek van een orgaan van publiek toezicht een kopie aflevert van een vonnis of een arrest, bijvoorbeeld in het kader van een tuchtrechtelijke vervolging ten laste van een bedrijfsrevisor.

1 M. Franchimont, A. Jacobs, A. Masset, *Manuel de procédure pénale*, 4ème édition, Larcier, 2012, p. 273.

Vrije vertaling: "Het geheim van het opsporingsonderzoek steunt enerzijds op de nood aan een doeltreffend onderzoek en anderzijds op de onontbeerlijke bescherming van de rechten van de betrokkenen, aangezien een opsporingsonderzoek uiteraard kan uitmonden in een klassering zonder gevolg."

2 B. Dejemeppe, "Le secret professionnel des autorités judiciaires et administratives à l'égard de l'assureur", *Rev. dr. U.L.B.*, n° 21, 2000, p. 134.

Vrije vertaling: "rekening houdend met de vereisten van de strafvordering en de werking van de strafrechtelijke instellingen."

3 Koninklijk besluit van 28 december 1950 (opgeheven bij koninklijk besluit van 27 april 2007 maar vernietigd bij het arrest van de Raad van State van 17 december 2008).

Behoudens de uitzonderingen waarin de wet voorziet, is ook hier het gerechtelijk onderzoek in principe geheim, overeenkomstig artikel 57 van het Wetboek van Strafvordering, dat als volgt luidt :

"§ 1. Behoudens de wettelijke uitzonderingen is het gerechtelijk onderzoek geheim. Eenieder die beroepshalve zijn medewerking dient te verlenen aan het gerechtelijk onderzoek is tot geheimhouding verplicht. Hij die dit geheim schendt, wordt gestraft met de straffen bepaald in artikel 458 van het Strafwetboek.

§ 2. Onverminderd de bepalingen in de bijzondere wetten delen de onderzoeksrechter en elke politiedienst die een persoon ondervragen, deze persoon mee dat hij kosteloos een kopie van (de tekst van) zijn verhoor kan verkrijgen (...)".

Net zoals bij het opsporingsonderzoek kan de procureur-generaal (of bij delegatie, de procureur des Konings, de arbeidsauditeur of de federale procureur) op grond van artikel 125 van het tarief in strafzaken en met de instemming van de onderzoeksrechter, toestaan een afschrift te nemen van stukken uit het dossier van rechtspleging.

In de andere gevallen geldt voor de inzage van een strafdossier in onderzoek een duidelijke en uitvoerige procedure die geregeld wordt in artikel 61*ter* van het Wetboek van Strafvordering.

Bij wijze van besluit kan men stellen dat het geheim van een opsporingsonderzoek en van een gerechtelijk onderzoek steunt op de bescherming van het vermoeden van onschuld, dat geldt als algemeen beginsel van publiek recht en waarop de procureur-generaal moet toezien, aangezien een schending hiervan kan leiden tot onwettigheid van de rechtsvervolging.

Tenslotte is met betrekking tot de internationale informatie-uitwisseling en samenwerking een verwijzing verantwoord naar het algemeen rechtsbeginsel *"non bis in idem"* (niemand kan voor dezelfde feiten tweemaal worden vervolgd of strafrechtelijk bestraft). Dit rechtsbeginsel vindt men terug in het recht op een eerlijk proces en verplicht de procureur-generaal alsook de andere organen van publiek toezicht ertoe te weigeren gevolg te geven aan een verzoek om informatieverstrekking of samenwerking in het kader van een onderzoek, wanneer dit uitgaat van een bevoegde autoriteit van een andere lidstaat van de Europese Unie of van een derde land, indien *"met betrekking tot dezelfde handelingen en tegen dezelfde personen bedoeld in het verzoek reeds in België een gerechtelijke procedure, inclusief een strafrechtelijke, is ingesteld"* (nieuw artikel 77*sexies*, 2° en 77*decies*, § 2, 2° van de wet).

Voorts is de procureur-generaal tevens bevoegd om kennis te nemen van de problematiek inzake internationale informatie-uitwisseling en samenwerking in strafrechtelijke dossiers, overeenkomstig de regels van de wet van 9 december 2004 betreffende de wederzijdse internationale rechtshulp in strafzaken.

De *ratione loci* bevoegde procureur-generaal zal derhalve in elk individueel geval *ad hoc* dienen te beslissen eventueel toelating te verlenen tot inzage in de stukken van een strafdossier alsook of die toelating het strafrechtelijk onderzoek niet in het gedrang dreigt te brengen.

Jaarverslag 2011 van de Kamer van verwijzing en instaatstelling

Dit verslag werd door de Kamer van verwijzing en instaatstelling met eenparigheid van stemmen goedgekeurd op 21 mei 2012.

I. Inleiding – voorstelling

Dit jaarverslag is het vierde van de Kamer van verwijzing en instaatstelling (KVI) en bestrijkt de periode van 1 januari tot 31 december 2011, d.i. het vierde activiteitsjaar van de KVI[1].

Overeenkomstig de structuur die voor het eerste jaarverslag werd aangenomen, bevat dit verslag onder zijn titel II de informatie betreffende de werking en de activiteiten van de KVI, waarin de statistieken en de informatie betreffende het aantal behandelde dossiers zijn opgenomen, ditmaal aangevuld met gegevens die het mogelijk maken de inhoud van de dossiers beter af te bakenen.

Titel III van zijn kant betreft de relaties van de KVI met de nationale en internationale organisaties van publiek toezicht en andere externe contacten.

Titel IV tot slot bevat de besluiten en wordt gevolgd door de rekeningen van het voorbije boekjaar.

Wat het wettelijk en reglementair kader betreft, wordt verwezen naar de gedetailleerde uiteenzettingen opgenomen in het jaarverslag 2007-2008 van de KVI, alsook in het gezamenlijk jaarverslag 2008 betreffende het Belgische systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

1 Het eerste jaarverslag bestreek een periode van meer dan één jaar, zijnde van 27 april 2007 tot 31 december 2008.

II. Werking en activiteiten van de KVI

1. Samenstelling

De KVI telt drie directeurs die de naam van verslaggever dragen, onder wie de Voorzitter: het betreft mevrouw Anne Spiritus – Dassesse, Voorzitter, de heer Piet Van Baeveghem en de heer Laurent Guinotte, verslaggevers.

2. Werkingswijze

Volgens de bepalingen van artikel 44, § 2[2] van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd in 2007[3], vormen de leden van de KVI een soort van directorium belast met het nemen van alle relevante beslissingen. Zij oefenen hun bevoegdheden collegiaal uit, en blijven daartoe vrijwel dagelijks in nauw contact met elkaar en komen informeel samen telkens als dit nodig blijkt. Naast deze informele vergaderingen zijn er ook formele vergaderingen (24 tijdens de afgelopen periode). Laatstgenoemde hebben betrekking op principepkwesties van juridische aard, organisatorische kwesties en individuele dossiers die door de KVI worden behandeld, en meer algemeen punten in verband met de uitvoering van haar opdrachten.

2 *"De Kamer van verwijzing en instaatstelling wordt geleid door een orgaan samengesteld uit drie directeurs waaronder de voorzitter. (…) Dit orgaan staat in voor het operationeel bestuur van de Kamer van verwijzing en instaatstelling en stelt alle handelingen die nodig zijn voor de uitvoering van de opdrachten van de Kamer van verwijzing en instaatstelling. Het betreft een college dat beraadslaagt volgens de gewone regels van collegiale organen behoudens uitzonderingen bepaald bij wet of door de Koning".*

3 Hierna in de tekst: wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

3. De activiteiten tijdens de voorbije periode – statistieken[4]

A. Wat de kwaliteitscontrole betreft[5]

De opdrachten van de KVI inzake kwaliteitscontrole zijn van drieërlei aard:

- De jaarlijkse lijst goedkeuren van de kwaliteitscontroles die door de Raad van het IBR moeten worden verricht[6].
- De lijst van de inspecteurs goedkeuren[7].
- De conclusies van de kwaliteitscontroles beoordelen[8].

De lezer vindt hieronder alle relevante informatie betreffende de manier waarop de opdrachten in de loop van 2011 werden uitgevoerd.

A.1. Goedkeuring van de jaarlijkse lijst van de kwaliteitscontroles door de Raad van het IBR te verrichten in 2011

De Raad van het IBR legde de KVI op 18 mei 2011 de lijst voor van de kwaliteitscontroles te verrichten in 2011. De KVI heeft ze op 16 juni 2011 goedgekeurd.

A.1.1. Aantal en aard van de in 2011 te verrichten kwaliteitscontroles

Er was voorzien in 2011 in totaal 145 kwaliteitscontroles te verrichten, waarvan er 46 betrekking hadden op bedrijfsrevisoren *natuurlijke personen* en 99 op *bedrijfsrevisoren-kantoren*[9].

Onder de gecontroleerde revisoren (kantoren of natuurlijke personen) oefenen er 12 een permanente controleopdracht uit binnen organisaties van openbaar belang (OOB).

4 Hier dient te worden vastgesteld dat zowel het aantal behandelde dossiers per categorie als de classificatie zelf van de dossiers soms verschillen van hetgeen door het IBR in zijn jaarverslag wordt voorgesteld. Deze verschillen zijn niet relevant en zij vloeien natuurlijk voort uit het bestaande verschil in de classificatie van de dossiers respectievelijk opgesteld door de KVI en het IBR en uit de onderscheiden procedures die door deze organen moeten worden gevoerd in het algemene kader van het publiek toezicht.

5 Volgens de § 3 en 4 van artikel 10 van het Koninklijk Besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren is de kwaliteitscontrole *"een onderzoeksprocedure van de professionele activiteit van een bedrijfsrevisor. Deze heeft onder meer tot doel na te gaan of de gecontroleerde bedrijfsrevisor beschikt over een organisatie die aangepast is aan de aard en de omvang van haar activiteiten. Deze controle beoogt eveneens het publiek en de toezichthouders ervan te overtuigen dat de bedrijfsrevisoren hun werkzaamheden uitoefenen overeenkomstig de controlenormen en de toepasselijke deontologische regels.*
§ 4. De kwaliteitscontrole, op basis van een adequate toetsing van een selectie van controledossiers, omvat onder meer een evaluatie van de naleving van de toepasselijke controlestandaarden en onafhankelijkheidseisen, van de kwantiteit en kwaliteit van ingezette middelen, van de door de bedrijfsrevisor in rekening gebrachte honoraria voor controles en van het systeem van interne kwaliteitscontrole van het bedrijfsrevisorenkantoor."

6 Artikel 46, § 2 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

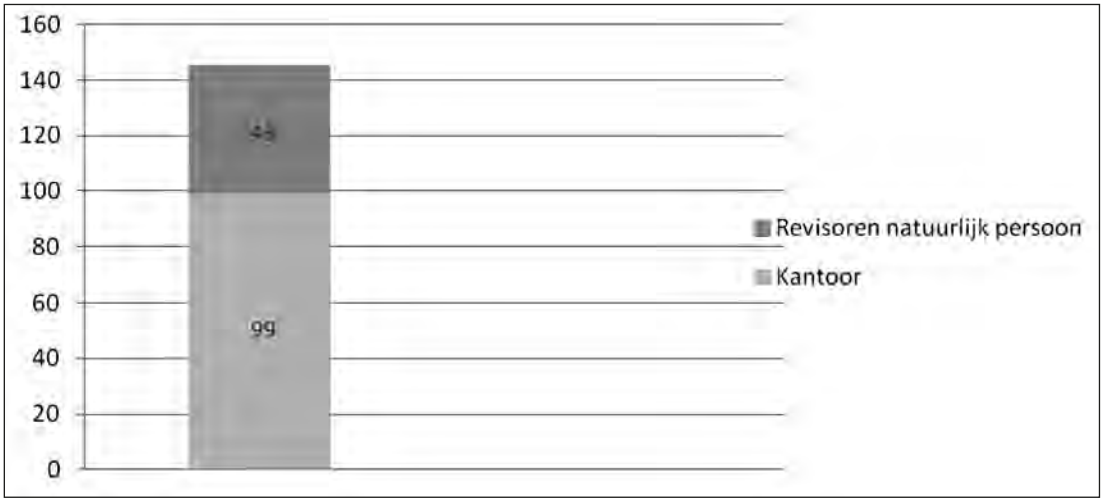
7 *§ 5* van de normen betreffende de kwaliteitscontrole*: "Wanneer de activiteit van de gecontroleerde bedrijfsrevisor permanente controleopdrachten in één of meer organisaties van openbaar belang omvat, zal de Raad van de Kamer van verwijzing en instaatstelling één of meerdere aan het beroep externe inspecteurs voor de controle van dit(deze) dossier(s) ter goedkeuring voorleggen.*
Voor elke aan te duiden inspecteur, die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor heeft, zal de Raad een lijst van twee kandidaten voorstellen met aanduiding van diegene die, bij afwezigheid van reactie binnen de door de Raad bepaalde termijn, de kwaliteitscontrole zal uitvoeren. Dit voorstel wordt voorafgaandelijk aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling ter goedkeuring voorgelegd.
De Raad ziet erop toe dat de inspecteurs over een voldoende onafhankelijkheid ten aanzien van de te controleren bedrijfsrevisor beschikken. Wederzijdse kwaliteitscontrole wordt niet aanvaard, evenmin als de controle onder (gewezen) vennoten of (gewezen) medewerkers. Dit laatste verbod neemt een einde tien jaar nadat, naargelang het geval, de controle heeft plaatsgevonden of de samenwerking is beëindigd.
De Kamer van verwijzing en instaatstelling keurt het aantal inspecteurs goed wanneer zij zich uitspreekt over de jaarlijkse lijst van de te verrichten kwaliteitscontroles.
Indien er meerdere inspecteurs voor de kwaliteitscontrole van een bedrijfsrevisor noodzakelijk zijn, zal een college worden gevormd. In het geval van een college zal deze worden gevormd door één of meerdere aan het beroep externe inspecteurs en/of één of meerdere andere inspecteurs in een aan de omstandigheden aangepaste verhouding. De Commissie Kwaliteitscontrole zal onder de leden van dit college een voorzitter aanduiden.
Wanneer de activiteit van de te controleren bedrijfsrevisor permanente controleopdrachten in één of meer organisaties van openbaar belang omvat, zal de voorzitter van het college een aan het beroep externe inspecteur zijn.". De normen zijn toegankelijk op de site van het IBR (www.ire-ibr.be), menu "Documentatie", streepje "Normen".

8 Artikelen 46, § 1, f) en 50 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

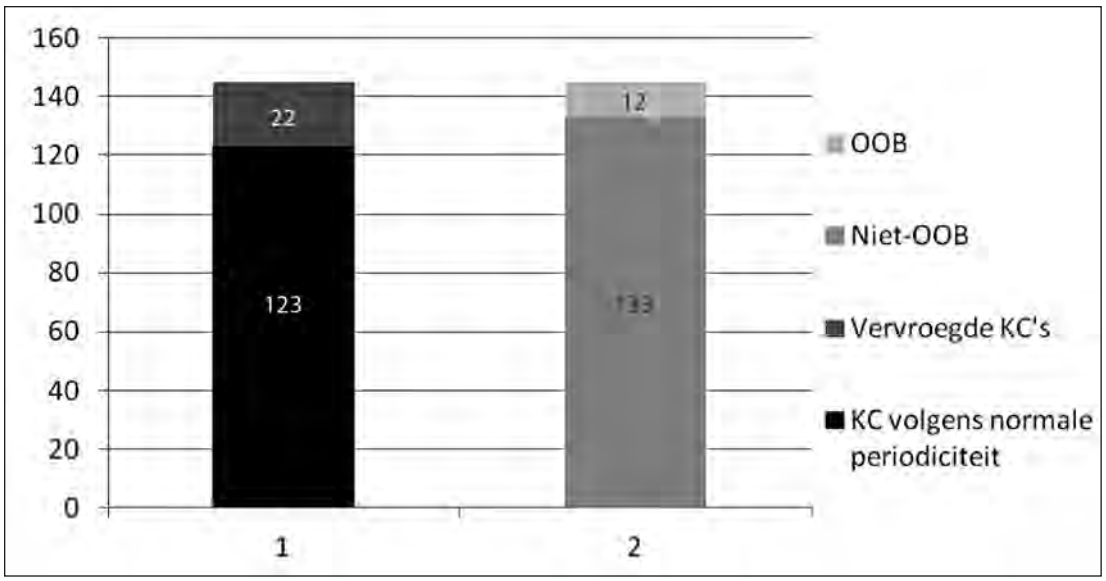
9 Volgens artikel 2, 2° van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren is een bedrijfsrevisorenkantoor *"een rechtspersoon of een andere entiteit met om het even welke rechtsvorm ingeschreven in het openbaar register van het Instituut, andere dan een natuurlijke persoon".*

Wanneer men tussen de kwaliteitscontroles een onderscheid maakt volgens hun periodiciteit (normale of vervroegde kwaliteitscontroles) krijgt men de volgende verdeling:

Kwaliteitscontroles volgens normale periodiciteit[10]	123
Vervroegde kwaliteitscontroles[11]	22



Afb. 1. Verdeling van de KC naargelang zij betrekking hebben op bedrijfsrevisoren natuurlijke personen of bedrijfsrevisorenkantoren.



Afb. 2. Verdeling van de kwaliteitscontroles voorzien volgens de normale periodiciteit of in het kader van een vervroegde kwaliteitscontrole (1); verdeling van de kwaliteitscontroles naargelang de gecontroleerde bedrijfsrevisor natuurlijke persoon of bedrijfsrevisorenkantoor al of niet permanente controleopdrachten uitoefent bij een OOB (2).

10 3 of 6 jaar naargelang de revisor al dan niet een permanente controleopdracht uitoefent binnen een of meer organisaties van openbaar belang, overeenkomstig artikel 33, § 1 en § 3 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en punt 3 van de normen betreffende de kwaliteitscontrole.

11 Tot de organisatie van een vervroegde kwaliteitscontrole wordt besloten wanneer de KVI van oordeel is dat het wegens het aantal en/of de omvang van de vastgestelde leemten opportuun of noodzakelijk is de gecontroleerde revisor te onderwerpen aan een nieuwe kwaliteitscontrole zonder de afloop van de termijn van 3 of 6 jaar af te wachten. In dat geval wordt bijzondere aandacht besteed aan de leemten en tekortkomingen die bij de eerste kwaliteitscontrole werden vastgesteld.

Onder het geheel van kwaliteitscontroles moeten de volgende bijzondere gevallen ter verduidelijking worden aangestipt waarvoor de controleverrichtingen beperkt zijn:

kwaliteitscontroles betreffende eenpersoonsvennootschappen waarvan vermoed wordt dat zij zonder voorwerp zijn wegens het ontbreken van revisorale activiteit vanwege deze vennootschappen de jongste vijf jaar[12]	23
verhinderde bedrijfsrevisoren[13]- enkel controle op de naleving van de verplichtingen betreffende de permanente opleiding	7

A.1.2. Classificatie van de in 2011 te verrichten kwaliteitscontroles volgens de datum van de laatste kwaliteitscontrole

Onder de kwaliteitscontroles die in 2011 volgens de normale periodiciteit moesten worden verricht, stelt men vast dat de laatste verrichte kwaliteitscontrole in hoofdzaak plaats had in de jaren 2010, 2009, 2008, 2007, 2006 en 2005[14] [15]. De vervroegde kwaliteitscontroles die in 2011 moesten worden verricht vinden hun oorsprong in kwaliteitscontroles die oorspronkelijk waren voorzien in 2010, 2009, 2008 en 2007. Voor sommige bedrijfsrevisoren natuurlijke personen en bedrijfsrevisorenkantoren betreft het de eerste kwaliteitscontrole. Zij kunnen als volgt worden uitgesplitst:

Datum van de laatste KC	KC 2011	Waarvan vervroegde KC 2011 ingevolge de laatste KC
KC 2010	5	2
KC 2009	11	4
KC 2008	25	14
KC 2007	2	2
KC 2006	58	0
KC 2005	3	0
Eerste kwaliteitscontrole	41	0
Totaal	145	22

12 Voor deze controles beperkt de Raad van het IBR zich aanvankelijk ertoe de bedrijfsrevisor met een gewone brief te vragen te bevestigen dat zijn eenpersoonsvennootschap in eigen naam geen enkele revisorale opdracht uitvoert. In geval van bevestiging zal de kwaliteitscontrole van de eenpersoonsvennootschap zonder voorwerp worden verklaard en de bedrijfsrevisor natuurlijke persoon van zijn kant zal aan een kwaliteitscontrole worden onderworpen in het kader van de kwaliteitscontrole die betrekking heeft op het bedrijfsrevisorenkantoor waar hij zijn beroep van bedrijfsrevisor als natuurlijke persoon uitoefent. Indien de bedrijfsrevisor daarentegen aangeeft dat zijn eenpersoonsvennootschap wel degelijk revisorale opdrachten in eigen naam uitvoert naast andere revisorale opdrachten die hij uitvoert in eigen naam of voor rekening van het bedrijfsrevisorenkantoor waarvan hij deel uitmaakt, zal een inspecteur worden aangewezen om de eenpersoonsvennootschap aan een kwaliteitscontrole te onderwerpen.

13 Het betreft de bedrijfsrevisoren die tijdelijk geen revisorale opdracht mogen uitvoeren krachtens artikel 13, § 2, van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Deze bepaling beoogt de volgende veronderstellingen:

a) de functie van bediende uitoefenen, behoudens bij een andere bedrijfsrevisor of een ander bedrijfsrevisorenkantoor;

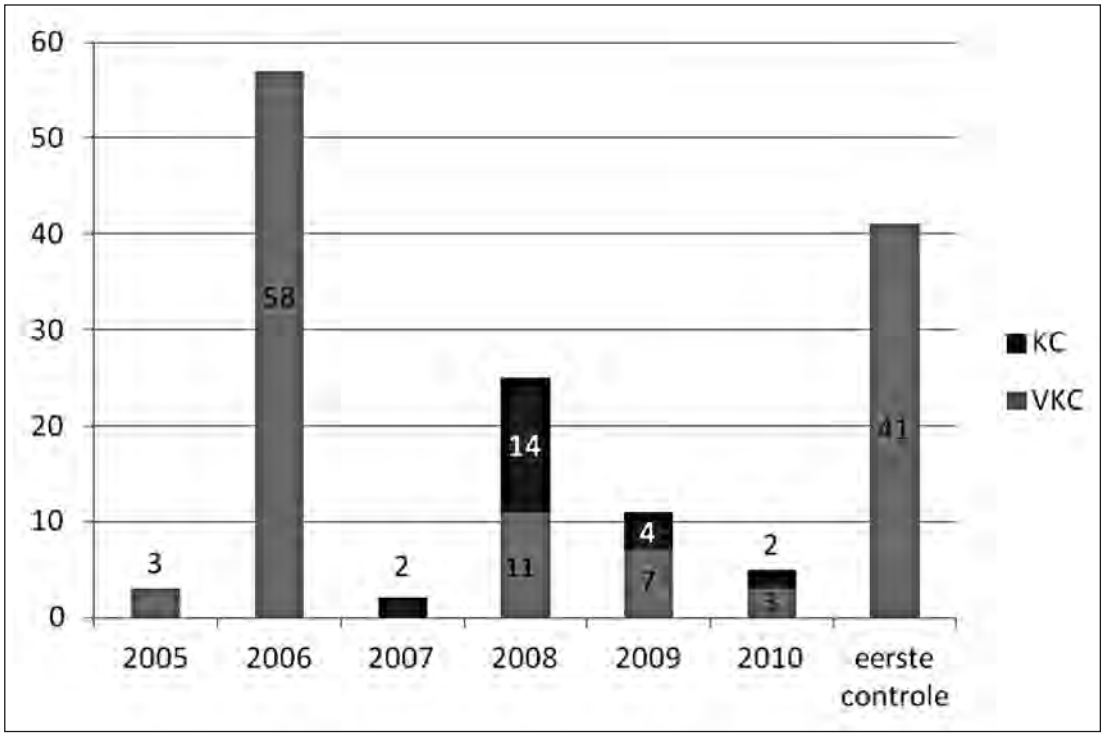
b) rechtstreeks of onrechtstreeks een handelsactiviteit uitoefenen, onder andere in de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap; het uitoefenen van een mandaat van bestuurder in burgerlijke vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen, wordt niet bedoeld door deze onverenigbaarheid;

c) de functie van Minister of Staatssecretaris bekleden.

Deze bedrijfsrevisoren blijven echter ertoe gehouden de verplichtingen na te leven die aan bedrijfsrevisoren natuurlijke personen worden opgelegd inzake permanente vorming overeenkomstig artikel 14, § 4 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

14 Ter herinnering, de KVI werd opgericht op 27 april 2007 en zij oefent haar bevoegdheden uit sinds 31 augustus 2007 (art. 105 van het Koninklijk Besluit tot omzetting van bepalingen van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad en artikel 38 van het Koninklijk Besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren).

15 Het kan op het eerste gezicht verrassend lijken dat er in 2011 kwaliteitscontroles verricht worden die geen vervroegde kwaliteitscontrole zijn, maar toch volgen op een kwaliteitscontrole 2010 of 2009 , aangezien de normale periodiciteit 3 of 6 jaar is. Dit kan echter bijvoorbeeld worden verklaard door het feit dat een bedrijfsrevisor die in 2009 of in 2010 aan een kwaliteitscontrole werd onderworpen van structuur veranderde en deel uitmaakt van een bedrijfsrevisorenkantoor dat in 2011 aan een kwaliteitscontrole moet worden onderworpen.



Afb. 3. Verdeling van de in 2011 te verrichten kwaliteitscontroles en van de vervroegde controles volgens het jaar van de laatste kwaliteitscontrole.

Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat het merendeel van de in 2011 te verrichten *vervroegde* kwaliteitscontroles hun oorsprong vinden in een kwaliteitscontrole 2008, en voor 4 vervroegde kwaliteitscontroles in een kwaliteitscontrole 2009. Twee vervroegde kwaliteitscontroles vinden nog hun oorsprong in een kwaliteitscontrole 2007 en 2 andere in een kwaliteitscontrole 2010. Deze vaststelling roept een bedenking op, gelet op het feit dat het situaties betreft die per definitie problematisch zijn. Dit punt zal worden behandeld in de besluiten van dit jaarverslag op pagina 19.

Wat de kwaliteitscontroles betreft die moeten worden verricht volgens de normale periodiciteit, zijn de twee meest relevante referentiejaren 2006 en 2008.

A.2. Goedkeuring van de lijst van de inspecteurs

Samen met de lijst van de in 2011 te verrichten kwaliteitscontroles legde de Raad van het IBR de KVI een lijst van 72 inspecteurs ter goedkeuring voor die werden voorgedragen om die controles te verrichten, van wie:

Interne inspecteurs (bedrijfsrevisoren)	67
Aan het beroep externe inspecteurs[16]	5

16 Krachtens § 4 van de normen betreffende de kwaliteitscontrole: *"De kwaliteitscontrole wordt uitgevoerd door een "inspecteur" die hetzij een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon hetzij* ***een aan het beroep externe persoon zal zijn die in deze context over voldoende ervaring beschikt.***

De inspecteurs dienen een beroepservaring als bedrijfsrevisor van ten minste vijf jaar aan te tonen. ***De aan het beroep externe inspecteurs mogen geen banden als bestuurder, vennoot of andere meer hebben met om het even welk bedrijfsrevisorenkantoor.***

De inspecteurs die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor hebben, worden door de Raad gekozen op basis van een door de Commissie Kwaliteitscontrole voorgestelde lijst van kandidaten, onverminderd de goedkeuring door de Kamer van verwijzing en instaatstelling. ***De aan het beroep externe inspecteurs worden door de Raad gekozen op basis van een door de Commissie Kwaliteitscontrole voorgestelde lijst van kandidaten, onverminderd de goedkeuring door de Kamer van verwijzing en instaatstelling.*** *Zij worden benoemd voor een periode van vijf jaar."* (vetmarkering door KVI).

Afb. 4. Verdeling van de inspecteurs (inspecteurs bedrijfsrevisoren en externe inspecteurs).

A.3. Onderzoek en beoordeling van de besluiten van de kwaliteitscontroles die door de Raad van het IBR werden voorgelegd aan de KVI

De volgende cijfers zijn gebaseerd op de kwaliteitscontroledossiers waarin de KVI in 2011 een beslissing nam. Zij omvatten de dossiers die in 2010 aan de KVI werden voorgelegd maar dat jaar niet werden behandeld (9 dossiers) en alle kwaliteitscontroledossiers die in 2011 aan de KVI werden voorgelegd, met uitzondering van 2 voorstellen tot verwijzing naar tucht waar de KVI begin 2012 een beslissing nam.

Totaal aantal in 2011 behandelde dossiers	255
Waarvan:	
Kwaliteitscontroles zonder voorwerp	108
Verhinderde bedrijfsrevisoren[17]	7

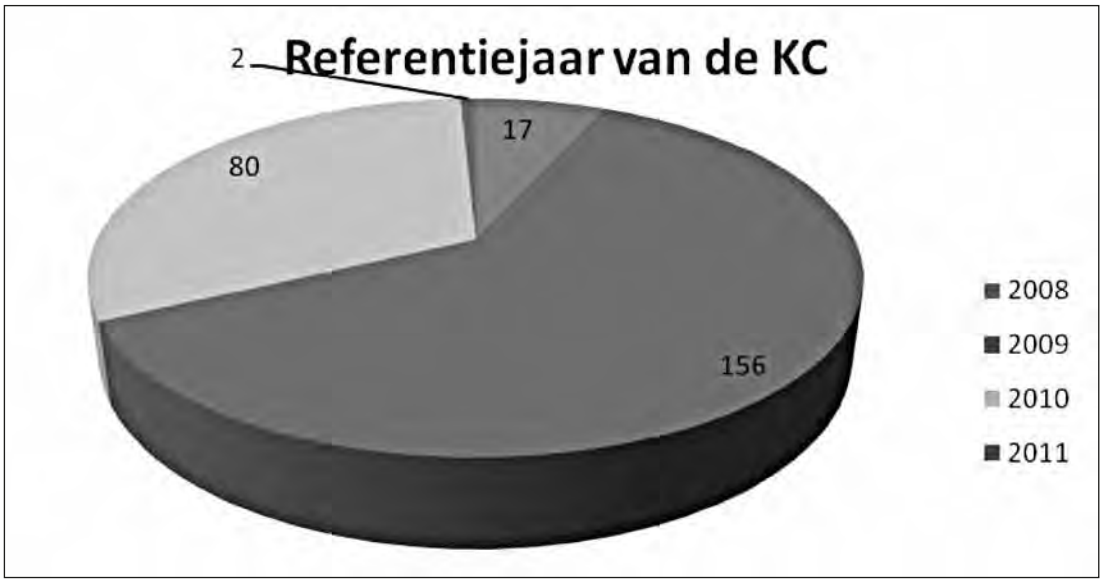
De verdeling van deze kwaliteitscontroles volgens het jaar waarin zij normaal hadden moeten worden verricht[18] is als volgt:

Kwaliteitscontrole voorzien voor 2008	17
Kwaliteitscontrole voorzien voor 2009	156
Kwaliteitscontrole voorzien voor 2010	80
Kwaliteitscontrole voorzien voor 2011	2

17 Kwaliteitscontrole enkel beperkt tot de naleving van de norm betreffende de permanente vorming, cfr. noot 13 supra.

18 Zodra de lijst van de kwaliteitscontroles die door de Raad van het IBR moeten worden verricht door de KVI is goedgekeurd, gebeuren die door de daartoe aangewezen inspecteurs, nadat men zich ervan heeft vergewist dat er in hun hoofde geen onverenigbaarheid, of een belangenconflict bestaat. De controle gebeurt ter plaatse in het kader van een onderhoud met de gecontroleerde bedrijfsrevisor. Door de inspecteur wordt een inspectieverslag opgesteld dat wordt voorgelegd aan de gecontroleerde bedrijfsrevisor die wordt verzocht het verslag mede te ondertekenen en zijn eventuele opmerkingen mee te delen. Zodra dit is gebeurd, wordt het dossier voorgelegd aan de Commissie Kwaliteitscontrole van het IBR, die haar besluiten voorstelt aan de Raad van het IBR (alvorens haar besluiten neer te leggen, kan genoemde Commissie eveneens aanvullende inlichtingen inwinnen bij de inspecteur en/of de gecontroleerde bedrijfsrevisor, een onderhoud met de gecontroleerde bedrijfsrevisor organiseren,...). De Raad van het IBR neemt op zijn beurt zijn eigen besluiten (volledige of gedeeltelijke goedkeuring van de besluiten van de Commissie Kwaliteitscontrole of afwijkende besluiten) die hij ter goedkeuring voorlegt aan de KVI.

Bijgevolg is het mogelijk dat een kwaliteitscontrole die oorspronkelijk voorzien was voor het jaar X pas op het einde van het jaar X aanleiding geeft tot een bezoek ter plaatse. Het inspectieverslag kan worden opgesteld met meer of minder spoed, net zoals de gecontroleerde bedrijfsrevisor er enige tijd kan over doen om het inspectieverslag mede te ondertekenen of aan te vullen met zijn opmerkingen. Tot slot nemen ook de bijkomende maatregelen die eventueel door de Commissie Kwaliteitscontrole worden bevolen, hoe nuttig en relevant zij ook zijn, eveneens enige tijd in beslag. Al deze factoren, samen met de tijd die de Raad van het IBR en de KVI nodig hebben om de definitieve besluiten van de kwaliteitscontrole respectievelijk voor te stellen en te beoordelen, verklaren de soms lange tijd tussen de goedkeuring van de jaarlijkse lijst van kwaliteitscontroles en de daadwerkelijke afsluiting van een dossier. Aan dit punt wordt bijzondere aandacht besteed in de besluiten van dit jaarverslag (cfr. II.3. A.5. infra).



Afb. 5. Jaren waarin de kwaliteitscontroles waarvan de besluiten in 2011 door de KVI werden onderzocht, oorspronkelijk voorzien waren.

Men stelt bijgevolg vast dat het merendeel van de kwaliteitscontroles die in 2011 door de KVI werden behandeld, betrekking hebben op kwaliteitscontroles die oorspronkelijk voorzien waren in 2009 (156).

Slechts een derde daarvan (80) heeft betrekking op controles die in 2010 dienden te gebeuren.

De verdeling van de besluiten van de kwaliteitscontroles waarover de KVI zich heeft uitgesproken, ziet er uit als volgt:

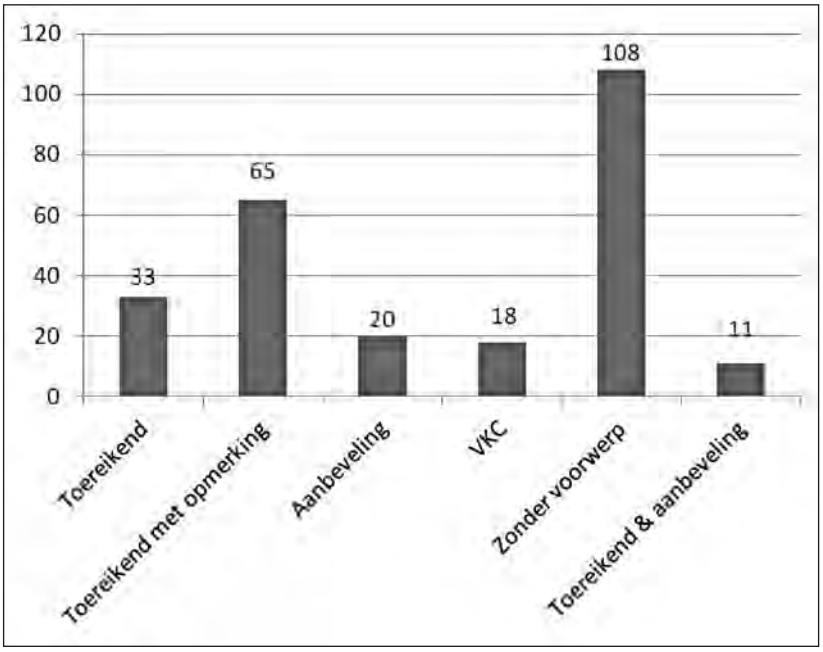
Toereikend	33
Toereikend waarbij de bedrijfsrevisor attent wordt gemaakt op bepaalde specifieke tekortkomingen die bij de controle werden vastgesteld[19]	65
Aanbeveling[20]	20
Vervroegde kwaliteitscontrole	18
Kwaliteitscontrole zonder voorwerp[21]	108
Toereikend en aanbeveling	11

In 2011 gebeurde de verdeling van de door de KVI genomen beslissingen op basis van de voorstellen van het IBR als volgt:

19 In deze dossiers is de KVI van oordeel dat het opportuun of noodzakelijk is de bedrijfsrevisor attent te maken op bepaalde tekortkomingen die bij de controle werden vastgesteld, zonder dat die echter het bevredigende karakter van de kwaliteitscontrole op de helling zetten. In deze dossiers gaat de KVI uit van het principe dat de bedrijfsrevisor de nodige maatregelen zou moeten nemen om deze leemten of minpunten te verhelpen. Aan deze punten zal bovendien bij de volgende kwaliteitscontrole bijzondere aandacht worden besteed. Indien moest blijken dat de tekortkomingen nog altijd bestaan, dan zou dat aanleiding kunnen geven tot een dwingender besluit van de KVI, zelfs van een verwijzing naar de tuchtinstanties.

20 Een aanbeveling volgt op de vaststelling van een belangrijke tekortkoming en houdt in dat op korte termijn bij de betrokken bedrijfsrevisor een controle zal gebeuren om zich ervan te vergewissen dat de corrigerende maatregelen werden genomen. Is dat niet het geval dan kan nog altijd een vervroegde kwaliteitscontrole worden bevolen, net als een verwijzing naar de tuchtinstanties of elke andere passende maatregel (Zie dienaangaande artikel 33, § 5 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en artikel 14 van het Koninklijk Besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren).

21 *Cfr. noot 12 supra.*



Afb. 6. Besluiten van de in 2011 door de KVI behandelde kwaliteitscontroles.

A.4. Tekortkomingen die het vaakst werden vastgesteld bij de in 2011 door de KVI behandelde kwaliteitscontroles [22]

De belangrijkste tekortkomingen die werden vastgesteld in de kwaliteitscontroledossiers die in de loop van 2011 ter beoordeling werden voorgelegd aan de KVI zijn in dalende volgorde naargelang het aantal keer dat zij zich voordeden[23]:

1. Bevestigingsbrief[24] (33)
2. Verslag conform de normen[25] (18)
3. Analyse van het interne controlesysteem[26] (14)
4. Het verslag van de AV met de benoeming van de commissaris en het bedrag van zijn bezoldiging[27] (13)

22 Zie ook het *1e Jaarverslag 2007-2008 van de Kamer van verwijzing en instaatstelling,* in extenso vermeld in het gemeenschappelijke jaarverslag 2008 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (blz. 138).

23 Gelet op het tijdsverloop tussen de opeenvolgende behandeling van de dossiers door de Commissie Kwaliteitscontrole van het IBR, door de Raad van het IBR en door de KVI stemmen de vaststellingen van het IBR in zijn jaarverslag 2011 (zie het verslag blz. 36) niet noodzakelijk nauwkeurig overeen met die van de KVI (*cfr.* eveneens noot 18 supra).

24 § 2.5.5 van de algemene controlenormen.

25 § 4.1.2. van de algemene controlenormen.

26 § 2.4. van de algemene controlenormen.

27 Aanbeveling van 5 januari 1987 betreffende de werkdocumenten van de bedrijfsrevisor.
Artikel 134 van het Wetboek van Vennootschappen bepaalt: ***"Bij de aanvang van de opdracht van de commissarissen wordt hun bezoldiging vastgesteld door de algemene vergadering****. Deze bezoldiging bestaat in een vast bedrag dat de naleving van de controlenormen uitgevaardigd door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren waarborgt. De bezoldiging kan niet worden gewijzigd dan met instemming van partijen. Ze wordt vermeld in de toelichting bij de jaarrekening."* (Vetmarkering door de KVI).

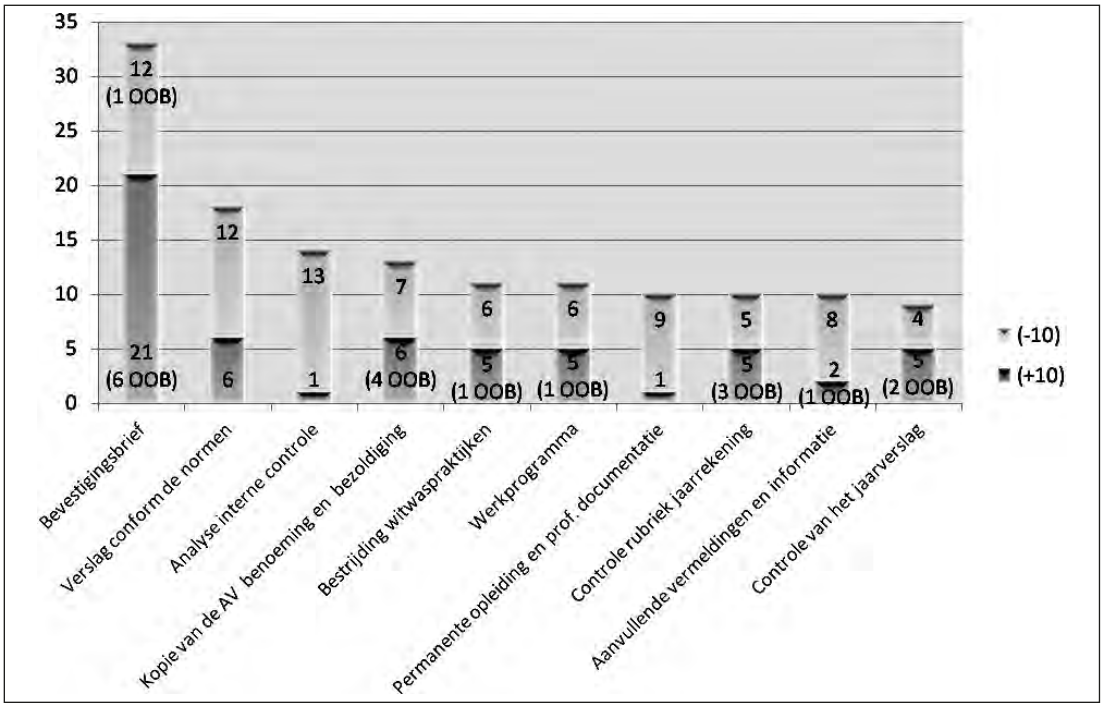
De praktijk heeft aangetoond dat deze regel in 2011 in 2 gevallen door de commissaris niet werd nageleefd: in die twee gevallen heeft de bedrijfsrevisor gehandeld en diensten geleverd als commissaris voordat zijn bezoldiging door de algemene vergadering was vastgesteld en dit in strijd met het Wetboek van Vennootschappen en wat meer is, met volle kennis van zaken.

In de twee gevallen heeft de commissaris-revisor zich tegen deze inbreuk op het Wetboek van Vennootschappen verdedigd door zich te beroepen op het feit dat de bezoldiging zou worden vastgesteld door de algemene vergadering van het volgende jaar, met als reden dat het honorarium dat door de commissaris-revisor vooraf zal worden verdiend en dat ter goedkeuring moet worden voorgelegd aan de algemene vergadering van de te controleren vennootschap, moest worden vastgesteld door de moedervennootschap waarvan de gecontroleerde vennootschap afhing. Dit volgde op de recente beslissing van de moedervennootschap voor het geheel van de groep van commissaris te veranderen.

Dergelijke tekortkomingen kunnen niet ernstig worden gerechtvaardigd gelet op de wetsvoorschriften en de daarin verkondigde principes.

Zij kunnen immers argwaan doen rijzen met betrekking tot de objectiviteit en de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor en voedsel geven aan het debat over de gevaren van een verband dat kan bestaan tussen het bedrag van het honorarium van de bedrijfsrevisor en de betrouwbaarheid van zijn verslag, welk debat op Europees vlak in de discussiefora actueel is.

5. Bestrijding witwaspraktijken[28] (11)
6. Werkprogramma (11)
7. Permanente opleiding en professionele documentatie[29] (10)
8. Controle van elke belangrijke rubriek van de jaarrekening (10)
9. Aanvullende vermeldingen en informatie[30] (10)
10. Controle van het jaarverslag van de raad van bestuur (9)



Afb. 7. Belangrijkste tekortkomingen die werden vastgesteld in de kwaliteitscontroledossiers die in de loop van 2011 ter beoordeling werden voorgelegd aan de KVI, in afnemende volgorde, naargelang het aantal keer dat zij zich voordeden, en ingedeeld naargelang de kwaliteitscontrole plaatsvond bij een kantoor dat hetzij meer, hetzij minder dan 10 bedrijfsrevisoren telt, met aanduiding van het aantal kwaliteitscontroles waarbij een organisatie van openbaar belang (OOB) betrokken is.

A.5. Besluiten

Op basis van het voorafgaande, wordt de aandacht gevestigd op het volgende:

- Het vrij geringe aantal externe inspecteurs dat, net als vorig jaar, minder dan 10% vertegenwoordigt van het totale aantal inspecteurs die door het IBR worden aangewezen om de kwaliteitscontroles uit te voeren. Zonder te twijfelen aan de kwaliteit van het werk dat wordt verricht door de inspecteurs die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor hebben, onderzoekt de KVI echter samen met het IBR of dit aantal de komende jaren niet moet worden verhoogd om beter te kaderen in de geest van de Richtlijn 2006/43 van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, waarvan een van de doelstellingen is ervoor te zorgen dat het publiek toezicht gebeurt door personen die extern zijn aan het beroep.
- In het merendeel van de dossiers die in 2011 aan de KVI werden voorgelegd, bedroeg de behandelingstijd 2 jaar vanaf de beslissing om een bedrijfsrevisor aan een kwaliteitscontrole te onderwerpen tot op het ogenblik dat de besluiten van de controle definitief worden goedgekeurd door de Raad van het IBR om ter beoordeling te worden voorgelegd aan de KVI. Zonder te twijfelen aan de noodzaak om in meerdere dossiers aanvullende onderzoeken in te stellen, met in de eerste plaats het verhoor van de gecontroleerde bedrijfsrevisor door de Commissie Kwaliteitscontrole,

28 Wet van 11 januari 1993.
29 Norm van 30 augustus 2007.
30 Artikel 144, 8° van het Wetboek van Vennootschappen.

is het beslist nuttig om samen met de Raad van het IBR te onderzoeken hoe deze termijn zou kunnen worden ingekort om te komen tot een termijn van maximum 12 à 18 maanden. Men stelt trouwens vast dat bij de *vervroegde* kwaliteitscontroles die in 2011 moesten worden verricht er 16 betrekking hadden op kwaliteitscontroles van 2008 of 2007. Aangezien het per definitie gaat om de controle van een problematische situatie, lijkt een dergelijke termijn ongepast.

- Gelet op het grote aantal tekortkomingen die opnieuw werden vastgesteld betreffende het ontbreken van een analyse van het interne controlesysteem en het ontbreken, de ontoereikendheid of de ongeschiktheid van de verzoeken om confirmatie blijft de KVI haar aandacht hierop toespitsen en samen met het IBR bijkomende mogelijkheden bespreken opdat deze regels door de bedrijfsrevisoren voortaan beter in acht worden genomen. Dienaangaande de Mededeling van het IBR 2011/16 beschikbaar op de IBR-website Actualiteit: "*De Raad van het IBR heeft met aandacht kennis genomen van het jaarverslag 2010 van de Kamer van verwijzing en instaatstelling. Zoals wettelijk bepaald bevat dit jaarverslag informatie betreffende de werking en de activiteiten van de KVI, waarin de statistieken en de informatie betreffende het aantal behandelde dossiers zijn opgenomen, aangevuld met gegevens die het mogelijk maken de inhoud van de dossiers beter af te bakenen.*

  Voor wat betreft de kwaliteitscontrole wenst de Raad van het IBR de aandacht te vestigen op het feit dat de Kamer van verwijzing en instaatstelling, gelet op het repetitief karakter van een aantal tekortkomingen, haar aandacht op deze tekortkomingen nog meer zal toespitsen en dat de KVI samen met de Raad van het IBR de mogelijkheden zal onderzoeken opdat deze regels voortaan door de bedrijfsrevisoren beter in acht worden genomen.

  Meer specifiek worden volgende tekortkomingen bedoeld:

  - *Het ontbreken van een analyse van het interne controlesysteem overeenkomstig paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen en de aanbeveling van 5 januari 1993 inzake de impact van de interne controle op de controlewerkzaamheden;*
  - *Geen, ontoereikende of niet adequate verzoeken om bevestiging overeenkomstig paragraaf 2.5.4 van de algemene controlenormen en de aanbeveling van 7 juli 1995 inzake extern bewijskrachtig materiaal.*

  De Raad wenst via deze weg tevens uw aandacht erop te vestigen dat voormelde tekortkomingen die reeds bijzondere aandacht genoten vanwege de Commissie Kwaliteitscontrole verder aan een verscherpte controle zullen worden onderworpen."

B. Wat het luik tucht betreft [31]

B.1. In 2011 werden 39 dossiers geopend en behandeld door de KVI [32]

B.1.1. Dossiers die door de Raad van het IBR bij de KVI werden ingediend [33]

Door de Raad van het IBR werden tijdens de voorbije periode bij de KVI 38 dossiers ingediend:

31 Elk dossier dat door het IBR niet als "Kwaliteitscontrole" wordt gekwalificeerd, wordt door de KVI om louter administratieve redenen als "tucht"dossier gekwalificeerd (met overeenkomstige KVI-referentie), en dit ongeacht de eindbeslissing van de KVI (al dan niet verwijzing naar tucht).

32 De vergelijking van de cijfers 2011 met die vermeld in het jaarverslag 2010 van de KVI – d.i. 79 dossiers in 2010 (zie het verslag 2010, blz. 20 en volgende) – wijst op een sterke daling van het aantal tuchtdossiers dat in 2011 bij de KVI binnenkwam.

33 Doorgaans is elke klacht die rechtstreeks bij de Raad van het IBR wordt ingediend het voorwerp van een officiële mededeling (een brief) vanwege de Raad van het IBR aan de KVI en dit zelfs indien het onderzoek ervan op het vlak van het IBR nog niet is afgesloten (bijgevolg is de klacht in een dergelijk geval altijd in behandeling van het IBR). Het is pas na afloop van het onderzoek dat de Raad van het IBR het dossier echt aanhangig maakt bij de KVI overeenkomstig artikel 48, §2 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

In dit hoofdstuk B zijn niet de *mededelingen* opgenomen vanwege de Raad van het IBR aan de KVI van de 19 klachten die in 2010 bij het IBR werden ingediend en waarvan er op 31.12.2011 nog in behandeling zijn bij het IBR. Hier dient opgemerkt te worden, dat het onderzoek van een klacht door de Raad van het IBR, ongeacht of het een klacht betreft ingediend bij de Raad van het IBR dan wel bij de KVI (artikelen 48, §2 en 49 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren) en de behandeling ervan door de KVI, bij wie zij na de afsluiting van het onderzoek op het niveau van het IBR aanhangig is gemaakt, doorgaans meer dan een jaar duren.

Opgemerkt dient te worden, dat van deze 19 klachten die aan de KVI werden doorgespeeld, 2 daarvan in 2011 echter al het voorwerp zijn geweest van een voorstel tot seponering vanwege de Raad van het IBR. Deze 2 dossiers zijn vermeld bij de dossiers van de afdeling B.1.1. omdat zij in 2011 door de KVI werden behandeld.

- Voor 8 dossiers formuleerde de Raad van het IBR een voorstel tot seponering[34].
- De KVI besliste deze 8 dossiers, die bij de KVI werden geopend op basis van een klacht van een belanghebbende derde bij het IBR, te seponeren.
- Door de Raad van het IBR werden bij de KVI 10 dossiers ingediend om de verwijzing van de bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties te verkrijgen.

  Waaronder:
  - 8 dossiers die werden geopend ingevolge een ontoereikende kwaliteitscontrole of vervroegde kwaliteitscontrole door het IBR.
  - 1 dossier werd geopend op basis van een *klacht* vanwege een belanghebbende derde bij de Raad van het IBR.
  - 1 dossier werd geopend ingevolge een faillissement van de vennootschap waarvan de bedrijfsrevisor commissaris was.

  De KVI besliste deze 10 dossiers naar tucht te verwijzen.
- 20 toezichtdossiers geopend op initiatief van het IBR leidden tot een seponerings***beslissing***[35] vanwege de Raad van het IBR.

34 *Cfr.* Het Verslag aan de Koning bij het Koninklijk Besluit van 21 april 2007 tot omzetting van bepalingen van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, en meer bepaald de commentaar onder artikel 67 die onder meer het nieuwe artikel 48 invoert: «(…..) Het gaat om de Procureur-generaal, en een klacht van elke derde belanghebbende": "(…) Het gaat om de Procureur generaal, en een klacht van elke derde belanghebbende"). Zie ook Franse tekst "(…) Il s'agit du Procureur général et d'une plainte de tout tiers intéressé»

35 Artikel 47 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren luidt als volgt: "Wanneer hij ambtshalve gevat wordt door een dossier, adieert de Raad de Kamer van verwijzing en instaatstelling indien hij van oordeel is dat de feiten aanleiding moeten geven tot tuchtrechtelijke vervolgingen."
Uit artikel 47 vloeit voort dat wanneer de Raad van het IBR overweegt een dossier te seponeren dat bij hem ambtshalve aanhangig is gemaakt, hij niet om de goedkeuring van de KVI moet verzoeken en dat hij bijgevolg in dat geval een echte **seponerings*beslissing*** neemt – in tegenstelling tot de andere gevallen (bedoeld door de artikelen 47 (verwijzing naar de tuchtinstanties) en 48 (klacht) van voornoemde wet) waarin hij alleen maar een **voorstel** doet dat aan de KVI ter beoordeling moet worden voorgelegd.
Deze **seponerings*beslissingen*** die door de Raad van het IBR worden genomen in dossiers die ambtshalve bij hem aanhangig worden gemaakt, worden ter informatie en met het oog op de transparantie aan de KVI bezorgd.
Elk van deze seponeringsdossiers wordt door de KVI beschouwd als een niet te verwaarlozen informatie en die zij bijgevolg nuttig acht te **behandelen** om eventueel de passende maatregelen te nemen (bijv. De Raad van het IBR verzoeken een toezichtdossier te openen, een terechtwijzing te versturen, …).

De KVI analyseerde in deze 20 dossiers de informatie vanwege de Raad van het IBR.

B.1.2. Dossiers geopend op verzoek van de KVI

In 2011 werd op verzoek van de KVI 1 toezichtdossier geopend en behandeld.

In dit dossier ging de KVI akkoord met het seponeringsvoorstel dat werd gedaan na afloop van het onderzoek door de Raad van het IBR.

B.2. 25 dossiers die eind 2011 werden geopend en in 2012 zullen worden behandeld door de KVI[36]

B.2.1. Dossiers die door de Raad van het IBR bij de KVI werden ingediend

Door de Raad van het IBR werden tijdens deze periode bij de KVI 22 dossiers ingediend:

- Voor 3 dossiers die werden geopend op basis van een *klacht* vanwege een belanghebbende derde bij de Raad van het IBR, formuleerde de Raad van het IBR een voorstel tot seponering.
- Door de Raad van het IBR werden bij de KVI 14 dossiers ingediend om de verwijzing van de bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties te verkrijgen.
- 5 toezichtdossiers geopend op initiatief van de Raad van het IBR leidden tot een seponerings***beslissing*** van zijnentwege.

B.2.2. Dossiers geopend op verzoek van de KVI

- Tijdens deze periode werden op verzoek van de KVI 3 dossiers geopend.

B.3. 21 dossiers geopend in 2010 of voordien [37]

B.3.1. Dossiers geopend in 2010 en afgesloten in 2011

- 4 toezichtdossiers die eind 2010 werden geopend op initiatief van de Raad van het IBR en die het voorwerp waren van een seponerings*beslissing* van zijnentwege:

  Na de van het IBR ontvangen informatie te hebben geanalyseerd, heeft de KVI de Raad verzocht deze dossiers meer grondig te onderzoeken, waarna deze dossiers finaal werden geseponeerd bij de KVI.

36 Het onderzoek van deze dossiers die in 2012 door de KVI worden behandeld, zal worden aangesneden in het jaarverslag 2012 van de KVI.

37 Zie dienaangaande het jaarverslag 2010 van de KVI, blz. 24 en 25 (samenvattende tabel van de dossiers in het laatste punt ervan).

B.3.2. Dossiers in 2010 of voordien geopend en die nog altijd lopen

- 4 toezichtdossiers die in 2010 werden geopend op initiatief van het IBR en die het voorwerp waren van een seponeringsbeslissing van zijnentwege.

  Deze dossiers zijn op het niveau van de KVI nog altijd hangende, ingevolge meer diepgaande controles die gevraagd werden door de KVI na analyse van de informatie.

- 13 toezichtdossiers die werden geopend op initiatief van de KVI en die in 2009 (7) en in 2010 (6) elk het voorwerp zijn geweest van een seponeringsvoorstel vanwege de Raad van het IBR:

  In deze 13 dossiers werd de beslissing van de KVI verdaagd wegens nieuwe grondige controles die door de KVI in 2011 werden geëist. Zij zijn nog altijd in onderzoek.

Samenvattende tabel van de dossiers
(luik tucht)

- 39 dossiers GEOPEND EN BEHANDELD IN 2011
  - 38 ⟸ IBR
    - Voorstellen IBR / beslissingen KVI:
      - 10 voorstellen tot verwijzing naar tucht / KVI: 10 verwijzingen naar tucht.
      - 8 voorstellen tot seponering van de klachten bij het IBR / KVI: Seponering 8.
    - 20 seponeringsbeslissingen IBR / KVI: seponering 20.
  - 1 ⟸ CRME / KVI
    - 1 tucht / seponering
- 46 dossiers – 2009/2010/2011/2012
  - 42 nog in onderzoek eind 2011
  - 4 behandeld en afgesloten in 2011

B.4. Informatie bestemd voor de KVI – artikelen 37, 61 en 66 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren [38]

De KVI werd door de Raad van het IBR in kennis gesteld van 52 terechtwijzingsbeslissingen die in 2011 door de Raad van het IBR werden genomen op grond van artikel 37, § 1 in fine van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

38 Art. 37. § 1. Wanneer de feiten die de bedrijfsrevisor kunnen verweten worden, hoewel ze vaststaan, geen enkele van de in artikel 73 voorziene sancties verantwoorden, kan de Raad, hetzij ambtshalve, hetzij op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, deze bedrijfsrevisor terechtwijzen. De Raad informeert de Kamer van verwijzing en instaatstelling over de beslissing tot terechtwijzing. Deze terechtwijzing kan worden beslist, onverminderd de eventuele verwijzing van deze bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties voor dezelfde feiten als deze die aan de basis liggen van de terechtwijzing.
Art. 61. § 1. De beslissingen van de Tuchtcommissie zijn met redenen omkleed. Zij worden, bij een ter post aangetekende brief, ter kennis gebracht van de betrokken bedrijfsrevisor, van de Raad, in voorkomend geval, van de speciaal daartoe overeenkomstig artikel 49, § 2 aangestelde expert, van de Kamer van verwijzing en instaatstelling en van de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep. Samen met deze betekening worden alle gepaste inlichtingen verstrekt betreffende de termijn van verzet en van hoger beroep, en de wijze waarop verzet of hoger beroep tegen de beslissing kan worden ingesteld. Bij ontstentenis van deze vermeldingen is de kennisgeving nietig.
Art. 66. § 1. De beslissingen van de Commissie van Beroep zijn met redenen omkleed. Zij worden onverwijld, bij een ter post aangetekende brief, ter kennis gebracht van de betrokken bedrijfsrevisor, van de Raad, in voorkomend geval, of van de speciaal daartoe overeenkomstig artikel 49, § 2 aangestelde expert, van de Kamer van verwijzing en instaatstelling en van de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep. Samen met deze betekening worden alle gepaste inlichtingen verstrekt betreffende de termijn van verzet en van cassatieberoep alsook de wijze waarop verzet of cassatieberoep tegen de beslissing kan worden ingesteld. Bij ontstentenis van deze vermeldingen is de kennisgeving nietig.

Voorts werd de KVI in kennis gesteld van de beslissingen die in 2011 door de tuchtinstanties werden genomen en dit ter uitvoering van respectievelijk de artikelen 61, § 1 (wat de Tuchtcommissie betreft) van dezelfde wet. Deze kennisgevingen vormen uit twee oogpunten nuttige informatie voor de KVI, enerzijds met betrekking tot de beoordeling door de tuchtinstantie van het specifieke geval[39] en anderzijds met betrekking tot de gevolgen voor de betrokken bedrijfsrevisor[40].

B.5. Toepassing van artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen tijdens het voorbije boekjaar

Artikel 135 van het Wetboek van Vennootschappen luidt als volgt:

"§1. De commissarissen worden benoemd voor een hernieuwbare termijn van drie jaar. Op straffe van schadevergoeding kunnen zij tijdens hun opdracht alleen om wettige redenen worden ontslagen door de algemene vergadering. Meer in het bijzonder is een verschil van mening een boekhoudkundige verwerking of een controleprocedure op zich geen wettige reden voor ontslag.

Behoudens gewichtige persoonlijke redenen mogen de commissarissen tijdens hun opdracht geen ontslag nemen tenzij ter algemene vergadering en nadat zij deze schriftelijk hebben ingelicht over de beweegredenen van hun ontslag.

§2. De gecontroleerde vennootschap en de commissaris stellen de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, als bedoeld in artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, in kennis van het ontslag van de commissaris tijdens zijn opdracht en zetten op afdoende wijze de redenen hiervoor uiteen.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen bezorgt deze informatie binnen een maand aan de instellingen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht en die opgesomd zijn in artikel 43 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor."

Overeenkomstig deze bepalingen bezorgde de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB) de KVI 268 keer informatie betreffende de afzetting of het ontslag van een "*commissaris tijdens zijn opdracht*". De HREB richt deze informatie eveneens aan het IBR.

Bij de behandeling van deze informatie bestaat de doelstelling erin zich ervan te vergewissen dat de afzetting/het ontslag van de bedrijfsrevisor geen eventueel meningsverschil verbergt met betrekking tot een boekhoudkundige bewerking of een controleprocedure, en dat het geen afzetting/ontslag betreft die/dat zich heeft voorgedaan in een conflictsituatie, een afzetting/ontslag uit berekening of een louter kunstmatige afzetting/ontslag die/dat niet beantwoordt aan de voorwaarde van "*gegronde reden*" of "*gewichtige persoonlijke redenen*" van artikel 135 van het Wetboek van Vennootschappen.

Er wordt bijgevolg bijzondere aandacht besteed aan de ontslagen die zich zouden voordoen tussen de datum van de afsluiting van het boekjaar van de vennootschap en de datum van de gewone algemene vergadering die de jaarrekening moet goedkeuren, wat tot gevolg heeft dat de commissaris zijn verslag dan niet kan bezorgen.

Tot slot wordt ook de naleving onderzocht van de formaliteiten bepaald in artikel 135 (schriftelijk verslag aan de algemene vergadering, maatregelen die ten opzichte van de ondernemingsraad moeten worden genomen).

Op basis van de analyse van de informatie die door de KVI in de loop van het voorbije boekjaar werd verstrekt - een analyse die echter niet vóór het einde van dit boekjaar kon worden voltooid - blijkt dat door de Raad van het IBR geen enkel toezichtdossier werd geopend in 2011.

39 Zie § 2 van de voormelde artikelen 61 en 66 die hierna worden vermeld:
Art. 61 § 2. De Procureur-generaal bij het Hof van Beroep, de Raad en ***de Kamer van verwijzing en instaatstelling*** *kunnen het volledige dossier van de procedure voor de Tuchtcommissie ter inzage vragen.*
Art. 66 § 2. De Procureur-generaal bij het Hof van Beroep, de Raad en ***de Kamer van verwijzing en instaatstelling*** *kunnen het volledige dossier van de procedure voor de Commissie van Beroep ter inzage vragen.*

40 Beslissingen van de Tuchtcommissie (ten getale van 10) of van de Beroepscommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (ten getale van 2) (artikelen 58 en 63 van de wet van 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren) of ook nog van het Hof van Cassatie dat in 2011 uitspraak deed over een beslissing van de Beroepscommissie (één enkel arrest).

III. Relatie met de nationale en internationale organen van publiek toezicht en andere contacten

Sinds haar oprichting heeft de KVI verschillende contacten gehad met de voorzitter van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, onder meer tijdens het voorbije jaar.

In 2011 was de KVI vertegenwoordigd en nam zij deel aan verschillende internationale seminaries betreffende de bevoegdheden en actiemiddelen van de verschillende organen van publiek toezicht binnen de Europese Unie (inzake kwaliteitscontrole, tucht en de invoering van een bank voor de uitwisseling van ervaringen **dienaangaande** tussen toezichters). Deze studiedagen hadden plaats in diverse lidstaten van de Europese Unie en onder de bescherming van meerdere organisaties zoals "*Groupe Européen des Organes de Supervision de l'Audit*" (EGAOB), de "*European Audit Inspection Group*" (EAIG).

Voorts woonde de KVI van 31 oktober tot 2 november 2011 in Washington DC (VSA) een seminarie bij, georganiseerd door het "International Auditor Regulatory Institute". Deze studiedagen hadden plaats bij de *PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board)*. Zij hadden betrekking op de bevoegdheden en actiemiddelen van deze Amerikaanse organisatie van publiek toezicht en op een vergelijkend onderzoek van de opdrachten van de overeenkomstige organisaties van publiek toezicht over de hele wereld.

De KVI onderhoudt nuttige contacten met de Europese Commissie (DG Binnenlandse markt en Diensten/Vrij verkeer van kapitalen, handelsvennootschappen, *corporate governance* - audit) en met haar tegenhangers in de lidstaten van de Europese Unie, in het kader van Europese vergaderingen.

De KVI onderhoudt ook regelmatige contacten met het IBR inzake technische punten en voor informatieve doeleinden om haar opdracht passend te kunnen vervullen. Het is met ditzelfde doel dat de KVI deelnam aan de jaarlijkse wetenschappelijke vergadering die door het IBR in 2011 werd georganiseerd met de tuchtinstanties en die betrekking had op de rechtspraak ervan. De voorzitter van de KVI stelde er het jaarverslag 2010 voor.

Hetzelfde geldt voor de *Federale Overheidsdienst Economie (FOD Economie)* wat de normatieve aspecten betreft, zowel op Belgisch federaal als op internationaal niveau.

Tot slot onderhoudt de KVI nuttige bilaterale contacten met haar collega's binnen de Europese Unie en in de wereld, zowel over algemene problemen als in bijzondere dossiers.

In 2011 stelde de KVI zich kandidaat bij het *International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)*. Die kandidatuur werd begin 2012 aanvaard. De KVI zetelt voortaan in de schoot van IFIAR naast zijn homologen op wereldniveau, als Belgisch publiek toezichthouder binnen de bevoegdheidssfeer van IFIAR.

IV. Besluiten/werkprogramma 2012

- Ter gelegenheid van een individueel dossier dat in 2011 door de KVI werd behandeld met betrekking tot een ontbrekende publicatie van een transparantieverslag vanwege een bedrijfsrevisorenkantoor, heeft de KVI de beslissing genomen een stelselmatige enquête te voeren inzake de naleving door de bedrijfsrevisoren die onderworpen zijn aan de verplichting om een transparantieverslag te publiceren. Deze enquête was eind 2011 nog altijd aan de gang en zal in 2012 worden afgesloten.
- Net als in 2011 zal de KVI bijzondere aandacht blijven besteden aan de naleving van de algemene controleregels betreffende de analyse van het interne controlesysteem, alsook aan de inbreuken betreffende vragen om bevestiging.
- De KVI zal ook de nadruk leggen op de strikte controle van de voorwaarden, bepaald door artikel 134 van het Wetboek van Vennootschappen die een essentiële garantie vormen voor de onafhankelijkheid van de commissaris.
- De internationale samenwerking en de voortzetting van de bilaterale en multilaterale uitwisselingen met de buitenlandse toezichtautoriteiten zal worden geïntensiveerd.

V. Rekeningen van de Kamer van verwijzing en instaatstelling voor de periode 01.01.2011 – 31.12.2011

Uitgaven:	**Euro**
Salarissen en sociale bijdragen (van de verslaggevers en het secretariaat)	252.317,83
Secretariaatskosten (telecommunicatie – porto en buroticamateriaal)	12.460,67
IT-kosten	9.471,17
Vertegenwoordigingskosten	946,15
Reiskosten (internationale vergaderingen...)	11.539,98
Verzekeringskosten	19.566,76
Juridisch advies en vertaalkosten	3.641,23
Diverse werkingskosten	1.426,35
TOTAAL VAN DE WERKINGSKOSTEN	**311.370,14**

Ontvangsten	
Overgedragen saldo van het vorige boekjaar	23.477,03
Bijdragen IBR	400.000,00
Dossierkosten aangerekend aan derden	89,25
Overige ontvangsten (intrest)	161,97
TOTAAL VAN DE ONTVANGSTEN	**423.728,25**

SALDO PER 01.01.2012	**112.358,11**

De staat houdt rekening met alle inkomsten en uitgaven die tot 31.12.2011 werden gefactureerd en betaald.

Eind 2011 werd een positief saldo van 112.358,11 euro vastgesteld dat zal worden overgedragen naar 2012.

VI. Goedkeuring jaarverslag

Dit verslag werd door de Kamer van verwijzing en instaatstelling met eenparigheid van stemmen goedgekeurd op 21 mei 2012.

Anne SPIRITUS – DASSESSE

Voorzitter van de KVI

VII. INHOUDSOPGAVE

I. Inleiding – voorstelling 265

II. Werking en activiteiten van de KVI 265

1. Samenstelling 265

2. Werkingswijze 265

3. De activiteiten tijdens de voorbije periode – statistieken 266

A. Wat de kwaliteitscontrole betreft 266

A.1. Goedkeuring van de jaarlijkse lijst van de kwaliteitscontroles door de Raad van het IBR te verrichten in 2011 266

A.1.1. Aantal en aard van de in 2011 te verrichten kwaliteitscontroles 266

A.1.2. Classificatie van de in 2011 te verrichten kwaliteitscontroles volgens de datum van de laatste kwaliteitscontrole 268

A.2. Goedkeuring van de lijst van de inspecteurs 269

A.3. Onderzoek en beoordeling van de besluiten van de kwaliteitscontroles die door de Raad van het IBR werden voorgelegd aan de KVI 270

A.4. Tekortkomingen die het vaakst werden vastgesteld bij de in 2011 door de KVI behandelde kwaliteitscontroles 272

A.5. Besluiten 273

B. Wat het luik tucht betreft 274

B.1. In 2011 werden 39 dossiers geopend en behandeld door de KVI 274

B.1.1. Dossiers die door de Raad van het IBR bij de KVI werden ingediend 274

B.1.2. Dossiers geopend op verzoek van de KVI 275

B.2. 25 dossiers die eind 2011 werden geopend en in 2012 zullen worden behandeld door de KVI 275

B.2.1. Dossiers die door de Raad van het IBR bij de KVI werden ingediend 275

B.2.2. Dossiers geopend op verzoek van de KVI 275

B.3. 21 dossiers geopend in 2010 of voordien 275

B.3.1. Dossiers geopend in 2010 en afgesloten in 2011 275

B.3.2. Dossiers in 2010 of voordien geopend en die nog altijd lopen 276

B.4. Informatie bestemd voor de KVI – artikelen 37, 61 en 66 van de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren 276

B.5. Toepassing van artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen tijdens het voorbije boekjaar 277

III. Relatie met de nationale en internationale organen van publiek toezicht en andere contacten 278

IV. Besluiten / Werkprogramma 2012 278

V. Rekeningen van de Kamer van verwijzing en instaatstelling voor de periode 01.01.2011 – 31.12.2011 279

VI. Goedkeuring jaarverslag 279

VII. Inhoudsopgave 280

Jaarverslag 2011 van de Franstalige Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

Samenstelling

De Tuchtcommissie telt drie leden, onder wie de voorzitter, *in casu* een magistraat die door de Koning benoemd is, een eveneens door de Koning benoemd lid dat niet behoort tot het beroep van bedrijfsrevisor en een derde lid, *in casu* een door de Raad van het Instituut aangewezen bedrijfsrevisor.

Zittingen

Maandelijks wordt een zitting gehouden voor de inleiding van nieuwe dossiers.

Naar gelang van de noodzaak worden de andere zittingen gepland.

De Commissie is 7 maal samengekomen in 2011.

Op de zittingen zijn vijf revisoren verschenen in het bijzijn van een advocaat, één revisor en één revisorenkantoor zijn vertegenwoordigd door een advocaat en één revisor is niet verschenen. Het IBR is in vier dossiers verschenen, bijgestaan door een advocaat. In vier andere dossiers is het IBR verschenen zonder bijstand van noch vertegenwoordiging door een advocaat.

Activiteiten

In de loop van 2011 werden 3 dossiers ingediend ingevolge een verwijzing door de KVI (417/2011/F, 415/2011/F, 425/2011/F).

Er werden 8 beslissingen uitgesproken.

De meeste beslissingen werden uitgesproken binnen een termijn van 1 à 2 maanden na het sluiten van de debatten.

Beslissingen

Tegen vier beslissingen (397/10/F, 398/10/F, 399/10/F, 400/10/F) werd beroep ingesteld en vier beslissingen zijn definitief.

De Tuchtcommissie heeft sancties uitgesproken tegen 6 bedrijfsrevisoren (397/10/F, 398/10/F, 399/10/F, 406/10/F, 415/11/F, 417/11/F) en tegen één bedrijfsrevisorenkantoor (400/10/F).

In één dossier is geen enkele sanctie opgelegd (405/10/F).

De uitgesproken sancties zijn:
- de berisping (415/11/F, 417/11/F, 398/10/F)
- de schrapping (406/10/F)
- een schorsing voor 6 maand (397/10/F, 399/10/F, 400/10/F).

De sancties in de vier beslissingen die het voorwerp hebben uitgemaakt van een beroep waren drie schorsingen voor zes maand (397/10/F, 399/10/F, 400/10/F) en een berisping (398/10/F).

Deze sancties hebben hoofdzakelijk betrekking op technische fouten in de uitvoering van een opdracht inzake controle van jaarrekeningen, een opdracht van algemeen belang die niet alleen in het belang van de vennootschap maar ook van derden wordt uitgeoefend (406/10/F, 415/11/F, 417/11/F).

De Commissie heeft ook de niet-naleving van een tuchtsanctie die kracht van gewijsde had (397/10/F, 398/10/F, 399/10/F, 400/10/F).

Een dossier heeft betrekking op de controle door een bedrijfsrevisor van de rekeningen van een beheerder van distributienetwerken (415/11/F).

Renée Rubinstein

Voorzitter van de Franstalige kamer van de Tuchtcommissie

Jaarverslag 2011 van de Nederlandstalige Commissie van Beroep van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

Algemene toelichting

1. Tijdens het kalenderjaar 2011 heeft de Commissie van Beroep negen zittingen gehouden en vier beslissingen genomen.

De instroom van het aantal hoger beroepen bleef beperkt, hoofdzakelijk wegens het feit dat in eerste aanleg de Tuchtcommissie minder zitting kon houden. De benoeming van nieuwe leden van de Tuchtcommissie heeft op zich laten wachten tot in 2012.

2. De procedurele voortgang van zaken, waarbij gebruikelijk de zaak ook wordt behandeld op de datum waarop ze voor de Commissie van beroep wordt ingeleid, komt steeds meer onder druk om verschillende redenen.

In vrijwel alle te behandelen zaken doen zowel de Raad van het Instituut als de bedrijfsrevisor een beroep op een advocaat en worden er omvangrijke en technisch gecompliceerde conclusies ingediend.

Dit brengt met zich dat het stelsel van instaatstelling van zaken, zoals het geconcipieerd is in het Gerechtelijk Wetboek wordt getransponeerd naar de Commissie van beroep. Er dient telkens vooraf een kalender met afspraken voor indiening van de conclusies en dossierstukken te worden bepaald, hetgeen voor gevolg heeft dat er na de inleiding enkele maanden verstrijken vooraleer de zaak ten gronde kan worden behandeld.

Het heeft ook voor gevolg dat er in een sterk toenemende mate voluit processuele argumenten worden ontwikkeld over de geldigheid van de gevoerde tuchtonderzoeken en de incidentie van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens in tuchtzaken.

Over de grond van de tuchtvervolging wordt slechts in tweede instantie geargumenteerd.

3. Een en ander heeft vanzelfsprekend een ingrijpende weerslag op de afhandeling van een hoger beroep. De werklast die verbonden is aan een functie in de Commissie van beroep is in hoge mate toegenomen in alle fasen van de afhandeling: administratief in de aanloopfase, tijdens de zitting van de Commissie en in de beslissingsfase.

Er zou op dat punt kunnen nagedacht worden over mogelijke oplossingen waarbij tegelijk de functionele onafhankelijkheid van de tuchtinstanties wordt ingebed in maatregelen waardoor hun werking wordt verstevigd.

4. In het algemeen dient nog te worden opgemerkt dat de Commissie van beroep tijdens het werkingsjaar 2011 geen kennis heeft gekregen van een ingesteld cassatieberoep.

Nadere toelichting zaaksgewijs

5. In een eerste zaak heeft de Commissie van beroep opnieuw geoordeeld over vormelijke aspecten van de procedures die moeten worden nageleefd wanneer de Raad van het Instituut of het Uitvoerend Comité ten aanzien van een bedrijfsrevisor één van de maatregelen treft die hen zijn voorbehouden.

Het betreft de terechtwijzing (artikel 37 IBR-wet) en de voorlopige ordemaatregel (artikel 38 IBR-wet), die volgens de vermelde wetsbepalingen als zodanig geen 'tuchtrechtelijk karakter' hebben en kunnen worden bestreden rechtstreeks voor de Commissie van beroep.

De Commissie heeft zijn eerder ingenomen standpunt gehandhaafd dat de bedrijfsrevisor aan wie een terechtwijzing wordt gegeven, vooraf dient te worden gehoord en dat de horing door de Commissie van beroep die verplichting niet ondervangt.

Ze heeft er inzonderheid op gewezen dat wanneer aan de terechtwijzing een klacht van een

derde ten grondslag ligt en de bedrijfsrevisor geen rechtsgang benut waardoor het tegensprekelijk debat mogelijk wordt, zulks voor gevolg heeft dat de terechtwijzing aan de derde moet worden meegedeeld. Ook kan het in gebreke blijven om gevolg te geven aan een terechtwijzing zelfs voor gevolg hebben dat de titel van bedrijfsrevisor wordt ontnomen.

Op die grond wordt aangenomen dat de terechtwijzing wel degelijk een sanctie vormt, zodat de betrokkene vooraf dient te worden gehoord.

6. Indien de terechtwijzing van de Raad van het Instituut wordt vernietigd wegens schending van die substantiële formaliteit, onderzoekt de Commissie het dossier ten gronde en legt al dan niet zelf een terechtwijzing op.

In één zaak, waarin een bedrijfsrevisor werd verweten dat zijn commissarisverslag anterieur was aan de bevestigingsbrief van de leiding, terwijl er geen voorbehoud werd geformuleerd of een onthoudende verklaring werd verstrekt, werd geoordeeld dat er geen reden bestond voor een terechtwijzing.

De redengeving hiervoor is dat de te ontvangen bevestigingsbrief wegens uitzonderlijke omstandigheden wel niet in de gebruikelijke ondertekende vorm was bekomen tegen de datum van de algemene vergadering, maar dat een lid van de bedrijfsleiding per mail het akkoord met de inhoud van de bevestigingsbrief had bevestigd. Het akkoord werd daags na de algemene vergadering geformaliseerd in de gebruikelijke vorm (zaak 0408/10/N).

In een ander geval van terechtwijzing (0419/11/N) heeft de Commissie geoordeeld dat er een goede reden bestond om de maatregel op te leggen en heeft ze hem zelf opgelegd nadat de beslissing van de raad werd vernietigd.

Wanneer de bedrijfsrevisor in gebreke blijft om gevolg te geven aan de verplichting uit artikel 33 § 1 van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren om binnen de gestelde te termijn mededeling te doen van inlichtingen of documenten waartoe hij is gehouden, wordt hij terechtgewezen.

7. In een andere zaak (0404/10/N) had de Commissie te oordelen over een grief van de Raad van het Instituut, die er zich over beklaagde dat in twee tuchtprocedures die eenzelfde bedrijfsrevisor voor de Tuchtcommissie brachten op dezelfde dag uitspraak werd gedaan en dat de zwaardere sanctie de lichtere sanctie zou opslorpen bij de tenuitvoerlegging van de sancties. De lichtere sanctie zou kaduuk worden.

De aangelegenheid verloor haar belang omdat de Commissie van beroep de twee zaken waarin telkens hoger beroep werd ingesteld, in het ene geval door de Raad, in het andere zowel door de bedrijfsrevisor als door de Raad, niet gelijktijdig heeft kunnen behandelen.

Nog in die zaak heeft de Commissie van beroep er de aandacht op gevestigd dat ze uitsluitend kan oordelen over de feiten waarvoor de betrokken bedrijfsrevisor door de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling naar de tuchtinstanties wordt verwezen.

Verder kwam in die zaak het probleem aan de orde betreffende de toepassing van artikel 6 § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren.

De bedrijfsrevisor werd ten laste gelegd dat hij tijdens het verloop van de onderzoeksverrichting niet voluit had meegewerkt aan de onderzoekswerkzaamheden en aan het in staat stellen van het dossier.

Daarover heeft de Commissie van beroep geoordeeld dat de verplichting tot loyaliteit ten aanzien van de Raad van het Instituut wordt getemperd door het gegeven dat een tuchtprocedure kan dreigen en dat het beginsel volgens hetwelk hij niet gehouden is om zichzelf te incrimineren voluit speelt zo gauw hij redelijkerwijs mag aannemen dat een tuchtprocedure wordt gevoerd.

De bedrijfsrevisor mag een redelijk evenwicht mag nastreven tussen die beide beginselen.

8. In een vierde beslissing (0403/10/N) heeft de Commissie van beroep haar standpunt bevestigd dat de verplichting tot loyaliteit ten aanzien van de Raad van het Instituut geen onbeperkte gelding kan krijgen, wanneer ze op gespannen voet komt met het beginsel dat een bedrijfsrevisor, ten aanzien van wie een tuchtprocedure kan dreigen, niet kan gehouden zijn om zichzelf te incrimineren.

De tenlastelegging luidde dat de betrokkene de waarheid geweld had aangedaan en zaken verkeerd had voorgesteld, waardoor er minstens vertraging werd veroorzaakt in het onderzoek of dit zelfs werd tegengewerkt.

Wanneer blijkt dat een onderzoek op gang is gebracht na een klacht door een advocatenkantoor mag de bedrijfsrevisor aannemen dat het

onderzoek een tuchtrechtelijke dimensie heeft en is hij gerechtigd zich te beschermen tegen vervolging.

Er kan hem dan niet worden verweten dat hij niet alle vragen prompt kon of wilde beantwoorden.

Een ander aspect van de tuchtvordering betrof de telastlegging waarbij aan de bedrijfsrevisor werd verweten dat zakelijke zekerheidsstellingen in de toelichting bij de jaarrekening niet werden vermeld en de ontstentenis van enige opmerking daarover in het commissarisverslag.

De omstandigheden waren enigszins bijzonder: er bleek een verschil te bestaan tussen de versie van de jaarrekening die aan de commissaris werd meegedeeld in mei en waarop hij zijn verslag baseerde en de versie die voor goedkeuring werd voorgelegd op de algemene vergadering in juni.

De jaarrekening die op de algemene vergadering werd voorgelegd, vermeldt die zekerheden niet, maar stemde overigens wat de cijfergegevens betreft geheel overeen met de versie die aan de commissaris werd meegedeeld. De eerste versie, die door de bestuurders werd ondertekend, vermeldde de zakelijke zekerheidsstellingen zoals behoorde en zodoende diende de commissaris hieromtrent geen opmerking te maken.

De wijziging was toe te schrijven aan een wissel in het bestuur van een vennootschap die werd doorgevoerd tussen de beide vermelde tijdstippen en de commissaris werd door de bestuurders niet ingelicht over de aangebrachte wijziging.

De bedrijfsrevisor gaf aan dat op de dag van de algemene vergadering de overeenstemmende cijfergegevens wel konden worden vastgesteld, maar dat voor grondiger nazicht, waardoor de weglating van de zakelijke zekerheden had kunnen worden vastgesteld, alle tijd ontbrak.

De Commissie heeft in die omstandigheden aangenomen dat het gaat om onderschuiving van geschriften -hetgeen een misdrijf uitmaakt- waardoor de bedrijfsrevisor werd verschalkt en dat hem niet als een tekortkoming kon worden aangerekend dat hij zijn verslag niet heeft teruggetrokken op de algemene vergadering.

Paul Blondeel

Voorzitter van de Nederlandstalige kamer van de Commissie van Beroep

Tuchtbeslissingen uitgesproken door de tuchtinstanties in de loop van 2011

Chronologisch overzicht per Kamer
Tuchtcommissie – Franstalige Kamer

8 beslissingen uitgesproken in de loop van 2011 :

Datum	Nummer dossier	Onderwerp	Tuchtuitspraak	Statuut
20/01/2011	397/10/F 398/10/F 399/10/F 400/10/F	• Non-respect d'une sanction disciplinaire coulée en force de chose jugée. • Non-respect de l'article 14, § 1er de la loi du 22 juillet 1953 et des articles 3, 6, 7 et 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.	Monsieur [A] : suspension de 6 mois. Monsieur [B] : réprimande. Madame [C] : suspension de 6 mois. ScPRL [D] : suspension de 6 mois.	Décision frappée d'appel
08/03/2011	0405/10/F	• Non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. • Non respect de l'article 14, § 3, 1° de la loi du 22 juillet 1953. • Non-respect de l'article 6, §3 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 et de l'article 72, § 1er, 3°de la loi du 22 juillet 1953.	N'inflige pas de sanction à Monsieur [X].	Décision définitive
05/04/2011	0417/11/F	• Non-respect des paragraphes 1.1.4, 2.1, 3.16 et 3.17 des normes générales de révision. • Non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision ainsi que de l'article 17 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. • Non-respect des paragraphes 1.2.1 et 2.1.1, 2.3.1 et 3.5.3 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports.	Réprimande	Décision définitive

06/09/2011	0415/11/F	• Non-respect de la norme relative à la formation permanente. • Non-respect du paragraphe.2.1, 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision. • Non-respect du paragraphe 2.4. et 2.4.5 des normes générales de révision. • Non-respect du paragraphe 1.1. des normes générales de révision. • Non-respect du paragraphe 3.6 des normes générales de révision. • Infraction à l'article 144.6° du code des sociétés et au paragraphe 3.10 des normes générales de révision. • Non-respect de l'article 618, alinéa 4 du Code des sociétés.	Réprimande	Décision coulée en force de chose jugée
12/10/2011	406/10/F	Infractions : • au Code des sociétés : articles 134, §4, 144, alinéa 2 et 144, 4° ; • à l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises : article 17 ; • aux normes générales de révision : paragraphes 1.1.4.a, 2.1, 2.2, 2.4, 2.5, 2.5.3, 3.6.1, 3.10 ; • aux normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés : paragraphes 2.1, 2.2, 2.5, 2.6.1, 2.6.2.	Radiation	Décision coulée en force de chose jugée

397/10/F, 398/10/F, 399/10/F, 400/10/F
Commission de discipline du 20 janvier 2011
(décision frappée d'appel)

Non-respect d'une sanction disciplinaire coulée en force de chose jugée.

Non-respect de l'article 14, § 1de la loi du 22 juillet 1953 et des articles 3, 6, 7 et 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

«(...)

dossier n° 397/10/(...)/F en cause de: [A] ayant comparu assisté de Me (...) et de Me (...)

dossier n° 398/10/(...)/F en cause de: [B] ayant comparu assisté de Me (...) et de Me (...)

dossier n° 399/10/(...)/F en cause de: [C] ayant comparu assisté de Me (...) et de Me (...)

dossier n° 400/10/(...)/F en cause de: [D] ayant comparu assisté de Me (...) et de Me (...)

Référence CRME: 10/TS-09001/002/003-TS-09072/073/CRME/3

Vu le rapport du Conseil de l'IRE à la CMRE du 15 mars 2010;

Vu la décision du 30 juin 2010 de la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu la convocation à l'audience de la Commission de discipline le 6 octobre 2010;

Vu la remise contradictoire à l'audience du 1er décembre 2010;

Vu le mémoire en réponse du 5 novembre 2010;

Vu le mémoire additionnel et de synthèse du 24 novembre 2010;

Entendu à l'audience du 1er décembre 2010:

- Me (...) ainsi que Monsieur (...), représentant le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;
- Me (...), représentant les réviseurs d'entreprises [A], [B], [C] et le cabinet de révision ScPRL [D], ainsi que Madame [C] et Monsieur [A].

1. Décision de la CRME

Par décision du 30 juin 2010, la CRME a renvoyé les réviseurs d'entreprises [A], [B], [C] et le cabinet de révision ScPRL [D], devant la Commission de discipline sur base des motifs suivants:

– la matérialité des griefs mis à leur charge dans le rapport de l'IRE n'est pas contestée et les faits sont constitutifs de charges suffisantes pour renvoyer les réviseurs poursuivis devant la Commission de discipline;

– le litige entre les parties quant à la bonne exécution à donner à la décision de la Commission d'appel du 1er juillet 2008, voire à son interprétation, doit être réglé au niveau de l'instance disciplinaire.

2. Demande de l'IRE

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises demande à la Commission de discipline d'infliger une peine disciplinaire aux réviseurs d'entreprises [A], [B], [C], et au cabinet de révision ScPRL [D], inscrit sur le registre public sous le numéro B(...) reprenant les droits et obligations du cabinet de révision [1], afin de sanctionner de manière appropriée les infractions soulevées conformément à l'article 72, § 1er, 1° et 2° de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

Le Conseil estime, en effet, que les réviseurs d'entreprises [A], [B] et [C] et le cabinet de révision [D], ont commis une infraction disciplinaire en ne respectant pas la décision de la Commission d'appel, du 1er juillet 2008.

3. Faits donnant lieu aux poursuites

3.1 Historique des procédures disciplinaires liées à l'indépendance du cabinet de révision [1]

Le 27 janvier 2006, le Conseil établit un rapport disciplinaire adressé à la Commission de discipline. Ce rapport fait grief aux réviseurs d'entreprises [X], [A], [F] et [C] d'avoir manqué d'indépendance en acceptant l'exécution de mandats de commissaire en raison des activités publiques exercées par le réviseur d'entreprises [X] et son père Monsieur [Y].

Il était reproché aux réviseurs d'entreprises concernés d'avoir accepté et/ou exécuté des missions révisorales auprès d'intercommunales dont la Ville de (...) est associée ou auprès d'entités tombant sous le contrôle politique des Gouvernements ou Parlements dont Monsieur [Y] et le réviseur d'entreprises [X] faisaient partie.

Par sa décision du 20 mars 2007, la Commission de discipline a dit largement fondées les préventions imputées dans le rapport disciplinaire et a fait interdiction aux réviseurs d'entreprises concernés de poursuivre l'exécution des mandats visés.

Par sa décision du 1er juillet 2008, la Commission d'appel a confirmé la décision rendue par la Commission de discipline le 20 mars 2007.

3.1.1 Décision du 1er juillet 2008 de la Commission d'appel

Par sa décision du 1er juillet 2008, la Commission d'appel inflige à **[A]** la peine de l'interdiction de poursuivre en sa qualité de représentant de la société coopérative à responsabilité limitée [2], réviseurs d'entreprises, les mandats de commissaire de celle-ci dans les sociétés ou associations suivantes:

- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);

Elle inflige à **[F]** la peine de l'interdiction de poursuivre en sa qualité de représentant de la société coopérative à responsabilité limitée [2], réviseurs d'entreprises, les mandats de commissaire de celle-ci dans les sociétés ou associations suivantes:

- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);

Elle inflige à **[C]** la peine de l'interdiction de poursuivre en sa qualité de représentante de la société coopérative à responsabilité limitée [2], réviseurs d'entreprises, les mandats de commissaire de celle-ci dans les sociétés ou associations suivantes:

- (...);
- (...);

3.1.2 Arrêt du 11 septembre 2009 de la Cour de cassation

Les réviseurs d'entreprises [A], [F] et [C] ont introduit un pourvoi en cassation contre la décision précitée de la Commission d'appel du 1er juillet 2008; le réviseur d'entreprises [X] y a par contre acquiescé.

Par son arrêt du 11 septembre 2009, la Cour de cassation a rejeté le pourvoi introduit pas les réviseurs d'entreprises [A], [F] et [C] à l'encontre de la décision de la Commission d'appel.

Le dispositif de l'arrêt est le suivant:

(...)

Sur le quatrième moyen:

Contrairement à ce que soutient le moyen, la décision attaquée ne laisse pas incertaine la motivation de la sanction disciplinaire qu'elle prononce. Elle fonde celle-ci non sur l'intérêt conservé par [X] à l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises mais sur le caractère illicite des mandats dès leur origine en raison, notamment, d'un manquement à l'obligation d'indépendance du réviseur d'entreprises, qui a rendu leur exécution concrète par les demandeurs également illicite.

Le moyen, qui procède d'une lecture inexacte de la décision attaquée, manque en fait.

La question préjudicielle proposée par les demandeurs à l'appui du grief qui y est développé ne doit dès lors pas être posée à la Cour de justice des Communautés européennes.

Sur le cinquième moyen:

Quant à la première branche:

Contrairement à ce que soutient le moyen, en cette branche, la commission d'appel a interdit aux demandeurs, en leur qualité de représentants de la société [2], de continuer les mandats de commissaire de celle-ci dans les sociétés et associations énumérées dans le dispositif de la décision attaquée et non d'accepter à l'avenir de nouvelles missions pour les mêmes sociétés ou associations.

Le moyen, qui, en cette branche, procède d'une lecture inexacte de la décision attaquée, manque en fait.

Quant à la seconde branche:

La commission d'appel n'était pas tenue de répondre à la considération par laquelle les demandeurs exposaient que certains mandats avaient pris fin, dont ils ne déduisaient aucune conséquence juridique.

Le moyen, en cette branche, ne peut être accueilli.

Par ces motifs,

La Cour

Rejette le pourvoi;

Condamne les demandeurs aux dépens.

3.1.3 Mesures provisoires

Par courrier du 22 septembre 2009, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a confirmé aux réviseurs d'entreprises [A], [F] et [C] le dispositif de l'arrêt de la Cour de cas-

sation et leur a demandé de bien vouloir se conformer à la décision de la Commission d'appel du 1er juillet 2008.

Les réviseurs concernés par la présente procédure n'ont cependant pas mis fin, le 1er octobre 2009, à l'exécution des mandats énumérés dans la décision du 1er juillet 2008 de la Commission d'appel.

Par décision du 30 octobre 2009, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a dès lors saisi le Comité exécutif en vue d'ordonner des mesures provisoires visant à mettre un terme à l'exercice de certains mandats énumérés.

Le Comité exécutif a rendu, le 29 janvier 2010, une décision adoptant *la mesure provisoire consistant à interdire à la SCRL [1], Réviseurs d'entreprises, ainsi qu'aux sociétés issues de la scission de celle-ci, à Monsieur [A], à Monsieur [F], à Madame [C], à Monsieur (…) et à Monsieur [B], agissant soit en leur nom et pour leur compte soit en qualité de représentant permanent d'un cabinet de révision, de poursuivre l'exécution des mandats de commissaire dans les sociétés suivantes :*

a) (…);

b) (…);

c) (…);

d) (…);

e) (…);

f) (…);

3.2 Mesures prises par les réviseurs

En 2007, la société coopérative à responsabilité limitée [2] a modifié sa dénomination en [1] et la structure de son actionnariat.

Le 30 septembre 2009, [1] a changé de représentant permanent au sein des sociétés (…), (…), (…), (…) en désignant Monsieur [B].

Lors d'un entretien du 10 novembre 2009, ce dernier a déclaré à la Commission de surveillance avoir répondu favorablement à la demande qui lui avait été faite mais à la condition d'avoir l'assurance que son intervention ne serait pas contraire à l'interprétation de la décision disciplinaire faite par l'Institut.

[1] a déposé le 16 novembre 2009 un projet de scission absorption approuvé par une assemblée générale extraordinaire du 29 décembre 2009.

Cette opération de scission a été réalisée afin de transférer à un cabinet tiers les mandats des intercommunales dans lesquelles la Ville de (…) a des participations.

L'intégralité du patrimoine actif et passif de [1] a été transféré aux sociétés SPRL [B], SCPRL [C] et SCRL [3].

La SPRL [B] a repris l'essentiel des activités du cabinet de révision [1] à l'exception des dossiers visés par les instances disciplinaires.

Ces dossiers qualifiés de « toxiques » ont été logés dans les cabinets de révision scprl [C] (…) et SCRL [3] (…) et (…).

Le cabinet de révision SCPRL [C] a été cédé le 29 décembre 2009 à un cabinet ne faisant pas partie du réseau (…).

Le reviseur [C] est restée, jusqu'aux opérations de fusion scission du 29 décembre 2009, le représentant permanent du cabinet de révision SPRL [C], Réviseur d'entreprises dans le cadre du mandat exercé auprès de (…). Ce mandat est exercé par (…) depuis 2010.

[A], qui avait désigné en qualité de commissaire de (…), (…) et de (…) pour une durée de 3 ans par décisions de leur assemblée générale du 29 juin 2007, ainsi que de l'intercommunale Intradel par décision de l'assemblée générale du 8 juin 2007, a poursuivi ces mandats qu'il exerce via la SPRL [4].

La sprl [4] a quitté le réseau auquel appartient [1] en février 2010.

Le mandat de commissaire (…) a été attribué à (…) en 2010.

4 Défense

Les réviseurs soutiennent que le dispositif de la décision de la Commission d'appel, qui interdit au réviseur [F] ou [C] ou [A] en leur qualité de représentant de [2] de poursuivre la mission de commissaire auprès de différentes entités nommément visées, appelle une lecture restrictive eu égard à son caractère disciplinaire.

Le réviseur [A] allègue qu'il n'a pas poursuivi les mandats litigieux en sa qualité de représentant de la société coopérative à responsabilité limitée [2] mais en exécution d'un marché attribué en 2007 à la SPRL [4], dont il est l'unique associé.

Le réviseur [C] allègue également qu'elle a exercé son mandat auprès de (…) en exécution d'un marché attribué à la société SPRL [C] en 2007.

Ils estiment dès lors que la reprise des dossiers (…), (…) et (…) en 2007, suite à des procédures de marchés publics avalisées par les autorités de tutelle, n'a pas pour objectif de contourner la décision de la Commission d'appel, puisque celle-ci leur était encore inconnue et que cette reprise a par ailleurs été confortée par la suite compte tenu de l'arrêt rendu par la Cour de cassation qui a indiqué que, si la Commission d'appel a *« interdit aux demandeurs, en leur qualité de représentants de la société [2], de continuer les mandats de commissaire de celle-ci dans les sociétés et associations énumérées dans le dispositif de la décision attaquée »*, elle ne leur a certainement pas interdit *« d'accepter à l'avenir de nouvelles missions pour les mêmes sociétés ou associations »*.

Les réviseurs et la société expliquent n'avoir pas mis fin immédiatement aux autres mandats litigieux parce que des mesures transitoires étaient nécessaires dans l'intérêt des sociétés contrôlées pour permettre le contrôle des comptes 2009 et leur approbation dans de bonnes conditions aux AGO de 2010. Ils soutiennent que la poursuite des mandats jusqu'à

ces assemblées générales était nécessaire afin d'assurer la continuité du service public.

Ils soutiennent également n'avoir pas poursuivi, en leur qualité de représentants de la SCRL [2] un certain nombre de mandats dès lors que la SCRL [2] est devenue la SC [1] dont les structures de gestion sont radicalement différentes de celles de la SCRL [2].

5 Existence des infractions

5.1 L'exécution de la décision de la Commission d'appel du 1er juillet 2008

Pour rappel, la décision de la Commission d'appel a fait interdiction aux réviseurs [A], [F] et [C], de poursuivre leur mandat de commissaire dans certaines sociétés visées par la décision. Cette sanction entrait en vigueur le 1er octobre 2009 suite à l'arrêt de la Cour de Cassation du 11 septembre 2009.

5.1.1 Le courrier du 6 octobre 2009

Par son courrier du 6 octobre 2009, Maître (...), en sa qualité de conseil des réviseurs d'entreprises [A], [F], [C] écrit que la dénomination du cabinet de révision [2] a été modifiée en [1] et que la composition de l'organe de gestion est également différente par rapport à l'époque où l'action disciplinaire a été engagée et que le cabinet de révision [1] a désigné le réviseur d'entreprises M. [B] en qualité de représentant permanent du cabinet dans les dossiers (...), (...), (...) (ex (...)), (...).

La première réaction des réviseurs concernés, explicitée par le courrier du 6 octobre 2009, de leur conseil, suite à la confirmation le 22 septembre 2009 par l'IRE de la décision de la Commission d'appel, semblait être la seule que les réviseurs allaient mettre en œuvre pour se conformer aux décisions disciplinaires.

En effet, ce courrier du 6 octobre 2009 n'indiquait nullement que les mesures indiquées dans ce courrier auraient un caractère transitoire en attendant une réorganisation plus profonde qui interviendra finalement à la fin du mois de décembre 2009.

5.1.2 Les mandats visés par l'interdiction

Dans son courrier du 6 octobre 2009, Maître (...) affirme également que les nouvelles désignations (sans autre précision) effectuées dans le cadre d'un marché public ne sont pas concernées par les interdictions détaillées dans le dispositif de la décision du 1er juillet 2008.

Le Conseil a pris connaissance, via les publications officielles, que la SPRL [A], représentée par le réviseur d'entreprises [A], avait été nommée dans 4 mandats (sociétés du Holding (...) et l'intercommunale (...)) ayant fait l'objet de l'action disciplinaire et dans lesquels il intervenait en qualité de représentant permanent du cabinet de révision [1].

Le Conseil a également pris connaissance, via le formulaire relatif à l'enquête annuelle du cabinet de révision SPRL [C], adressé à l'Institut le 26 novembre 2009, que le réviseur d'entreprises [C] était le représentant permanent de ce cabinet de révision dans le cadre du mandat exercé auprès de (...).

Ainsi que le relèvent les réviseurs, la décision de la Commission d'appel du 1er juillet 2008 ne leur a pas interdit d'accepter de nouveaux mandats dans les sociétés ou associations visées.

Elle n'aurait, en effet, pas pu interdire l'acceptation de mandats pour le futur, alors même que la situation d'indépendance des réviseurs concernés aurait pu évoluer.

Les mandats litigieux ne sont cependant pas des mandats ayant été régulièrement renouvelés postérieurement au 1er juillet 2008.

En effet, les mandats litigieux ont été renouvelés pour un terme de 3 ans à l'occasion des assemblées générales tenues en 2007. Ces mandats portant sur les comptes annuels clôturés au 31/12/2007, 31/12/2008 et 31/12/2009 ont été considérés par les instances disciplinaires comme étant illégaux dès leur origine, ce qui a été confirmé par la Cour de cassation (cf. supra 3.1.2 dispositif de son arrêt sur le quatrième moyen), et ce jusqu'à ce qu'un renouvellement intervienne. En 2009, les réviseurs concernés ont cependant poursuivi l'exécution de ces mandats 2007-2009 frappés d'illégalité.

La continuité du service public n'imposait pas la poursuite des mandats illicites jusqu'aux assemblées générales de 2010. Un autre réviseur (indépendant de [1]) pouvait en effet reprendre le contrôle des comptes 2009 jusqu'à ces assemblées générales.

En résumé, les mesures prises par les réviseurs parties à la présente procédure sont les suivantes:

1) changement de dénomination sociale du cabinet [2],
2) changement des structures de gestion du cabinet [2],
3) changement de représentant permanent;
4) remplacement de Monsieur [A] par la SPRL [A],
5) remplacement de Messieurs [A] et [X] par la SPRL [C].

Les réviseurs ne peuvent soutenir raisonnablement que, par ces mesures, ils auraient exécuté la décision de la Commission d'appel du 1er juillet 2008.

5.1.3.1 Le changement de dénomination sociale

Le seul changement de dénomination du cabinet de révision [2] en [1] n'entraîne aucune modification de la personnalité juridique et n'a dès lors aucune incidence sur le respect des obligations en matière d'indépendance.

Une telle mesure n'est pas de nature à pouvoir régler les problèmes d'indépendance identifiés par les instances disciplinaires.

Les réviseurs ne peuvent dès lors raisonnablement prétendre qu'ils pensaient que cette mesure constituait l'exécution de la décision de la Commission d'appel.

5.1.3.2 Le changement des structures de gestion du cabinet [2]

Les réviseurs font également état du changement des structures de gestion du cabinet [2].

Pour rappel, les instances disciplinaires et la Cour de cassation estiment :

Sur le quatrième moyen :

Contrairement à ce que soutient le moyen, la décision attaquée ne laisse pas incertaine la motivation de la sanction disciplinaire qu'elle prononce. ***Elle fonde celle-ci non sur l'intérêt conservé par [X] à l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises mais sur le caractère illicite des mandats dès leur origine en raison****, notamment, d'un manquement à l'obligation d'indépendance du réviseur d'entreprises, qui a rendu leur exécution concrète par les demandeurs également illicite.*

La sanction est donc fondée sur le caractère illicite des mandats dès leur origine.

Les associés du cabinet de révision [1] visés par la procédure disciplinaire ne pouvaient dès lors poursuivre les mandats en cours lorsque l'effet suspensif de leur recours a pris fin suite à l'arrêt de la Cour de cassation.

Les modifications de structure des organes de gestion du cabinet [2] ne permettaient pas de solutionner le problème d'indépendance soulevé par les instances disciplinaires.

Les réviseurs visés en sont, par ailleurs, bien conscients, dès lors qu'ils ont modifié, le 29 décembre 2009, de manière conséquente, les structures du cabinet [1] en 3 entités juridiques distinctes, en vue de la vente, à un cabinet de révision indépendant du réseau, des mandats dont les instances disciplinaires avaient ordonné l'interdiction de poursuivre l'exercice.

Le réviseur d'entreprises [A] a par ailleurs quitté le réseau en date du 8 février 2010.

5.1.3.3 Le changement de représentant permanent

La décision prise par le cabinet de révision [1] de désigner un nouveau représentant permanent, le réviseur d'entreprises [B], auprès des sociétés (...), SA (...), (...), (...), ne respecte pas la décision rendue par la Commission de discipline le 1er juillet 2008 et ne permet pas de satisfaire aux dispositions légales relatives à l'indépendance du réviseur d'entreprises et du commissaire.

Les instances disciplinaires ont interdit aux représentants permanents de l'époque de poursuivre l'exécution de ces mandats en raison d'un manque d'indépendance. Au moment de la saisine des instances disciplinaires, les autres associés du cabinet n'étaient pas impliqués dans les dossiers litigieux si bien que les instances disciplinaires ne disposaient d'aucune compétence légale pour étendre les effets de la sentence aux associés du cabinet qui n'exerçaient pas de mandat de représentant permanent dans les dossiers litigieux. La Commission de discipline ne pouvait prononcer aucune mesure les visant puisqu'elle n'était pas saisie de faits les concernant.

L'articles 14, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 prévoit cependant expressément que toute situation où l'indépendance d'un réviseur d'entreprises est compromise, au travers d'une situation de conflit d'intérêts ou autrement met également en cause l'indépendance :

a) du cabinet de révision dont l'intéressé est associé, membre de l'organe de gestion ou représentant permanent ;

b) de ses associés ;

c) des membres de l'organe de gestion du cabinet de révision visé au point a) ;

d) des réviseurs d'entreprises membres du réseau dont le réviseur d'entreprises est membre.

L'article 1.3° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises stipule également que, pour l'application de cet arrêté, le réviseur d'entreprises est toute personne physique ou morale inscrite au tableau des membres de l'Institut et que 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.

Conformément aux articles 14, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 et 1.3° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, le réviseur d'entreprises [B] ne pouvait dès lors exécuter les mandats pour lesquels ses associés se sont vus interdire d'en poursuivre l'exécution en raison d'un manque d'indépendance rendant les mandats illicites depuis leur origine. Il ne pouvait accepter d'être désigné en qualité de représentant permanent du cabinet [1].

En acceptant d'être nommé représentant permanent du cabinet de révision [1] dans les mandats (...), (...), (...)et (...), le réviseur d'entreprises [B] a prêté son concours, sciemment, en vue de maintenir une situation contraire aux règles relatives à l'indépendance. Il s'agit d'un manquement à l'article 14, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises. Par ce fait, il a mis à mal l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire. De ce chef, c'est l'ensemble du système de supervision publique qui pourrait se trouver décrédibilisé.

Un tel comportement est par conséquent indigne et gravement préjudiciable à l'image de la profession et à la confiance dont la profession doit bénéficier. Un tel comportement est dès lors contraire au prescrit de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises.

5.1.3.4 Le remplacement de Monsieur [A] par la SPRL [A]

Le même raisonnement que celui qui précède doit être tenu à l'égard du remplacement de Monsieur [A] par la SPRL [A].

La Commission d'appel a, en effet, fait interdiction au réviseur d'entreprises [A] d'exercer ces mandats en qualité de représentant permanent du cabinet de révision [1] en raison d'un manque d'indépendance.

On voit dès lors mal comment il pourrait avoir remédié à la situation en exerçant le mandat par le biais de sa société unipersonnelle laquelle est associée du cabinet de révision [1].

Dès lors que les instances disciplinaires et la Cour de cassation ont confirmé que les réviseurs d'entreprises impliqués dans la procédure disciplinaire ne pouvaient plus exécuter les mandats identifiés en qualité de représentant permanent du cabinet de révision [1], ceux-ci ne peuvent pas alors exécuter ce même mandat en qualité de représentant permanent de leur société unipersonnelle. Il est évident que cette situation ne respecte pas la sentence disciplinaire du 1er juillet 2008 et ne répond nullement aux manques d'indépendance constatés.

La SPRL [4] était associée au sein du cabinet de révision [1] jusqu'au 8 février 2010. L'article 14, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et l'article 1.3° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises trouvaient à s'appliquer, au moins jusqu'à cette date, concernant les mandats auprès de la société (...) et de l'intercommunale (...).

Il est par ailleurs étonnant que le cabinet de révision [1] , et ses associés, admettent que la SPRL [4] a pu lui faire concurrence, à dater du mois de juin 2007, et exercer le mandat de commissaire auprès des sociétés du groupe (...) et de la société (...), alors que son associé unique, le réviseur d'entreprises [A] est également associé du cabinet de révision [1]. Cette situation est un indice attestant le fait que le transfert des mandats vers la SPRL [4] visait uniquement à contourner les effets de la décision disciplinaire du 20 mars 2007 confirmée le 1er juillet 2008.

Conformément aux articles 14, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et 1.3° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, le réviseur d'entreprises [A] ne pouvait exécuter les mandats pour lesquels lui et ses associés se sont vus interdire d'en poursuivre l'exécution en raison d'un manque d'indépendance rendant le mandat illicite depuis son origine. Il ne pouvait accepter d'être désigné ni en titre personnel ni en qualité de représentant permanent du cabinet SPRL [4].

En exerçant via sa société personnelle le mandat qu'il s'était vu interdire d'exercer en qualité de représentant permanent du cabinet de révision [1], le réviseur d'entreprises [A] a maintenu une situation contraire aux règles relatives à l'indépendance. Il s'agit également d'un manquement à l'article 14, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Par ce fait, il a mis à mal l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire. De ce chef, c'est l'ensemble du système de supervision publique qui pourrait se trouver décrédibilisé.

Un tel comportement est par conséquent indigne et gravement préjudiciable à l'image de la profession et à la confiance dont la profession doit bénéficier. Un tel comportement est dès lors contraire au prescrit de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises.

5.1.3.5 Le remplacement de Messieurs [A] et [X] par la SPRL [C]

En 2006, [2] représentée par [A] et [C] exerçait le mandat de commissaire auprès de (...).

A partir de 2007, le réviseur d'entreprises [C] a exercé ce mandat, via sa SPRL [C], jusqu'aux opérations de fusion scission du 29 décembre 2009.

La Commission d'appel avait fait interdiction au réviseur d'entreprises [A] et [X] de poursuivre l'exécution de ce mandat. Par identité de motifs à ceux développés ci-dessus, l'exécution de ce mandat par le biais de la société unipersonnelle du réviseur d'entreprises [C] ne respecte pas les règles relatives à l'indépendance du commissaire, au vu de sa situation d'actionnaire du cabinet [2].

En outre, Madame [C] était au jour de l'intentement des poursuites disciplinaires, l'unique associé et gérant de la SPRL [C] (devenue aujourd'hui *(...)*).

Au vu de cette situation, les mêmes conclusions que celles développées à l'encontre de la SPRL [A] et de Monsieur [B] doivent trouver à s'appliquer.

Conformément aux articles 14, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et 1.3° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, le réviseur d'entreprises Madame [C] ne pouvait exécuter les mandats pour lesquels elle et ses associés se sont vus interdire d'en poursuivre l'exécution en raison d'un manque d'indépendance les rendant illicites depuis leur origine. Elle ne pouvait accepter d'être désignée ni en titre personnel ni en qualité de représentant permanent du cabinet.

Par son comportement, le réviseur d'entreprise [C] a prêté son concours, sciemment, en vue de maintenir une situation contraire aux règles relatives à l'indépendance, il s'agit par conséquent d'un manquement à l'article 14 § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises. Par ce fait, elle a mis à mal l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire. De ce chef, c'est l'ensemble du système de supervision publique qui pourrait se trouver décrédibilisé.

Un tel comportement est par conséquent indigne et gravement préjudiciable à l'image de la profession et à la confiance dont la profession doit bénéficier. Un tel comportement est dès lors contraire au prescrit de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises.

5.2 Non-respect de la décision par les réviseurs

Les mesures prises par les réviseurs concernés ne constituent par conséquent pas une exécution correcte de la décision de la Commission d'appel.

Les réviseurs n'ont pu décemment croire que ces mesures pouvaient être de nature à régler la situation et que c'est donc en pleine connaissance de cause qu'ils n'ont pas respecté la décision de la Commission d'appel du 1er juillet 2008.

Ce comportement constitue une infraction à la déontologie que les réviseurs doivent respecter et, plus particulièrement, « *aux principes de dignité, de probité, de prudence ou de délicatesse qui font la base de la profession* » ainsi qu'un manque de respect dû aux institutions de l'Institut.

La Cour de cassation a considéré « *qu'en refusant en connaissance de cause de se conformer à une première sanction disciplinaire, à savoir une suspension, le demandeur* [a] *commis un nouveau manquement aux devoirs de sa profession, de nature à entraîner l'application d'une seconde peine disciplinaire, ayant elle aussi pour but d'assurer le respect de l'honneur, de la discrétion et de la dignité des membres de l'Ordre dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de leur profession* (...) » [1].

Le fait que le cabinet de révision [1] s'est finalement réorganisé ne modifie en rien cette constatation ni la matérialité des infractions jusqu'à cette réorganisation. La régularisation de la situation ne fait pas disparaître l'infraction.

5.3 Existence d'une faute distincte du cabinet de révision scprl [d] reprenant les droits et obligations du cabinet de révision [1]

L'exposé des faits démontre l'existence d'une volonté manifeste de contourner les effets de la sanction disciplinaire du 1er juillet 2008 en vue de conserver les mandats litigieux dans le giron du cabinet de révision [1] (actuellement *ScPRL [D]*) ou d'en tirer un bénéfice financier nonobstant la décision disciplinaire qui a pourtant jugé que ces mandats illicites depuis leur origine, n'auraient jamais dû être confiés au cabinet de révision [1].

Cette volonté est concrétisée par :

- la poursuite de l'exécution des mandats visés par les instances disciplinaires lesquelles avaient fait interdiction aux représentants permanents exerçant le mandat à l'époque de poursuivre la mission ;
- la nomination d'un nouveau représentant permanent du cabinet dans les mandats faisant l'objet de la sanction disciplinaire en vue de contourner les effets de la sanction ;
- la décision de l'organe de gestion du cabinet [1] de scinder le cabinet de révision en vue de placer les mandats visés par les instances disciplinaires dans une société constituant le véhicule permettant la cession à titre onéreux de ces mandats illicites.

Ces décisions et actes ont eu pour conséquence de maintenir des situations jugées contraires aux règles relatives à l'indépendance.

Ces décisions ont été prises par l'organe de gestion du cabinet de révision en parfaite connaissance de cause. Le comportement décrit ci-dessus est contraire à l'article 14, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 ainsi qu'aux articles 6, 7, 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

1 Cass., 17 janvier 1986, Pas., 1986, p. 605

Un tel comportement est indigne et contraire à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

6 Sanction

6.1 Monsieur [B]

Les infractions à l'article 14 de la loi du 22 juillet 1953 et à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises sont établies (cf. ci-dessus 5.1.3.3 et 5.2).

Ces infractions sont graves car elles mettent à mal l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire. De ce chef, c'est l'ensemble du système de supervision publique qui pourrait se trouver décrédibilisé. Elles portent également atteinte à l'image de la profession et à la confiance dont la profession doit bénéficier.

Néanmoins, le réviseur d'entreprises [B] a déclaré lors de l'entretien du 10 novembre 2009 avec une délégation de la Commission de surveillance qu'il n'effectuerait aucune prestation dans les dossiers litigieux avant que la situation dénoncée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soit éclaircie. Il l'a à nouveau indiqué lors de l'audience du 6 janvier 2010 devant le Comité exécutif dans le cadre de la procédure visant l'adoption de mesures provisoires.

La sanction sera dès lors limitée à une réprimande.

6.2 Monsieur [A]

Les infractions à l'article 14 §1 de la loi du 22 juillet 1953 et à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises sont établies (cf. ci-dessus 5.1.3.4 et 5.2).

Ces infractions sont graves car elles mettent à mal l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire. De ce chef, c'est l'ensemble du système de supervision publique qui pourrait se trouver décrédibilisé. Elles portent également atteinte

à l'image de la profession et à la confiance dont la profession doit bénéficier.

Il convient par conséquent d'infliger une suspension de 6 mois à Monsieur [A].

6.3 Madame [C]

Les infractions à l'article 14 §1 de la loi du 22 juillet 1953 et à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises sont établies (cf. ci-dessus 5.1.3.5 et 5.2).

Ces infractions sont graves car elles mettent à mal l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire. De ce chef, c'est l'ensemble du système de supervision publique qui pourrait se trouver décrédibilisé. Elles portent également atteinte à l'image de la profession et à la confiance dont la profession doit bénéficier.

Il convient par conséquent d'infliger une suspension de 6 mois à Madame [C].

6.4 Cabinet de révision [D] ayant repris les droits et obligations du cabinet de révision [1]

Les infractions à l'article 14, §1 de la loi du 22 juillet 1953 et aux articles 3, 6, 7, 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises sont établies (cf. ci-dessus 5.3).

Il s'agit d'actes résultant de la volonté délibérée du cabinet de révision. Il s'agit d'une faute distincte pouvant faire l'objet d'une sanction disciplinaire, conformément à l'article 72, § 2 de la loi du 22 juillet 1953.

Ces infractions sont graves car elles mettent à mal l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire. De ce chef, c'est l'ensemble du système de supervision publique qui pourrait se trouver décrédibilisé. Elles portent également atteinte à l'image de la profession et à la confiance dont la profession doit bénéficier.

Il convient par conséquent d'infliger une suspension de six mois au cabinet de révision ScPRL [D] qui a repris les droits et obligations du cabinet de révision [1].

PAR CES MOTIFS, LA COMMISSION DE DICIPLINE,

Statuant contradictoirement

Inflige à Monsieur [A] une suspension de 6 mois.

Inflige à Monsieur [B] une réprimande.

Inflige à Madame [C] une suspension de 6 mois.

Inflige à ScPRL [D] une suspension de 6 mois.

Ainsi signé à Bruxelles par les membres de la Commission de discipline en application de l'article 782 bis du Code judiciaire;

(...)

Ainsi prononcé en audience publique à Bruxelles, le 20 janvier 2011, par le Président de la Commission en application de l'article 782bis alinéa 1er du Code judiciaire;

(...)».

0405/10/F
Commission de discipline du 8 mars 2011
(décision définitive)

Non-respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994;

Non-respect de l'article 14, § 3,1°de la loi du 22 juillet 1953;

Non-respect de l'article 6, §3 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 et de l'article 72, § 1er, 3°de la loi du 22 juillet 1953

«(...)

Dossier n° 0405/10/(...)/F en cause de Monsieur [X] ayant comparu assisté de Me (...);

Référence CRME: (...)

Vu la convocation du 3 novembre 2010 adressée à Monsieur [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 7 décembre 2010 à 10H30;

Vu la décision du 21 octobre 2010 de la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu la remise au 20 janvier 2011 à 14H30 à la demande du conseil de Monsieur [X];

Entendu

- Monsieur (...), représentant le Conseil de l'IRE
- Me (...), le conseil de Monsieur [X] ainsi que Monsieur [X]

1. Faits donnant lieu aux poursuites

1.1 Par courrier du 27 octobre 2009, le conseil de la SA [A] a écrit à l'Institut afin qu'il intervienne auprès du réviseur [X] en vue d'obtenir le remboursement d'une provision de 1.210 EUR versée en avril 2007 pour une mission de valorisation des parts qui, n'ayant jamais été exécutée, a été annulée par la SA [A] le 1er juillet 2008.

1.2 Le réviseur [X] n'a pas répondu à la demande d'informations du 27 novembre 2009 de la Commission de surveillance de l'IRE et au rappel du 7 janvier 2010.

1.3 Par lettre du 10 décembre 2009, M. (...) et Mme (...) ont porté plainte à l'encontre du réviseur M. [X] pour non exécution de la mission qui lui avait confiée formellement le 2 mars 2009 dans le cadre d'une médiation visant à régler un différend les opposant concernant la liquidation de leur régime matrimonial. Le réviseur devait établir la consistance des actifs, proposer une ou plusieurs solutions équitables pour les partager et établir un rapport à remettre au médiateur et aux parties.

M. (...) et Mme (...) reprochent au réviseur de n'avoir pas transmis le rapport attendu fin avril 2009 malgré les nombreux rappels, demandes et promesses formulées et ce, sans aucune explication du réviseur.

1.4 Le réviseur [X] n'a pas répondu à la demande de la Commission de surveillance de l'IRE quant à ses observations relatives à la plainte du 8 janvier 2010.

1.5 Le réviseur [X] n'a pas envoyé les informations et documents demandés par la Commission de surveillance dans sa lettre de convocation du 26 février 2010 et ce, malgré un rappel téléphonique du 15 mars et un email du 16 mars 2010.

1.6 Le réviseur [X] s'est présenté à l'Institut le jour de l'entretien sans ses dossiers de travail et sans les informations et documents requis par la Commission de surveillance.

2. Décision de la CRME

Par décision du 21 octobre 2010, la CMRE a renvoyé Monsieur [X] devant les instances disciplinaires aux motifs repris dans le rapport de l'IRE constitutifs de charges suffisantes.

3. Rapport de l'IRE

Dans son rapport du 2 juillet 2010, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutient que le cumul des faits donnant lieu à poursuites justifie une sanction disciplinaire et que le réviseur a commis les infractions suivantes:

A. Non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

B. Non respect de l'article 14, § 3,1°de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises

C. Non-respect de l'article 6, §3 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises et de l'article 72, § 1er, 3°de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises

4. Défense du réviseur

Monsieur [X] ne conteste pas les faits.

Il admet avoir été négligent.

Il explique avoir été confronté à des problèmes d'ordre personnel suite au décès de son père.

Il déclare avoir fait un rapport oral à Monsieur (...) et à Madame (...).

Il précise avoir remboursé à la SA [A] le montant total de sa provision et n'avoir pas réclamé d'honoraires pour la mission (...).

5. Existence des infractions

A. Non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'Entreprises

La négligence de Monsieur [X] dans l'exercice des missions qui lui ont été confiées par [A] et (...) n'établit pas qu'il a manqué au principe de dignité et porté ainsi atteinte à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

B. Non respect de l'article 14, § 3,1°de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises

L'article 14 § 3, 1° requiert que le réviseur d'entreprises dispose, **avant d'accepter une mission**, des capacités et du temps requis.

Le fait que Monsieur [X] n'a pas mené à bien les deux missions et qu'il ne leur a pas consacré le soin et le temps nécessaire au mépris de sa relation avec ses clients et de l'image négative de la profession qu'il a donnée n'établit pas que, lorsqu'il les a acceptées, le réviseur ne disposait pas du temps et des capacités requises.

Le non respect de l'article 14, § 3,1°de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises n'est par conséquent pas établi.

C. Non-respect de l'article 6, §3 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises et de l'article 72, § 1er, 3°de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises

Le réviseur n'a pas répondu aux lettres de la Commission de surveillance; il ne s'est pas présenté avec les documents requis à l'entretien du 19 mars 2010; il n'a pris aucune initiative en vue de demander un délai pour répondre ou pour expliquer qu'il ne pourrait apporter les documents demandés.

Le réviseur n'a dès lors pas tout mis en œuvre pour répondre aux demandes d'observations de la Commission de surveillance et de l'enquêteur désigné dans les dossiers [A] et (...).

Il n'a par conséquent pas respecté l'article 6, §3 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises.

Par son absence de collaboration avec les organes de l'Institut, le réviseur [X] a en outre manqué aux justes égards dus envers l'Institut tels que visés à l'article 72, § 1er, 3°de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

V. Sanction

Monsieur [X] exerce la profession de réviseur depuis 1993 sans avoir eu de problèmes auparavant avec l'IRE.

Il a pris bonne note de la recommandation de la délégation de la Commission de surveillance lors de l'entretien du 19 mars 2010 l'invitant à toujours réagir aux courriers de l'IRE.

Dans son courrier du 9 avril 2010, il a précisé avoir engagé un collaborateur supplémentaire en décembre 2009.

Il a exprimé ses regrets et présenté ses excuses.

Au vu de ces circonstances, il n'y a pas lieu d'appliquer une peine à l'égard de Monsieur [X].

PAR CES MOTIFS

Statuant contradictoirement

N'inflige pas de sanction à Monsieur [X]

Ainsi signé à Bruxelles par les membres de la Commission de discipline en application de l'article 782 bis du Code judiciaire;

(...)

Ainsi prononcé en audience publique à Bruxelles, le 8 mars 2011, par le Président de la Commission en application de l'article 782bis alinéa 1er du Code judiciaire;

(...)».

0417/11/F
Commission de discipline du 5 avril 2011
(décision définitive)

Non-respect des paragraphes 1.1.4, 2.1, 3.16 et 3.17 des normes générales de révision;

Non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision ainsi que de l'article 17 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises;

Non-respect des paragraphes 1.2.1 et 2.1.1, 2.3.1 et 3.5.3 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports.

«(...)

Dossier n° 0417/11/(...)/F en cause de Monsieur [X]

Référence CRME: (...)

Vu la décision du 26 janvier 2011 de la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu la convocation du 4 février 2011 adressée à Monsieur [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 8 mars 2011;

Vu les observations écrites de Monsieur [X] suite à cette convocation;

Entendu à l'audience du 8 mars 2011 Monsieur (...), représentant le Conseil de l'IRE, ainsi que Monsieur [X].

I. Faits donnant lieu aux poursuites

1. Le réviseur désigné, [A], a effectué le contrôle de qualité 2003 du réviseur [X].

2. Lors de ce contrôle de qualité 2003, le réviseur [A] a, entre autres, recommandé au réviseur [X]:

- d'utiliser formellement un programme de travail pour chaque dossier et de s'assurer que ce programme est suivi et complété;
- d'établir une synthèse générale des contrôles réalisés par rubrique ou une conclusion des travaux réalisés pour chaque rubrique;
- de systématiser l'évidence de la revue du dossier par le réviseur signataire;
- de mettre en place au sein du cabinet une procédure de suivi du dépôt des comptes annuels;
- d'obtenir une lettre de mission dans le dossier de contrôle d'un apport en nature;
- de faire référence aux normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports dans la conclusion de son rapport de contrôle d'un apport en nature;
- de mentionner dans la conclusion de son rapport de contrôle en nature que le rôle du réviseur d'entreprises n'est pas de se prononcer sur le caractère légitime et équitable de l'opération.

3. Lors du contrôle de qualité 2008, l'inspecteur [B] mentionne dans son rapport final que les recommandations formulées dans le rapport précédent (sur le contrôle de qualité 2003 du 14 juillet 2004) du cabinet de révision n'ont pas été mises en œuvre.

4. Dans son rapport du 14 janvier 2009, l'inspecteur constate en effet:

- l'absence de formalisation du seuil de matérialité et de l'analyse des risques;
- l'absence de formalisation et d'actualisation de programme de travail spécifique;
- l'absence de documentation de la revue des papiers de travail;
- l'absence de vérification du dépôt effectif des comptes annuels, du rapport de gestion et du rapport de commissaire;
- l'absence de procédures formelles garantissant le respect des règles d'indépendance;
- l'absence de conclusions formalisées par rubrique des comptes annuels;
- l'absence de lettre de mission pour la mission de contrôle d'un quasi-apport;
- l'absence de la mention par le réviseur d'entreprises qu'il ne se prononce pas sur le caractère légitime et équitable de l'opération en ce qui concerne le quasi-apport.

5. A l'occasion de l'examen du dossier de quasi-apport Ets. (...), la Commission Contrôle de qualité a constaté que:

- la copie du certificat fiscal visé à l'article 442bis du C.I.R n'était pas dans le dossier;
- le rapport du réviseur [X] est daté du 28 juin 2007, tandis que le dossier de travail contient plusieurs documents de contrôle datés postérieurement à la date du rapport.

II. Rapport de l'IRE

Dans son rapport du 17 septembre 2010 à la Chambre de Renvoi et de Mise en Etat, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutient qu'en raison de ces faits, le réviseur a commis les infractions suivantes:

A. Non-respect du paragraphe 2.1 des normes générales de révision

B. Non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision ainsi que de l'article 17 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

C. Non-respect du paragraphe 1.1.4 des normes générales de révision

D. Non-respect du paragraphe 3.17 des normes générales de révision

E. Non-respect des paragraphes 1.2.1 et 2.1.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports

F. Non-respect du paragraphe 2.3.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports.

G. Non-respect du paragraphe 3.5.3 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports

H. Non-respect du paragraphe 3.16. des normes générales de révision

III. Décision de la CMRE

Par décision du 26 janvier 2011, la CMRE a renvoyé Monsieur [X] devant les instances disciplinaires aux motifs repris dans le rapport de l'IRE constitutifs de charges suffisantes.

IV. Défense du réviseur

Le réviseur admet l'absence de formalisation de ses travaux.

Il explique avoir actuellement pris les mesures correctrices nécessaires afin de répondre aux observations de l'IRE.

Il affirme avoir fait le travail de fond adéquat à l'appui de ses opinions.

A l'appui de cette affirmation, il cite des extraits du rapport de l'inspecteur [B] selon lesquels:

- «...*les programmes de travail utilisés sont adaptés à la nature et à l'étendue de la mission*» et «*...les procédures réalisées bien documentées*»;
- «*De ma revue des dossiers une analyse de risques a bien été effectuée*»;
- «*Le dossier (*d'audit*) est organisé de manière logique et correctement documenté*»;
- «*Le dossier d'audit comporte... une évaluation appropriée du contrôle interne*»;
- «*La nature et l'étendue des contrôles sont suffisantes compte tenu des caractéristiques de la société auditée*»;
- «*Les conclusions exprimées dans le rapport relatif au quasi-apport sont soutenues de manière appropriée dans le dossier de travail.*»

Il affirme apporter une attention personnelle suffisante.

A l'appui de cette affirmation, il renvoie aux passages suivants du rapport de l'inspecteur [B]:

- «Tous les papiers sont revus systématiquement par le réviseur d'entreprises [C] qui fait fonction de «manager», mais pas par le réviseur d'entreprises [X]. En l'occurrence, M. [X] et M. [C] sont en contact étroit et quotidien: tous les dossiers sont discutés ensemble»;
- «Les procès-verbaux des réunions tenues entre les réviseurs ([X] / [C]) et la direction de l'entreprise sont parfois très sommaires et pourraient être mieux formalisés».

Pour M. [X], l'existence de ces procès-verbaux démontre son implication dans le processus d'audit.

V. Existence des infractions

A. Non-respect du paragraphe 2.1 des normes générales de révision

Le paragraphe 2.1 des normes générales de révision dispose que chaque mission de révision s'exécute conformément à un programme de travail approprié

Lors du contrôle de qualité 2003, le réviseur [A] a recommandé au réviseur [X] d'utiliser formellement un programme de travail pour chaque dossier et de s'assurer que ce programme est suivi et complété.

Lors du contrôle de qualité 2008, l'inspecteur externe [B] a constaté que cette recommandation n'avait pas encore été mise en œuvre par le réviseur d'entreprises.

Lors de l'entretien du 15 janvier 2010, le réviseur [X] a admis qu'il devrait formaliser et actualiser un programme de travail.

Il en résulte que le réviseur [X] n'a pas respecté le paragraphe 2.1 des normes générales de révision.

B. Non-respect des paragraphes 2.2 et 2.2.2 des normes générales de révision ainsi que de l'article 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

Le paragraphe 2.2 des normes générales de révision dispose que le réviseur d'entreprises est obligé de consigner ou de faire consigner par écrit les travaux de contrôle effectués en personne ou par ses collaborateurs de façon à garder de manière fidèle la trace de l'exécution de sa mission.

L'article 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 dispose que, dans l'exécution d'une mission révisorale, 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.

Le paragraphe 2.2.2 des normes générales de révision précise que les documents de travail seront conçus et tenus de façon à fournir une preuve du travail de contrôle effectué tant sur le plan quantitatif que sur le plan qualitatif ainsi que des conclusions auxquelles les travaux de contrôle ont permis d'aboutir et qui forment la base de l'opinion finale du réviseur.

Lors de l'entretien du 15 janvier 2010 et dans son courrier du 19 février 2010, le réviseur [X] a admis que le calcul du seuil de matérialité n'était pas formalisé dans ses dossiers de travail.

Lors du contrôle de qualité 2003, le réviseur [A] a recommandé au réviseur [X] d'établir une synthèse générale des contrôles réalisés par rubrique ou une conclusion des travaux réalisés pour chaque rubrique.

Lors du contrôle de qualité 2008, l'inspecteur externe [B] a constaté que cette recommandation n'avait pas encore été mise en œuvre par le réviseur [X].

Il en résulte que le réviseur [X] n'a pas respecté les paragraphes 2.2 et 2.2.2 des normes générales de **révision.**

C. Non-respect du paragraphe 1.1.4 des normes générales de révision

Le paragraphe 1.1.4 des normes générales de révision dispose que l'exercice consciencieux de la révision implique une attention personnelle suffisante du réviseur qui est responsable du dossier. Le réviseur peut se faire aider par des collaborateurs compétents dont il surveille les travaux.

Lors du contrôle de qualité 2003, le réviseur désigné [A] a recommandé au réviseur [X] de systématiser l'évidence de la revue du dossier par le réviseur signataire.

Lors du contrôle de qualité 2008, l'inspecteur externe [B] a constaté que cette recommandation n'avait pas encore été mise en œuvre par le réviseur [X].

L'absence de documentation de la revue des papiers de travail ne démontre pas que le réviseur [X] ne porte pas une attention personnelle suffisante ou ne surveille pas personnellement les travaux de ses collaborateurs compétents.

Le non-respect du paragraphe 1.1.4 des normes générales de révision n'est pas établi.

D. Non-respect du paragraphe 3.17 des normes générales de révision

Le paragraphe 3.17 des normes générales de révision dispose que lorsque les états financiers ainsi que le rapport de révision font l'objet d'une publication, il est recommandé au réviseur de surveiller l'accomplissement d'une publication conforme aux comptes qu'il a contrôlés.

Lors du contrôle de qualité 2003, le réviseur désigné [A] a recommandé au réviseur [X] de mettre en place une procédure de suivi du dépôt des comptes annuels contrôlés.

Lors du contrôle de qualité 2008, l'inspecteur externe [B] a constaté que cette recommandation n'avait pas encore été mise en œuvre par le réviseur d'entreprises.

Il en résulte que le réviseur [X] n'a pas respecté le paragraphe 3.17 des normes générales de révision.

E. Non-respect des paragraphes 1.2.1 et 2.1.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports

Le paragraphe 1.2.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports dispose qu'il est recommandé de rédiger une lettre de mission dans laquelle le réviseur d'entreprises rappelle les responsabilités de chaque partie concernée pour l'élaboration des rapports requis par la loi. Il souligne en particulier que l'évaluation proprement dite de l'apport en nature est effectuée par l'organe de gestion. Il rappelle en outre les exigences en matière d'accès à l'information ainsi que les modalités de calcul des honoraires.

Le paragraphe 2.1.1 des normes susmentionnées prévoit également que le réviseur d'entreprises demandera une confirmation écrite de la mission qui lui est confiée dans laquelle il demandera au client de préciser si un autre réviseur d'entreprises est chargé ou a été chargé au cours des douze derniers mois, d'une mission révisorale dans la même société.

Lors du contrôle de qualité 2003, le réviseur désigné [A] a constaté que le dossier d'apport en nature du réviseur [X] ne contenait pas de lettre de mission.

Lors du contrôle de qualité 2008, l'inspecteur [B] a constaté que le dossier de quasi-apport du réviseur d'entreprises ne contenait pas non plus de lettre de mission.

Lors de l'entretien du 15 janvier 2010, le réviseur [X] a expliqué à la délégation de la Commission Contrôle de qualité que les missions légales effectuées par son cabinet proviennent généralement d'experts-comptables.

Il en résulte que le réviseur [X] n'a pas respecté les paragraphes 1.2.1 et 2.1.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports.

F. Non-respect du paragraphe 2.3.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports

Le paragraphe 2.3.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports dispose que le réviseur d'entreprises demande aux fondateurs ou à l'organe de gestion de lui faire parvenir, compte tenu de l'importance relative de chaque bien transféré, les éléments nécessaires pour se former une opinion et contrôle leur concordance avec la description des apports en nature ou quasi-apports notamment sur l'obtention, dans les délais légaux, du certi-

ficat fiscal visé à l'article 442*bis* C.I.R.

Dans son rapport du 28 juin 2007 relatif au quasi-apport Ets. (...), le réviseur [X] a indiqué que «*le cédant (...) et la cessionnaire (...) sont bien conscients des dispositions de l'article 442bis du C.I.R. et de l'article 16ter de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut des travailleurs indépendants. A cet égard, les attestations ad hoc ont été obtenues des administrations concernées*». Or, ces documents n'ont pas été obtenus par le réviseur d'entreprises. Cet état de fait a été reconnu par le réviseur d'entreprises dans son courrier du 11 février 2010.

Par conséquent, le réviseur [X] n'a pas respecté le paragraphe 2.3.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports.

G. Non-respect du paragraphe 3.5.3 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports

Le paragraphe 3.5.3 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports dispose que le réviseur d'entreprises mentionnera, aussi bien en cas d'apport en nature que de quasi-apport, explicitement soit dans le corps de son rapport, soit dans les conclusions, qu'il ne se prononce pas sur le caractère légitime et équitable de l'opération (« *no fairness opinion* »).

Lors du contrôle de qualité 2003, le réviseur désigné [A] a indiqué que le réviseur [X] n'avait pas précisé dans son rapport de contrôle d'un apport en nature que le rôle du réviseur d'entreprises n'est pas de se prononcer sur le caractère légitime et équitable de l'opération.

A l'occasion de l'examen du dossier de quasi-apport Ets. (...), la Commission Contrôle de qualité a constaté que le réviseur [X] n'a pas non plus mentionné dans son rapport du 28 juin 2007 que le réviseur d'entreprises ne se prononce pas sur le caractère légitime et équitable de l'opération.

Il en résulte que le réviseur [X] n'a pas respecté le paragraphe 3.5.3 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports.

H. Non-respect du paragraphe 3.16 des normes générales de révision

Le paragraphe 3.16 des normes générales de révision dispose que le rapport du réviseur d'entreprises sera daté du jour où ses travaux de contrôle ont été achevés.

A l'occasion de l'examen du dossier de quasi-apport Ets. (...), la Commission Contrôle de qualité a constaté que le rapport du réviseur [X] est daté du 28 juin 2007, tandis que le dossier de travail contient plusieurs documents de contrôle datés postérieurement à la date du rapport.

Le rapport du réviseur [X] n'étant pas daté du jour où ses travaux de contrôle ont été achevés, le réviseur d'entreprises n'a pas respecté le paragraphe 3.16 des normes générales de révision.

VI. Sanction

Le non-respect des dispositions susvisées (A, B, D, E, G) est répété dans le temps dans la mesure où il a été constaté aussi bien lors du contrôle de qualité 2003 que lors du contrôle de qualité 2008 du réviseur [X].

L'absence de formalisation (absence de programme spécifique, absence de la détermination préalable des paramètres retenus pour le seuil de matérialité et de traces du contrôle personnel des travaux effectués par les collaborateurs) rend difficile la vérification par les organes de contrôle du respect par le réviseur des normes et de la qualité des avis émis par ce dernier.

En l'absence de formalisation systématique de la revue des dossiers par le réviseur [X], il n'a en outre pas été possible de vérifier si le réviseur a effectivement satisfait aux exigences prévues par le paragraphe 1.1.4 des normes générales de révision, comme le fait observer la décision de la CMRE.

Compte tenu du fait que le réviseur [X] n'a pas donné suite à la plupart des recommandations formulées lors du contrôle de qualité 2003, les infractions retenues justifient par conséquent une réprimande.

PAR CES MOTIFS

Statuant contradictoirement

Déclare recevable et fondée l'action disciplinaire dirigée contre Monsieur [X];

Inflige à Monsieur [X] la peine de la réprimande.

Ainsi signé à Bruxelles par les membres de la Commission de discipline en application de l'article 782 bis du Code judiciaire;

(...)

Ainsi prononcé en audience publique à Bruxelles, le 5 avril 2011, par le Président de la Commission en application de l'article 782bis alinéa 1er du Code judiciaire;

(...)».

Commission de Discipline
Audience publique du 6 septembre 2011
(Décision coulée en force de chose jugée)

Dossier n° 0415/11/F en cause de [X], réviseur d'entreprises, inscrit au tableau des membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sous le n°(...), domicilié à (...).

*****

Comparaissant en personne;

Vu la décision du 20 décembre 2010 de la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu la convocation du 21 janvier 2011 adressée à [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 8 mars 2011;

Vu la remise à l'audience du 22 juin 2011;

Vu le mémoire de synthèse du 9 juin 2011 pour [X] et le mémoire du Conseil du 27 mai 2011;

Entendus à l'audience du 22 juin 2011: [A], représentant le Conseil de l'IRE ainsi que [Y] et [X].

I. Faits donnant lieu aux poursuites

1. Suite à un contrôle de qualité 2006, le Conseil a attiré l'attention du réviseur sur la nécessité de remédier à diverses faiblesses dont: le non-respect de la norme relative à la formation permanente, l'absence de programme de travail approprié, le caractère perfectible du système d'enregistrement des prestations de son cabinet et de la documentation de ses travaux, l'envoi non conforme des confirmations aux banques, aux clients, fournisseurs et avocats.

2. Lors du contrôle de qualité rapproché 2008, l'inspecteur a constaté que:

- le réviseur n'avait suivi que 37,5 heures de formation de 2006 à 2008;
- que le programme de travail établi personnellement par le réviseur est très sommaire dans son descriptif, s'agissant plus d'une check-list que d'un programme écrit et explicite et que ce programme n'est pas établi sur base d'une analyse de risque détaillée préalable;
- qu'il n'y a pas de dossier de contrôle interne et qu'il n'y a pas d'évidences d'une analyse détaillée des cycles.

3. Lors de l'entretien du 4 décembre 2009, la Commission de contrôle et de qualité a constaté que:

- le rapport de gestion (a) ne contient pas de description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée, telle que requise par l'article 96, 1° du Code des sociétés et que, pourtant, le reviseur a mentionné dans son rapport de commissaire du 9 mai 2008 que «le rapport de gestion traite des informations requises par la loi...»
- dans la seconde partie du rapport, le commissaire n'a pas fait mention d'un acompte sur le dividende.

4. Lors de cet entretien, la délégation de la Commission a relevé que le paragraphe concernant les actifs immobilisés corporels des secteurs électricité et gaz repris dans le rapport de commissaire consiste en une information complémentaire à reprendre en seconde partie du rapport et qu'un paragraphe explicatif doit faire référence à une incertitude significative, conformément au paragraphe 3.6 des normes générales de révision.

II. Décision de la CRME

Par décision du 20 décembre 2010, la CMRE a renvoyé [X] devant les instances disciplinaires aux motifs repris dans le rapport de l'IRE constitutifs de charges suffisantes.

III. Rapport de l'IRE

Dans son rapport du 2 juillet 2010 à la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutient que le réviseur a commis les infractions suivantes:

1. Non-respect de la norme relative à la formation permanente;
2. Non-respect du paragraphe 2.1, 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision;
3. Non-respect du paragraphe 2.4. et 2.4.5 des normes générales de révision;
4. Non-respect du paragraphe 1.1. des normes générales de révision;
5. Non-respect du paragraphe 3.6 des Normes générales de révision;
6. Infraction à l'article 144.6° du Code des sociétés et au para-

graphe 3.10 des normes générales de révision ;

7. Non-respect de l'article 618, alinéa 4 du Code des sociétés ;

IV. Défense du réviseur

1. Non-respect de la norme relative à la formation permanente

[X] explique n'avoir pas complété sur le site de l'IRE en 2008 le nombre d'heures de formation personnelle et n'avoir pas assuré sa formation permanente en dehors de son cabinet en raison de son état de santé et d'une mauvaise compréhension de la norme 5 §3.

Cette norme utilisant en effet le terme « s'efforcer », il allègue avoir cru de bonne foi qu'il s'agissait d'un objectif à atteindre et non d'une norme contraignante.

Il indique également avoir assisté à une séance d'information le 10 décembre 2008 organisée par l'IRE ne donnant pas droit à des heures qualifiant pour la formation permanente, ce qu'il ignorait.

Il conteste le grief d'un non-respect de la norme dans le temps basé sur une comparaison des périodes 2004-2006 et 2006-2009.

2. Non-respect du paragraphe 2.1, 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision

[X] soutient que son programme de travail est approprié à (a) et qu'il a une parfaite connaissance de cette société, ce qui lui permet d'identifier les risques généraux et spécifiques auxquels cette entreprise est exposée.

(a) est en effet un gestionnaire de réseaux de distribution (GRD).

Les GRD, qui sont constituées sous forme d'intercommunale, détiennent les canalisations et câbles qui acheminent l'énergie jusqu'aux consommateurs finaux.

Les GRD ont également des obligations de service public (OSP) dont la fourniture d'énergie aux clients avec qui aucun opérateur privé ne souhaite conclure un contrat de fourniture d'énergie.

L'activité de (a) est donc de « louer » les réseaux de distribution de gaz et d'électricité dont elle est propriétaire, depuis les cabines de transformation de (b) et (c) jusqu'aux compteurs des consommateurs.

Près de 77% du chiffre d'affaire annuel de (a) est ainsi constitué par des redevances de transit, redevances dues par les sociétés de commercialisation d'énergie (c'est-à-dire un très petit nombre de clients). Les délais de paiement sont brefs (de l'ordre d'un mois) et les factures sont payées dans les délais. En conséquence, lorsque le réviseur entame ses opérations de contrôle des comptes annuels, toutes les factures de ces clients sont payées.

Les activités OSP représentent 0,5% du chiffre d'affaires de (a).

Le solde du chiffre d'affaires est représenté par des factures aux pouvoirs publics associés (fourniture d'électricité, d'éclairage, travaux divers, etc.).

Au niveau des charges, sept fournisseurs de (a) représentent près de 95% du total du poste « services et biens divers ».

Le réviseur soutient avoir dès lors tenu compte de la spécificité de cette société pour établir son programme.

Il allègue que seul le descriptif de ce programme est sommaire mais non le programme de révision en tant que tel.

Il soutient que le dossier de contrôle existe sous une forme informatique et que ce dossier est complet.

Il conteste par conséquent l'infraction à la norme 2.1, 2.2, 2.2.2.

3. Non-respect du paragraphe 2.4. et 2.4.5 des normes générales de révision

[X] soutient avoir évalué le contrôle interne de l'intercommunale (a).

Il explique que les intercommunales de distribution d'énergie en Belgique fonctionnent toutes de la même manière, qu'il n'y a pas de structure interne mais une délégation de la gestion contractuellement confiée à la société privée associée, partout la même soit en 2007 (d), et que c'est dès lors au niveau d'(d) que doit se juger l'existence et la qualité du contrôle interne.

Il précise que la structure d'organisation de l'intercommunale n'a pas changé en 20 ans et qu'il fonde sa confiance en une connaissance personnelle dans les qualités professionnelles de ses interlocuteurs.

Il ajoute que, chaque année, il réexamine la position des personnes responsables de la gestion des intercommunales au sein d'(d) et s'assure du maintien d'une stricte séparation de fonctions.

Il relève que l'examen du contrôle interne d'(d) connaît les même limites pour tous les réviseurs des intercommunales de distribution d'énergie, le réviseur d'(d) ne les autorisant pas à plus d'investigations que celles qui sont faites.

4. Non-respect du paragraphe 1.1. des normes générales de révision

[X] conteste ce grief.

Il considère que le budget temps ou les honoraires fixés pour le travail de révision de (a) ne sont pas des indices d'un travail prétendument inadéquat ou non consciencieusement effectué.

5. Non-respect du paragraphe 3.6 des normes générales de révision

[X] maintient que le paragraphe litigieux était à la bonne place dans son rapport sur les comptes annuels 2007 car il fait référence à une incertitude significative.

Il explique que la valeur du réseau (qui sert notamment de base pour le calcul des redevances de transit payées par les opérateurs) et la durée d'amortissement des actifs immobilisés corporels (réseau de canalisation pour le gaz et câbles électriques pour l'électricité) sont fixées selon les directives de

la Commission de Régulation de l'Electricité et du gaz (CREG).

Or la CREG a imposé –contra legem– de ne pas amortir une plus-value de réévaluation du réseau qui avait été actée en 2002.

Les comptes publiés par les intercommunales en région wallonne s'écartent donc sur ce point des règles comptables légales.

[X] estime que cette dérogation au référentiel comptable introduit une incertitude significative.

En 2007, la CREG a modifié ses prescriptions et a imposé une réduction de valeur de la plus-value de réévaluation (et non pas un amortissement) étalé sur une durée de 50 ans.

[X] estime qu'il s'agit d'une nouvelle prescription contra legem affectant significativement les comptes, s'agissant de la surévaluation d'un élément d'actif concourant à concurrence de près des deux tiers des fonds propres de la société.

L'absence de contrôle de (a) sur la question de l'amortissement de la plus-value de réévaluation jointe à l'importance quantitative de ce facteur l'a par conséquent conduit à insérer un paragraphe explicatif dans la première partie de son rapport.

6. Infraction à l'article 144.6° du Code des sociétés et du paragraphe 3.10 des normes générales de révision

Le rapport de gestion de (a) ne comprend pas de mention relative à la description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée.

Le réviseur explique que le secteur des gestionnaires des réseaux de distribution est en effet entièrement régulé (les tarifs de transit, les revenus des gestionnaires, la marge) afin de «*garantir aux gestionnaires de réseaux un revenu adapté et suffisant, en ce compris une marge équitable pour la rémunération des capitaux investis dans le réseau*» selon le rapport au Roi précédant les deux arrêtés du 2 septembre 2008.

Il ajoute que les risques d'accident ou d'environnement sont intégralement assurés en Belgique par des couvertures d'assurances souscrites au niveau de la Belgique entière par toutes les intercommunales de ce secteur.

Le réviseur admet cependant qu'il n'appartient pas au commissaire d'apprécier les éléments repris ou non par l'organe de gestion dans son rapport, sauf en cas d'information manifestement déraisonnable, erronée ou contradictoire par rapport aux informations dont il a connaissance dans le cadre de son mandat.

[X] ne conteste dès lors pas ce grief qui lui apparaît cependant plus formel que de fond.

7. Non-respect de l'article 618, alinéa 4 du Code des sociétés

[X] fait observer que l'article 618 du Code des sociétés concerne les sociétés anonymes et que (a) est une société coopérative.

[X] précise que les intercommunales sont régies prioritairement par la loi du 22 décembre 1986 sur les intercommunales et supplétivement par le Code des sociétés.

C'est en vertu de l'article 30§2 des statuts de (a) approuvés par l'autorité de tutelle (la Région Wallonne) qu'un dividende a été distribué.

Il relève que toutes les intercommunales du secteur, constituées sous forme de coopérative, ont une disposition statutaire similaire qui autorise la distribution de dividendes.

V. Existence des infractions

1. Non-respect de la norme relative à la formation permanente

[X] reconnaît un déficit de quatre heures de formation permanente IRE au cours de l'année 2008 et une formation permanente faite essentiellement à son cabinet la même année.

Il justifie cependant avoir suivi 36 heures de formation personnelle au cours de l'année 2008.

[X] a par ailleurs suivi 60 heures de séminaire IRE en 2009.

Or les périodes de contrôle sont imprécises puisqu'elles reprennent chaque fois l'année 2006.

Compte tenu du premier contrôle effectué pour la période 2004-2006, la période examinée pour vérifier le respect des normes en manière de formation permanente sur une période de trois ans aurait dû être 2007-2009.

Par ailleurs, le réviseur a pu se méprendre sur le caractère contraignant de la norme en matière de pondération, celle-ci utilisant le terme «s'efforcer» à l'article 5 §3.

Le non-respect en 2008 des normes par le réviseur peut en outre s'expliquer par son état de santé.

Le réviseur s'est engagé à respecter la norme de formation en suivant le nombre d'heures requis et en veillant à respecter les formalités administratives prescrites.

Il n'y a dès lors pas lieu de sanctionner le non-respect des normes en matière de formation permanente constaté pour l'année 2008.

2. Non-respect du paragraphe 2.1, 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision

Il ressort du dossier, du mémoire de synthèse et des explications données à l'audience que [X] a effectué son travail de révision selon un programme de travail approprié à (a).

[X] a démontré la réalité et le contenu du contrôle plénier qu'il a

effectué en 2008 des comptes de (a).

Le dossier de contrôle existe bien sur support informatique.

L'infraction n'est dès lors pas établie.

3. Non-respect du paragraphe 2.4. et 2.4.5 des normes générales de révision

Le dossier de travail du réviseur ne contient aucune analyse technique argumentée qui justifierait de ne pas procéder à des contrôles alternatifs plus approfondis ou d'exiger du commissaire d'(d) un rapport particulier portant sur la qualité du contrôle interne des opérations effectuées par (d) pour le compte de (a).

Les arguments auraient dû figurer dans le dossier du réviseur dès lors qu'ils se seraient avérés nécessaires pour justifier l'absence d'une évaluation du contrôle interne dans les circonstances particulières à l'exercice du mandat de commissaire pour l'exercice 2007.

Au surplus, si les commissaires des fonds d'investissement veillent à la qualité des activités sous-traitées, c'est qu'ils en ont l'obligation conformément aux instructions de la CBFA. Cette référence ne permet dès lors pas en l'espèce de justifier l'absence d'évaluation du contrôle interne.

L'infraction est dès lors établie.

4. Non-respect du paragraphe 1.1. des normes générales de révision

Les infractions aux paragraphes 2.1, 2.2, 2.2.2, 2.4, 2.4.5 n'étant pas établies, il n'est pas démontré que le réviseur n'aurait pas effectué son travail de contrôle de manière adéquate et consciencieuse.

5. Non-respect du paragraphe 3.6 des normes générales de révision

Il ne ressort pas de la lecture du paragraphe litigieux que ce dernier fait référence à une incertitude significative.

Cette incertitude ne doit pas se déduire du seul emplacement de ce paragraphe mais de son texte.

Or le texte n'exprime pas d'incertitude.

Il ressort de sa lecture qu'il s'agit d'une information relative au mode d'évaluation des actifs immobilisés corporels mais non que ce mode d'évaluation s'écarte des règles en matière d'amortissement et a pour conséquence une surévaluation des actifs affectant de manière significative les comptes de (a).

Les explications du réviseur dans son mémoire de synthèse sont nécessaires pour comprendre que le réviseur entendait exprimer ainsi qu'il existait une incertitude significative quant aux comptes de (a).

Le réviseur considère en effet qu'en raison des règles imposées par la CREG, (règles qui ne respectent pas les prescrits légaux et réglementaires en matière de comptabilité), deux tiers des fonds propres de l'intercommunale sont en effet surévalués.

Pour le réviseur, les comptes de (a) ne respectent dès lors pas les prescriptions légales en matière de comptabilité et ne donnent pas une image fidèle des comptes au vu des normes comptables.

Se pose dès lors la question de déterminer si le réviseur pouvait alors se contenter d'un paragraphe explicatif....

Dans la mesure cependant où l'information est incompréhensible, même pour des réviseurs (non spécialistes des intercommunales de distribution d'énergie), il n'était pas possible d'en déduire qu'il s'agissait d'un paragraphe exprimant une incertitude significative. Il ne pouvait dès lors être compris que comme une information complémentaire.

L'infraction à la norme 3.6 est par conséquent établie.

6. Infraction à l'article 144.6° du Code des sociétés et du paragraphe 3.10 des normes générales de révision

Cette infraction est établie.

7. Non-respect de l'article 618, alinéa 4 du Code des sociétés

L'article 618 du Code des sociétés s'applique aux sociétés anonymes.

(a) est une société coopérative.

L'infraction n'est donc pas établie.

VI. Sanction

Le commissaire a pour mission le contrôle des comptes.

Il s'agit d'une mission d'intérêt public exercée non seulement dans l'intérêt de la société mais des tiers.

Les infractions et plus particulièrement le non respect de l'article 3.6 des normes générales de révision sont graves car elles touchent la raison d'être de la profession, sa crédibilité étant fonction de la rigueur du respect des règles professionnelles qui intéressent de près ou de loin la certification des comptes.

Néanmoins, compte tenu du cadre dans lequel les infractions ont été commises, c'est à dire le contrôle des comptes d'une intercommunale en matière de distribution de gaz et d'énergie, soumise à un régime dérogatoire par rapport aux sociétés commerciales mais qui est commun à tous les GRD et qui entraîne probablement pour tous les réviseurs de ce secteur les mêmes difficultés que celles de [X] à s'assurer personnellement de la qualité du contrôle interne de toutes les opérations de la société soumise à son contrôle dès lors que certaines sont formellement déléguées au fournisseur d'énergie, la sanction infligée est limitée à la réprimande pour les infractions aux articles 2.4., 2.4.5. et 3.6 des normes générales de révision, à l'article 144.6° du Code des sociétés et au paragraphe 3.10 des normes générales de révision.

PAR CES MOTIFS

Statuant contradictoirement

Déclare recevable et fondée l'action disciplinaire dirigée contre [X];

Inflige à [X] la peine de la réprimande.

Ainsi signé

Ainsi prononcé en audience publique, le 6 septembre 2011

Commission de Discipline
Audience publique du 12 octobre 2011
(Décision coulée en force de chose jugée)

Dossier n° 0406/10/F en cause de [X], réviseur d'entreprises, inscrit au tableau des membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sous le n°(...), domicilié à (...).

*****

Vu la décision du 29 novembre 2010 de la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu la convocation du 15 décembre 2010 adressée à (X) l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 8 février 2011;

Vu les remises aux audiences du 8 mars 2011 et du 6 septembre 2011 à la demande du conseil de (X);

Vu l'ordonnance de mise en état et de fixation du 5 avril 2011;

Il n'y a pas lieu de faire droit à la nouvelle demande de remise sur base du certificat médical communiqué la veille de l'audience indiquant que (X) ne peut se déplacer.

(X) ne comparait pas.

I - Faits donnant lieu aux poursuites

Lors du contrôle de qualité 2008 du réviseur (X) portant sur l'organisation de son cabinet, ainsi que sur l'exercice de son mandat de commissaire de la SA (A) (comptes annuels clôturés le 31 décembre 2007 et comptes consolidés clôturés le 31 décembre 2006) et sur l'exercice de sa mission de contrôle d'un apport en nature à la SA (B), l'inspecteur externe (C) fait état dans son rapport du 12 mars 2010 des manquements suivants:

1. (X) n'a pas procédé à l'identification formelle de ses clients;

2. (X) n'a pas consacré 120 heures à sa formation permanente sur base trisannuelle;

3. il n'existe pas d'analyse de risque de la société auditée;

4. le dossier de contrôle est lacunaire;

5. il n'existe pas de trace écrite de la revue des travaux des collaborateurs par le réviseur;

6. il n'existe pas de suivi systématique du dépôt des comptes annuels;

7. il n'existe pas de programme de travail;

8. il n'existe pas d'évaluation du contrôle interne;

9. une réduction de valeur de 2 millions d'euros sur une participation n'a pas été actée dans les comptes de la SA (A) en 2007 et, si cette réduction devait ne pas être justifiée au 31 décembre 2007, l'explication ne figure pas au dossier;

10. la revue des événements survenus après la clôture de l'exercice n'est pas formalisée;

11. la revue du rapport de gestion n'est pas documentée dans le dossier de travail;

12. les risques et incertitudes ne sont pas renseignés dans le rapport de gestion portant sur les comptes annuels;

13. le contrôle de la conformité du rapport de commissaire publié n'est pas formalisé dans le dossier de travail;

14. le dossier de contrôle ne contient pas de traces de travaux d'audit;

15. les procédures de consolidation et de contrôle interne n'ont pas été examinées;

16. le dossier ne contient aucun élément probant concernant les opérations de retraitement;

17. la vérification du périmètre de consolidation n'est pas documentée;

18. la revue du rapport de gestion consolidé n'est pas documentée;

19. il n'y a pas de trace de la vérification de la conformité des comptes consolidés aux normes comptables IFRS;

20. le dossier ne comprend pas la revue des ajustements visant à convertir les comptes des filiales aux principes comptables IFRS pour la préparation des comptes consolidés.

Au cours de la procédure de mesures d'ordre provisoire, le Conseil a également examiné deux rapports établis par (X) en sa qualité de commissaire de la SPRL (D) et de la SPRL (E) arrêtés au 31 mars 2008 et au 31 mars 2009 et a constaté les faits suivants:

21. le paragraphe explicatif annoncé est inexistant dans chacun des rapports

22. les rapports n'indiquent pas qu'ils contiennent bien toutes les

mentions prévues à l'article 96 du Code des sociétés

23. les honoraires du commissaire ne sont pas mentionnés au point C.5.15 des annexes

II - Décision de la CRME

Par décision du 29 novembre 2010, la CRME a renvoyé (X) devant les instances disciplinaires aux motifs repris dans le rapport de l'IRE constitutifs de charges suffisantes.

III - Rapport de l'IRE

Dans son rapport du 8 octobre 2010 à la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises soutient qu'au vu des faits et manquements constatés, le réviseur n'a pas respecté:

- les articles 4 et 5 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention d'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme;
- l'article 1er de la norme relative à la formation permanente du 5 juillet 1991;
- les paragraphes 1.1.4.a , 2.1, 2.2 des normes générales de révision ainsi que l'article 17 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, le paragraphe 2.4., 2.5 et 2.5.3 des normes générales de révision et le paragraphe 3.17 des normes générales de révision;
- les paragraphes 2.1, 2.2, 2.5, 2.6.1 et 2.6.2 des normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés
- l'article 134 §4 du Code des sociétés, l'article 144 al 2 du Code des sociétés et le paragraphe 3.6.1 des normes générales de révision, l'article 144.4° du Code des sociétés et du paragraphe 3.10 des normes générales de révision.

IV - Existence des infractions

Les infractions au Code des sociétés (aux articles 134§4, 144 al 2 et 144 4), à l'article 17 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises ainsi qu'aux normes générales de révision (aux paragraphes 1.1.4.a , 2.1, 2.2, 2.4, 2.5, 2.5.3, 3.6.1, 3.10) et aux normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés (aux paragraphes 2.1, 2.2, 2.5, 2.6.1 et 2.6.2) sont établies.

Il ressort en effet de l'exposé des manquements constatés (sous les points 3 à 23) que le réviseur n'a pas surveillé les travaux de ses collaborateurs, n'a pas exécuté tous les travaux prévus par la réglementation et n'a pas documenté tous les travaux réellement effectués.

Il n'appartient pas au réviseur de choisir seul les travaux qu'il y a lieu de documenter sans tenir compte des normes générales de révision.

La connaissance de la société ne dispense pas le commissaire d'établir un programme de travail et de documenter ses travaux.

L'activité de «holding» d'une société ne dispense pas le commissaire du respect des normes générales de révision.

La responsabilité ultime de la vérification des comptes consolidés revient au commissaire de la société.

L'infraction à l'article 3.17 des normes générales est également établie

Si (X) avait contrôlé les publications des états financiers et de ses rapports, il aurait constaté que le paragraphe explicatif annoncé était inexistant (cf. 1 point 21).

Le non-respect à la loi du 11 janvier 1993 est également établi, les dossiers ne contenant pas copie des documents probants identifiant les clients.

Le réviseur a consacré 47 heures à sa formation permanente au lieu de 120 heures sur une base trisannuelle. Son état de santé peut cependant expliquer qu'il n'ait pas pu suivre des formations en 2009 et 2010 et respecter l'article 1er de la norme relative à la formation permanente du 5 juillet 1991.

V - Sanction

Les manquements du réviseur d'entreprises, Monsieur (X), aux règles fondamentales de la profession sont nombreux et répétés.

Les infractions aux normes générales de révision sont très graves car elles touchent à la raison d'être de la profession, sa crédibilité étant fonction de la rigueur du respect des règles professionnelles qui intéressent de près ou de loin la certification des comptes.

Ces infractions nuisent à la crédibilité des attestations des réviseurs d'entreprises et portent donc préjudice à l'intérêt public.

La mission de contrôle des comptes du commissaire est en effet une mission d'intérêt public exercée non seulement dans l'intérêt de la société mais des tiers.

Les infractions du réviseur mettant en péril la qualité de l'information financière délivrée aux tiers ainsi qu'aux sociétés contrôlées portent donc gravement atteinte à l'intérêt général.

Les infractions retenues justifient par conséquent que la sanction de la radiation soit infligée à Monsieur (X).

PAR CES MOTIFS

Statuant par défaut

Déclare recevable et fondée l'action disciplinaire dirigée contre Monsieur (X)

Inflige à Monsieur (X) la peine de la radiation

Ainsi signé à Bruxelles par les membres de la Commission de discipline en application de l'article 782 bis du Code judiciaire;

Ainsi prononcé en audience publique à Bruxelles, le 12 octobre 2011, par le Président de la Commission en application de l'article 782bis alinéa 1er du Code judiciaire;

Tuchtbeslissingen uitgesproken door de tuchtinstanties in de loop van 2011

Chronologisch overzicht per Kamer

Tuchtcommissie – Nederlandstalige Kamer

9 beslissingen uitgesproken in de loop van 2011:

Datum	Nummer dossier	Onderwerp	Tuchtuitspraak	Statuut
16/03/2011	0407/10/N	- Inbreuk op de paragrafen 1.1 en 1.4 van de algemene controlenormen. - Inbreuk op paragrafen 2.1, 2.2, 2.4 2.5 en van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht. - Inbreuk op paragrafen 3.10, 3.13, 3.14, 3.17 van de algemene controlenormen. - Inbreuk op paragraaf 3.1 van de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi inbreng. - Inbreuk op artikelen 1, 6 en 7 van de norm met betrekking tot de permanente vorming. - Inbreuk op de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme. - Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het KB van 10 januari 1994.	Schorsing van één maand	Definitieve beslissing
06/04/2011	0403/10/N	- Inbreuken op de artikelen 2, 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 (onwaardig gedrag) en artikel 6, § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007. - Inbreuken op paragrafen 1.2, 1.3.4, 1.4, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.6 en 2.6.2, 3.4 en 3.7 van de algemene controlenormen. - Inbreuken op artikel 133 § 1, artikel 183ter, van het Wetboek van vennootschappen, artikel 8, § 1 van de vroegere wet van 22 juli 1953, artikelen 8 en 12, § 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.	Schorsing van één maand	Definitieve beslissing

06/04/2011	0404/10/N	- Inbreuk op artikel 6 § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 en op artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994. - Inbreuk op artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen door geen vermelding op te nemen met betrekking tot de door artikelen 95 en 96 vereiste inlichtingen die in het jaarverslag moeten worden opgenomen en inbreuk op paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen. - Inbreuk op paragrafen 2.3, 2.5 en 2.5.3, 3.6.1, 3.6.2. en 3.7.2 van de algemene controlenormen. - Het toevoegen in het commissarisverslag van een beweerde inbreuk op de Belgische fiscale wetgeving, terwijl de vermelding niet is voorzien door artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen. - Inbreuken op artikel 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.	Schorsing van twee weken	Beroep aangetekend
14/06/2011	0416/11/N	- Inbreuk op paragraaf 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 en 3.15 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht. - Inbreuk op paragraaf 3 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag. - Inbreuken op de controlenorm "controle van het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening". - Inbreuken op de wet van 11 januari 1993. - Inbreuken op de norm met betrekking tot de permanente vorming. - Inbreuken op de artikelen 2 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994	Schorsing van één week.	Definitieve beslissing
14/06/2011	0418/11/N	- Inbreuk op paragrafen 2.1, 2.2 en 2.4. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controle-opdracht. - Inbreuk op paragrafen 3. en 3.14 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag. - Inbreuk op de artikelen 1 en 6 van de norm met betrekking tot permanente vorming. - Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.	Berisping	Definitieve beslissing

20/09/2011	409/10/N	- Inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering - zie artikelen 2, 3, 6, 7, 9 KB 10 januari 1994 - zie artikelen 14§1 Wet 22 juli 1953. - Uitoefening van een handelsaktiviteit - zie artikel 13§2 Wet van 22 juli 1953. - Inbreuken op de algemene controlenormen - zie paragraaf 1.1. van de algemene controlenormen. - Onwaardig gedrag - zie artikel 3 KB 10 januari 1994.	- tot de ontvankelijkheid van de tussenkomst van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren; - tot de nietigheid van het tuchtverslag en dien volgens ook tot de nietigheid van de daarop gebaseerde verwijzing door de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling en de daarop volgende procedure; - tot de vaststelling dat er thans geen reden is om over te gaan tot het behandelen van de zaak op grond van de voorgebrachte feitelijkheden en/of het uitspreken van een tuchtstraf; - tot het stellen van een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof zijnde: "Kan de tuchtcommissie beslissen tot een probatiemaatregel of uitstel van tenuitvoerlegging van de tuchtsanctie. Gaat dit in tegen het legaliteitsbeginsel waaraan tuchtstraffen onderworpen zijn. Kan het tuchtcollege enkel de wettelijk voorgeschreven tuchtsancties opleggen of kan er naar analogie met het strafrecht een probatiemaatregel getroffen worden of uitstel van tenuitvoerlegging van de tuchtsanctie ?"; - tot het aanhouden van de kosten.	Beroep ingediend

29/11/2012	0412/10/N	- Inbreuken op de algemene controlenormen:
		  - inbreuk op par. 2.4 van de algemene controlenormen;
		  - inbreuk op par. 2.5 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht;
		  - inbreuk op par. 3. van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag;
		  - inbreuk op par. 3.10 en 3.10.1 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag.
		- Inbreuk op par. 2.3 van de norm inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng.
		- Inbreuken op de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.
		- Onwaardig gedrag.
			Schorsing 2 weken	Beroep ingediend

29/11/2011	0420/11/N	- Inbreuk op paragrafen 1.1, 1.3.4, 1.4, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.5.3, 2.5.4, 3.10, 3.10.1, 3.10.3, 3.17 van de algemene controlenormen.
		- Inbreuken op:
		  - het Wetboek van Vennootschappen: Art. 133, 144.6°, 144.8°;
		  - de Wet van 22 juli 1953: Art. 14, 36 §1;
		  - Koninklijk Besluit 10 januari 1994: Art. 6 en 13;
		  - Paragrafen 1.2 en 1.2.1 algemene controlenormen.
		- Inbreuken op de Wet van 11 januari 1993 (anti-witwas wet).
		- Inbreuk op norm met betrekking tot permanente vorming.
		- Onwaardig gedrag.
			Schrapping	Beroep ingediend

20/12/2011	0411/10/N	- Inbreuken op de wetgeving en reglementering tijdens de uitoefening van de commissarisopdracht - Inbreuken op de normen inzake de controle van fusie, en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen - Onwaardig gedrag	Beslist de Tuchtcommissie tot de nietigheid van het tuchtverslag en dienvolgens ook tot de nietigheid van de daarop gebaseerde verwijzing door de KVI en de daaropvolgende procedure. Houdt de beslissing nopens de kosten aan.	Beroep aangetekend

0407/10/N
Tuchtcommissie van 16 maart 2011
(definitieve beslissing)

- ***Inbreuk op de paragrafen 1.1 en 1.4 van de algemene controlenormen;***
- ***Inbreuk op paragrafen 2.1, 2.2, 2.4 2.5 en van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controle-opdracht;***
- ***Inbreuk op paragrafen 3.10, 3.13, 3.14, 3.17 van de algemene controlenormen;***
- ***Inbreuk op paragraaf 3.1 van de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi inbreng;***
- ***Inbreuk op artikelen 1, 6 en 7 van de norm met betrekking tot de permanente vorming;***
- ***Inbreuk op de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme;***
- ***Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het KB van 10 januari 1994.***

"(...)

In de zaak met dossiernummer 407/10/(...)/N

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut, (...).

Tegen:

De heer [X], bedrijfsrevisor sedert (...) en ingeschreven op het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer A(...) met als woonplaats, (...), de activiteit van bedrijfsrevisor uitoefenend in het kader van de burgerlijke BVBA [Y] met maatschappelijke zetel te (...), vennootschap ingeschreven onder het nummer B(...).

Gelet op het verslag van de Raad aan de Tuchtcommissie van 2 juli 2010.

Gelet op de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling op 29 november 2010 om door te verwijzen naar de Tuchtcommissie.

Gelet op de betekening van de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling aan de Tuchtcommissie op 8 december 2010.

Gelet op de oproeping van de Heer [X] met aangetekende brief van 17 december 2010 om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 26 januari 2011.

Gelet op het verweerschrift van de Heer [X] zoals opgesteld en neergelegd op 26 januari 2011 ter zitting.

Verslag van 2 juli 2010 van de Raad van het IBR in de zaak met nummer 0407/10/A(...)/N.

Tenlasteleggingen

Aan de betrokkene worden volgens het voormeld verslag volgende deontologische en/of tuchtrechtelijke inbreuken ten laste gelegd:

VI.A. Inbreuken op de normen en aanbevelingen

VI.A.1. Inbreuk op de paragrafen 1.1 en 1.4 van de algemene controlenormen.

VI.A.2. Inbreuk op paragraaf 2.1 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

VI.A.3. Inbreuk op paragraaf 2.2 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

VI.A.4. Inbreuk op paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

VI.A.5. Inbreuk op paragraaf 2.5 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

VI.A.6. Inbreuk op paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag.

VI.A.7. Inbreuk op paragraaf 3.13 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag.

VI.A.8. Inbreuk op paragraaf 3.14 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag.

VI.A.9. Inbreuk op paragraaf 3.17 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag.

VI.A.8. Inbreuk op paragraaf 3.14 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag.

VI.A.9. Inbreuk op paragraaf 3.17 van de algemene controle-

normen met betrekking tot het verslag.

VI.A.8. Inbreuk op de normen betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad.

VI.A.9. Inbreuk op paragraaf 3.1 van de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi inbreng.

VI.A.10. Inbreuk op artikelen 1, 6 en 7 van de norm met betrekking tot de permanente vorming.

VI.B. Inbreuk op de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

VI.C. Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Rechtspleging

De betrokkene is bij aangetekende brief van 17 december 2010 uitgenodigd om voor de Tuchtcommissie te verschijnen.

De heer [X] is op de openbare zitting van 26 januari verschenen in persoonlijke naam.

Namens de Raad van het Instituut is (...) verschenen en werd zij gehoord.

De heer [X] werd uitvoerig gehoord in zijn verdediging en hij verwijst tevens naar zijn schriftelijk verweer van 26 januari 2011.

De feiten zoals weergegeven door de Raad

Wat betreft de feitelijke antecedenten dient hier integraal verwezen te worden naar het Verslag van de Raad van het IBR van 2 juli 2010 waarvan de pagina's 1 t/m 6 als volledig herhaald dienen te worden beschouwd.

De standpunten van de Raad

Dit dossier vond zijn oorsprong in een vervroegde kwaliteitscontrole die in overeenstemming met de IBR normen voor kwaliteitscontrole van 15 september 2008, in oktober 2008 is uitgevoerd bij bedrijfsrevisor [X] door Inspecteur (...).

Ter gelegenheid van de kwaliteitscontrole 2006 heeft de aangeduide revisor (...) een reeks gebreken vastgesteld.

Omwille van voormelde gebreken en bijkomende vaststellingen van de Commissie Kwaliteitscontrole, die de vaststellingen van de vervroegde kwaliteitscontrole 2001 bevestigden, werd de bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties doorverwezen.

Deze beslissing werd op 31 maart 2008 door de Kamer van Verwijzingen en Instaatstelling aan de bedrijfsrevisor meegedeeld.

De Tuchtcommissie heeft op 9 september 2008 geoordeeld dat de tenlasteleggingen bewezen waren.

Een nieuwe vervroegde kwaliteitscontrole werd georganiseerd in 2008 over het boekjaar 2007 en deze controle gaf aanleiding tot een geschreven verslag van 6 april 2009 vanwege de Inspecteur.

Bedrijfsrevisor [X] keurde dit verslag goed en deelde bij brief van 4 mei 2009 aan bedrijfsrevisor (...) enkele aanvullingen mee.

In dit verslag werd vermeld dat de inspecteur een representatief dossier heeft geselecteerd.

Op 8 mei werd het ondertekende verslag samen met de overige documentatie inzake de kwaliteitscontrole aan het instituut overgemaakt.

Met betrekking tot de werking en organisatie van het kantoor stelt de Raad dat de gepresteerde uren voor audit niet werden genoteerd en de uren die aan het IBR werden meegedeeld, werden geraamd.

Tevens werd opgemerkt dat het kantoor waar de bedrijfsrevisor alleen werkt, zonder medewerkers, niet beschikt over documenten die de controle inzake de wet tot voorkoming van het gebruik van het financieel stelsel voor het witwassen van geld.

De dossiers bevatten wel de publicaties van de bestuurders en bij eenmalige wettelijke opdrachten wordt gesteund op de controle door de notaris.

Niet alle attesten met betrekking tot de permanente vorming zijn beschikbaar en de uren werden niet geregistreerd in de extra net toepassing van het IBR.

Het kantoor blijkt evenmin over procedures die de onafhankelijkheid waarborgen, te beschikken.

Met betrekking tot de controle van het mandaatdossier, bevat het audit programma van het gecontroleerde mandaatdossier geen procedures voor nazicht van de naleving van onafhankelijkheidsregels en werden de erelonen niet opgenomen in de notulen van de algemene vergadering die de commissaris benoemde, welke benoeming evenmin werd gepubliceerd.

Een standaard audit programma is aanwezig in het gecontroleerde dossier maar werd niet aangepast aan de aard en de bijzonderheden van het commissarismandaat en evenmin in functie van een jaarlijkse risicoanalyse.

Uit het audit dossier blijken geen werkzaamheden inzake het nazicht van de interne controle en administratieve organisatie.

Deelconclusies van de uitgevoerde controles zijn niet aanwezig voor alle rubrieken van de jaarrekening.

Een schriftelijke brief met aanbevelingen werd niet opgesteld doch notities van de bedrijfsrevisor tonen aan dat zulke items met de directie zouden zijn besproken.

Controles inzake naleving van de wettelijke en statutaire verplichtingen werden uitgevoerd maar zijn niet steeds zichtbaar in het audit dossier genoteerd en de waarderingsregels werden niet gepubliceerd.

De neerlegging van de jaarrekening werd niet door de bedrijfsrevisor nagezien en de jaarrekening over 2007 als boekjaar werd gepubliceerd zonder waarderingsregels, jaarverslag en commissarisverslag.

De werkdossiers bevatten geen documentatie van de controle over de gebeurtenissen na balansdatum en uit het gecontroleerde mandaatdossier blijkt geen afdoende controle inzake de wetgeving op de ondernemingsraad.

De bedrijfsrevisor stelde geen schriftelijk certificatieverslag op ten behoeve van de ondernemingsraad.

Wat de controle van een dossier inzake een wettelijke opdracht betreft, geeft de Raad weer dat de wettelijk voorgeschreven documenten niet aanwezig waren in het dossier doch wel de notulen van de algemene vergadering.

Evenmin is een standaard audit programma aanwezig maar maakt de bedrijfsrevisor geen gebruik van cross-referenties en zijn de conclusies per rubriek soms nogal kort.

Bij de analyse van de stukken en meer bepaald de foutief neergelegde jaarrekeningen wordt verwezen naar de publicatieproblemen die zich voordeden bij N.V. [A] volgens bedrijfsrevisor [X] omwille van eigen initiatieven van de externe accountant.

Vier willekeurige andere mandaten werden geselecteerd om na te gaan of de publicaties van de jaarrekeningen en benoemingen correct gebeurden.

De resultaten van dit nazicht waren negatief.

De beloofde kopies van e-mailberichten aan de externe accountant met betrekking tot de fouten in de jaarrekening van de N.V. [A] werden niet door het Instituut ontvangen.

Gedachtewisseling vond plaats over het ontbreken van procedures voor controle van de naleving van de onafhankelijkheidsregels, de volledigheid van de omzet, de controle van de cut-off, het nazicht van de dubieuze debiteuren en ontvangen voorschotten, werken in uitvoering, het ontbreken van cross-referenties en de quasi-inbreng.

Aangezien de verslaggever van de Commissie kwaliteitscontrole had opgemerkt dat de inbreng – genietende vennootschap niet in het revisoraal verslag werd geïdentificeerd en dat niet minstens de kerncijfers werden opgenomen.

De heer bedrijfsrevisor [X] kreeg de mogelijkheid te antwoorden doch deze respons werd als onvoldoende weerhouden om de vaststellingen te kunnen ontkrachten.

Tevens verwijst de Raad naar het niet gepubliceerde jaarverslag op 18 september 2009 door bedrijfsrevisor [X] per e-mail overgemaakt wat zeer summier is en geen informatie bevat over de voornaamste risico's en onzekerheden, evenmin noemenswaardig commentaar op de jaarrekening en geen voorstel van resultaatsbestemming of informatie over het gebruik van financiële instrumenten.

Tevens wordt verwezen naar de vaststellingen die ter gelegenheid van onderhavige vervroegde kwaliteitscontrole werden gemaakt en grotendeels de vaststellingen van de vervroegde kwaliteitscontrole 2001 bevestigen.

De Raad stelt aldus dat er een wederkerend karakter is van voormelde tekortkomingen en tevens en hele reeks nieuwe tekortkomingen.

Volgens de Raad werden aldus op verschillende vlakken de wetgeving en reglementering niet gerespecteerd en kwam de heer [X] niet tegemoet aan de artikelen 2,3, 15 en 17 van het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Standpunten van de verdediging

De heer [X] legt een verweerschrift neer.

Hierin wordt uitgebreid ingegaan op het feitenrelaas en de onderscheiden tenlasteleggingen.

De inhoud van dit verweerschrift dient hier met betrekking tot het standpunt van de heer [X] als volledig herhaald te worden beschouwd.

In hoofdorde werpt de heer [X] met betrekking tot de onafhankelijkheid op dat er in al zijn dossiers nooit een familiale en/of loonverband en/of ander verband van welke aard dan ook is.

Hij geeft toe dat hiervan geen formele vastleggingen bestaan maar benadrukt wel het bestaan van zijn onafhankelijkheid in alle dossiers.

Met betrekking tot de relatie tot het accountantskantoor (...) benadrukt hij dat hij daar ondertussen zes jaar weg is als aandeelhouder en zaakvoerder.

Met betrekking tot de interne controle stelt hij een systeembeschrijving en een analyse in elk dossier te ontwikkelen, jaarlijks bijgewerkt.

Hij doet deze controle alsof de interne controle zwak is en ter compensatie wordt er in elk dossier een ruimere selectie genomen in de verlies- en winstrekening en testen op de werken in uitvoering.

Hij acht het niet belangrijk dat er geen programma's zijn of geen aangepaste doch wel dat er een zichtbaar spoor is tussen de interne controle en de aanpassing van het programma.

Tevens benadrukt de bedrijfsrevisor dat feiten na jaareinde steeds besproken werden met de klanten maar inderdaad in het verleden niet altijd formeel vastgelegd.

Hij verwijst eveneens naar zijn controleprogramma en het feit dat er notities worden gemaakt indien belangrijke gebeurtenissen zich voordeden.

Tevens zouden de cross-referenties wel aanwezig zijn maar mogelijkerwijze onvoldoende.

Hij stelt echter alle verantwoordingsstukken van de balans in zijn bezit te hebben en steeds alles te hebben gezien.

Ook de circularisatiebrieven zouden aanwezig zijn en altijd opgevolgd en in tegenstelling met vroeger, controleerbaar in alle dossiers en nu volledig in orde.

De bedrijfsrevisor geeft toe dat er geen voorraadcontrole is gedaan doch vermeldt met nadruk dat de waarde van de voorraad beneden de materialiteitsgrens ligt bepaald als 5% voor de winst voor belastingen en deze voorraadlijst wel aanwezig was in het dossier alsook een paar facturen ter controle van de waardering.

Hierover zat een nota in het dossier en heeft de controleur kunnen nagaan dat in alle dossiers waar de voorraad groter is dan de materialiteitsgrens, er een telling van de voorraad is gebeurd.

Met betrekking tot de tekortkomingen in de jaarrekening geeft de bedrijfsrevisor toe dat sommige rubrieken van de jaarrekening niet waren ingevuld doch dat dit een uitzondering is en dat de vormgebreken in de laatst neergelegde jaarrekening ondertussen verdwenen zijn.

De bedrijfsrevisor benadrukt dat men het niet mag doen voorkomen alsof de jaarrekening totaal los staat van de boekhouding terwijl alle jaarrekeningen worden afgepunt met de finale proef- en saldibalans plus een aantal bijkomende controles conform het controleprogramma.

In elk dossier zit na de eerste kwaliteitscontrole, een controleprogramma voor de jaarrekening afgepunt met cross-referenties, wat zichtbaar is.

De heer [X] stelt dat in alle dossiers de nodige attesten en wettelijk voorgeschreven documenten aanwezig waren.

Met betrekking tot de attesten bijscholing stelt hij veertig uren bijscholing te hebben gevolgd en het bewijs hiervan schriftelijk te hebben overgemaakt aan het instituut.

Er werd geen bijscholing georganiseerd door het Instituut gevolgd en mogelijkerwijze zijn de gevolgde lessen te eenzijdig fiscaal of juridisch.

Hij geeft toe dat de identiteitskaarten van de bestuurders inderdaad niet aanwezig waren doch vermits hij deze mensen al dertig jaar kent acht hij een vraag hiertoe overbodig.

Hij stelt dat er steeds een kopie van het paspoort bij elke losse opdracht, zoals vermeld in het controleprogramma, gevraagd wordt en in elk mandaatdossier een kopij van het kasjournaal ter verificatie van grote kasbewegingen wordt gevoegd.

Ook stelt de bedrijfsrevisor zijn verplichtingen inzake milieuproblematiek te hebben opgevolgd.

Tenslotte benadrukt hij dat er tegen hem geen claims lopen en tot op heden nooit problemen heeft gehad.

Bij gebreke aan internationale of beursgenoteerde klanten gaat zijn aandacht volledig naar lokale KMO's en een paar intercommunales gecombineerd met dokters of beenhouwers die naar een vennootschapsstructuur wensen over te gaan.

Tevens wordt vermeld dat hij bezig is met de overlating van zijn kantoor waarover reeds een principieel akkoord zou bestaan.

Beoordeling door de Tuchtcommissie na advies van de vertegenwoordiger van de Raad

Na eerdere controles zijn er verbeteringen merkbaar.

Toch blijven dezelfde inbreuken bestaan.

Deze inbreuken betreffen de algemene controlenormen, de onafhankelijkheid, de controlewerkzaamheden, de jaarrekeningen, de onvolledigheid van het jaarverslag, de onvolledigheid van de bijlagen, de niet publicatie van de benoemingen, de onvoldoende of niet bestaande aanpassing van werkprogramma's in de dossiers en de inbreuken in verband met de ondernemingsraad en certificering, enz.

Alhoewel de heer [X] veel goede wil toont en intellectueel vatbaar blijkt voor veranderingen is er geen echte evolutie merkbaar.

Niettegenstaande aanmaningen legt de heer [X] geen bewijs voor van gevolgde opleidingen en geeft hij zelf toe er geen enkele, georganiseerd door het IBR zelf te hebben bijgewoond.

Aangezien alle voorgaande vaststellingen aantonen dat de heer [X] diverse controlenormen en oudere aanbevelingen naast zich heeft neergelegd en een inbreuk heeft gepleegd op de artikelen 2, 15 en 17 van het K.B. van 10.1.1994 beslist de Tuchtcommissie dat alle tenlasteleggingen als bewezen moeten worden weerhouden.

Rekening houdende met het feit dat er in een recent verleden reeds twee tuchtprocedures plaatsvonden onder de nummers 311/2005/(...)/N en 374/2008/(...)/N beslist de Tuchtcommissie dan ook om de tuchtvorderingen tegen de heer [X] ontvankelijk te verklaren en hem een schorsing op te leggen.

OM DEZE REDENEN,
DE TUCHTCOMMISSIE,

Recht sprekend in aanwezigheid van de heer [X].

Verklaart de tuchtvorderingen tegen de heer [X] ontvankelijk en acht de tenlasteleggingen bewezen.

Legt aan de heer [X] als sanctie een schorsing op van één maand.

Aldus gedaan en uitgesproken in de openbare zitting van 16 maart 2011 van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zetelend te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, waar aanwezig waren:

(...)".

0403/10/N
Tuchtcommissie van 6 april 2011
(beroep aangetekend)

Inbreuken op de artikelen 2, 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 (onwaardig gedrag) en artikel 6 § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007

Inbreuken op paragrafen 1.2, 1.3.4, 1.4, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.6 en 2.6.2, 3.4 en 3.7 van de algemene controlenormen.

Inbreuken op artikel 133 § 1, artikel 183ter, van het Wetboek van vennootschappen

artikel 8 § 1 van de vroegere wet van 22 juli 1953

artikelen 8 en 12 § 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994

"(...)

In de zaak met dossiernummer 403/10/(...)/N

Ref. KVI: (...)

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut de heer (...).

Tegen:

De heer [X], bedrijfsrevisor ingeschreven op het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer A(...), wonende te (...), en beroepsactiviteit uitvoerend in de Burg. BVBA [Y], ingeschreven onder het nummer B(...) met als exploitatiezetel (...).

Gelet op het verslag van de Raad aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling van 15 maart 2010.

Gelet op de stukken van het door de Raad samengestelde dossier.

Gelet op de beslissing van 13 juli 2010 van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling om over te gaan tot verwijzing naar de Tuchtcommissie.

Gelet op de betekening van de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling per aangetekend schrijven aan de heer [X] en de Raad van het IBR van 14 juli 2010.

Gelet op de zending van de originele beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling aan de Tuchtcommissie d.d. 20 juli 2010.

Gelet op de oproeping aan de heer [X] met aangetekende brief van 13 augustus 2010 om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 5 oktober 2010.

Gelet op de voortzetting van de zaak op de zitting van 7 februari 2011, datum waarop de zaak in beraad werd genomen en voor uitspraak werd gesteld op 6 april 2011.

Verslag van de Commissie van Toezicht aan de Raad in de zaak met nummer 403/10/(...)/N d.d. 15 maart 2010.

Tenlasteleggingen

Aan de betrokkene kunnen volgens het voormeld verslag van de Commissie van Toezicht aan de Raad volgende deontologische en/of tuchtrechtelijke inbreuken ten laste worden gelegd:

I. Inbreuken op de artikelen 2, 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van bedrijfsrevisoren (onwaardig gedrag) en artikel 6 § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007:

II. Inbreuken op de algemene controlenormen:

- paragraaf 1.2. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 1.3.4. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 1.4. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 2.2. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 2.3. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 2.4. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 2.5. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 2.6. en 2.6.2. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 3.4. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 3.7. van de algemene controlenormen.

III. Inbreuken op artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen:

- artikel 133 § 1 van het Wetboek van vennootschappen
- artikel 183ter van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen

- artikel 8 § 1 van de vroegere wet van 22 juli 1953
- artikelen 8 en 12 § 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren (onafhankelijkheid van de commissaris)

Rechtspleging

Betrokkene is rechtsgeldig opgeroepen om voor de Tuchtcommissie te verschijnen bij brieven van 13 augustus 2010, 8 oktober 2010 en 7 januari 2011.

Namens de Raad van het Instituut verscheen de heer (...) die werd gehoord en een verweerschrift opstelde.

De heer [X] voerde eveneens schriftelijk verweer en verscheen persoonlijk zodat hij ook kon gehoord worden in zijn verdediging.

Op het einde der pleidooien maakte de raadsman van de heer [X] plots gewag van een procedure hangende voor de Rechtbank van Koophandel te (...), ingeleid door de vereffenaars.

Ter zitting van de Tuchtcommissie wordt geen bewijs geleverd van het bestaan van deze procedure of van de inleiding ervan. Terzake dient verwezen te worden naar artikel 41 van de wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor – IBR 2007, Deel II Wetgeving, normen en aanbevelingen, dat stelt: "Onverminderd artikel 14 § 3 moet elke bedrijfsrevisor tegen wie een gerechtelijke tucht-, of administratieve procedure werd ingeleid die betrekking heeft op de uitoefening van zijn beroep, de Raad hierover inlichten binnen de maand na de inleiding van de procedure...".

Op 4 februari 2011 stelde Meester (...), raadsman van de vennootschappen [A] NV en [B] NV de Tuchtcommissie en het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op de hoogte van het feit dat hij reeds op 31 augustus 2007 een klacht indiende tegen bedrijfsrevisor [X].

Alhoewel het ter zake onduidelijk blijft welk de juiste inhoud is dezer klacht, welk gevolg er werd aan gegeven, in welke stand de procedure voor de Rechtbank te (...) zich bevindt en in welke mate deze betichtingen verband houden met huidige tuchtprocedure, gaat de Tuchtcommissie ervan uit dat zij de eventuele uitspraak desbetreffend niet moet afwachten aangezien zij volledig onafhankelijk van elke burgerlijke en strafrechtelijke vordering kan oordelen (Cass., 15 oktober 1987, A.C., 87-88 n° 93, J.T., 88 p. 104; Cass., 21 maart 1986, A.C. 85-86 n° 459; Cass. 10 mei 1996, A.C. 96 n° 197).

Heden wordt overigens enkel de deontologie getoetst en niet de eventuele strafrechtelijke beoordeling der feiten.

Feiten

Onderhavig dossier vindt zijn oorsprong in een brief van advokaat (...) (kantoor (...)) van 31 augustus 2007 waarmee hij klacht neerlegt in naam van de NV [A] en de NV [B] (verder in dit verslag ook nog genoemd "groep [C]") tegen bedrijfsrevisor [X] (stuk 1). In bijlage was een aanmaningsbrief (stuk 2) gevoegd *d.d.* 13 juli 2007 zoals die aangetekend was verstuurd naar het kantoor (...) Bedrijfsrevisoren BVBA, thans [Y] genoemd.

In deze aanmaningsbrief worden door de klagers een reeks boekhoudkundige onregelmatigheden bij de NV [D] opgesomd, voornamelijk over het boekjaar eindigend per 31 december 2006. Naar het oordeel van de klagers zijn de onregelmatigheden van zodanige aard dat geen getrouw beeld had mogen gecertificeerd worden door de commissaris, bedrijfsrevisor [X].

Met betrekking tot het verder verloop van de feitelijkheden dient verwezen te worden naar III verslag van de Commissie van Toezicht aan de Raad van 15 maart 2010 waarvan punten 4 tot en met 16 als volledig herhaald dienen te worden beschouwd (p. 1, 2, 3, 4, 5).

Ook met betrekking tot de onderzoekswerkzaamheden van de Commissie van Toezicht dient verwezen te worden naar voormeld verslag van 15 maart 2010 waarvan de punten 17 tot en met 40 eveneens als volledig herhaald moeten worden beschouwd (p. 5, 6, 7, 8). De parallelle werkzaamheden van het Uitvoerend Comité werden beschreven onder de punten 41 tot en met 44 ter op p. 9-10.

Standpunten van de Raad

Gelet op de analyse van de feiten en de gedane vaststellingen kwam de Raad tot de volgende standpunten:

I. Classificatie van de schepen als materieel vast actief in de N.V. [D]

De NV [D] was 100 % eigenaar van de aandelen van 2 *offshore* vennootschappen [E] en [F], geregistreerd (...). Elk van de beide vennootschappen was eigenaar van de gelijknamige schepen.

Niettegenstaande de NV [D] enkel eigenaar was van de aandelen van de beide vennootschappen, die op hun beurt eigenaar waren van de schepen ([E] en [F]), werden deze schepen ten onrechte per 31 december 2005 geboekt in de balans van de NV [D] als materieel vast actief.

Bedrijfsrevisor [X] heeft hierover in zijn commissarisverslag over de jaarrekening eindigend per 31 december 2005 geen opmerking gemaakt.

Volgens verkoopovereenkomsten gedateerd op 22 december 2006 heeft de NV [D] deze beide schepen verkocht aan de NV [G] hoewel de NV [D] er geen eigenaar van was. Daarbij werd in de boeken van de NV [D] een belangrijke meerwaarde tot uitdrukking gebracht (jaarrekening eindigend per 31 december 2006).

Deze verkeerde kwalificatie heeft bedrijfsrevisor [X] er niet toe aangezet om daarvan melding te maken in zijn commissarisverslag(en)

of op enige andere wijze de foutieve classificatie te signaleren.

II. Kennis van de antidatering van de verkoop door de NV [D] aan de NV [G] van twee schepen kort voor 1 juni 2007 naar 22 december 2006.

De beide schepen, [E] en [F], hebben het voorwerp uitgemaakt van twee achtereenvolgende overdrachten die elkaar mogelijk relatief snel opgevolgd zijn:

- Verkoop van de beide schepen aan [G] door de NV [D]. De NV [D] beschouwde zichzelf hiervan eigenaar. De datum van deze overdracht is betwist en werd mogelijk geantidateerd naar 22 december 2006, zoals uit stukken blijkt, terwijl de eigenlijke verkoop mogelijk slechts doorgang vond einde mei 2007, juist voor de hierna beschreven operatie;
- Verkoop van de aandelen van de NV [D] en de NV [H] op 1 juni 2007 aan de NV [A] en de NV [B] (door de NV [G]). Deze verkoop vormde de aanleiding voor de klacht tegen bedrijfsrevisor [X];

De eerste verkoop werd vastgelegd in een geschreven verkoopovereenkomst (*'Memorandum of agreement*") tussen de NV [D] en de NV [G] en vermeldt als datum 22 december 2006. De gevolgen van de verkoop werden verwerkt in de jaarrekening eindigend per 31 december 2006. Bedrijfsrevisor [X] stelt dat deze verkoop wel degelijk doorging op 22 december 2006.

Omtrent de beweerde verkoop op 22 december 2006 kunnen de volgende vaststellingen worden gedaan:

Vooreerst kan uit een bijlage 11 bij zijn brief aan het IBR van 13 november 2007 afgeleid worden dat bedrijfsrevisor [X] in bezit was van waarderingsverslagen van respectievelijk de [E] en de [F], opgesteld op 7 en 9 april 2007 (de waarderingsdatum van de schepen werd door de deskundige schatter vastgelegd per 30 april 2007). Deze verslagen werden opgesteld door de NV [I] uit (...) en maken expliciet melding van de NV [D] als opdrachtgever voor deze expertiseverrichtingen of waardeschattingen. De waarde van de [E] werd door de deskundige van de NV [I] vastgelegd op 4.524.000,00 euro en deze van de [F] op 4.521.000,00 euro.

De NV [D] had die twee schepen echter reeds op 22 december 2006 beweerdelijk verkocht aan [G] (zodat die dus niet meer op de balans van de NV [D] per 31 december 2006 voorkomen en verdwenen zijn als activa). De NV [D] had dus geen belang bij het waarderen van schepen in april 2007 vermits die reeds eerder waren verkocht. Deze beide verkoopovereenkomsten van 22 december 2006 (*memorandum of agreement*) maken tevens melding van precies dezelfde bedragen als deze die voorkomen in de beide waarderingsverslagen die bijna vier maand later werden opgesteld ([F] 4.521.000 euro en de [E] op 4.524.000 euro).

Bedrijfsrevisor [X] had kennis van deze waarderingsverslagen en had zich pertinente vragen moeten stellen bij de relevantie ervan voor de NV [D] op een ogenblik dat deze vennootschap er geen eigenaar meer van was.

Verder toont de *(...)* (Panamees scheepsregister) aan dat sinds 2003 de beide voormelde schepen eigendom waren van de *special purpose companies* [F] en [E] (gevestigd op (...)).

Dit eigendomsstatuut wordt niet betwist door bedrijfsrevisor [X]. De eerstvolgende geregistreerde eigenaar is de NV [J]. In het (...) scheepsregister stond per 27 augustus 2007 vermeld dat de NV [J] NV eigenaar is geworden van respectievelijk de [F] en de [E] per 31 mei 2007 en dat de registratie werd doorgevoerd per 3 juli 2007. Noch de NV [D] noch de NV [G] werden geregistreerd als scheepseigenaars van de [F] en de [E] in het (...) openbaar register.

De wijziging in het eigendomsstatuut van de beide schepen vanuit de NV [D] naar de NV [G] is dus nooit geregistreerd in het openbaar register van de vlaggestaat (...). De verkoop op datum van 22 december 2006 werd nooit geregistreerd en dit vormt een bijkomende aanwijziging voor de stelling dat de verkoop van 22 december 2006 geantidateerd is en dat deze in werkelijkheid plaatsvond per 31 mei of 1 juni 2007.

Bedrijfsrevisor [X] is van mening dat de verkoop van de beide schepen [E] en [F] aan de NV [G] niet werd geantidateerd en dat hij bijgevolg in geen enkel opzicht deze operatie argwanend had moeten onderzoeken vanuit het oogpunt van het getrouw beeld van de jaarrekening over het boekjaar eindigend per 31 december 2006.

Uit de voorgaande aanwijzingen volgt de aannemelijkheid van de antidatering van de verkoopsovereenkomsten van de twee schepen (naar 22 december 2006). Een bijkomende tegenstrijdigheid met de verkoop van de schepen in december 2006 wordt gevormd door het feit dat de bij de schepen behorende wisselstukken niet in december 2006 werden uitgeboekt.

Volgens de Raad had de heer [X] had deze transacties van naderbij dienen te onderzoeken op hun waarachtigheid en had hij relevante documentatie moeten bijhouden van zijn werkzaamheden.

III. Het voorstel van betrokkene tot het opmaken en boeken van facturen zonder beweerde economische onderbouw of verantwoording uitgaande van de NV [D] aan de NV [G].

Hiervoor wordt verwezen naar een e-mail van 30 mei 2007 waaruit volgens de Raad wordt besloten dat de heer [X] in zijn hoedanigheid van commissaris zijn medewerking heeft verleend aan de redactie van facturen uit hoofde van niet gemaakte kosten.

Door de suggestie te formuleren aan een bestuurder van correctieboekingen door te voeren vanuit een fiscaal gunstig oogpunt heeft de heer [X] volgens de Raad meegewerkt aan het plegen van valse facturen en gehandeld beneden de waardigheid van een bedrijfsrevisor.

IV. Een onderdeel van de initiële klacht heeft betrekking op de facturatie door de NV [D] van fictieve "owners' expenses" aan verbonden offshore-vennootschappen voor in totaal meer dan 4.000.000 euro sinds 2005.

Op 13 juli 2007 werd de heer [X] in gebreke gesteld door meester (...) in verband met de verhoging van de winst sedert 2005 met meer dan 4.000.000 euro door facturen door NV [D] voor fictieve owners' expenses aan verbonden offshore vennootschappen. Betrokkene zou de verantwoording voor de doorrekening van die kosten verifiëren.

Dit gebeurde volgens de Raad niet of te weinig.

V. Niet vermelden van zakelijke zekerheidsstellingen in de toelichting bij de jaarrekening van de NV [D] over het boekjaar eindigend per 31 december 2006 en de afwezigheid van enige opmerking daaromtrent in het commissarisverslag.

Volgens de klagers werden de zekerheden, gesteld ten gunste van banken, ten onrechte niet opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening over het boekjaar eindigend per 31 december 2006. In deze jaarrekening, zoals zij werd neergelegd op 25 juli 2007 door de vereffenaars (goedgekeurd door een algemene vergadering van 27 juni 2007), werden geen bedragen opgenomen die gedekt zijn door zakelijke zekerheden.

In zijn brief van 13 november 2007 aan het IBR (als reactie op de klacht) bevestigt bedrijfsrevisor [X] dat de bankconfirmatie van ING (zetel (...)) geen melding maakte van deze zekerheden. Tevens voegt hij in bijlage de niet neergelegde jaarrekening waarin de zekerheden wel waren opgenomen. Dit zijn verklaringen die blijkbaar op zich volkomen tegenstrijdig zijn.

Een reeks tegenstrijdigheden werden opgemerkt door de Raad. Gesteund op een serie aanwijzingen komt de Raad tot het besluit dat de heer [X] wel degelijk kennis had van de door NV [D] gestelde zekerheden (wat hij initieel ontkende) en hij bovendien over deze gebreken in onvolkomenheden in de toelichting bij de jaarrekening van de NV [D] over het boekjaar eindigend per 31 december 2006 niets heeft opgenomen in zijn commissarisverslag.

Gezien uit voorgaande analyse blijkt dat bedrijfsrevisor [X] kennis had van de zekerheden en dat de jaarrekening die op de algemene vergadering van 27 juni 2007 werd besproken geen zekerheden toonde, diende bedrijfsrevisor [X] zijn commissarisverslag dd. 18 mei 2007 aan te passen mits uitgifte van een nieuw commissarisverslag waarbij rekening werd gehouden met de afwezigheid van de gestelde zekerheden. Bedrijfsrevisor [X] was op voormelde vergadering aanwezig, legde een verslag (*d.d.* 18 mei 2007) zonder voorbehoud aan de algemene vergadering voor terwijl de voorgelegde jaarrekening (later door de vereffenaar met alle voorbehoud neergelegd) niet de zekerheden in kwestie vermeldde.

VI. Volgens de tekst van de verkoopovereenkomst van de schepen [E] en [F] d.d. 22 december 2006 dienden de wisselstukken ook mee te worden overgedragen aan de NV [G] (koper van de beide schepen).

De aan de beide schepen toebehorende wisselstukken werden niet uitgeboekt in de balans van 31 december 2006 van de NV [D]. De wisselstukken van de beide verkochte schepen bleken volgens de tekst van de verkoopovereenkomsten (artikel 7 – vanaf lijn 154) wel mee verkocht met de schepen:

Deze wisselstukken bleven dus in de jaarrekening opgenomen zoals afgesloten per 31 december 2006.

Deze wisselstukken worden afgeschreven a rato van 20 % per jaar. De netto-boekwaarde per 31 december 2006 bedroeg 322.850 euro. Door het feit dat deze wisselstukken bij de verkoop van deze boten dienden uitgeboekt te worden, betekent dit een overschatting van het eigen vermogen per 31 december 2006 met 322.850 euro, indien men er tenminste van uit gaat dat de schepen in 2006 verkocht waren. Gezien het eigen vermogen per 31 december 2006 113.150 euro bedraagt leidt de correctie van 322.850 euro tot een negatief eigen vermogen van 113.150 – 322.850 = - 209.700 euro.

Dit impliceert een fout in de jaarrekening over het boekjaar eindigend per 31 december 2006 waarover [X] geen opmerkingen heeft gemaakt als commissaris, fout die werd toegegeven door bedrijfsrevisor [X] tijdens het gesprek van 12 december 2007.

VII. Het niet-controleren van de voorraden toebehorend aan de NV [D] tijdens de uitvoering van zijn controlewerkzaamheden

Op de vraag of hij deze wisselstukken heeft gecontroleerd heeft bedrijfsrevisor [X] tijdens het gesprek van 23 november 2007 geantwoord dat het onmogelijk is om deze wisselstukken fysisch te inventoriëren daar deze zich op zee bevinden aan boord van schepen. Hij stelt dus afhankelijk te zijn van derden die gespecialiseerd zijn in deze domeinen en aldus heeft hij ook een beroep op hen gedaan.

Bedrijfsrevisor [X] had in zijn brief van 13 november 2007 tevens gesteld dat de voorraad wisselstukken werd gewaardeerd door deze onafhankelijke derde deskundige en dat hij daarop mocht betrouwen. Hij stuurde twee bladzijden mee uit een "deskundig verslag" van de vennootschap [K] waaruit blijkt dat de voorraad wisselstukken per 31 december 2006, althans het gedeelte dat zich op de kade bevond, 1.554.820 euro bedroeg ("*spare parts not included in vessels inventories*" of vrij vertaald "wisselstukken die niet begrepen zijn in de scheepsinventarissen").

Dit belangrijk gedeelte van de voorraad wisselstukken kon dus zeker op een eerder eenvoudige wijze worden gecontroleerd en een fysische telling hiervan kon voor de commissaris niet onmogelijk zijn.

Er bleken echter geen controlewerkzaamheden verricht en er be-

stonden desbetreffend geen werkpapieren.

De noodzaak om als commissaris tot het uitvoeren van de nodige controlewerkzaamheden over te gaan inzake de voorraden en de waardering ervan, was hier des te meer aangewezen nu de "onafhankelijke" derde (gespecialiseerde deskundige), de [K], in werkelijkheid een van de belangrijkste leveranciers was van de NV [D] met een openstaand saldo van 415.000 euro per 31 december 2006 (zie het *post due diligence report* van (...)). Deze leverancier werd niet aangeschreven door bedrijfsrevisor [X] teneinde confirmatie te krijgen van het verschuldigde saldo.

VIII. Overtreding van artikel 110 van het Wetboek van vennootschappen door het niet controleren van de geconsolideerde jaarrekening.

De NV [D] heeft in het verleden geen geconsolideerde jaarrekening opgesteld. Volgens bedrijfsrevisor [X] is de reden hiervoor dat de consolidatie gebeurt op het niveau van de moedermaatschappij NV [G] (artikel 113 van het Wetboek van vennootschappen). Omtrent de consolidatieverplichting had de overnemer ([C]) van de aandelen van de NV [D] uitdrukkelijk de vraag gesteld aan bedrijfsrevisor [X] of de NV [G] in het verleden wel daadwerkelijk een geconsolideerde jaarrekening had neergelegd (e-mail van 7 juni 2007).

In de toelichting VOL21 bij de jaarrekening over 2005 van de NV [D] wordt inderdaad als reden vermeld dat aan de consolidatieverplichting wordt voldaan op het hogere niveau van de NV [G]. Evenwel heeft [G] geen geconsolideerde jaarrekening opgesteld en neergelegd over datzelfde boekjaar 2005 (overzicht neergelegde jaarrekeningen).

Op vraag van de leden van de Commissie van Toezicht antwoordde bedrijfsrevisor [X] dat hij omtrent de eventuele consolidatieverplichting van de NV [D] niet heeft gecontroleerd of [G] is overgegaan tot consolidatie en een geconsolideerde jaarrekening heeft neergelegd. Bijgevolg heeft hij de overtreding van artikel 110 van het Wetboek van vennootschappen niet vermeld in zijn commissarisverslag over het boekjaar eindigend per 31 december 2006.

IX. Het niet-uitvoeren van een tussentijdse controle (artikel 137 van het Wetboek van Vennootschappen)

Bedrijfsrevisor [X] heeft bevestigd dat er geen interimcontrole is gebeurd per 30 juni 2006. Hij bevestigt dat hij geen interimcijfers had ontvangen van de directie. Hij herhaalde dat hij zijn auditwerkzaamheden aangaande het boekjaar 2006 pas heeft aangevat op 2 april 2007 (notulen van het onderhoud *d.d.* 12 december 2007).

Hij bevestigde het nut van een interimcontrole.

Bedrijfsrevisor [X] heeft kennelijk niet aangedrongen op het ontvangen van de semestriële boekhoudstaten en heeft dus ook niet kunnen uitmaken of hij de vennootschap niet diende te herinneren aan haar verplichting tot het verstrekken van verantwoording.

Verweer van de heer [X]

Met betrekking tot de classificatie stelt de heer [X] dat een grondige analyse gebeurde bij de overname van het dossier van bedrijfsrevisor (...) ingevolge een conform artikel 137 van het Wetboek van vennootschappen in de maanden augustus en volgende van 2005.

Hij verwijst naar bijkomende overtuigingsstrukken waaruit volgens hem blijkt dat vermelde balansen niet de weergave kunnen zijn van vennootschappen die eigenaar zijn van schepen met een waarde van elk 4.500.000 euro (circa) doch enkel de bevestiging bevatten dat de "special purpose companies" enkel tot doel hadden om met de respectievelijke schepen te kunnen varen onder (...) vlag.

Met betrekking tot de antidatering stelt de heer [X] dat de aanleg en opbouw van het controledossier 2006 duidelijk blijkt uit zijn stukken 6, 7, 8, 9 en 15 van zijn dossier.

Met betrekking tot de opgemaakte facturen zonder economische onderbouw of verantwoording stelt betrokkene dat deze feitelijkheid niets te maken heeft met het controledossier 2006.

Met betrekking tot de "owners expenses" stelt de heer [X] dat de facturatie onweerlegbaar is en het resultaat van de opbouw en aanleg van de controledossiers 2003, 2004, 2005 en 2006.

Met betrekking tot het ontbreken van zekerheden in de jaarrekening over het boekjaar 2006 stelt betrokkene eveneens dat dit geen verband heeft met de aanleg en opbouw van het controledossier betreffende het boekjaar 2006 aangezien het probleem is ontstaan na de opstelling van het controleverslag van 18 mei 2007.

Met betrekking tot de uitboeking van de wisselstukken benadrukt de heer [X] dat de verantwoordingsdocumenten wel degelijk opgenomen waren in de opbouw van het controledossier 2006.

Met betrekking tot het niet-controleren van de voorraden stelt betrokkene vast dat zijn stukken 24 (controledossier 2006), 25 en 26 (controledossier 2005) nauwgezet aantonen dat de door [K] opgestelde voorraadlijst betrouwbaar is zodat ook deze beweerde feitelijkheid niet overeenstemt met de werkelijkheid.

Met betrekking tot het niet-controleren van de geconsolideerde jaarrekening geeft de heer [X] toe dat er geen consolidatie is gebeurd, doch hij verwijst wel naar stukken 31 en 32 om aan te tonen dat er wel op alle vragen aangaande de uitgevoerde controlewerkzaamheden snel en zonder problemen kon geantwoord worden.

Met betrekking tot het niet-uitvoeren van een tussentijdse controle geeft de heer [X] toe dat dit niet gebeurde, doch verwijst hij desbetreffend naar de verzachtende omstandigheid dat de CFO (...) medio 2006 plots ontslag nam (of kreeg) zodat de financiële gegevens niet tijdig beschikbaar waren waardoor geen interim controle kon wor-

den uitgevoerd. De wissel in het financieel management blijkt uit stukken 38 en 39. Nopens alle feitelijkheden en verweer dient hier verwezen te worden naar de door de heer [X] opgestelde verweerschriften waarvan de inhoud hier als volledig herhaald kan worden beschouwd.

Veel belang hecht de heer [X] aan het toenmalige ontstaan probleem rond de algemene vergadering, de goedkeuring van de jaarrekening, de in vereffeningstelling van de maatschappij en zijn ontslag als commissaris.

Desbetreffend dient verwezen te worden naar o.a. p. 8 van zijn verweerschrift van 6 december 2010.

Hij komt dan ook tot het eindbesluit dat hij steeds alle noodzakelijke controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en niet zonder de nodige controles de visie van het management heeft gevolgd en nooit iets heeft getekend waarvan de inhoud niet overeenstemde met de realiteit.

Beoordeling door de Tuchtcommissie

Er verstreek een lange periode tijdens het verloop van dit dossier. Een commissarisdossier zou steeds onmiddellijk in staat moeten zijn zodat elk onderzoek in klaarheid en duidelijkheid resulteert. In casu was dit niet zo. De antwoorden bleven soms zeer lang uit. De gepubliceerde jaarrekening is niet dezelfde als de door de heer [X] goedgekeurde. Zijn goedkeuring werd achteraf ook niet ingetrokken. Onduidelijkheid blijft heersen over een reeks punten. Onvoldoende uitleg werd verstrekt. Het controledossier geeft geen uitsluitsel of er wel degelijk een voldoende controle werd verricht met betrekking tot o.a.:

- de uitboeking van de schepen;
- aanwezigheid wisselstukken;
- goedkeuring juiste jaarrekening;
- geven van zekerheden, alleen gewaarborgde schulden;
- meewerking aan een financieel voordelige voorstelling.

Ook blijven er hier en daar twijfels bestaan nopens de noodzakelijke onafhankelijke positie van de heer [X] als commissaris. Samenvattend kan hier aldus naar het besluit worden verwezen zoals weergegeven door de Raad op 29 oktober 2010.

De heer [X] levert geen bewijs dat alle nodige controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd en het tegendeel blijkt eerder uit het dossier en de onafhankelijkheidsregels werden geschonden doordat hij zonder de nodige controles de visie van het management volgde onder meer inzake boeking van schepen op het actief, de boeking van de verkoop van schepen zonder zekerheid te krijgen inzake de datum van de transacties, het niet opstellen van een geconsolideerde jaarrekening, het meewerken aan de opstelling van de jaarrekening door het voorstel te formuleren om uitgaande facturen op te stellen in vervanging van een schuldkwijtschelding voor exact hetzelfde bedrag, wat dit laatste betreft werd er bovendien geen enkele controlewerkzaamheid aangetoond met uitsluitsel te bekomen over deze opvallende overeenstemming in bedragen.

Tevens blijft het probleem bestaan dat de heer [X] een controleverslag heeft ondertekend waarvan hij wist of moest weten dat de inhoud ervan niet overeenstemde met de realiteit.

Hij greep niet in en reageerde niet, of zulks zou geholpen hebben is een andere vraag.

De vermelde feitelijkheden en blijvende al of niet gefundeerde vermoedens wijzen in de richting dat de heer [X] diverse wetsartikelen en voorschriften niet volledig heeft gerespecteerd en dienvolgens aangehaalde inbreuken pleegde.

De tenlasteleggingen worden dan ook als bewezen weerhouden. Bij de toepassing van de sanctie moet rekening worden gehouden met:

- het feit dat de betrokkene reeds eerder een ernstige sanctie heeft opgelopen;
- het feit dat de betrokkene sommige inbreuken toegeeft;
- het feit dat de betrokkene thans goed meewerkt maar in het verleden niet altijd met bekwame spoed reageerde (tijdens het onderzoek);
- het feit dat de betrokkene de ernst van de situatie begrijpt;
- het feit dat het dossier onbetwistbare feitelijkheden bevat, doch ook vermoedens die mogelijkerwijze ongefundeerd blijven.

OM DEZE REDENEN,

DE TUCHTCOMMISSIE,

Recht sprekend in aanwezigheid van de heer [X].

Verklaart de tuchtvordering ontvankelijk en gegrond en acht de tenlasteleggingen bewezen.

Legt de heer [X] als tuchtsanctie een schorsing op van één maand.

Aldus gedaan en uitgesproken in de openbare zitting van 6 april 2011 van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zetelend te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, waar aanwezig waren:

(...)".

0404/10/N
Tuchtcommissie van 6 april 2011
(beroep aangetekend)

- ***Inbreuk op artikel 6 § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 en op artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994***
- ***Inbreuk op artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen door geen vermelding op te nemen met betrekking tot de door artikelen 95 en 96 vereiste inlichtingen die in het jaarverslag moeten worden opgenomen en inbreuk op paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen.***
- ***Inbreuk op paragrafen 2.3, 2.5 en 2.5.3, 3.6.1, 3.6.2. en 3.7.2 van de algemene controlenormen.***
- ***Het toevoegen in het commissarisverslag van een beweerde inbreuk op de Belgische fiscale wetgeving, terwijl de vermelding niet is voorzien door artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen.***
- ***Inbreuken op artikel 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.***

"(...)

In de zaak met dossiernummer 404/10/(...)/N

Ref. KVI: (...)

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut de heer (...).

Tegen:

De heer [X], bedrijfsrevisor ingeschreven op het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer A(...) met als woonplaats, (...), waar de maatschappelijke zetel is gevestigd van het bedrijfsrevisorenkantoor Burg. BVBA [Y] waarin de heer [X] zijn beroepsactiviteiten uitoefent onder het inschrijvingsnummer B(...) met als exploitatiezetel (...).

Gelet op het verslag van de Raad aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling van 14 januari 2010.

Gelet op de stukken van het door de Raad samengestelde dossier.

Gelet op de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling van het dossier d.d. 7 oktober 2010 om door te verwijzen naar de Tuchtcommissie.

Gelet op de oproeping per aangetekende zending d.d. 21 oktober waarbij de heer [X] wordt verzocht om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 7 december 2010.

Gelet op het uitstel van de zaak op de zitting van 7 december 2010 naar de zitting van 7 februari 2011.

Gelet op het verweerschrift van de heer [X] zoals meegedeeld per aangetekend schrijven van 4 februari 2010.

Verslag van 14 januari 2010 van de Raad van het IBR in de zaak met nummer 404/10/(...)/N.

Tenlasteleggingen

Aan de betrokkene worden volgens het voormeld verslag volgende deontologische en/of tuchtrechtelijke inbreuken ten laste gelegd:

I. Met betrekking tot het verloop van de onderzoeksverrichtingen:

- Inbreuk op artikel 6 § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren en op artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de verplichtingen van de bedrijfsrevisoren.

II. Met betrekking tot de uitvoering van het commissarismandaat:

- Inbreuk op artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen door geen vermelding op te nemen met betrekking tot de door artikelen 95 en 96 vereiste inlichtingen die in het jaarverslag moeten worden opgenomen en inbreuk op paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen.
- Inbreuk op paragrafen 2.5 en 2.5.3. van de algemene controlenormen.
- Inbreuk op paragraaf 2.3. van de algemene controlenormen.
- Inbreuk op paragrafen 3.6.1, 3.6.2. en 3.7.2. van de algemene controlenormen.
- Het toevoegen in het commissarisverslag van een beweerde inbreuk op de Belgische fiscale wetgeving, terwijl de vermelding niet is voorzien door artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen.
- Inbreuken op artikel 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 met betrekking tot de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Rechtspleging

Betrokkene is bij aangetekende brief van 21 oktober 2010 uitgenodigd om voor de Tuchtcommissie te verschijnen.

De heer [X] verscheen in persoon op de openbare zitting van 7 februari 2011 en werd bijgestaan door zijn raadsman meester (...).

Namens de Raad van het Instituut is de heer (...) verschenen op de zitting van 7 februari 2011.

Zowel de heer [X], als zijn raadsman, als de vertegenwoordiger van de Raad, werden uitvoerig gehoord in hun verdediging en standpunten.

De zaak werd in beraad genomen op 7 februari 2011 en voor uitspraak gesteld op 6 april 2011.

Feiten en standpunten van de Raad

Onderhavig dossier vindt zijn oorsprong in een klachtbrief van 12 november 2007 van de N.V. [A], aangaande het door de heer [X] afgeleverde commissarisverslag over het boekjaar afgesloten op 30 september 2006.

Tevens werd hieraan een brief toegevoegd van 7 november 2007 van bedrijfsrevisor (...) aan het IBR waarin een kopie werd gevoegd van een ongedateerde toelichtingsnota. Hierin werd gesteld dat vermeld commissarisverslag bijzondere opmerkingen bevat die de controleactiviteiten als commissaris en de verslaggeving konden beïnvloeden.

Tevens beklaagde bedrijfsrevisor (...)zich over het feit dat zijn collega [X] hem geen toegang had verleend tot zijn controledossiers.

De Burg. BVBA [Y] was bij beslissing van de algemene vergadering van 23 maart 2004 benoemd tot commissaris in de N.V. [A].

Bedrijfsrevisor [X] werd aangesteld als vaste vertegenwoordiger.

Op 9 april 2007 leverde BVBA [Y] een commissarisverslag af over het boekjaar eindigend op 30 september 2006 zonder voorbehoud met een toelichtende paragraaf (en meer na 6 maanden na het einde van het boekjaar).

Dit commissarisverslag en de onderliggende controlewerkzaamheden bij de N.V. [A] maken het voorwerp uit van de klachtenbrief van 12 november 2007.

De N.V. [A] is van oordeel dat het verslag de vennootschap schade toebrengt doordat o.a. een reeks overtredingen aan de Belgische Wetgeving en aan het Wetboek van vennootschappen nutteloos werden uitvergroot of ten onrechte werden opgenomen.

Deze bezwaren werden opgenomen in een brief van 27 april 2007 aan de heer [X].

- De tussentijdse financiële staat afgesloten per 31 maart 2006 (artikel 137 § 2 van het Wetboek van vennootschappen) had hij als commissaris kunnen opvragen indien hij deze niet spontaan had verkregen; de NV. [A] had zelfs maandelijkse staten voorhanden; ook de voorgaande jaren was geen financiële staat opgevraagd door de commissaris;
- De financiële staten waren zoals de voorgaande jaren ter beschikking gesteld van de commissaris volgens eenzelfde procedure en tijdschema; net zo min als de voorafgaande jaren waren hierover opmerkingen geformuleerd in het commissarisverslag;
- Te algemene bewoordingen bij de formulering van de opmerking over de tekortkomingen aan de interne controle binnen de onderneming;
- Er werd door de commissaris geen briefwisseling gericht aan de onderneming inzake de wijze en de timing van de financiële rapportering;
- Inzake de laattijdige aflevering van de jaarrekening stelt de klachtneerlegger letterlijk "Wij hebben vastgesteld dat u, rekening houdend met het belang dat u publiekelijk hecht aan de wettelijke termijnen, geen zogenaamd "verslag van niet-bevinding" heeft opgesteld (omdat de algemene vergadering diende door te gaan op 20 maart 2007 diende een maand eerder de jaarrekening ter beschikking te worden gesteld van de commissaris terwijl zij pas op 30 maart 2007 werd overgemaakt aan de commissaris);
- De vermelding van de overtreding van verscheidene artikelen van het Wetboek van vennootschappen, van het Wetboek van inkomstenbelasting en van de statuten, verontrust de afgevaardigde-bestuurder en deze stelt letterlijk "De blote melding van deze reeks overtredingen, waarvan de inhoud slechts na opzoekwerk bekend zal zijn aan derden, geeft de indruk van een courante overtreding van wetsartikelen door de vennootschap", voor de klachtneerlegger is het bijvoorbeeld onduidelijk welke inhoudelijke tekortkomingen er zouden kunnen vastgesteld zijn aan het jaarverslag;
- De klachtgever vraagt zich af of de vermelding van een tikfout, namelijk 2006 in plaats van 2007, een toegevoegde waarde heeft voor de verslaggeving.

De heer [X] stelde dat een voorziening werd geboekt van 1.831.648 euro aan inkomende facturen gedateerd 10 oktober 2006 tot 31 december 2006, geboekt na de aanvang van het nieuwe boekjaar. Als commissaris kreeg de heer [X] hier pas bericht van op 24 januari 2007 toen hij zijn controlewerkzaamheden reeds had afgesloten.

Door deze boekingen van inkomende facturen werd de winst van het vermelde boekjaar omgezet in een verlies.

Door de gebrekkig functionerende procedures inzake interne controle voelde de heer [X] zich genoodzaakt om volgende formulering te vermelden: "Wij dienen echter te vermelden dat:

- de interne controleprocedures dienen te worden geformaliseerd en verbeterd.

- de artikelen 96, 143, 553, 555 en 608 van het Wetboek van vennootschappen en artikel 26 van de statuten werden niet nageleefd.
- naar ons oordeel werd artikel 26 WIB overschreden."

Op 10 april 2007 werd BVBA (...) benoemd tot nieuwe commissaris in opvolging van de heer [X]. Bedrijfsrevisor (...), vertegenwoordiger van BVBA (...) vroeg verantwoording en uitleg aan de heer [X] die niet reageerde.

Het opvolgingsconflict werd afzonderlijk behandeld door de Raad via een injunctie aan bedrijfsrevisor [X], gevolgd door een tuchtverwijzing omdat hij onvoldoende gevolg had gegeven aan de opgelegde injunctie.

Na de klacht van N.V. [A] werd een plaatsbezoek georganiseerd op het kantoor van de heer [X] met het oog op het doornemen van zijn werkdossiers en het beantwoorden van vragen.

De antwoorden – ook in latere briefwisseling – voldeden niet, doch in een laatste aangetekende brief van 28 juni 2009 werden de gevraagde preciseringen verschaft aan de Commissie van Toezicht.

Met betrekking tot de onderzoeksverrichtingen ging men er aldus van uit dat de heer [X] laattijdig en naast de kwestie heeft geantwoord en met betrekking tot de uitvoering van het commissarismandaat weerhield men de volgende elementen:

- verwijzingen naar een jaarverslag waarover bedrijfsrevisor [X] niet beschikte en dat evenmin werd neergelegd met de jaarrekening eindigend per 30 september 2006;
- het ten onrechte opnemen van een toelichtende paragraaf in zijn commissarisverslag over het boekjaar eindigend 30 september 2006.

Daarenboven acht men de toelichting onduidelijk geformuleerd, gebaseerd op onvoldoende controlewerkzaamheden en niet in overeenstemming met de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag. De toelichtende paragraaf heeft betrekking op hogervermelde facturen ten bedrage van 1.831.648 €.

De feitelijk noodzakelijke reactie op deze nieuwe gegevens had moeten zijn dat de bijkomende voorziening voor inkomende facturen verantwoord was waardoor er op dit gebied een goedkeurende verklaring kon afgeleverd worden of dat hij een fout van materieel belang had vastgesteld en bijgevolg een voorbehoud in het commissarisverslag diende te worden vermeld of mogelijk zelfs een afkeurende verklaring, ofwel dat hij na controle geen uitspraak kon doen over deze voorziening voor inkomende facturen en bijgevolg een onthoudende verklaring diende afgeleverd te worden.

Dit alles gebeurde niet, ten gevolge waarvan de Raad volhardt in haar stelling dat hogervermelde tekortkomingen en inbreuken als bewezen moeten worden beschouwd.

Standpunten van de verdediging

De heer [X] begrijpt dat de Raad hem verwijt laattijdig en naast de kwestie te hebben geantwoord op de briefwisseling van het IBR. Hij zou "niet voluit hebben meegewerkt aan de onderzoekswerkzaamheden en aan het in staat stellen van het dossier".

De heer [X] meent in eer en geweten te kunnen stellen dat hij de onderzoekswerkzaamheden en het in staat stellen van het dossier niet heeft tegengewerkt, noch de waardigheid van het beroep in het gedrang heeft gebracht of ooit dergelijk intentie heeft gehad.

Met betrekking tot de uitvoering van het commissarismandaat wijst de heer [X] elke schending van artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen af zoals de Raad stelt doordat werd nagelaten aan te geven dat er geen jaarverslag werd verstrekt of dan toch wel werd nagelaten te vermelden welke informatie precies ontbrak in het jaarverslag.

Volgens artikel 144,6° van het Wetboek van vennootschappen moet het commissarisverslag bevatten: "een vermelding die aangeeft <u>of het jaarverslag de door de artikelen 95 en 96 vereiste inlichtingen bevat</u> en in overeenstemming is met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar".

Paragraaf 3.10 van de Algemene Controlenormen stelt: "Het verslag van de revisor over de (geconsolideerde) jaarrekening zal eveneens <u>een vermelding bevatten die aangeeft dat het jaarverslag de door de artikelen 96 of 119 van het Wetboek van vennootschappen vereiste inlichtingen behandelt en in overeenstemming is met de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar.".</u>

De heer [X] onderlijnt met klem dat hij nooit heeft gezegd dat hij het jaarverslag nooit heeft gezien of nooit heeft gecontroleerd en verwijst naar zijn reactie: "Ik heb inderdaad van de Raad van Bestuur geen jaarverslag ontvangen conform artikel 96 van het Wetboek van vennootschappen. Er werd ook met de jaarrekening geen jaarverslag gepubliceerd, wel notulen van de Raad van Bestuur".

De heer [X] verwijst eveneens naar zijn commissarisverslag en management letter van 6 april 2007 aan de Raad van Bestuur van [A].

Omdat hij geen gecorrigeerd jaarverslag ontving vermeldde de heer [X] in zijn commissarisverslag van 9 april 2007 dat het jaarverslag niet in overeenstemming was met artikel 96 van het Wetboek van vennootschappen. Hij geeft toe niet te hebben vermeld welke inlichtingen precies ontbraken en zal hier in de toekomst meer aandacht aan besteden. Met betrekking tot de toelichtende paragraaf inzake gebrekkige interne controle zoals vermeld in het commissarisverslag en de beweerde inbreuk op de paragrafen 2.5, 2.5.3 en 2.3 van de algemene controlenormen, kan de heer [X] niet akkoord gaan met het standpunt van de Raad dat hij na

de beëindiging van zijn werkzaamheden nagelaten had om aangaande de economische onderbouw van dit belangrijk bedrag aan facturen de nodige controlewerkzaamheden uit te voeren, die hem konden toestaan een gefundeerd oordeel uit te brengen over de jaarrekening die afsloot per 30 september 2006. Dit tekort aan controlewerkzaamheden zou volgens de Raad een schending uitmaken van paragrafen 2.5 en 2.5.3 van de Algemene Controlenormen.

De motivering waarom hier geen specifieke en aangepaste controlewerkzaamheden dienden te worden uitgevoerd, zou eveneens ontbreken. Dit zou volgens de Raad een schending uitmaken van paragraaf 2.3 van de Algemene Controlenormen.

De heer [X] benadrukt wel substantiële controles te hebben uitgevoerd als alternatief voor de gebrekkige interne controle.

Op 23 december 2006 overhandigde hij, na het uitvoeren van deze substantiële controles, aan de N.V. [A] een overzicht van de door te voeren correctieboekingen (stuk 1 a en b). Voor de correctieboeking met volgnummer 16 (voor een totaalbedrag van 1.344.504,13 EUR) moesten nog de facturen en de onderliggende verantwoordingsstukken worden overgemaakt.

Er werd beloofd om die stukken mee te delen. De facturen werden slechts ontvangen op 24 januari 2007, doch zonder onderliggende verantwoordingsstukken.

Bij nazicht van deze facturen bleek dat een aantal van deze facturen dateerden van vóór het beëindigen van de controlewerkzaamheden door de heer [X] (meer bepaald van 10 oktober 2006, 16 oktober 2006, 17 oktober 2006, 30 oktober 2006 en 3 november 2006) (vóór 26 december 2006). Dit wekte verwondering op, vermits bij het beëindigen van de controlewerkzaamheden op 26 december 2006 uitdrukkelijk aan de heer [X] was meegedeeld dat de betreffende facturen toen nog niet ontvangen waren.

Vermits de verantwoordingsstukken nog steeds uitbleven, voegde de heer [X] een punt 11 toe aan zijn management letter van 6 april 2007 waarin de vraag werd gesteld of de facturen de toetsing van het "at arm's length principe" wel konden doorstaan.

De betrokkene beklemtoont aldus alles te hebben gedaan wat in zijn macht lag om zijn controlewerkzaamheden naar behoren uit te voeren.

Wat betreft de toelichtende paragraaf inzake de gebrekkige interne controle, zoals vermeld in het commissarisverslag en de beweerde inbreuk op de paragrafen 3.6.1, 3.6.2 en 3.7.2 van de Algemene controlenormen.

De heer [X] gaat ervan uit dat deze tenlastelegging eveneens betrekking heeft op de verwijzing naar de interne controle bij N.V. [A].

Volgens de Raad was de toelichtende paragraaf geenszins gepast. Deze opmerking in het verslag van 9 april 2007 had betrekking op de vragen die gerezen waren bij bepaalde facturen waaruit zwakheden en gebreken werden afgeleid in de interne controle van N.V. [A].

De heer [X] vond in eer en geweten dat hij dit niet zonder meer onopgemerkt kon laten, vooral gelet op het feit dat dit toch betekenisvolle bedragen betrof.

Anderzijds was hij op dat ogenblik echter de mening toegedaan dat deze feiten niet van aard waren om een verklaring met voorbehoud of een afkeurende verklaring te rechtvaardigen.

Er waren ook een aantal omstandigheden die hem op dat ogenblik in deze overtuiging sterkten. Het was immers het eerste jaar sedert de aanstelling als commissaris van de N.V. [A] dat dergelijke zwakheden in de interne controle werden vastgesteld. Bovendien had er binnen de N.V. [A] net een bestuurswissel plaatsgevonden en er was een nieuwe externe accountant aangesteld.

In die omstandigheden werd er voor geopteerd een opmerking op te nemen in een toelichtende paragraaf in het commissarisverslag. Naar mening van de heer [X] volstond dit, omdat de vastgestelde elementen op basis van de toen gekende gegevens geen voorbehoud rechtvaardigden en deze elementen werden opgevangen door alternatieve controleprocedures die werden uitgevoerd.

In het commissarisverslag werd tevens melding gemaakt van een inbreuk op artikel 26 WIB 1992. Dit betreft opnieuw de facturen die hoger, onder III.2 al aan bod kwamen. Volgens de Raad werden de controlewerkzaamheden die enige zekerheid hadden kunnen bieden aangaande de economische onderbouw van de facturen (en, daaruit voortvloeiend, de mogelijke fiscale problemen indien de facturen zouden verworpen worden), niet uitgevoerd en ging de betrokkene er dan ook – volgens de Raad – ten onrechte van uit dat er een fiscale overtreding was.

De geïsoleerde vermelding van een fiscale inbreuk in het commissarisverslag werd "volkomen ongeschikt, onaangepast en overbodig" genoemd omdat de commissaris zich aldus uitspreekt over een materie die niet wordt beoogd door artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen. Dit zou een schending uitmaken van vermeld artikel, wat met klem wordt betwist door de heer [X], aangezien hij alle mogelijke inspanningen deed om zekerheid te verkrijgen omtrent de kwestieuze facturen en het fiscaal risico hieraan verbonden.

Aangezien hij echter geen inzage kreeg in de nodige verantwoordingsstukken, doch hij ook geen fiscale berekening kon maken van de gevolgen bij een eventuele niet-aanvaarding door de fiscale administratie van de facturen, kon hij niet veel meer doen dan een vermelding van een inbreuk op artikel 26 WIB 1992. Betrokkene besluit dan ook dat er geen inbreuk is op de wettelijke en reglementaire bepalingen, of op de normen van het IBR en evenmin op artikel 2

van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.

Beoordeling door de Tuchtcommissie na advies van de vertegenwoordiger van de Raad

Alhoewel het onderzoek reeds gedurende vele maanden liep kwamen er nog steeds geen duidelijke antwoorden. Het ligt voor de hand dat dergelijk gegeven al vlug wordt beschouwd als gebrek aan medewerking, zeker als het om een bedrijfsrevisor gaat met jarenlange ervaring en vakkennis.

Tevens kreeg men bij het onderzoek de indruk dat men aan het lijntje werd gehouden toen men bijvoorbeeld geen jaarverslag te zien kreeg.

Het commissarisverslag was gewoon verkeerd geconcipieerd door gebrek aan afkeuring of voorbehoud.

De enkele opmerking van de vage toelichtende paragraaf was ronduit onvoldoende.

Het is mogelijk dat dit alles in de hand werd gewerkt door de wisseling van bestuur en manke medewerking van het management.

Er wordt evenwel geen sluitend bewijs geleverd dat het management inderdaad over de gehele lijn weigerde mee te werken.

Dit alles neemt niet weg dat de toelichtende paragraaf onvoldoende was, onterecht en op de verkeerde plaats werd geïncorporeerd in het verslag.

Wat op papier werd gezet was niet het meest adekwate. Er werd een gebrekkige methodiek toegepast wat een louter technische fout uitmaakt. De tenlasteleggingen lastens de heer [X] dienen aldus als bewezen en weerhouden te worden beschouwd.

Bij de toepassing van de sanctie houdt de Tuchtcommissie rekening met:

- het feit dat de betrokkene reeds eerder sancties heeft opgelopen;
- het feit dat sommige tenlasteleggingen vergelijkbaar zijn en er op enkele vlakken aldus geen verbetering optreedt;
- de tekortkomingen eerder van technische en formele aard zijn en niet onmiddellijk aantonen dat er sprake kan zijn van kwade trouw of totaal gebrek aan vakkennis;
- het feit dat er geen bewijs werd geleverd van schade bij N.V. [A];
- het feit dat de betrokkene wel over de vereiste technische kennis beschikt, maar inschattingsfouten maakte;
- het feit dat betrokkene begrijpt wat de hem aangewreven fouten zijn, doch in eer en geweten stelt dat hij – toen hij met de situatie werd geconfronteerd en vlug beslissingen moest nemen – meende voor de beste oplossing te hebben geopteerd.

OM DEZE REDENEN,

DE TUCHTCOMMISSIE,

Recht sprekend in aanwezigheid van de heer [X] en aldus op tegenspraak.

Verklaart de tuchtvordering ontvankelijk en gegrond en acht de tenlasteleggingen bewezen.

Legt de heer [X] als tuchtsanctie een schorsing op van twee weken.

Aldus gedaan en uitgesproken in de openbare zitting van 6 april 2011 van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zetelend te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, waar aanwezig waren:

(...)".

0416/11/N
Tuchtcommissie van 14 juni 2011
(definitieve beslissing)

- ***Inbreuk op paragraaf 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 en 3.15 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controle-opdracht;***
- ***Inbreuk op paragraaf 3 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag;***
- ***Inbreuken op de controlenorm "controle van het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening"***
- ***Inbreuken op de wet van 11 januari 1993.***
- ***Inbreuken op de norm met betrekking tot de permanente vorming***
- ***Inbreuken op de artikelen 2 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994***

"(...)

In de zaak met dossiernummer 0416/11/(...)/N

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut de heer (...).

Tegen:

De heer [X], bedrijfsrevisor sedert 12 december 1984 en ingeschreven op het openbaar register van de bedrijfsrevisoren onder het nummer A(...), met als woonplaats (...), en zijn activiteit als bedrijfsrevisor uitoefenend in het kader van de Burgerlijke BVBA [X] met maatschappelijke zetel te (...), vennootschap ingeschreven onder het nummer B(...).

Gelet op het verslag van de Raad aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling d.d. 2 april 2010.

Gelet op de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling d.d. 20 december 2010 tot doorverwijzing naar de Tuchtcommissie.

Gelet op de betekening van deze beslissing aan de Raad van het IBR en de heer [X] per aangetekend schrijven van 20 september 2010.

Gelet op de oproeping aan de heer [X] om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 16 maart 2011 per aangetekende brief van 27 januari 2011.

Gelet op de brief van 27 januari 2011 waarbij de Raad van het IBR op de hoogte werd gebracht van de zitting van 16 maart 2011.

Gelet op de stukken van het door de Raad samengestelde en aan de Tuchtcommissie meegedeelde dossier.

Verslag van 2 april 2010 van de Raad van het IBR in de zaak met nummer 416/11/(...)/N.

Tenlasteleggingen

Aan de betrokkene kunnen volgens het voormeld verslag van de Raad aan de KVI volgende inbreuken worden ten laste gelegd:

I. Inbreuken op de normen en aanbevelingen

A. Inbreuk op paragraaf 2.1. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht;

B. Inbreuk op paragraaf 2.2. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht;

C. Inbreuk op paragraaf 2.3. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht;

D. Inbreuk op paragraaf 2.4. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht;

E. Inbreuk op paragraaf 3. van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag;

F. Inbreuk op paragraaf 3.15 van de algemene controlenormen

II. Inbreuken op de controlenorm "controle van het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening"

III. Inbreuken op de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

IV. Inbreuken op de norm met betrekking tot de permanente vorming

V. Inbreuken op de artikelen 2 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Rechtspleging

Betrokkene werd bij aangetekende brief van 27 januari 2011 uitgenodigd om voor de Tuchtcommissie te verschijnen.

Voor de Raad van het IBR is de heer (...) verschenen en werd hij gehoord.

De [X] voerde schriftelijk verweer en verscheen ter zitting in persoon, bijgestaan door zijn raadsman, meester (...).

Feiten en standpunten van de Raad

Onderhavig dossier vindt zijn oorsprong in de vervroegde kwaliteitscontrole die, in overeenstemming met de Normen inzake de kwaliteitscontrole van 9 september 2008, op 19 december 2008 door inspecteur (...) bij bedrijfsrevisor [X] werd uitgevoerd.

Ter gelegenheid van de vervroegde kwaliteitscontrole 2006 heeft de aangeduide revisor (...) een reeks gebreken vastgesteld.

Daarenboven werd beslist om in 2008 opnieuw een vervroegde kwaliteitscontrole te organiseren die aanleiding gaf tot een geschreven verslag d.d. 19 januari 2009 van inspecteur (...) die wat de beschrijving en algemene beoordeling van het kantoor betreft, verwijst naar de volgende vaststellingen:

- Geen identificatiebewijs in de dossiers aanwezig in het kader van de anti-witwaswetgeving. Een controleprogramma anti-witwas zal vanaf de controles per 31 december 2008 worden gebruikt;
- De Norm inzake permanente vorming wordt niet nageleefd;
- Een formele neerslag van de risico-analyse is niet aanwezig in de mandaatdossiers. Voor de controle van de jaarrekeningen per 31 december 2008 wordt met de auditsoftware Caseware gestart.

Wat de controle van het mandaatdossier betreft wordt vermeld:

- Het ereloon van de commissaris werd niet door de algemene vergadering vastgesteld. De toelichting bij de jaarrekening per 30 september 2007 maakt op Vol 5.15 geen melding van de erelonen;
- Een verfijning en aanpassing van het werkprogramma lijkt opportuun;
- Het auditdossier bevat een gedeeltelijke beschrijving van één cyclus van de interne controle, doch geen evaluatie van deze cyclus (zwakten/sterktes);
- Geen documentatie nazicht toelichting en sociale balans;
- Geen werkprogramma noch documentatie van eventuele werkzaamheden voor nazicht van het jaarverslag;
- Oud model van commissarisverslag (versie van toepassing tot 31/12/2006) gebruikt.
- Onvoldoende aantal detailtesten op resultatenrekening.

Met betrekking tot de controle van een dossier inzake een wettelijke opdracht wordt opgemerkt dat bij nazicht van een dossier inzake het controleverslag van een inbreng in natura dat er geen schriftelijke toelating voor de overdracht bekomen werd van de kredietverlener (autofinanciering).

De volgende gebreken werden vervolgens weerhouden door de Commissie kwaliteitscontrole.

- Het ereloon in het gecontroleerde commissarismandaat werd niet vastgesteld door de algemene vergadering noch vermeld in de toelichting bij de jaarrekening per 30 september 2007 en geen weerslag hiervan in het commissarisverslag;
- Geen aangepast werkprogramma, enkel een standaardprogramma voor de balansrubrieken en niet voor de resultatenrekening, toelichting, sociale balans en jaarverslag;
- Interne controle: enkel een onvolledige beschrijving van één cyclus in permanent dossier (slechts één walk through test en geen evaluatie van sterke en zwakke punten). De administratie is nochtans sterk geïnformatiseerd. Het betreft een onderneming in de sector van de speelautomaten met 13,5 mio EUR omzet en 36 voltijdse equivalenten;
- Onvoldoende substantieve testen, rekening houdend met de vastgestelde tekortkomingen op het vlak van de evaluatie van de interne controle, onder meer:
- Geen alternatieve procedures uitgevoerd op niet-antwoorden van klanten saldoconfirmaties;
- Geen cut-off testen op verkopen, debiteuren;
- Geen bewijs van controle op de afschrijvingen op materiële vaste activa;
- Geen documentatie nazicht toelichting en sociale balans;
- Onvoldoende aantal detailtesten op resultatenrekening, enkel vergelijking met vorig jaar en audit/detaillering van belangrijkste rubrieken;
- Geen documentatie van eventuele werkzaamheden inzake nazicht jaarverslag. Het jaarverslag werd bovendien niet neergelegd [1];
- Oud model van commissarisverslag (versie van toepassing tot 31/12/2006) gebruikt.

Tevens werd met betrekking tot de controlenorm controle van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening d.d. 15 december 2006 van toepassing voor controles van jaarverslagen met betrekking tot boekjaren afgesloten op of na 31 december 2006 vastgesteld dat voor N.V. (...) geen jaarverslag werd neergelegd voor 2007 en ook niet voor 2008, alhoewel dat verslag volledig bleek te zijn.

Sinds de inwerkingtreding op 25 oktober 1998 van de wet van 10 augustus 1998 tot wijziging van de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, zijn nieuwe be-

1 Ook het jaarverslag over het boekjaar 2008 werd niet neergelegd (stuk 12).

roepen, waaronder het beroep van bedrijfsrevisor, onderworpen aan de verplichting om verrichtingen, die mogelijk in verband staan met witwassen van geld, te melden aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking.

De bedrijfsrevisoren dienen hun cliënten en de lasthebbers van hun cliënten te identificeren en hun identiteit te controleren aan de hand van een bewijsstuk waarvan een afschrift wordt genomen op papier of op elektronische drager in de gevallen vermeld onder artikel 4 van de Wet van 11 januari 1993.

Bovendien dienen de bedrijfsrevisoren gedurende ten minste vijf jaar na het beëindigen van de relaties met hun cliënten, op welke informatiedrager dan ook, een afschrift van het bewijsstuk, dat voor de identificatie heeft gediend, te bewaren (artikel 7 van de Wet van 11 januari 1993).

De inspecteur stelde in zijn eindverslag dat de vereiste identificatiegegevens niet in de commissarisdossiers aanwezig zijn en dat pas vanaf de controles over de jaarrekeningen afgesloten per 31 december 2008 een werkprogramma zal worden gebruikt (stuk 4). Bedrijfsrevisor [X] heeft inzake deze vaststellingen geen opmerking geformuleerd.

De Raad is van oordeel dat bedrijfsrevisor de bovenvermelde bepalingen van de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, geschonden heeft.

Er werden ook inbreuken vastgesteld op de norm met betrekking tot de permanente vorming en een gebrek aan inzet om hieraan te verhelpen na aanmaning.

Verweer van de betrokkene

Met betrekking tot het ontbreken van een aan het mandaatdossier aangepast werkprogramma stelt de [X] dat er wel degelijk een specifiek programma bestond en dat vanaf het boekjaar 2008 voor de mandaatdossiers het controleprogramma "Caseware" in gebruik werd genomen, wat een aanzienlijke verbetering moet vormen.

Met betrekking tot het onvoldoende documenteren van de uitgevoerde controlewerkzaamheden stelt de betrokkene dat de tenlastelegging zeker niet gegrond is wat de materiële activa betreft en verwijst hij naar stuk 9 van het dossier van de Raad, p. 4/5, alinea 7.

"De hoofdwerkpapieren van de resultatenrekening (kopie in dossier P.H.V.) vermelden specifiek de actiepunten met opgave van de overeenstemmende werkpapieren.

Op de verzamelwerkpapieren van de resultatenrekeningen per klasse verwijzen de genoteerde referenties naar detailtesten.

Ondergetekende is van mening dat de uitgevoerde screening volstaat om de rechtmatigheid, redelijkheid, classificatie en afgrenzing, kortom getrouw beeld binnen de grenzen van de materialiteit, van de resultatenrekening te ondersteunen."

Met betrekking tot de schending van de verplichting om voldoende substantieve testen te doen acht de betrokkene de tenlastelegging gemotiveerd betwist en tevens aangedikt en opgeschroefd. Met betrekking tot de schending van de normen inzake onderzoek en rapportering over de interne controle voert de betrokkene uitvoerig verweer. Terzake dient uitdrukkelijk te worden verwezen naar de inhoud van zijn verweerschrift op pagina's 4, 5 en 6 waarvan de argumentatie als volledig herhaald dient te worden beschouwd. Hij komt dan ook tot het besluit dat de "verzwarende factor" die de Raad ontwaart "omdat de gecontroleerde onderneming sterk geïnformatiseerd is, hetgeen de noodzaak voor een grondige analyse en testing van de administratieve organisatie verhoogt" om dezelfde reden ten onrechte wordt ingeroepen, en berust op gebrekkig inzicht.

Met betrekking tot de schending van de verplichting om het model van commissarisverslag opgelegd door het IBR te gebruiken, geeft de betrokkene schuld toe, kondigt verbetering aan, doch benadrukt het gebrek aan concreet belang voor het onderzochte mandaatdossier.

Betrokkene geeft ook toe geen jaarverslag te hebben neergelegd over het boekjaar eindigend per 30 september 2007 en de niet-vermelding van zijn erelonen.

Verbetering wordt aangekondigd.

Met betrekking tot de schending van de controlenorm inzake het jaarverslag over de jaarrekening wordt verwezen naar het feit dat niet zou zijn gebleken dat de [X] een werkprogramma heeft gebruikt om de overeenstemming na te gaan tussen de onderzochte jaarrekening enerzijds en het daarop betrekking hebbende jaarverslag anderzijds om eventuele inconsistenties op te sporen.

Hij liet onmiddellijk opmerken dat zijn kantoor beschikte over een standaard controleprogramma en deelde dit mee.

Bij de vergadering met de Commissie kwaliteitscontrole liet de betrokkene de Commissie acteren dat het omstreden jaarverslag wel degelijk volledig was.

Hij acht deze betichting dan ook een "form over substance" benadering waarbij de nadruk niet ligt op de grond van de zaak, maar op de beschikbaarheid van de juiste afpuntlijsten.

Met betrekking tot de beweerde schending van de witwasregels.

Onder deze tenlastelegging wordt gerefereerd naar de vaststelling dat er niet in alle dossiers van commissarismandaten copies van de identiteitskaarten van de bestuurders van de vennootschappen aanwezig bleken te zijn, en naar de vaststelling dat er geen specifiek werkprogramma inzake anti-witwaswet werd gebruikt.

Tijdens het onderhoud met de Commissie Kwaliteitscontrole op

29 mei 2009 heeft de [X] aangegeven dat alle identificatiegegevens van de bestuurders sinds jaar en dag berusten in het permanent dossier, en dus wel degelijk op het kantoor voorhanden waren. De Commissie heeft dat volgens betrokkene aanvaard, zodanig dat dit gegeven NIET verder ter sprake is gekomen in het verslag.

Daarenboven wordt benadrukt dat betrokkene de twee bestuurders reeds meer dan 20 jaar professioneel kent.

Hij benadrukt tevens reeds sedert eind 2008 het Kluwer controleprogramma te gebruiken inzake witwas en de implementatie ondertussen te hebben doorgevoerd.

Met betrekking tot de permanente vorming belooft de [X] verbetering en wijst op een inhaalbeweging, ttz. 153 uur opleiding, waarvan 102 uur IBR opleiding.

De betrokkene acht globaal gezien de artikelen 2 en 7 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 dan ook niet geschonden.

Beoordeling door de Tuchtcommissie

De [X] stelt zich nog steeds bereidwillig op en werkt mee.

Verbeteringen zijn merkbaar, doch trager dan gewenst. De werkwijze is geëvolueerd, doch nog niet voldoende. De vernieuwingen en aangepaste werkwijze worden niet vlot genoeg geïmplementeerd.

Door de nu gevolgde opleidingen zal de [X] hier zonder twijfel herhaaldelijk op gewezen worden.

Het is niet de eerste maal dat de aanpassing aan de normen niet soepel genoeg verloopt (zie tuchtsanctie 8 april 2008). Met aandrang dient betrokkene er thans op gewezen te worden dat interne controle, documentatie van werkzaamheden, implementatie van nieuwe werkwijzen en werkprogramma's beter dient te gebeuren.

OM DEZE REDENEN,

DE TUCHTCOMMISSIE,

Recht sprekend op tegenspraak

Verklaart de tuchtvordering tegen de heer [X] ontvankelijk en acht de tenlastelegging bewezen.

Legt de heer [X] als tuchtsanctie een schorsing op van één week.

Aldus ondertekend te Brussel door de leden van de Tuchtcommissie in toepassing van artikel 782bis van het Gerechtelijk Wetboek;

(…)

Aldus uitgesproken in de openbare zitting van 14 juni 2011 door de Voorzitter van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie in toepassing van artikel 782bis, eerste alinea, van het Gerechtelijk Wetboek;

(…)".

0418/11/N
Tuchtcommissie van 14 juni 2011
(definitieve beslissing)

- ***Inbreuk op paragrafen 2.1, 2.2 en 2.4. van de algemene controle-normen inzake de uitvoering van een controle-opdracht;***
- ***Inbreuk op paragrafen 3. en 3.14 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag;***
- ***Inbreuk op de artikelen 1 en 6 van de norm met betrekking tot permanente vorming.***
- ***Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.***

"(...)

In de zaak met dossiernummer 0418/11/(...)/N

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut de heer (...).

Tegen:

De heer [X], bedrijfsrevisor sinds 1993 en ingeschreven op het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer (...), met als woonplaats (...), en zijn activiteit als bedrijfsrevisor uitoefenend in het kader van de Burgerlijke BVBA [X] met maatschappelijke zetel te (...), vennootschap ingeschreven onder het nummer B(...).

Gelet op het verslag van de Raad aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling d.d. 3 september 2010.

Gelet op de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling d.d. 26 januari 2011 tot doorverwijzing naar de Tuchtcommissie.

Gelet op de betekening van deze beslissing aan de Raad van het IBR en de heer [X] per aangetekend schrijven van 27 januari 2011.

Gelet op de oproeping aan de heer [X] om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 6 april 2011 per aangetekende brief van 10 februari 2011.

Gelet op de brief van 10 februari 2011 waarbij de Raad van het IBR op de hoogte werd gebracht van de zitting van 6 april 2011.

Gelet op de stukken van het door de Raad samengestelde en aan de Tuchtcommissie meegedeelde dossier.

Verslag van 3 september 2010 van de Raad van het IBR in de zaak met nummer 418/11/(...)/N.

Tenlasteleggingen

Aan de betrokkene kunnen volgens het voormeld verslag van de Raad aan de KVI volgende inbreuken worden ten laste gelegd:

A. Inbreuken op de normen en aanbevelingen

1. Inbreuk op paragraaf 2.1. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht;
2. Inbreuk op paragraaf 2.2. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht;
3. Inbreuk op paragraaf 2.4. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht;
4. Inbreuk op paragraaf 3. van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag;
5. Inbreuk op paragraaf 3.14 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag

B. Inbreuk op de artikelen 1 en 6 van de norm met betrekking tot permanente vorming. Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Rechtspleging

Betrokkene werd bij aangetekende brief van 10 februari 2011 uitgenodigd om voor de Tuchtcommissie te verschijnen.

Voor de Raad van het IBR is de heer (...) verschenen en werd hij gehoord.

De heer [X] voerde schriftelijk verweer en verscheen ter zitting in persoon, bijgestaan door zijn raadsman, meester (...) loco meester (...).

Feiten en standpunten van de Raad

Onderhavig dossier vindt zijn oorsprong in een kwaliteitscontrole die, in overeenstemming met de IBR normen voor kwaliteitscontrole van 15 september 2008, in november 2008 is uitgevoerd bij bedrijfsrevisor [X] door inspecteur (...).

Ter gelegenheid van de vervroegde kwaliteitscontrole 2005 heeft de aangeduide revisor (...) een reeks opmerkingen gemaakt. De kwaliteitscontrole 2008 over boekjaar 2007 heeft aanleiding gegeven tot een geschreven verslag d.d. 17 december 2008 vanwege de inspecteur dat door betrokkene voor akkoord werd ondertekend.

Er werden de volgende vaststellingen gemaakt:

A. Wat de werking en organisatie van het kantoor betreft:

- De betrokkene is lid van IBR, IAB en BIBF

  Niettegenstaande dat er diverse diensten worden verstrekt, beschikt het kantoor niet over procedures die de onafhankelijkheid waarborgen en evenmin over een tabel interprofessionele relaties. De bedrijfsrevisor heeft verklaard dat er geen verboden diensten werden geleverd;

- De voor audit geregistreerde uren in het programma V. CALC komen niet overeen met de werkelijk gepresteerde uren;

- 35 % van de ontvangen erelonen hebben betrekking op gelieerde vennootschappen.

B. Wat de controle van het mandaatdossier betreft:

- Geen schriftelijke weerslag van een formele risico-analyse en onafhankelijkheids-onderzoek terug te vinden in het dossier;

- In het jaardossier ontbreekt schriftelijke documentatie met betrekking tot interne controle, audit risico's, materialiteit, schriftelijke validatie van de bekomen antwoorden op de controle vragenlijst met betrekking tot de liquide middelen;

- Uitgevoerd analytisch nazicht is niet schriftelijk gedocumenteerd;

- Erelonen van de commissaris niet in de toelichting bij de jaarrekening opgenomen;

- Commissarisverslag stemt niet overeen met de algemene controlenormen;

- Aantal gepresteerde uren lager dan voorgeschreven volgens Grille Stassin.

Bij nazicht van het verslag van de inspecteur werd door de verslaggever vastgesteld dat er onvoldoende werd tegemoetgekomen aan de opmerkingen die naar aanleiding van de vervroegde kwaliteitscontrole 2005 werden gemaakt.

Dit werd herhaald op 29 april 2009 tijdens een onderhoud met een delegatie van de Commissie kwaliteitscontrole.

De vaststellingen die ter gelegenheid van deze kwaliteitscontrole werden gemaakt, bevestigden grotendeels de vaststellingen van de vervroegde kwaliteitscontrole 2005.

Verweer van de betrokkene

Met betrekking tot de inbreuk op paragraaf 2.1 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht

De heer [X] stelt dat hij wel degelijk zijn werkprogramma had aangepast aan de controleopdracht op basis van de specifieke eigenschappen van de entiteit.

Er werd gekozen voor een substantieve auditaanpak, gezamenlijk ingevulde controlevragenlijst, rationele analyses, analytisch nazicht van de balans en resultatenrekeningen, opgemaakte leadschedules, standaardwerkprogramma's, enz.

Volgens betrokkene was er dus hoogstens gebrek aan voldoende formalisatie van de risicoanalyse en werd er een degelijk aangepast werkprogramma opgesteld, doch onvoldoende gedetailleerd op papier gezet. Betrokkene acht paragraaf 2.1 dan ook niet overtreden.

Met betrekking tot paragraaf 2.2 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht

De heer [X] stelt dat de hem verweten onvoldoende documentatie niet nodig was voor het inhoudelijk correct uitvoeren van de opdrachten en in elk geval werd geremedieerd door de aankoop en implementatie van het software pakket "Audit Automation" dat een volledig geïntegreerde aanpak en risk-assessment voorziet.

Met betrekking tot de inbreuk op paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht

In concreto wordt de heer [X] verweten dat zijn dossiers geen aantekeningen bevatten omtrent de uitgevoerde werkzaamheden inzake de kwaliteit van de interne controle en de analyse van het controlerisico.

Betrokkene verwijst naar de aanbeveling van 5 januari 1993 die geen specifieke werkwijze oplegt.

Hij stelt de interne controlemechanismen van de entiteit gecontroleerd te hebben via persoonlijke contacten. Deze werkwijze was aangewezen en om diezelfde reden werd gekozen voor een rotationele controle van de interne controlemechanismen. Met dit alles werd rekening gehouden in het eindverslag. Het enige verwijt is dat er onvoldoende aantekeningen zijn in het dossier met betrekking tot dit onderzoek van de interne controle. Volgens betrokkene legt paragraaf 2.4 echter niet uitdrukkelijk de verplichting op voor het maken van aantekeningen zodat er hoogstens sprake kan zijn van inbreuk op paragraaf 2.2.

Met betrekking tot de inbreuk op paragraaf 3 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag

Er werd inderdaad een "oud" model van jaarrekening gebruikt. Het nieuwe model voegde twee alinea's toe. Dit had echter geen inhoudelijke consequenties voor de uitgevoerde controletaken of het verslag zelf.

Met betrekking tot de inbreuk op paragraaf 3.14 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag

De erelonen als commissaris werden niet in de toelichting bij de jaarrekening gepubliceerd en deze tekortkoming op de vennoot-

schapswetgeving werd niet in het verslag vermeld.

De publicatie van de jaarrekening valt echter (mét bijlagen) niet onder de verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor, doch wel onder die van het bestuursorgaan.

Op het moment van de controle van het verslag was betrokkene nog niet op de hoogte van het feit dat de vennootschap zijn erelonen als commissaris nadien niet in de toelichting bij de jaarrekening had opgenomen en/of gepubliceerd.

Volgens betrokkene is er dus geen inbreuk op paragraaf 3.14 en/of artikel 144, 8° van het Wetboek van vennootschappen.

Met betrekking tot de inbreuken rond de permanente vorming

De heer [X] benadrukt dat hij de noodzaak tot bijscholing wel degelijk inziet en dat hij thans alle opgelegde normen respecteert en een grote inhaalbeweging heeft gerealiseerd (ten bewijze waarvan hij stuk 4 neerlegt).

De heer [X] legt tevens stuk 3 neer, zijnde een factuur waaruit duidelijk de aankoop blijkt van Accon Audit Automation (abonnement per jaar) en Accon Audit Belgian Master Pack (abonnement per jaar). Deze installatie werd aangekocht, geïnstalleerd en in werking gebracht zodat de ambachtelijke aanpak nu definitief tot het verleden behoort. Hij begrijpt ook dat alleen werken niet optimaal is en benadrukt dan ook dat er sedert 2009 een degelijke samenwerking werd georganiseerd. De heer [X] neemt zelf het woord om te beklemtonen dat inderdaad 35 % van zijn inkomen als revisor van één vennootschap komt, doch dat dit slechts ± 15 % vormt van zijn volledig inkomen.

Daarenboven werd hij in die firma ontslagen na een dispuut over de herwaardering van de voorraadwaarde in verband met de jaarrekening.

Hij weigerde de jaarrekening te herroepen en werd daarna geconfronteerd met een niet-betaling van zijn erelonen, tenzij hij toch de wijziging zou doorvoeren. Hij gaf niet toe en werd prompt ontslagen om wettige redenen waarna een procedure volgde.

Dit alles doet de heer [X] ertoe besluiten dat hij evenmin inbreuken pleegde op de artikelen 2, 15 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Beoordeling door de Tuchtcommissie

De heer [X] stelt zich nog steeds zeer bereidwillig op en werkt mee. Hij begrijpt de hem ten laste gelegde feiten en remedieerde daar waar nodig door de aangeboden opleidingen te volgen, werkpaketten te kopen, samenwerkingen in het leven te roepen en formalistischer te werken.

Als hij de onafhankelijkheidsregels schond door het te groot gedeelte van zijn inkomen als commissaris uit één firma te halen dan werd hieraan geremedieerd door het tussengekomen ontslag en dient men zich te realiseren dat dit commissarisereloon slechts een klein onderdeel vormde van zijn globaal inkomen.

De onafhankelijkheid kwam nooit echt in het gedrang. De betrokkene gedroeg zich deontologisch en financieel onafhankelijk door tegen het bestuur in te gaan met zijn ontslag (én een procedure) tot gevolg. De heer [X] vertoont werkijver en respect voor het maatschappelijk verkeer, maar leverde inderdaad onvoldoende "evidence of work".

En hier geldt de regel: "als het niet bewezen wordt, dan wordt verondersteld dat het niet gedaan werd".

Hij werd hiervoor reeds aangemaand en pas nu, na meerdere jaren, wordt er geremedieerd en meer nadruk gelegd op de formele papierweergave.

OM DEZE REDENEN,

DE TUCHTCOMMISSIE,

Recht sprekend op tegenspraak

Verklaart de tuchtvordering tegen de heer [X] ontvankelijk en acht de tenlastelegging bewezen.

Legt de heer [X] als tuchtsanctie een berisping op.

Aldus gedaan en uitgesproken in de openbare zitting van 14 juni 2011 van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zetelend te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, waar aanwezig waren:

(...)".

Tuchtcommissie - Openbare zitting van 20 september 2011
(beroep ingediend)

In de zaak met dossiernummer 409/10/(...)/N

Ref. KVI: (...)

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut, [A].

Tegen:

[B], bedrijfsrevisor, ingeschreven op het openbaar register van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer (...), wonende te (...) en beroepsaktiviteit uitoefenend in (...), ingeschreven in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer (...) met maatschappelijke zetel te (...).

* * * * *

Gelet op de verslagen van de Raad aan de KVI van 2 juli 2010.

Gelet op de stukken van het door de Raad samengestelde dossier.

Gelet op de beslissing van 6 december 2010 van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling om over te gaan tot verwijzing naar de Tuchtcommissie.

Gelet op de betekening van de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling per aangetekend schrijven aan [B] en de Raad van het IBR van 6 december 2010.

Gelet op de verzending van de originele beslissing en dossier van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling aan de Tuchtcommissie van 6 december 2010.

Gelet op de oproeping aan [B] met aangetekende brief van 17 december 2010 om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 26 januari 2011.

Gelet op de voortzetting van de zaak op de zitting van 14 juni 2011 datum waarop de zaak in beraad werd genomen en voor uitspraak gesteld op 20 september 2011.

Verslag van de Commissie van Toezicht aan de Raad in de zaak met nummer 409/10/(...)/N.

Tenlasteleggingen

Aan de betrokkene kunnen volgens het voormeld verslag aan de Commissie van Toezicht aan de Raad volgende deontologische en/of tuchtrechtelijke inbreuken ten laste worden gelegd:

I. Inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering

- zie artikelen 2 en 3 KB 10 januari 1994
- zie artikelen 6, 7, 9 KB 10 januari 1994
- zie artikelen 14§1 Wet 22 juli 1953

II. Uitoefening van een handelsaktiviteit

- zie artikel 13§2 Wet van 22 juli 1953

III. Inbreuken op de algemene controlenormen

- zie paragraaf 1.1. van de algemene controlenormen

IV. Onwaardiggedrag

-zie artikel 3 KB 10 januari 1994

Rechtspleging

De betrokkene is rechtsgeldig opgeroepen om voor de Tuchtcommissie te verschijnen bij schrijven van 17 december 2010.

Namens de Raad van het Instituut verscheen [A] die werd gehoord en werd bijgestaan door (...) welke een verweerschrift opstelde op 23 februari 2011 en een memorie van wederantwoord op 14 april 2011.

[B] verscheen persoonlijk en werd gehoord en werd bijgestaan door (...) die een verweerschrift opstelde op 31 januari 2011 en een antwoordverweerschrift op 9 maart 2011.

De feiten

Op 19 juni 2009 werd het IBR door de Bijzondere Belastinginspectie van (...) op de hoogte gebracht dat overeenkomstig artikel 63 van het Wetboek B.T.W. een plaatsbezoek bij bedrijfsrevisor [B] werd uitgevoerd.

Zij werden ontvangen door de broer van betrokkene, boekhouder-fiscalist op een ander adres dan het professionele adres van de bedrijfsrevisor. Het ging om het feitelijke adres van 7 vennootschappen waarvan (...) zaakvoerder/bestuurder is en de bedrijfsrevisoren vennootschap.

Er werden kopies genomen van elektronische documenten en tevens papieren documenten meegenomen. Omwille van beweerd beroepsgeheim werden de documenten verzegeld.

Tevens werd vastgesteld dat de boekhouder en bedrijfsrevisor een

gemeenschappelijke server delen zonder bijzondere beveiligingen in verband met het beroepsgeheim.

Het voormelde onderzoek loopt naar verdachte transacties naar aanleiding van de sale and lease back operatie van verschillende gebouwen door de federale overheid aan de familie (...) opgericht in (...) door (...).

Terzake kan verwezen worden naar het verslag van de Raad van 2 juli 2010 waarin de uitgevoerde werkzaamheden terzake werden weergegeven (punten 5 tot en met 11).

Standpunten van de Raad

Gelet op de analyse van de feiten en de gedane vaststellingen kwam de Raad tot de volgende standpunten:

1) Het feitelijke kantooradres verschilt van het adres dat bij het IBR is gekend.

Op 1 september 2009 heeft [B] de maatschappelijke zetel van zijn vennootschap verplaats om alzo in overeenstemming te brengen met de werkelijkheid.

2) Eerst werd vermoed van wel doch achteraf bleek dat de broers [B] geen gemeenschappelijke server bezigen.

3) De interprofessionele relaties van [B] [C] doen vragen rijzen. [C] is boekhouder voor de vennootschappen van (...) en stelt tevens de jaarrekening op terwijl [B] de revisorale opdrachten uitvoert. Tevens is de broer van de bedrijfsrevisor betrokken bij het voeren van de boekhouding van de vennootschappen van [B] en zijn echtgenote.

4) Bedrijfsrevisor [D] doet een reeks commissarismandaten in college met betrokkene doch werkt tevens in onderaanneming voor hem en assisteerde hem tijdens de laatste kwaliteitscontrole.

   Alhoewel bedrijfsrevisor [D] reeds sedert 1992 -als stagiaire destijds- voor betrokkene werkt, heeft ze op 11 juni 1999 een verslag met betrekking tot inbreng in natura opgesteld voor (...), op 24 mei 2004 voor (...) en op 30 juni 2006 voor (...), waarvan (...) bestuurder/zaakvoerder was.

5) Tijdens het onderzoek bleek dat betrokkene 14 revisorale verslagen opstelde in de periode 1992-2008 voor vennootschappen van (...) en dit ondanks persoonlijke, financiële en professionele banden.

6) Op 20 mei 2008 heeft betrokkene een verslag met betrekking tot inbreng in natura opgesteld voor (...) waarvan (...) oprichter/zaakvoerder is.

7) Er blijven relaties bestaan via de (...) en op 28 mei 2008 werd een fusieverslag door betrokkene geattesteerd voor de fusie door overname van (...), overgenomen door (...) met (...) als zaakvoerder.

8) Onderlinge kruisparticipaties en leningen tonen de financiele banden aan tussen de families [B] en (...).

9) Feit dat betrokkene de feitelijke bestuurder was van meerdere vennootschappen van de (...) terwijl (...) de bestuurder in rechte was (zie verklaring 09/10/2009 "dat hij beter op de hoogte was van financiële zaken dan zijn echtgenote").

10) In de (...) (...) werd verklaard op 6 juni 2006 dat er een volledige controle werd uitgevoerd terwijl op 09/10/2009 het tegendeel werd gesteld.

De Raad komt dan ook tot de eindstelling dat [B] de voorwaarden voor de uitoefening van het beroep niet meer vervult en dat de bedrijfsrevisor geen besef heeft van de deontologie die aan de basis ligt van het beroep van bedrijfsrevisor door in het verleden verscheidene revisorale verslagen te hebben afgeleverd voor vennootschappen waarmee hij een onafhankelijkheidsprobleem had, feitelijke bestuurder te zijn van commerciële vennootschappen en verklaringen af te leggen zonder voorbehoud zonder stil te staan bij de draagwijdte ervan en zonder enige controle te verrichten.

Tevens besluit de Raad dat betrokkene een confrater, met wie hij een professionele relatie had, een onafhankelijkheidsprobleem heeft bezorgd door haar te vragen revisorale verslagen af te leveren in vennootschappen waarin zijn echtegenote bestuurder was.

Standpunt en verweer van [B]

Met betrekking tot de uiteenzetting met betrekking tot de feiten en de zogenaamde vaststellingen in het verslag van de Raad stelt betrokkene dat er diverse toevallige of klaarblijkelijk gewilde onnauwkeurigheden werden begaan zoals

- de aanleiding tot dit alles is een BBI onderzoek (BTW toezicht) rond (...) en verbonden vennootschappen doch geenszins een onderzoek naar de "praktijken" van betrokkene
- het verslag vermeldt niet dat aan de leden van de Commissie van Toezicht werd verklaard dat het oprichten van vennootschappen inderdaad verantwoordelijkheden meebrengt doch hij dit enkel deed omwille van de vriendschappelijke band met de familie (...) en dat hij zich voor nam om geen revisorale opdrachten meer te aanvaarden in vennootschappen gelieerd met de (...) en evenmin zijn echtgenote te vragen om oprichter of bestuurder te worden van niet-persoonlijke vennootschappen.

  Het verslag vermeldt niets over de bevestiging van dit engagement in de brieven van 8 oktober 2009.

  Evenmin maakt het verslag geen melding van de beslissing van het Uitvoerend Comité om be-

trokkene geen ordemaatregelen op te leggen.

Er wordt niet aangetoond dat [B] feitelijke bestuurder binnen (...) is geweest terwijl hij enkel specifieke en punctuele opdrachten heeft uitgevoerd.

Daarenboven wijst betrokkene aan dat de zogenaamde commerciële vennootschappen niet geïdentificeerd werden in het onderzoek en hun werkelijke activiteiten niet werden benoemd.

In werkelijkheid gaat het grotendeels om vastgoedvennootschappen met een vastgoed per firma.

Elke objectiviteit en de wil om onpartijdig op te treden is volgens [B] dan ook afwezig.

Ten overvloede benadrukt betrokkene bedrijfsrevisor [D] nooit in de problemen te hebben gebracht, enkel haar medewerking heeft gevraagd waaromtrent zij zelf nooit enig voorbehoud heeft geformuleerd, op een zeer open en constructieve manier te hebben meegewerkt met het onderzoek voor de Commissie van Toezicht en onmiddellijk tot inzicht is gekomen dat er wijzigingen moesten komen in de relatie met (...).

Tevens vermeldt [B] dat heel discussie hooguit 14 revisorverslagen betreft daar waar hij er in een totaal onbesproken carrière ruim 5.000 heeft gemaakt.

In hoofdorde werpt betrokkene echter de nietigheid op van het verslag en van de memorie van antwoord zoals ingediend door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

De memorie van antwoord van de tussenkomende partij is ingediend door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Het Instituut als vereniging heeft geen enkele bevoegdheid om in tuchtzaken tussen te komen. De bevoegdheid om op elk ogenblik tussen te komen in de procedure werd immers in art. 70, tweede lid van de wet van 22 juli 1953 aan de Raad toegewezen. Een bevoegdheid die aan een welbepaalde instantie rechtstreeks door de wet wordt toegewezen, komt niet toe aan de rechtspersoon waarvan die instantie het orgaan is.

Vermits de memorie van antwoord werd ingediend door een onbevoegde instantie moet deze uit de debatten worden geweerd. En vermits het Instituut geen hoedanigheid heeft om tussen te komen in het debat, moet het worden geweerd.

Met betrekking tot het verslag beklemtoont betrokkene dat een de mogelijkheid dat een tuchtprocedure sui generis van aard zou zijn nog niet rechtvaardigt waarom de Raad niet zowel à charge als à décharge zou moeten gebeuren.

Volgens betrokkene houdt een degelijk onderzoek in dat de Tuchtcommissie op onpartijdige en volledig voorgelichte wijze kennis krijgt van alle gegevens en houdt dergelijk onderzoek in

a) dat de positieve en negatieve elementen voor de tuchtrechtelijk vervolgde worden vermeld in het verslag;

b) dat op een serene manier de feiten geanalyseerd moeten worden;

c) dat de bewezen feiten gesitueerd worden in hun context;

d) dat er een conclusie uit de feiten wordt getrokken m.b.t. hun bewijs, hun relevantie voor de tuchtzaak, enz.;

e) dat vervolgens wordt vastgesteld in welke mate deze feiten een tuchtrechtelijk vergrijp uitmaken en hoe ze gekwalificeerd moeten worden in het licht van de geschonden regels.

Volgens [B] gebeurde er enkel een onderzoek à charge.

Met betrekking tot de sanctie vraagt [B] om opschorting-indien er al bezwarende elementen lastens hem zouden kunnen weerhouden worden - quod non - .

Vermits het Instituut aangeeft dat een opschorting of uitstel van tenuitvoerlegging van de tuchtsanctie onmogelijk zou zijn aangezien dit zou ingaan tegen het legaliteitsbeginsel, wenst [B] desbetreffend een prejudiciele vraag voor te leggen aan het Grondwettelijk Hof.

In het syntheseverweerschrift van [B] dringt deze nogmaals aan op het werven van de memorie van antwoord van het Instituut en eveneens van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren zoals later vermeld in de memorie van wederantwoord.

Volgens betrokkene is het Instituut niet gerechtigd om tussen te komen en kan de raad evenmin een standpunt verdedigen daarwaar één van haar leden tuchtonderzoeker is geweest en zij haar standpunt aan de KVI heeft medegedeeld onder de vorm van een verslag.

Een en ander bevestigt enkel dat de Raad zich volgens betrokkene geroepen voelt om in tuchtprocedures op te treden als een (tegen) partij van de tuchtrechtelijk vervolgde, wat niet kan. De mogelijkheid om tussen te komen kan enkel informatief bedoeld zijn.

Standpunt van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

De Raad stelt dat de tuchtprocedure regelmatig is geïnitieerd en wijst erop dat het gegeven dat geen klacht van een belanghebbende derde voorligt, niets afdoet van de bevoegdheid om ambtshalve een tuchtrechtelijk vooronderzoek te starten conform art. 20§2 Wet 22 juli 1953 (gecoördineerd op 20 april 2007).

Tevens benadrukt de Raad dat het tuchtverslag geldig is tot stand gekomen volgens de heersende wetgeving en waarbij de Raad een sui generis rol heeft ("De Raad treedt op als een soort procureur die het onderzoek leidt, haar rol is niet deze van brievenbus om fei-

ten over te maken. Parl. St. Kamer, 1982-93, 552 nr 35,79)

De Raad stelt dat zij geen onderzoek à charge en à décharge moet voeren en ontkent dat dergelijke verplichting uit een rechtsbepaling zou voortvloeien.

De Raad beklemtoont dat zij zich niet mag beperken tot een zuivere verslaggeving zoals een onafhankelijke derde of expert dit zou doen (B. Tilleman, De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor, Brugge, die keuze, 2003, 107).

Tevens wordt vermeld dat de Raad geen rechterlijke instantie is maar wel een deel van het Instituut dat belast is met het vooronderzoek en de samenstelling van het tuchtdossier door middel van een onderzoek van de feiten die aan een bedrijfsrevisor worden verweten.

Art. 6, 1 EVRM zou niet gelden voor de Raad van het Instituut van de bedrijfsrevisoren (Cass. 24 oktober 1997, Arr. Cass. 1997, 1028).

De Raad stelt dat zij de nodige bewijzen moet verzamelen en voorleggen voor de tenlasteleggingen zonder verplichting om alle ingeziene documenten bij het dossier te voegen.

De Raad beslist daarbij zelf welke stukken relevant zijn en ter inzage worden voorgelegd aan de tuchtcommissie en de verdediging. Dit gebeurt overigens onder controle van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, die bijkomende onderzoeksmaatregelen kan opleggen indien zij dit nodig acht. Faalt de Raad in de bewijslast omdat hij beslist bepaalde documenten niet neer te leggen in het tuchtdossier, dan kan er geen tuchtsanctie worden uitgesproken door de tuchtcommissie als deze door het ontbreken ervan onvoldoende bewijs zou vinden in het tuchtdossier van de tenlasteleggingen.

Overigens mag de Tuchtcommissie zelf een onvolledig dossier niet vervolledigen omdat dit een omkering van de bewijslast zou inhouden en een schending van de rechten van verdediging (Commissie van Beroep IBR 29 november 1995, geciteerd in B. Tilleman, *De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor*, Brugge, die Keure, 2003, 11).

Met betrekking tot de beweerde inbreuken bespreekt de Raad het gegeven dat de besproken vennootschappen wel handelsactiviteiten zouden voeren en dat er een inbreuk gebeurde op de algemene controlenormen doordat in de revisorale verklaringen geen enkel voorbehoud werd geformuleerd.

Besloten wordt dan ook tot het bestaan van een onwaardig gedrag.

Voor het verzoek tot opschorting van de uitspraak, hetgeen er op neerkomt dat aan de relevante tuchtvordering geen gevolg wordt verleend, verwijst de Raad naar een recente uitspraak van de Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep Instituut van de Bedrijfsrevisoren. *In casu* oordeelde de Commissie van Beroep dat de tuchtcommissie die regelmatig met een tuchtvordering werd geadieerd, hierover een einduitspraak moet doen.

Gesteld werd dat de Tuchtcommissie niet wettig kon oordelen dat aan een tuchtvordering geen gevolg wordt verleend, zonder te hebben vastgesteld dat deze vordering onontvankelijk of niet gegrond is. Een beslissing die niet handelt over de vraag of de ten laste gelegde inbreuken al dan niet zijn bewezen, maar tegelijkertijd inhoudt dat de tuchtvordering niet zal worden behandeld wegens inzichten nopens de opportuniteit van zulke vordering, heeft immers geen wettelijke grondslag (Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 28 juni 2007, nr. 0325/06/N; Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 7 december 2007, nr. 0322/06/N).

Verder wijst de Raad er op dat het uitstel van tenuitvoerlegging van een tuchtsanctie, als voorgestelde probatiemaatregel, in gaat tegen het legaliteitsbeginsel waaraan tuchtstraffen onderworpen zijn ("*nulla poena sine lege*").

Tuchtcolleges kunnen enkel de wettelijk voorgeschreven tuchtsancties opleggen. Uit het legaliteitsbeginsel volgt aldus dat de tuchtrechter geen sancties met uitstel kan opleggen (B. Tilleman, *Vernieuwd tuchtrechtelijk statuut van de bedrijsrevisor: overzicht van de rechtspraak en adviespraktijk*, Brugge, Die Keure, 2008, 58; G. Van der Biese, *Om de eer en waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahier van het Instituut recht en samenleving, KU-Leuven, 1993, 56; P. Vandernoot, "La faute et la sanction dans le droit disciplinaire de la fonction publique", Rev. Dr. ULB 1191, 68; T. De Sutter, *Het recht van verdediging in tuchtzaken-60 jaar rechtspraak van de Raad van State*, Larcier, Brussel, 2009, p.14). In dit kader heeft het Hof van Cassatie overigens geoordeeld dat het adagium "wie het meerdere kan, kan ook het mindere", geen algemeen rechtsbeginsel is.

De Raad meent dat er voor de Tuchtcommissie wel degelijk een mogelijkheid bestaat - *quod non in casu* – om krachtens de Wet Instituut Bedrijfsrevisoren een tuchtsanctie op te leggen die *de facto* hetzelfde effect beoogt als een probatiemaatregel, namelijk de "waarschuwing" en de "berisping" (artikel 73, §1 a) en b) Wet Instituut Bedrijfsrevisoren). Zo is de waarschuwing bedoeld voor de bedrijfsrevisor die tot dusver onberispelijk was en een lichte fout begaat. De betrokken revisor wordt ingelicht, krijgt een advies, een verwittiging. Indien de revisor in herhaling valt of de fout ernstiger is, wordt hij terechtgewezen. Hij krijgt dan een zwaardere sanctie m.n. de berisping, waardoor hij tot de orde wordt geroepen. Deze sancties worden overigens automatisch uitgewist na verloop van vijf jaar en deze uitwissing geldt voor de toekomst (artikel 32, §1 Koninklijk besluit van 26 april 2007).

Daarenboven is artikel 460 Ger. W. deel van Hoofdstuk IV, Eerste Titel van Boek III van het Gerechtelijk Wetboek aangaande tuchtregeling van de balie, terwijl het beroep van bedrijfsrevisor niet onder de toepassingssfeer van deze bepaling valt. Deze wetsbepaling werd

evenmin door een bepaling uit de Wet Instituut Bedrijfsrevisoren, noch door een bepaling uit het Koninklijk Besluit van 26 april 2007 overeenkomstig van toepassing verklaard.

Gelet op het voorgaande meent de Raad dat het de Tuchtcommissie toekomt een tuchtsanctie op te leggen zoals wettelijk bepaald in artikel 73 van de Wet Instituut Bedrijfsrevisoren.

In de memorie van wederantwoord wordt de discussie met betrekking tot de rol van de Raad als vervolgende partij verder uitgediept.

De Raad benadrukt nogmaals dat het gegeven dat de opdracht van de Raad lijkt op de opdracht van een onderzoeksgerecht niet volstaat om ernstig vol te houden dat de wijze waarop het voordonderzoek moet worden gevoerd moet gebeuren overeenkomstig de principes van toepassing op een onderzoeksrechter in het strafrechtelijk contentieux.

Er wordt verwezen naar de interpretatie van het Hof van Cassatie en de parlementaire voorbereidingen in verband met de Wet Instituut Bedrijfsrevisoren.

De Raad beklemtoont nogmaals dat de Raad een vervolgende instantie is er geen rechterlijke en bijgevolg artikel 6.1 EVRM niet tijdens het vooronderzoek als onderdeel van de tuchtprocedure geldt.

Deze bepaling geldt daarentegen vanzelfsprekend wél ten aanzien van de Tuchtcommissie zijnde de instantie die over de grond van de zaak uitspraak doet na de partijen te hebben gehoord (J. Du Jardin, "Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie", *R. W.* 2000-2001, nr. 21, 20 januari 2001, p. 796 e.v.; J. Vande Lanotte en Y. Haeck (eds.), *Handboek EVRM – Deel 2. Artikelsgewijze Commentaar – Volume 1,* Antwerpen – Oxford, Intersentia, 2008, p. 514*)*.

De Raad onderzoekt nogmaals de vraag of het onderzoek à charge en à décharge dient te gebeuren en komt tot het besluit dat dergelijke stelling niet verzoenbaar is met artikel 27 KB 26 april 2007.

Meer wordt volgens de Raad ook niet voorzien in artikelen 52 en 53 van de Wet Instituut Bedrijfsrevisoren.

Het sui generis-aspect van de procedure wordt benadrukt.

Bijgevolg meent de Raad dat de argumentatie van [B] zonder voorwerp is aangezien voor laatstgenoemde tijdens de procedure voor de Tuchtcommissie, als onderdeel van de Tuchtprocedure, alle mogelijkheden aanwezig zijn om elementen à décharge toe te lichten en te benadrukken daar waar het Tuchtverslag uitgaande van de Raad als vervolgende instantie daar niet op ingaat. Het gegeven van de Raad in het Tuchtverslag een partijdige positie aanneemt kan haar dan ook moeilijk ernstig worden verweten aangezien dit niets afdoet aan een rechtsgang voor de Tuchtcommissie waarbij alle waarborgen bepaald door artikel 6,1 EVRM ten volle gelden.

Beoordeling door de Tuchtcommissie

I. Met betrekking tot de vraag of het Instituut kan worden toegelaten tot de debatten

De memorie van antwoord van de tussenkomende partij is ingediend door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Het Instituut als vereniging heeft geen enkele bevoegdheid om in tuchtzaken tussen te komen. De bevoegdheid om op elk ogenblik tussen te komen in de procedure werd immers in art. 70, tweede lid van de wet van 22 juli 1953 aan de raad toegewezen (zie Artikel 70 van de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 20 april 2007).

Een bevoegdheid die aan een welbepaalde instantie rechtstreeks door de wet wordt toegewezen, komt niet toe aan de rechtspersoon waarvan die instantie het orgaan is (zo kan de bevoegdheid van het college van burgemeesters en schepenen om het herstel van de gevolgen van een stedenbouwmisdrijf te vorderen niet worden uitgeoefend door de gemeente, netzomin als de bevoegdheid van de gemachtigde ambtenaar (nu: gewestelijke stedenbouwkundige inspecteur) kan uitgeoefend worden door het gewest: Cass., 9 januari 2002, 1076-Zie ook Cass., 12 oktober 2001, C. 00.0661.F, met bespreking in *Jaarverslag Hof van Cassatie*, 2002, 344; Cass., 8 maart 2002, P. 00.855F.).

Aangezien de memorie van antwoord werd ingediend door het Instituut, zijnde een onbevoegde instantie zonder hoedanigheid om tussen te komen in het debat, moet dit document in principe worden geweerd.

De memorie van wederantwoord werd echter ingediend door de Raad van het IBR.

Hierbij werden duidelijk alle argumenten hernomen en verder uitgewerkt en dit in opvolging van het Instituut.

Terzake dient dit dan ook als vrijwillige tussenkomst van de raad van het IBR te worden beschouwd in opvolging van het IBR zelf.

De Raad vermag een standpunt in te nemen en te verdedigen conform de terzake geldende regels.

(...) is geen lid van de Raad en heeft een onderzoek ingesteld en daarover verslag uitgebracht.

De memorie van antwoord en wederantwoord zoals gehandhaafd door de Raad dienen dan ook niet uit de debatten te worden geweerd.

II. Met betrekking tot de nietigheid van het tuchtverslag

Betrokkene stelt dat de Raad niet kan optreden als een soort tegenpartij van de tuchtrechtelijk vervolgde.

De mogelijkheid om tussen te komen kan enkel informatief bedoeld zijn.

Op art. 20 §2 Wet 22 juli 1953 kan de Raad IBR zich niet steunen om ambtshalve een tuchtrechtelijk onderzoek te starten.

Het vooronderzoek werd inderdaad goedgekeurd door de KVI zelfs wanneer alles gebeurde volgens de procedureregels voorzien in de Wet IBR en in het algemeen belang, te goeder trouw en rekening houdend met alle terzake geldende verplichtingen, werd opgesteld dan nog dient het onderzoek à charge en à décharge te worden gevoerd en alleszins niet op een partijdige wijze.

Onder verwijzing naar de parlementaire voorbereiding van de Wet van 1985 stelt de Raad in zijn vervolgende functie eerder op te treden als procureur.

Deze zienswijze is achterhaald.

Bij de opstelling van het tuchtverslag dient de Raad van het IBR eerder de verplichtingen op te nemen van een onderzoeksrechter.

Invloed van het EVRM is aldus merkbaar. De onpartijdigheidsplicht werkt immers door in de fase van het vooronderzoek en het onderzoek evenals bij de beslissing om al dan niet tuchtrechtelijk te vervolgen. Dat is ook logisch, om enkel een correct – en dus neutraal en volledig – geïnformeerde Raad kan beslissen om te vervolgen, of om zelfs helemaal niet te doen. Het (voor)onderzoek moet *à charge* en *à décharge* gebeuren. De rol van de Raad is dus helemaal niet beperkt tot het formuleren van een aanklacht tegen de tuchtrechtelijk verdachte, maar hij moet vooreerst op basis van een volledig en neutraal verslag de voormelde keuze maken en verder, als het tot een tuchtprocedure komt, een tuchtdossier zo samenstellen dat de tuchtcommissie als onpartijdige en volledig voorgelichte rechter kan oordelen.

De feiten werden in het verslag niet volledig objectief of ongekleurd weergegeven (zie hoger).

Onder meer ook uit de cassatierechtspraak met betrekking tot tuchtrechtspraak van de Orde van apothekers blijkt dat een deugdelijk (voor)onderzoek als een voorwaarde kan worden beschouwd voor de regelmatigheid van het optreden van het tuchtrechtscollege (zie Cass. 17 oktober 1986, Arr. Cass., 1986-87, 222).

De Raad stelt dat artikel 6 §1 EVRM niet geldt voor het IBR en de tuchtprocedure en verwijst hiervoor naar Cass. 24 oktober 1997, arr. Cass., 1997, 1028).

In vermeld arrest kan gelezen worden "Indien het eerlijk karakter van het proces ernstig in het gedrang lijkt te komen door de niet-inachtneming van die bepaling voor de aanhangigmaking van de zaak bij de feitenrechter".

Hierbij wordt de Raad van het IBR gelijkgesteld met een onderzoeksrechter (Cass. 4 april 2007, P.07.0218F).

De rechtspraak van het Hof van Cassatie over de toepassing van artikel 6 EVRM in tuchtzaken in geëvolueerd, en zal allicht nog meer evolueren naar een grotere bescherming, ook in de fase van het (voor)onderzoek. In zijn rechtspraak over tuchtzaken voor de organen van de beroepsorden oordeelde het Hof van Cassatie in het verre verleden inderdaad dat deze tuchtrechtscolleges de openbaarheid niet in acht moesten nemen vermits artikel 6§1 van het EVRM niet van toepassing werd verklaard, omdat het in tuchtzaken niet zou gaan om "*burgerlijke rechten en verplichtingen*". Deze opvatting werd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens verworpen in twee arresten tegen België (EHRM, 23 juni 1981 Le Compte).

Het Hof oordeelde dat het recht om nog langer een beroep uit te oefenen dat geen openbaar ambt is – later heeft het Hof ook de toepasselijkheid van artikel 6§1 ERVM op overheidsambtenaren erkend – wel een burgerlijk recht is in de zin van artikel 6§1 EVRM zodat, in geval van (tijdelijke) schorsing of definitieve schrapping van de beoefenaar van een vrij beroep, de in artikel 6§1 EVRM vervatte waarborgen in acht moeten worden genomen (A. ALEN en K. MUYLLE, Compendium van het Belgisch staatsrecht, Mechelen, Kluwer 2008, 327).

Het Hof van Cassatie neemt nu, in navolging van het Europees Hof, aan dat artikel 6, §1 van toepassing is op tuchtprocedures indien deze procedures kunnen leiden tot een straf die aantasting kan inhouden van de beroepsverbintenissen aangegaan door de tuchtrechtelijk vervolgde, of nog, "die tot gevolg kunnen hebben dat tijdelijk of definitief een burgerlijk recht (op beroepsuitoefening) wordt ontnomen". De mogelijke straf bepaalt dus of het gaat om een geschil over burgerlijke rechten en verplichtingen.

Het Hof van Cassatie toetst dan ook sinds enige tijd stelselmatig – als het daartoe in een middel wordt gevraagd – of art. 6 EVRM werd nageleefd in een tuchtprocedure (zie B. Tilleman, *Het vernieuwd tuchtrechtelijk statuut ven de bedrijfsrevisor overzicht van de rechtspraktijk en de adviespraktijk*, Brugge, Die Keure, 2008, 48. J. DUJARDIN, "Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing aan de wettelijkheid door het Hof van Cassatie", RW 2000-01, 785-810 en Cass., 4 maart 2010 (architecten); 1 oktober 2009 apothekers), 17 december 2009 (boekhouders). Voordien had het Hof dat ook al beslist ten aanzien van geneesheren en advocaten, en verder oog nog voor tuchtzaken tegen apothekers (Cass., 24 oktober 1997) en bedrijfsrevisoren (Cass., 27 april 1989-90, nr. 508) en vastgoedmakelaars (Cass.; 20 oktober 1997, AC, 1996-97, nr. 368)).

Zoals in de rechtspraak is verduidelijkt moet de onpartijdigheid zowel persoonlijk als structureel zijn. In de eerste plaats mag de instantie niet vooringenomen zijn en geen vooroordelen hebben. Concreet betekent dit dat zij geen bewoordingen mag gebruiken of geen houding mag aannemen die van een mogelijk vooroordeel ten aanzien van een procespartij blijk geven. Op basis van algemeen

rechtsbeginsel van onpartijdigheid – en dus formeel niet op basis van art. 6§1 EVRM – kwam het Hof van Cassatie tot dezelfde conclusie i.v.m. de onderzoeksrechter die volledig onafhankelijk van de partijen moet zijn, en geen schijn van partijdigheid mag wekken.

Dat die onpartijdigheid meebrengt dat hij het onderzoek à charge en à décharge moet voeren, staat intussen ook al ettelijke jaren zeer uitdrukkelijk en ondubbelzinnig in art. 58 §1 van het Wetboek van Strafvordering. Vermits – zoals het Hof van Cassatie heeft gesteld in het al meermaals geciteerd cassatiearrest van 24 oktober 1997 – de Raad van het IBR, als hij een verslag laat opstellen in een tuchtzaak, aan een onderzoeksrechter gelijk is, ligt het in de rede de regel van art. 58 § 1 W. Sv. Ook toepasselijk te achten in tuchtzaken (als art. 6 §1 EVRM in die fase niet van toepassing zou zijn).

Zoals reeds gesteld strekt de onpartijdigheidsplicht in tuchtzaken zich dus ook uit tot de tuchtonderzoeker omdat hij de taak heeft een contradictoir onderzoek te voeren waarin zowel de elementen ten laste als de elementen ten gunste van de tuchtrechtelijk verdachte moeten zijn opgenomen.

Het behoort niet tot de opdracht van de tuchtorganen om achteraf een onvolledig vooronderzoek te vervolledigen. Het zou een schendig van de rechten van verdediging zijn. De tuchtcommissie kan slechts oordelen op basis van de gegevens die regelmatig in de procedure zijn voorgebracht in het dossier samengesteld door de tuchtonderzoeker.

Indien er tijdens het tuchtonderzoek aldus een zekere "kleuring" werd bereikt of er zich eenzijdigheden of onvolledigheden manifesteerden, dan kan dit alles niet meer rechtgetrokken worden door de tuchtcommissie en kan deze het onderzoek niet meer vervolledigen.

Dergelijk tuchtverslag kan aldus niet aan de grond liggen van een rechtsgeldige tuchtprocedure en dient nietig te worden verklaard.

<u>III. Met betrekking tot de opschorting of uitstel van de tenuitvoerlegging van de tuchtsanctie</u>

Het Instituut meent dat een opschorting of een uitstel van de tenuitvoerlegging van de tuchtsanctie onmogelijk zijn, omdat dit zou ingaan tegen het legaliteitsbeginsel.

Waar het Instituut enerzijds stelt dat de tuchtonderzoeker optreedt als een soort van openbaar ministerie, een strafrechtelijke figuur, wordt anderzijds gesteld dat geen probatiemaatregelen mogelijk zijn zoals in het strafrecht (en in het tuchtrecht van advocaten). Dit standpunt is niet consequent; ofwel zijn er voldoende gelijkenissen tussen tuchtrecht en het strafrecht en dan moet het mogelijk zijn probatiemaatregelen te nemen; ofwel zijn er geen voldoende relevante gelijkenissen met het strafrecht, maar dan geldt des te meer dat de tuchtverslaggever een onafhankelijke instantie moet zijn, die bijgevolg geenszins partijdig mag zijn of onvolledige verslagen mag afleveren.

De normaliserende, moraliserende en bestraffende kenmerken van het tuchtrecht hebben tot gevolg dat het tuchtrecht ertoe neigt het strafrecht als model te hanteren (J. DUJARDIN, "Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie"; R.W. 2000-01, nr 21, 785).

Als deze tuchtcommissie zou meegaan in de redenering dat tuchtrechtscolleges enkel de wettelijk voorgeschreven sancties kunnen opleggen, gelet op het legaliteitsbeginsel, zodat een "probatiemaatregel" niet kan worden opgelegd omdat de wet daarin niet uitdrukkelijk voorziet, past het om in verband met artikel 73 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007 een prejudiciële vraag te stellen aan het Grondwettelijk Hof. Deze lacune in de wetgeving, (en in het bijzonder in art. 73 van voormelde wet) is dan immers discriminatoir, onder meer en minstens ten aanzien van andere vrije beroepen zoals de advocatuur waar dit wel mogelijk is (art. 460 Ger. W.). Een dergelijke bevoegdheid tot het opleggen van probatiemaatregelen lijkt een immers een bestanddeel te moeten zijn van elk modern tuchtrecht.

Hieraan wordt nauwelijks afbreuk gedaan door het arrest aan het Grondwettelijk Hof nr 08/2010 van 4 februari 2010.

Uit dit arrest volgt niet dat het Grondwettelijk Hof de ongelijkheid tussen vergelijkbare beroepscategorieën goedkeurt doch wel dat er geen schending is omdat de tuchtrechtelijk vervolgde en de rechter kunnen terugvallen op de redelijke termijnvereiste als er geen verjaring in de wet is ingeschreven. In huidig geschil is evenwel geen dergelijk opvangnet aanwezig. Vermits de probatiemaatregelen niet wettelijk zijn bepaald, zouden zij ook niet kunnen worden toegepast. *In casu* is er derhalve weldegelijk een lacune in de wetgeving die een discriminatie tot gevolg heeft.

OM DEZE REDENEN,

Rechtsprekend op tegenspraak

Beslist de tuchtcommissie

- tot de ontvankelijkheid van de tussenkomst van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren
- tot de nietigheid van het tuchtverslag en dien volgens ook tot de nietigheid van de daarop gebaseerde verwijzing door de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling en de daarop volgende procedure
- tot de vaststelling dat er thans geen reden is om over te gaan tot het behandelen van de zaak op grond van de voorgebrachte feitelijkheden en/of het uitspreken van een tuchtstraf

- tot het stellen van een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof zijnde:

  "Kan de tuchtcommissie beslissen tot een probatiemaatregel of uitstel van tenuitvoerlegging van de tuchtsanctie. Gaat dit in tegen het legaliteitsbeginsel waaraan tuchtstraffen onderworpen zijn. Kan het tuchtcollege enkel de wettelijk voorgeschreven tuchtsancties opleggen of kan er naar analogie met het strafrecht een probatiemaatregel getroffen worden of uitstel van tenuitvoerlegging van de tuchtsanctie ?"

- tot het aanhouden van de kosten.

Aldus gedaan en uitgesproken in de openbare zitting van 20 september 2011 van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zetelend te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, waar aanwezig waren:

(...)".

0412/10/N – Tuchtcommissie van 29 november 2011
(beroep ingediend)

Inbreuken op de algemene controlenormen:

- ***Inbreuk op par. 2.4 van de algemene controlenormen***
- ***Inbreuk op par. 2.5 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht***
- ***Inbreuk op par. 3. van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag***
- ***Inbreuk op par. 3.10 en 3.10.1 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag***
- ***Inbreuk op par. 2.3 van de norm inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng***

Inbreuken op de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme

Onwaardig gedrag

In de zaak met dossiernummer 412/10/(...)/N

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut de heer (...).

Tegen:

De heer (X), bedrijfsrevisor ingeschreven op het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer (...) met als woonplaats, (...), alwaar de maatschappelijke zetel is gevestigd van het hieronder vermelde bedrijfsrevisorenkantoor.

Hij oefent zijn beroepsactiviteit uit in de Burg. (...), ingeschreven onder het nummer (...) met als exploitatiezetel (...).

* * * * * * *

Gelet op de verslagen van de Raad aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling van 4 juni 2010.

Gelet op de stukken van het door de Raad samengestelde dossier.

Gelet op de beslissing van 6 december 2010 van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling om over te gaan tot verwijzing naar de Tuchtcommissie.

Gelet op de betekening van de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling per aangetekende brief van 27 januari 2011 om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 6 april 2011.

Gelet op het uitstel van de zaak naar de zitting van 20 september 2011 datum waarop de zaak in beraad werd genomen en voor uitspraak gesteld op 29 november 2011.

Verslag van de Commissie van Toezicht aan de Raad in de zaak met nummer 412/10/(...)/N.

Tenlasteleggingen

Aan de betrokkene kunnen volgens het voormeld verslag aan de Commissie van Toezicht aan de Raad volgende deontologische en/of tuchtrechtelijke inbreuken ten laste worden gelegd:

A. Inbreuken op de algemene controlenormen:

- Inbreuk op par. 2.4 van de algemene controlenormen
- Inbreuk op par. 2.5 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht
- Inbreuk op par. 3. van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag
- Inbreuk op par. 3.10 en 3.10.1 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag

B. Inbreuk op par. 2.3 van de norm inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng

C. Inbreuken op de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme

D. Onwaardig gedrag

Rechtspleging

De betrokkene is rechtsgeldig opgeroepen om voor de Tuchtcommissie te verschijnen bij schrijven van 27 januari 2011.

Namens de Raad van het Instituut verscheen de Heer (...) die werd gehoord en een verweerschrift opstelde d.d. 1 juni 2011.

De Heer (...) verscheen in persoon en werd gehoord en werd bijgestaan door (...) loco (...) die verweerschrift opstelde d.d. 5 april 2011 en synthesebesluiten d.d. 5 augustus 2011.

De feiten

Onderhavig dossier vindt zijn oorsprong in de kwaliteitscontrole 2008 van de Burg. b.v.b.a. (...), en haar vennoten, die werd uitgevoerd door inspecteur (...) op 20 november 2008 bij o.a. (...) waarover het onderhavig verslag handelt.

Bij de kwaliteitscontrole 2003 werden de volgende onvolkomenheden vastgesteld.

- Afwezigheid van werkpapieren waaruit een afdoende onderzoek van de administratieve organisatie op het vlak van de interne controle mag blijken;
- de afwezigheid van werkpapieren waaruit een afdoende controle op de correcte afgrenzing van opbrengsten en kosten (cut off) mag blijken;
- afwezigheid van werkpapieren waaruit een afdoende controle van gebeurtenissen na balansdatum mag blijken;
- geen opdrachtbrief in het kader van het nazicht van andere wettelijke opdrachten.

Vervolgens werd beslist om een vervroegde kwaliteitscontrole te laten doorgaan in 2006 wat leidde tot een geschreven verslag op 22 november 2006 met weerhouding van een reeks tekortkomingen (zie verslag Raad aan Kamer van Verwijzing en Instaatstelling d.d. 1 juni 2011 pag.2).

De kwaliteitscontrole heeft geleid tot een schriftelijk verslag van 15 december 2008 op 20 december ondertekend door betrokkene.

Met betrekking tot de werking en organisatie van het kantoor werden volgende vaststellingen gemaakt.

- Het kantoor is sinds 2007 juridisch een éénhoofdige vennootschap. Bedrijfsrevisor (...) is sinds dat jaar volledig uitgetreden;
- op 25 januari 2008 werd de naam gewijzigd in (...), desondanks werden de bekomen revisorale verslagen 2008 opgemaakt op het oude briefpapier van "(...)";
- Wet tot voorkoming van het gebruik van het financieel stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme: de wettelijke verplichte documenten die de identificatie van de klanten moet mogelijk maken, zijn slechts in 20 % van de mandaatdossiers aanwezig;
- Vorming: noch op meerder jaren noch jaarlijks wordt aan de 40 uren verplichte vorming voldaan;
- Procedures die de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor waarborgen: het principe van jaarlijkse onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor waarborgen; het principe van jaarlijkse onafhankelijkheidsverklaring zal heden worden ingevoerd;
- Beschikbaarheid over de noodzakelijke bekwaamheden en over aangepaste werkmethoden: de voorgelegde risico-analyse is te summier uitgewerkt, ook werden geen aantekeningen van systematisch nazicht door de bedrijfsrevisor teruggevonden in het geselecteerde mandaatdossier. Er werden geen werkpapieren voorgelegd waaruit de naleving van de normen betreffende controlewerkzaamheden bij ondernemingsraden mag blijken.

Met betrekking tot de controle van het mandaatdossier werden devolgende vaststellingen weerhouden

- Geen enkele beschrijving over de bestaande administratieve organisatie en interne controle. Met betrekking tot andere mandaatdossiers heeft de bedrijfsrevisor werkdocumenten / verslagen voorgelegd die ontoereikend zijn;
- Het auditdossier bevat geen aantekeningen van nazicht van de toelichting bij de jaarrekening, alsook geen referentieverwijzingen naar het controleprogramma en/of stavingsstukken;
- Het jaarverslag over het boekjaar 2007 vermeldt dat er geen bijkomende opdrachten werden uitgevoerd door de commissaris, terwijl dit wel het geval was (bijkomende vergoeding van 2.880 EUR);
- De verklaring die op 20 februari 2008 werd afgeleverd over het boekjaar 2007 is nog de oude versie die van toepassing was tot en met 2006.

Met betrekking tot de controle van een dossier inzake een wettelijke opdracht werd weerhouden dat er geen identificatie van de betrokkenen in het kader van de antiwitwaswetgeving bestaat, het dossier geen sporen bevat van controle over het al dan niet bezwaard karakter van de inbrengen het verslag van de zaakvoerder werd opgemaakt voor het revisoraal verslag.

Met betrekking tot de werkzaamheden van de commissie kwaliteitscontrole kan vermeld worden dat betrokkene op 6 maart 2009 werd uitgenodigd voor een onderhoud met een delegatie van de commissie kwaliteitscontrole op 29 april dat na uitstel plaatsvond op 26 juni 2009 waarna op 28 augustus 2009 het voor akkoord ondertekend verslag werd overgemaakt aan de Heer (...).

Standpunten van de Raad zoals weergegeven in het verslag

Gelet op de analyse van de feiten en de gedane vaststellingen kwam de Raad tot de volgende standpunten

- Onvoldoende risico-analyse.

  In zijn antwoorden verwijst bedrijfsrevisor (...) naar een financiële analyse. Deze financiële analyse is louter cijfermatig, zonder te worden aangevuld met een "narrative", laat staan een beoordeling door de titularis van de risico's eigen aan de onderneming, een controlebenadering en het bewijs dat de vooropgestelde controlebenadering toelaat de geïdentificeerde risico's af te dekken.

- Het totaal ontbreken van enige analyse van de administratieve organisatie en interne controle.

  In zijn antwoord erkent bedrijfsrevisor (...) dat geen evaluatie van de interne controleprocedures werd uitgevoerd. Als motivering wordt onder andere gegeven:

  - Het kantoor heeft zich eerst op andere, belangrijkere dossiers geconcentreerd. Dit argument is niet terzake doende en miskent het principe dat in ieder dossier een aangepaste controlebenadering dient uitgewerkt en uitgevoerd.
  - Het zeer laag risico dat verband houdt met de activiteit. Volgens haar website, is (...) de oudste en belangrijkste veiling op de Belgische sierteeltmarkt. Zonder verdere motivering inroepen dat dit type van activiteit zonder meer en voor alle cycli als low risk kan gekwalificeerd worden, is moeilijk aanvaardbaar. Bovendien bleek uit het onderhoud met de bedrijfsrevisor het belang van ITinfrastructuur van de onderneming. Bedrijfsrevisor (...) bevestigde bovendien geen onderzoek van deze infrastructuur te hebben uitgevoerd.

- De commissarisverklaring werd opgemaakt aan de hand van een verouderd model, bevat geen beschrijving van risico's en onzekerheden en sluit cijfermatig niet aan met de jaarrekening.
- Het niet vaststellen van de identiteit van de natuurlijke personen betrokken bij een quasi-inbreng.
- Er werden geen werkzaamheden uitgevoerd teneinde te valideren dat de bij de quasi-inbreng in te brengen actiefbestanddelen vrij en onbelast waren.

Standpunten en verweer van de Heer (...)

I. De schending van de controlenorm 2.4 zou erin bestaan dat betrokkene werkdocumenten hanteerde in het dossier dat het voorwerp uit maakte van de kwaliteitscontrole (c.v.b.a. (...)) die geen aantekeningen bevatten omtrent de uitgevoerde werkzaamheden inzake de kwaliteit van de interne controlemethoden.

Reeds in zijn brief van 20 december 2008 aan revisor (...) nuanceerde de Heer (...) dit:

"Het is juist dat voor deze vennootschap er nog geen evaluatie is gebeurd van de interne controleprocedures.

Desbetreffend wens ik te verwijzen naar mijn schrijven van 1 augustus 2007 waarin ik duidelijk aangeef dat sinds de bemerking opgenomen in het verslag van kwaliteitscontrole (verwijzing naar mijn schrijven dd. 26 november 2006 aan confrater (...)) met name: dat er op dat ogenblik voor de belangrijkste mandaat dossiers (acht dossiers) de evaluatie van de interne controle was uitgevoerd.

Op het ogenblik van uw kwaliteitscontrole was de evaluatie van de interne controle uitgevoerd van in totaal 13 mandaatdossiers. Op dit ogenblik gebeurt de evaluatie van de interne controle in twee andere mandaatdossiers. Hiermee zal dan de evaluatie van de interne controle zijn uitgevoerd in de belangrijkste dossiers. Nadien volgen de kleinere dossiers waar de evaluatie uiteraard aan een hoger tempo kan gebeuren.

De reden waarom in het geselecteerd dossier nog geen evaluatie van de interne controle is uitgevoerd wordt verantwoord door (i) het zeer laag risico om reden van de aard van de activiteit en (ii) er sinds het begin van het mandaat steeds een semesteriële controle gebeurt die gelijkgesteld mag worden met een eindejaarcontrole behoudens de afwezigheid van confirmaties. Bovendien confrater wens ik te verwijzen naar de algemenen controlenormen meer bepaald § 3.3.5. waaruit blijkt dat wanneer de commissaris tekortkomingen vaststelt in de interne controle hij alles in het werk dient te stellen om redelijke alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren.

Sinds onze aanstelling als commissaris (1998) is er steeds naast onze final audit elk jaar ook een grondige semesteriële controle uitgevoerd en nooit werden materiële leemtes vastgesteld in de ter controle voorgelegde financiële gegevens. Waarbij ik aanvullend wens mede te delen dat grondige semesteriële controles in het merendeel van de mandaatdossiers worden uitgevoerd." (stuk 2, p.3)

In andere dossiers werd dit nazicht wel reeds gedaan.

Het (...)-dossier werd als minder risicovol beoordeeld wegens

- de aard van de activiteit: de onderneming heeft als uitsluitende activiteit het veilen van sierplanten waarbij de goederen in een zaal via elektronisch systeem worden verkocht. De planten worden door de kwekers aangeleverd en verlaten dezelfde dag de zaal. De c.v.b.a. (...) heeft amper voorraden (uitsluitend beperkt tot verpakkingen). Het risico van de onderneming bevindt zich bijgevolg uitsluitend op het vlak van vorderingen (inning van commissies op de verkoop) en schulden.
- de nauwkeurig uitgevoerde risico-analyse. Voorafgaand aan de auditwerkzaamheden werd een grondige evaluatie van de risico's van de onderneming en werden de diverse rubrieken van de jaarrekening gerangschikt volgens dalende risicograad.

Ook de stelling dat geen controle van de interne controleprocedures werd gedaan moet volgens betrokkene sterk genuanceerd worden (zie brief 8.8.07, 16.7.09, 16.8.10)

In de managementletter van 8 augustus 2007 heeft betrokkene het bestuur van c.v.b.a. (...) er nog op gewezen dat onvoldoende initiatieven werden genomen ter verbetering van de interne controle.

Ondertussen werden de interne controleprocedures van de c.v.b.a. (...) grondig nagezien door betrokkene en hiermee kwam hij het

engagement na dat hij tijdens de bespreking van 26 juni 2009 ten attentie van de leden van de Commissie Kwaliteitscontrole van 26 juni 2009 had geformuleerd, volledig na.

Het bestuur van c.v.b.a. (...) gaf gevolg aan de door betrokkene gegeven aanbevelingen en stelde binnen de onderneming in dit verband een verantwoordelijke aan.

II. Volgens art. 2.5. van de algemene controlenormen moet een bedrijfsrevisor voldoende controlemateriaal verzamelen dat zijn tot uitdrukking gebrachte oordeel ten attentie van de jaarrekening kan staven.

De Raad stelt dat betrokkene deze controlenorm zou hebben geschonden door geen risicoanalyse te hebben uitgevoerd.

Dit standpunt van de Raad is echter niet in overeenstemming met de inhoud van het verslag van de kwaliteitscontrole. Revisor (...) heeft immers vastgesteld dat er wel degelijk een risicoanalyse werd uitgevoerd maar hij stelde dat deze, naar zijn mening, te summier zou zijn uitgewerkt (stuk 1, p. 3).

De Raad heeft dit eveneens ingezien en bevestigt in de Memorie van 1 juni 2011 dat er wel degelijk een risicoanalyse is gebeurd, maar dat deze onvolledig zou zijn (Memorie van 1 juni 2011, p.4, randnr. 21).

De Heer (...) meent dat hij wel degelijk een voldoende uitgebreide risicoanalyse heeft uitgevoerd.

Hij verwijst naar de financiële analyse van de balans en van de jaarrekening, gebruikmakend van de horizontale vergelijking, verticale vergelijking en tijdrechtsanalyse (we tevens brief aan (...) dd. 20.12.2008).

Vervolgens werden op basis van voormelde ratio's en op basis van eerdere auditwerkzaamheden met betrekking tot vorige boekjaren van c.v.b.a. (...) bij de opstart van de auditwerkzaamheden een rangschikking opgesteld van de diverse balansrubrieken in dalende volgorde van risico.

Tevens werden tijdens de auditwerkzaamheden de risico rubrieken verder geanalyseerd (zie stuk 3-12-13-14-15-16 Bundel (...)).

De Raad verwijt betrokkene tevens een gebrek aan documentatie omtrent systematisch nazicht.

Betrokkene naar stuk 6 bijlage 1 tot en met 5 aan de brief aan Kamer van Verwijzing en Instaatstelling van 2 oktober 2010.

Hieruit blijkt volgens hem duidelijk dat periodiek nazicht werd gedaan van de proefbalansen en interne controleprocedures (zie tevens tijdsbestedingsoverzicht).

In zijn verslag van 15 december 2008 heeft revisor (...) in verband met de tijdsregistratie opgemerkt: "het kantoor beschikt over het softwarepakket (...) en dit verstrekt overrichten van alle nuttige en noodzakelijke informatie qua tijdsbesteding.

Betrokkene gaat er dan ook van uit dat beweerd gebrek aan documentatie omtrent het systematisch nazicht niet kan weerhouden worden.

De Raad verwijt betrokkene een gebrek aan aantekeningen van nazicht van de toelichting bij de jaarrekening.

Door het gebruik van het informaticapakket '(...)' gebeurt de controle van de toelichting voor een belangrijk deel op geïnformatiseerde wijze. Betrokkene heeft tijdens het inspectiebezoek het informaticapakket aan revisor (...) toegelicht die overigens stelde daarmee niet vertrouwd te zijn en zelf nog alle werkzaamheden manueel te verrichten. De onterechte opmerking van revisor (...) in verband met het gebrek aan aantekeningen van nazicht van de toelichting bij de jaarrekening moet volgens de Heer (...) wellicht tegen deze achtergrond gezien worden.

De Raad beperkt er zich toe in zijn Memorie van 1 juni 2011 te stellen dat de wijze waarop het softwarepakket werd aangewend, niet werd uiteengezet of toegelicht.

Dit is volgens de Heer (...) manifest onjuist aangezien hij de werking van het software pakket en de toepassingen ervan wel degelijk heeft toegelicht tijdens de kwaliteitscontrole (bevestigd in brief van 20.12.2008).

Deze tenlastelegging moet dan ook volgens betrokkene ongegrond worden verklaard.

Er zou geen auditdossier "ondernemingsraad" zijn. Betrokkene ontkent dit met klem en verwijst naar zijn brief aan revisor (...) van 20.12.2008.

"ik heb u toch een dossier getoond van circa 3 com dik omvattende de informatie verstrekking aan de ondernemingsraad en vooraan mijn certificeringverslag dd. 3 maart 2008. Wat de tien sleutelvragen met respectievelijke subvragen betreft, deze zijn naar analogie met het elektronisch financieel auditdossier eveneens opgenomen in een elektronische auditfile. Middels bijlage 4 en 5 laat ik u respectievelijke copij geworden van het certificeringsverslag en een print out van de elektronische vragenlijst uit het ondernemingsraaddossier (...). De onderlijning van de nummers in de eerste smalle kolom betekent dat de betreffende documenten opgenomen zijn in het ondernemingsraaddossier. Dit naar analogie met het financieel auditdossier."

In de memorie van 1.6.2011 erkent de Raad dat betrokkene een correct auditdossier heeft overgemaakt zodat volgens hem deze tenlastelegging ongegrond is.

III. Inbreuk par. 3 algemene controlenormen met betrekking tot het verslag.

Revisor (...) stelde in zijn verslag van 15 december 2008 louter:

"De verklaring die op 20/02/2008 werd afgeleverd over het boekjaar 2007 is nog de oude versie; sinds 2007 zijn de nieuwe normen en verslagen van toepassing."

De Heer (...) betwist niet dat er in dit verband een administratieve vergissing is gebeurd. In zijn brief van 20 december 2008 deelde hij aan revisor (...) mee:

"Door een administratieve vergissing werd een elektronische kopie genomen van et verslag over het boekjaar 2006 en werden bedragen en data aangepast en is het aan de aandacht ontgaan om de nieuwe versie van het audit verslag te gebruiken, waarvoor mijn verontschuldigingen. Maar ingevolge controle van de andere auditdossiers heb ik vastgesteld dat er slechts 3 dossiers zijn waarvoor deze vaststelling geldt."

Betrokkene beklemtoont dat het om een administratieve vergissing gaat en vraagt de tenlastelegging dan ook af te wijzen als ongegrond.

IV. Inbreuk par 3.10 en 3.10.1 algemene controlenormen met betrekking tot het verslag (schending art. 146, 6° W. Venn.).

Tijdens het inspectiebezoek werd hier geen opmerkingen overgemaakt.

Betrokkene ontkent niet dat hij in het commissarisverslag geen opmerkingen heeft gemaakt met betrekking tot het ontbreken van de voornaamste risico's en onzekerheden in het jaarverslag doch benadrukt dat hij wel degelijk aandacht heeft gehad voor de bedrijfsrisico's en onzekerheden en vraagt afwijzing van deze tenlastelegging.

V. Inbreuk par. 2.3 van de norm inzake controle van inbrengen quasi-inbreng door de door de norm voorgeschreven stukken niet te hebben opgevraagd bij de Raad van bestuur.

Betrokkene stelt de risico's van de verrichting nauwkeurig te hebben beoordeeld (zie voorwerp overeenkomst 10 januari 2008 overdracht kinepraktijk van (...) en (...) aan de bvba (...).

Uit de koopovereenkomst blijkt aldus dat geen enkele schuldvordering van of schuld op de desbetreffende kinépraktijk werd overgedragen aan de vennootschap. Gelet op het feit dat de vennootschap nog maar net was opgericht én geldt op het feit dat alleen roerend materiaal werd overgedragen, met uitsluiting van eventuele schulden, kon betrokkene op basis van de oprichtingsakte én op basis van de overeenkomst terecht oordelen dat deze quasi-inbreng volledig risicovrij was.

De Heer (...) gaat ervan uit dat de Raad door in zijn verslag te stellen dat hij niet de nodige stukken heeft ongevraagd fout zat omdat de Raad de op te vragen stukken heeft verward met de gegevens waaraan de opgevraagde stukken dienen te worden getoetst, wat gebeurde.

Vermits dit niet meer wordt betwist in de Memorie van 1 juni 2011, vraagt betrokkene dan ook de afwijzing van deze tenlastelegging.

VI. Schending art. 4 Wet 11 januari 1993.

De Raad stelt in zijn verslag van 4 juni 2010 (stuk 4) dat betrokkene een inbreuk zou hebben gepleegd op de Anti-witwaswet nu concluant slechts in 20 % van de mandaatdossiers de wettelijke vereiste identificatiegegevens heeft opgevraagd en bewaard. Ook in het gecontroleerde dossier van een wettelijke opdracht (de bvba (...)) werd de wet volgens de Raad niet nageleefd daar waar – naar mening van de Raad – het risico bij eenmalige opdrachten hoger is.

Terzake verwijst De Heer (...) naar zijn brieven van 20 december 2008 aan revisor (...) en 2 oktober 2010 aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling waarvan de inhoud hier als herhaald moet worden beschouwd.

Daarbij benadrukt hij dat sedert de kwaliteitscontrole van 2006 de nodige inspanningen werden geleverd om de identiteitscontrole systematisch en geordend door te voeren.

Het auditprogramma werd aangepast.

De inspanningen werden erkend in de Memorie van 1 juni 2011.

Volgens betrokkene is er desbetreffend dan ook geen inbreuk.

VII. Inbreuk met betrekking tot onwaardig gedrag.

Deze tenlastelegging wordt in hogervermelde memorie niet meer aangehouden.

Voor zover als nodig verwijst betrokkene naar zijn argumentatie desbetreffend in zijn besluiten van 5 april 2011 en vraagt hij de afwijzing van deze tenlastelegging.

Uiterst ondergeschikt vraagt betrokkene om de afwijzing van elke tuchtsanctie of minstens de meldering van de uit te spreken sanctie omdat alle vermelde tekortkomingen voor een grootdeel van formele aard zijn en er grote inspanningen werden geleverd na de kwaliteitscontrole.

Bij een beoordeling in het licht van het evenredigheidsbeginsel dienen alle verzachtende omstandigheden door te wegen.

Standpunten van de Raad zoals vermeld in de Memorie van de Raad van 1 juni 2011

I. Inbreuk par. 2.4. algemene controlenormen inzake de controle van de administratieve organisatie en de interne controle in de gecontroleerde entiteit.

De Raad stelt dat de Heer (...) reeds sedert 2003 wist dat hij bijkomende inspanningen diende te leveren om in alle gecontroleerde ondernemingen het systeem van interne controle aan nader onderzoek te onderwerpen en hieruit passende conclusies te trekken.

De Raad heeft vooreerst moeten vaststellen dat in 2008 bedrijfsrevisor (...) (in zijn brief met opmerkingen aan de inspecteur) er nog steeds niet in geslaagd was om bij alle entiteiten waarin hij het commissarismandaat uitoefende, de interne controle aan passende onderzoekwerkzaamheden te onderwerpen. Inmiddels was 5 jaar verstreken sinds de vorige kwaliteitscontrole.

Het dossier (...), dat het voorwerp was van de kwaliteitscontrole 2008, bleef nog steeds verstoken

van een beschrijving en van een analyse van de interne controle.

Het gegeven dat dit dossier minder risicogevoelig was is voor de Raad geen argument om zich eerst op andere belangrijkere dossiers te concentreren en miskent het principe dat in ieder dossier een afzonderlijke en voor de onderneming, specifieke controlebenadering dient uitgewerkt en uitgevoerd te worden, en dat in ieder dossier een beschrijving en analyse van de interne controle dient te gebeuren.

Bedrijfsrevisor (...) erkent dat in 2008 nog geen beschrijvingen van de interne controleprocedures werd uitgevoerd in de NV (...). Het zeer laag risico zou, volgens bedrijfsrevisor (...), verband houden met de aard van de activiteit. Volgens de website echter is (...) de oudste en belangrijkste veiling op de Belgische sierteeltmarkt. Zonder verdere motivering inroepen dat dit type van activiteit, zonder meer, en voor alle cycli, als *low risk* kan gekwalificeerd worden, is voor de Raad moeilijk aanvaardbaar.

Bovendien blijkt geen onderzoek te zijn uitgevoerd naar de IT infrastructuur.

Dergelijke redenering is volstrekt ongeldig voor een commissaris. Het al dan niet tijdig onderzoeken van het systeem van interne controle van een onderneming zou, in de redenering van bedrijfsrevisor (...), afhankelijk kunnen worden gemaakt van de kantoororganisatie van de bedrijfsrevisor. Deze redenering staat haaks op de essentie van de audit die de onderneming op zich van naderbij onderzoekt en uiteraard geen verband legt tussen de onderscheiden entiteiten uit de controle portefeuille van de bedrijfsrevisor.

Bij revisorale werkzaamheden is het bijhouden van notities en van verifieerbare sporen van de uitgevoerde werkzaamheden, niet terug te brengen tot een ondergeschikt formalisme. Deze aantekeningen en notities vormen het enige bewijs van de uitgevoerde werkzaamheden en zodoende mogen zij niet ontbreken, anders kan er volkomen terecht door de Raad worden geconcludeerd dat de controles niet werden uitgevoerd. Dit sleutelargument van de Raad is dus onverkort toepasselijk telkens wanneer het formalisme wordt voorgesteld als een verplichting die moet beoordeeld worden los van de onderliggende werkzaamheden. Elke vorm van (publiek) toezicht zou bij voorbaat onmogelijk zijn indien deze redenering zou aanvaard worden.

Eventuele "alternatieve" controlewerkzaamheden kunnen geen rechtvaardiging vormen voor de opname in het commissarisverslag van een vermelding die stelt dat het systeem van interne controle werd gecontroleerd of op zijn doelmatigheid werd getest.

Als deze controles niet zijn gebeurd kan er volgens de Raad ook niet naar worden verwezen.

II. Inbreuk par. 2.4. van de algemene controlenormen inzake het beschikken over voldoende controlemateriaal dat zijn oordeel moet staven.

Volgens de Raad is zowel de risicoanalyse als het systematisch nazicht onvoldoende en onvolledig door een ernstig gebrek aan documentatie.

Het zelfde geldt voor de controle van de toelichting.

De afwezigheid van het auditdossier met betrekking tot de informatie van de ondernemingsraad blijft volgens de Raad een feit.

Het is pas naar aanleiding van het formuleren van zijn opmerkingen ten behoeve van de inspecteur, dat bedrijfsrevisor (...) toepasselijke documentatie heeft medegedeeld inzake de audit voor de ondernemingsraad.

III. Inbreuk par. 3 van de algemene controlenormen inzake het commissaris verslag.

Hier verwijst de Raad naar zijn verslag.

IV. Inbreuk par. 3.10 en 3.10.1 van de algemene controlenormen inzake het verslag-overtreding art. 144, 6° van het Wetboek van Vennootschappen.

De Raad wijst erop dat bedrijfsrevisor (...) erkent dat in het commissarisverslag over het boekjaar 2007 geen opmerkingen werden gemaakt met betrekking tot het ontbreken van een beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden in het overeenkomstig jaarverslag (artikel 96, 1° van het Wetboek van vennootschappen).

De Raad wijst erop dat de commissaris dergelijke lacunes in het jaarverslag moet vermelden en dat bijkomende argumentatie van de Heer (...) niet ter zake diende is.

De overtreding wordt "ondubbelzinnig bewezen en erkend" genoemd.

V. Inbreuk op par. 2.3. van de norm inzake controle van inbreng en quasi-inbreng.

De norm stelt dat documentatie moet opgevraagd worden aan de hand waarvan de bedrijfsrevisor dan moet nagaan of de in te brengen bestanddelen (roerend of onroerend) als het ware vrij en onbelast kunnen ingebracht worden in de vennootschap die begunstigde is van de inbreng. Het gaat om contracten van verwerving, aankoop, huur leasing, facturen, enz.

Het gaat dus niet om controlewerkzaamheden op de overdracht van een schuld of een schuldvordering zoals bedrijfsrevisor (...) stelt in zijn conclusie. Het gaat immers over de inbreng van kantooruitrusting en gespecialiseerd materieel (die bijvoorbeeld op afbetaling kan zijn gekocht of *geleasd*).

Vermits deze documentatie ontbreekt acht de Raad de norm overtreden.

De overige ingeroepen overtredingen worden door de Raad teruggenomen. Vermits de inbreuken niet enkel van formele aard zijn en de geleverde inspanningen na de kwaliteitscontrole 2008 niet relevant zijn voor de tekortkomingen uit het verleden vraagt de Raad om de inbreuken op passende en overeenkomstige wijze te beteugelen.

Beoordeling door de Tuchtcommissie

De Heer (...) erkent dat de kwaliteitscontrole een toegevoegde waarde heeft en bijdraagt tot een verdere kwaliteitsverbetering van de auditdossiers en leverde grote inspanningen om tegemoet te komen aan de opmerkingen van revisor (...).

Deze inspanningen worden erkend door de Raad in vermelde Memorie.

Deze inspanningen zijn ter zake dienend en moeten in aanmerking worden genomen.

(zie Tuchtcommissie 11 maart 2008 nr. 0320/06/N

Commissie van Beroep 21 maart 2008 nr. 0350/07/N

Tuchtcommissie 13 november 2007 nr. 0350/07/N

Tuchtcommissie 10 januari 2006 nr. 0298/05/N

Tuchtcommissie 5 december 2006 nr. 0326/06/N).

Het evenredigheidsbeginsel noopt de tuchtcommissie dan ook om toch rekening te houden met de inspanningen die betrokkene ook na de kwaliteitscontrole leverde.

Tevens dienen de volgende verzachtende omstandigheden in aanmerking te worden genomen:

- er werd geen schade aan derden veroorzaakt
- de intentie om de waardigheid van het beroep aan te tasten was nooit aanwezig
- de verbetering van de werking van het kantoor van betrokkene stond steeds voorop
- de goede trouw van betrokkene blijkt uit de verklaring van revisor (...) in zijn verslag van 15.12.2008.
- "De kwaliteitscontrole verliep in een geest van confraterniteit met uitwisseling van ervaringen en standpunten."
- er werden geen opmerkingen gemaakt door revisor (...) bij de controle van een tweede dossier betreffende een wettelijke opdracht.
- de Heer (...) gaf blijk van goede trouw, ernst en vakkennis.

Dus, alhoewel de formele fouten niet kunnen ontkend worden, dienen alle hogervermelde gegevens mee ter overweging worden genomen.

Aangezien de Heer (...) in het verleden echter reeds het voorwerp heeft uitgemaakt van een reeks tuchtprocedures.

- 029/90/(...)/N – Tuchtcommissie – 9 mei 1990 – schorsing van 8 dagen;
- 0132/97/(...)/N – Commissie van Beroep – 15 januari 1998 – schorsing van 8 dagen;
- 0267/04/(...)/N – Tuchtcommissie – 14 december 2004 – waarschuwing;
- 0344/07/(...)/N – Tuchtcommissie – 26 juni 2007 – berisping;
- 0368/07/(...)/N – Tuchtcommissie – 08 april 2008 – schorsing 8 dagen;
- 0380/09/(...)/N en 0381/09/(...)/N – Tuchtcommissie – 6 oktober 2009 – schorsing van 3 maanden;
- 0403/10/(...)/N – Tuchtcommissie – 6 april 2011 – schorsing van één maand (Bedrijfsrevisor (...) en de Raad hebben beroep aangetekend tegen de beslissing).
- 0404/10/(...)/N – Tuchtcommissie – 6 april 2011 -) schorsing van 15 dagen (de Raad heeft beroep aangetekend tegen de beslissing).

Ziet de Tuchtcommissie zich dan ook genoodzaakt een tuchtstraf uit te spreken van één maand schorsing.

OM DEZE REDENEN,

DE TUCHTCOMMISSIE,

Rechtsprekend op tegenspraak

Verklaart de Tuchtvordering ontvankelijk en acht de tenlasteleggingen bewezen.

Legt aan de Heer (...) als sanctie een schorsing op van twee weken.

Aldus gedaan en uitgesproken in de openbare zitting van 29 november 2011 van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zetelend te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, waar aanwezig waren:

(...)".

0420/11/N – Tuchtcommissie van 29 november 2011
(beroep ingediend)

- *Inbreuk op paragrafen: 1.1, 1.3.4, 1.4, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.5.3, 2.5.4, 3.10, 3.10.1, 3.10.3, 3.17 van de algemene controlenormen*
- *Inbreuken op de regelgeving inzake de onafhankelijkheid van de commissaris op*
- *het Wetboek van Vennootschappen: Art. 133*
- *de Wet van 22 juli 1953: Art. 14*
- *Koninklijk Besluit 10 januari 1994: Art. 6 en 13*
- *Paragrafen 1.2 en 1.2.1 algemene controlenormen*
- *Inbreuk op art. 144,6° van het Wetboek van Vennootschappen doordat de commissaris geen melding maakt van de overtreding van art. 96, 1° en 6° omdat het jaarverslag*
- **geen omschrijving omvat van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de onderneming wordt geconfronteerd**
- **een onvoldoende verantwoording bevat voor het behoud van de waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit**
- *Inbreuk op art. 144,8° van het Wetboek van Vennootschappen doordat de commissaris geen melding maakt van de overtreding van art. 134 §2 van het Wetboek van Vennootschappen dat stelt dat in de toelichting bij de jaarrekening de honoraria van de commissaris dienen vermeld te worden.*

- *Inbreuken op de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.*
- *Inbreuk op artikel 36 §1 van de Wet van 22 juli 1953 strafbaar gesteld door art. 36 §3 van dezelfde wet*
- *Inbreuk op norm met betrekking tot permanente vorming*
- *Onwaardig gedrag*

In de zaak met dossiernummer 0420/11/(...)/N

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut de heer (...).

Tegen:

De heer (...), bedrijfsrevisor, ingeschreven op het openbaar register van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer (...), wonende te (...) en zijn beroepsaktiviteit uitoefenend in de burgerlijke BVBA (...), ingeschreven in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer (...) met maatschappelijke zetel te (...)

* * * * *

Gelet op het verslag van de Raad aan het KVI van 8 oktober 2010.

Gelet op de stukken van het door de Raad samengestelde dossier.

Gelet op de beslissing van 1 maart 2011 van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling om over te gaan tot verwijzing naar de Tuchtcommissie.

Gelet op de betekening van de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling per aangetekend schrijven aan de heer (...) en de Raad van het IBR van 1 maart 2011.

Gelet op de mededeling van het originele dossier en de zending van de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling aan de Tuchtcommissie van 8 maart 2011.

Gelet op de oproeping van de heer (...) met aangetekende brief van 25 maart 2011 om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 10 mei 2011.

Gelet op het uitstel van de zaak tot op de zitting van 20 september 2011, datum waarop het dossier in beraad werd genomen en voor uitspraak gesteld op 29 november 2011.

Verslag van de Commissie van Toezicht aan de Raad in de zaak met nummer 420/11/(...)/N.

Tenlasteleggingen

Aan de betrokkene kunnen volgens het voormeld verslag aan de Commissie van Toezicht aan de Raad volgende deontologische en/of tuchtrechtelijke inbreuken ten laste worden gelegd:

A. Inbreuken op de algemene controlenormen behoudens deze die op de onafhankelijkheid betrekking hebben

I. Inbreuk op paragrafen 1.1 en 1.4 van de algemene controlenormen

II. Inbreuk op paragraaf 1.3.4 van de algemene controlenormen (fraude)

III. Inbreuk op paragraaf 2.1 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controle opdracht volgens een aangepast werkprogramma

IV. Inbreuk op paragraaf 2.2 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht (aantekeninghouden van uitgevoerde werkzaamheden)

V. Inbreuk op paragraaf 2.3 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht (aanwending van controletechnieken en de verantwoording ervan)

VI. Inbreuk op paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht (onderzoek van het systeem van interne controle)

VII. Inbreuk op paragraaf 2.5, 2.5.3 en 2.5.4 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht (bewijskracht)

VIII. Inbreuk op paragrafen 3.10, 3.10.1 en 3.10.3 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag en de controlenorm "controle van het jaarverslag over de jaarrekening" d.d. 15.12.2006

IX. Inbreuk op paragraaf 3.17 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag

B. Inbreuken op de regelgeving inzake de onafhankelijkheid van de commissaris op

I. Het Wetboek van Vennootschappen (Art. 133)

II. De Wet van 22 juli 1953 (Art. 14)

III. Koninklijk Besluit 10 januari 1994 (Art. 6 en 13)

IV. Paragrafen 1.2 en 1.2.1 algemene controlenormen

C. Inbreuk op art. 144,6° van het Wetboek van Vennootschappen doordat de commissaris geen melding maakt van de overtreding van art. 96, 1° en 6° omdat het jaarverslag

- geen omschrijving omvat van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de onderneming wordt geconfronteerd

- een onvoldoende verantwoording bevat voor het behoud van de waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit

Inbreuk op art. 144,8° van het Wetboek van Vennootschappen doordat de commissaris geen melding maakt van de overtreding van art. 134 §2 van het Wetboek van Vennootschappen dat stelt dat in de toelichting bij de jaarrekening de honoraria van de commissaris dienen vermeld te worden.

D. Inbreuken op de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

E. Inbreuk op artikel 36 §1 van de Wet van 22 juli 1953 strafbaar gesteld door art. 36 §3 van dezelfde wet

F. Inbreuk op norm met betrekking tot permanente vorming

G. Onwaardig gedrag

Rechtspleging

De betrokkene is rechtsgeldig opgeroepen om voor de Tuchtcommissie te verschijnen bij schrijven van 25 maart 2011.

Namens de Raad van het Instituut verscheen de heer (...) die werd gehoord op de zittingen van 20 september 2011.

De heer (...) verscheen persoonlijk en werd gehoord op dezelfde zitting.

De feiten

Wat betreft de feitelijke antecedenten dient hier integraal te worden verwezen naar het verslag van de Raad van het IBR van 8 oktober 2010 waarvan de pagina's 1 tot en met 10 als volledig herhaald dienen te worden beschouwd.

Standpunten van de Raad

Onderhavig dossier vindt zijn oorsprong in het verzoek van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling om een bijkomend onderzoek te voeren.

Gelet op het aantal en de aard van de grieven opgeworpen door de Raad van het IBR in zijn verslag aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling met betrekking tot de kwaliteitscontrole 2007 van de burgerlijke BVBA (...) die op 16/10/2001 door inspecteur (...) werd uitgevoerd.

Onderhavig verslag vindt tevens zijn oorsprong in een onderzoek waarin op initiatief van de raad de financiële afhankelijkheid van bedrijfsrevisor (...) nagegaan werd en het verzuim van de bedrijfsrevisor om op passende wijze gevolg te geven aan 2 injuncties d.d. 11/07/2008 en 22/03/2010 waartoe de Raad van het IBR had beslist naar aanleiding van dit onderzoek inzake zijn onafhankelijkheid.

Bij de kwaliteitscontrole 2007 werden onvolkomenheden vastgesteld volgens de Raad aangaande de kantoororganisatie, het commissarisdossier en de wettelijke opdracht.

Bij de werkzaamheden van de Commissie van Toezicht en het plaatsbezoek 'en onderzoek van 3 mandaatdossiers) werd vastgesteld dat er weinig of geen vooruitgang werd geboekt in de werkmethodes en controleprocedures van het kantoor in de kantoororganisatie en de mandaatdossiers.

Tevens werd de financiële afhankelijkheid van betrokkene (en diens weigering of onvermogen om hieraan een einde te brengen) aan de kaak gesteld.

Volgens de Raad werd aldus op verschillende vlakken de wetgevingen reglementering niet gerespecteerd en kwam de Heer (...) niet tegemoet aan alle hoger opgesomde wettelijke voorschriften betreffende de plichten en verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisoren.

Standpunt van de verdediging

De Heer (...) geeft toe fouten te hebben gemaakt.

Hij weerlegt het standpunt van de Raad niet.

Betrokkene verklaart de nodige veranderingen te willen aanbrengen om gelijkaardige inbreuken in de toekomst te vermijden.

De Heer (...) is reeds geruime tijd bezig met een grondige reorganisatie van zijn kantoor door middel van overdracht en opslorping door een college bedrijfsrevisor.

Hierbij houdt hij er rekening mee in de toekomst afstand te doen van zijn titel van bedrijfsrevisor.

Hij verzet zich aldus niet tegen de vraag om schrapping van wege de Raad van het IBR.

Beoordeling door de Tuchtcommissie

Rekening houdend met de standpunten van betrokken partijen niet de Tuchtcommissie zich genoodzaakt in te gaan op het verzoek van de Raad van het IBR om over te gaan tot de schrapping.

OM DEZE REDENEN,

De Tuchtcommissie

Rechtsprekend op tegenspraak

Verklaard de tuchtvordering tegen de Heer (...) ontvankelijk en acht de tenlastelegging bewegen:

Legt aan de Heer (...) als sanctie de schrapping op.

Aldus gedaan en uitgesproken in de openbare zitting van 29 november 2011 van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zetelend te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, waar aanwezig waren

(...)".

Tuchtcommissie – Openbare zitting van 20 december 2011
(beroep aangetekend)

In de zaak met dossiernummer 0411/10/(...)/N

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut (...) bijgestaan door (...)

Tegen:

De heer (X), bedrijfsrevisor sedert 1984 en ingeschreven in het openbaar register van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer (...) met als woonplaats (...) en zijn activiteit als bedrijfsrevisor uitoefenend in het kader van (...), sinds (...) ingeschreven als bedrijfsrevisorenkantoor met maatschappelijke zetel te (...), ingeschreven in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer (...)

* * * * *

Gelet op het verslag van de Raad aan het Kamer van Verwijzing en instaatstelling van 4 juni 2010.

Gelet op de stukken van het door de Raad samengestelde dossier.

Gelet op de beslissing van 6 december 2010 van de Kamer van Verwijzing en instaatstelling per aangetekend schrijven aan (X) en de raad van het IBR van 6 december 2010.

Gelet op de mededeling van het originele dossier en de zending van de beslissing van de Kamer van Verwijzing en instaatstelling aan de tuchtcommissie van 6 december 2010.

Gelet op de oproeping van (X) met aangetekende brief van 27 januari 2011 om te verschijnen voor de tuchtcommissie op 16 maart 2011.

Gelet op het uitstel van de zaak tot op de zitting van 29 november 2011, datum waarop het dossier in beraad werd genomen en voor uitspraak gesteld op 20 december 2011.

Verslag van de Commissie van Toezicht aan de Raad in de zaak met nummer 0411/10/(...)/N.

Tenlasteleggingen en inbreuken

- Inbreuken op de wetgeving en reglementering tijdens de uitoefening van de commissarisopdracht
- Inbreuken op de normen inzake de controle van fusie, en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen
- Onwaardig gedrag

Rechtspleging

De betrokkene is rechtsgeldig opgeroepen om voor de tuchtcommissie te verschijnen bij aangetekende brief van 27 januari 2011 en nadien bij schrijven van 21 juni 2011.

Namens de Raad van het Instituut verscheen (X) die werd gehoord op de openbare zitting van 29 november 2011 en die werd bijgestaan door (...) die eveneens werd gehoord.

(X) verscheen persoonlijk werd gehoord en liet zich bijstaan door (...), eveneens gehoord.

De feiten volgens de Raad

Wat betreft de feitelijke en procedurele antecedenten dient hier integraal te worden verwezen naar het verslag van de Raad van het I.B.R. van 4 juni 2010 waarvan de pagina's 1 tot en met 3 als volledig herhaald dienen te worden beschouwd evenals de memorie van antwoord en wederantwoord van de Raad van I.B.R..

De feiten volgens de betrokkene

Wat betreft de feitelijke en procedurele antecedenten dient hier integraal te worden verwezen naar de synthese conclusie van de (X) waarvan de pagina's 6 tot en met 11 als volledig herhaald dienen te worden beschouwd.

Standpunten van de Raad

Met betrekking tot de inbreuken op de wetgeving en reglementering tijdens die uitoefening van de commissarisopdracht stelt de Raad dat uit de feiten en de beoordeling van de feiten en stukken blijkt dat bedrijfsrevisor (X) nagelaten heeft om zijn taak als commissaris van de vennootschap SA (A) voor het boekjaar 2006 volledig verwaarloosd. De moeilijke financiële situatie die uiteindelijk tot het faillissement van de vennootschap heeft geleid is hierbij een bezwarende factor.

Eerst en vooral kon bedrijfsrevisor (X) in feite zijn controle over het boekjaar 2006 niet op een gepaste wijze uitvoeren omdat de vennootschap niet over een regelmatig bij-

gehouden boekhouding beschikte. In elk geval kon hij geen verklaring zonder voorbehoud afleveren (zie randnummer 12).

Daarenboven werden volgen de Raad de volgende gebreken vastgesteld in de dossiers over het boekjaar 2006:

- de werkdossiers van bedrijfsrevisor (X) vertonen op een aantal vlakken belangrijke lacunes, zoals het quasi volledig ontbreken van enige controlewerkzaamheden voor belangrijke rubrieken van de balans (voorraden, handelsvorderingen). Zo werden een aantal basiscontroles zoals het bekomen van bevestigingsbrieven van derden, analyse van oninbare vorderingen, controles op overlopende rekeningen of cut-off van opbrengsten en kosten niet of nauwelijks uitgevoerd;
- het werkprogramma werd niet ingevuld en afgetekend;
- het jaarverslag van de Raad van Bestuur *d.d.* 1 juni 2007 maakt geen melding van het van toepassing zijn van artikel 634 van het Wetboek van vennootschappen. De bedrijfsrevisor heeft in het commissarisverslag over het boekjaar 2006 van deze overtreding op het Wetboek van vennootschappen geen melding gemaakt;
- het commissarisverslag maakt geen melding van de moeilijke financiële situatie van de vennootschap en het risico voor de continuïteit dat dit met zich meebracht.

Deze vaststellingen werden daarenboven niet door bedrijfsrevisor (X) in zijn brief *d.d.* 4 november 2008 tegengesproken noch genuanceerd. Middels de aangetekende brief *d.d.* 27 februari 2009, in antwoord op het verslag van het plaatsbezoek, laat de bedrijfsrevisor weten "*het desbetreffende specifieke werkdossier is onvoldoende onderbouwd maar ruimschoots gecompenseerd met de werkpapieren die betrekking hadden op de fusie*". Deze laatste bewering wordt echter niet met documenten gestaafd en uit de stukken die van de bedrijfsrevisor werden verkregen blijkt dat dit niet correct is.

Met betrekking tot de verrichte werkzaamheden na aflevering van het commissarisverslag over het boekjaar 2006 tot aan het faillissement (boekjaar 2007) en de opvolging van het continuïteitsprobleem konden onvoldoende documenten worden voorgelegd.

Inzake de continuïteit heeft de bedrijfsrevisor, nog steeds volgens de Raad, overeenkomstig zijn verklaringen, alle besprekingen tussen de aandeelhouders bijgewoond en werd hij op de hoogte gehouden over de besprekingen met de kredietinstellingen. Dit blijkt echter niet uit zijn werkdossiers. De bedrijfsrevisor heeft in toepassing van artikel 138 van het Wetboek van vennootschappen geen schriftelijke communicatie gevoerd met de Raad van Bestuur noch met de voorzitter van de Rechtbank van Koophandel.

Uit voorgaande blijkt overduidelijk dat bedrijfsrevisor (X) het commissarismandaat in de SA (A) over de boekjaren 2006 en 2007 niet overeenkomstig de van toepassing zijnde wetgeving en reglementering heeft uitgeoefend.

De Raad is van oordeel dat de wettelijke (o.a. Boek IV, Titel VII van het Wetboek van vennootschappen), reglementaire voorschriften en algemene controlenormen en gelieerde aanbevelingen inzake de uitoefening van de opdracht van commissaris in belangrijke mate niet werden nageleefd door bedrijfsrevisor (X).

Met betrekking tot de geldende normen inzake controle van fusie, en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen wijst de Raad er op dat de bedrijfsrevisor in zijn verslag onder andere moet vermelden waarop hij de waardering van de betrokken vennootschappen en van de ruilverhouding heeft gecontroleerd.

Overeenkomstig paragraaf 2.3.1. van de normen inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen dient het controledossier onder andere bewijskrachtig materiaal te bevatten dat de gegevens die als grondslag voor de berekening van de ruilverhouding werden gebruikt onderbouwt, meer in het bijzonder documentatie die de aangepaste controle van de financiële staten onderbouwt.

Bedrijfsrevisor (X) schrijft in zijn verslag d.d. 11 mei 2007 inzake de fusie van de vennootschappen SA (A) en SA (B) dat hij een beperkt nazicht heeft uitgevoerd van de financiële staten per 31 december 2006.

Als commissaris van SA (A) diende hij volgens de Raad over de jaarrekeningen per 31 december 2006 een volkomen controle uit te voeren. De bedrijfsrevisor heeft dit ook tijdens het onderhoud d.d. 10 oktober 2008 aan de delegatie van de Commissie van Toezicht meegedeeld.

Bedrijfsrevisor (X) heeft echter zijn commissarisopdracht niet conform de wettelijke bepalingen uitgeoefend en onder meer geen volkomen controle verricht. Aldus heeft de bedrijfsrevisor ook onvoldoende werkzaamheden verricht over de fusieverrichting waarover hij op 11 mei 2007 verslag heeft uitgebracht.

Uit de werkdossiers van bedrijfsrevisor (X) blijkt bovendien dat de bedrijfsrevisor zich gesteund heeft op werkzaamheden inzake cijfers per 30 juni 2006, terwijl de fusie op cijfers per 31 december 2006 werd verricht (stuk 15, p. 11-12). Aldus werd onvoldoende bewijskrachtig materiaal verzameld.

Derhalve is de Raad van oordeel dat bedrijfsrevisor (X) eveneens de normen inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen d.d. 6 december 2002 niet heeft nageleefd.

Tenslotte wordt betrokkene onwaardig gedrag verweten en inbreuken op artikelen 2 en 3 van het K.B. van 10 januari 1994.

Standpunt van (X)

Betrokkene werpt in hoofdorde de onontvankelijkheid op van de tuchtvordering ingevolge de niet mededeling van stukken.

Hij stelt op geen ogenblik inzage te hebben gehad van het eindverslag van de Commissie van Toezicht waarbij besloten werd zich dit verslag eigen te maken en evenmin van de notulen van de Commissie van Toezicht waarbij besloten, werd zich dit verslag eigen te maken.

Betrokkene verwijst naar artikelen 52.53.54 van de Wet, het K.B. van 26 april 2007, artikelen 4.5.7.

Terzake moet verwezen worden naar de synthesebesluiten van (X) waarvan de pagina's 12 tot en met 20 als volledig herhaald kunnen worden beschouwd.

Betrokkene werpt tevens de nietigheid van het gevoerde onderzoek op en van het eindverslag (zie synthesebesluiten 20 tot en met 47).

Bij de analyse van de gevoerde procedure in concreto benadrukt (X) dat er een verplichting bestaat om het onderzoek ook à décharge te voeren met onpartijdigheid én een vermoeden van onschuld.

Hij komt dan ook tot het volgende besluit:

"Al deze elementen tonen zonder meer aan dat de Commissie van Toezicht en de Raad de hun bij wet toevertrouwde opdracht op een foutieve wijze hebben ingevuld. Waar zij zich te gedragen hadden als een onderzoeksgerecht, en zich dienvolgens op een volledige en loyale bewijsvoering dienden toe te leggen ten behoeve van de waarheidsvinding, hebben zij zich in wekelijkheid gedragen als een procureur, als partij belast met de vervolging.

Deze verwisseling van rollen kan en mag niet gehonoreerd worden en moet worden getroffen door de enig mogelijke sanctie: de onontvankelijkheid van de tuchtvordering."

Met betrekking tot de samenstelling van de organen verwijst (X) in zijn synthesebesluiten naar diverse miskenningen van bepalingen van het K.B. 26 april 2007 en de rechten van de verdediging (pagina 48).

Hij stelt dat het verslag van 4 juni 2010 werd ondertekend door een niet hiertoe bevoegde persoon en de oproeping nietig was.

Ook de beslissing van de Raad van 4 juni 2010 wordt als nietig bestempeld.

Tenslotte wijst betrokkene er op dat de feiten die hem worden ten laste gelegd dateren van 2006 doch slechts ter beoordeling worden voorgelegd einde 2011.

Dit is volgens (X) een overschrijding van de redelijke termijn waardoor de tuchtvordering vervallen is met betrekking tot de eerste tenlastelegging ontkent betrokkene de op hem rustende verplichtingen te hebben verwaarloosd en beklemtoont de wezenlijke aard van een opdracht verbonden aan het mandaat en commissaris wel degelijk te hebben nageleefd (zie synthesebesluiten pagina's 57 tot en met 61) en een regelmatige boekhouding te hebben bijgehouden zonder lacunes in de controle (jaar 2006);

Voor wat betreft 2007 stelt betrokkene de wet en meer bepaald artikel 138 Wetboek Vennootschap precies te hebben opgevolgd in verband met het voeren van correspondentie en voldoende documenten in verband met het continuïteitsprobleem te hebben verzameld.

Hij acht de eerste tenlastelegging dan ook geenszins bewezen.

De tweede tenlastelegging omvat beweerde inbreuken op de normen inzake de controle van fusie-en splitsverrichtingen van handelsvennootschappen en wordt volledig afgewezen door betrokkene.

Met betrekking tot het beperkte nazicht van de financiële staten van beide vennootschappen geeft betrokkene toe dat zijn verslag aan de aandeelhouders inderdaad een vergissing bevat en dat de jaarrekening wel degelijk werd geattesteerd.

In werkelijkheid werd een volledige controle uitgevoerd.

Verder stelt betrokkene dat hij zijn mandaat van commissaris wel degelijk heeft vervuld conform de wet en verwijst hiervoor naar de stukken waaruit volgens hem moet blijken dat hij voldoende bewijskrachtig materiaal verzamelde.

Hij komt tot het besluit dat de "de ontstentenis van de vorm waarvan in beginsel krachtens de norm wordt aangenomen dat die een bewijs levert wanneer zijn voltrekking uit de werkpapieren blijkt, niet per se het besluit wettigt dat de controleverrichting niet werd uitgevoerd. Inzonderheid kunnen overeenstemmende vermoedens, mede opgebouwd vanaf andere documenten dan diegene die gewoonlijk tot het administratief dossier behoren of dienden te behoren, eveneens een redelijke conclusie wettigen dat een controle werd uitgevoerd" (Commissie van Beroep nr. 0380/09/N dd. 24 maart 2010).

De derde tenlastelegging omvat enerzijds een inbreuk op artikel 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren en anderzijds een inbreuk op artikel 3 van hetzelfde besluit.

Aldus wordt betrokkene disrespect voor de wetgeving, de reglementering en de gebruikelijke controlenormen ten laste gelegd (inbreuk op artikel 2) en dienvolgens onwaardig gedrag (inbreuk op artikel 3).

Vermits de eerste 2 tenlasteleggingen niet bewezen zijn volgens (X), acht hij de derde evenmin bewezen voor wat artikel 2 betreft.

Een zelfde redenering wordt opgebouwd in verband met artikel 3 van 10 januari 1994 en desbetreffend verwijst (X) naar de uitspraak van 7 juli 2010 (ref. 0382/09/N randnr. 24) waarin wordt gesteld:

"Tenlastelegging (B) betreft "onwaardig gedrag" dat in een eerste

onderdeel wordt afgeleid uit het enkele feit dat wettelijke en reglementaire bepalingen, evenals controlenormen, werden miskend.

Het voorschrift inzake "waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid" uit artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 beoogt beteugeling van gedragingen die verder reiken dan de enkele miskenning van elk voorschrift inzake beroepsuitoefening.

In zoverre de schending uit het enkele voormelde feit wordt afgeleid, is de tenlastelegging niet bewezen."

Tenslotte staat betrokkenen even stil bij de vraag of de vermelde vergrijpen dermate ernstig zijn dat een tuchtsanctie verantwoord is.

Hierbij eveneens rekening houdend met de eenmaligheid van de feiten, het gegeven dat het dossier inzake het commissarismandaat in S.A. (A) geen modeldossier is voor het kantoor van (X), er zich geen schade manifesteerde en hij sedert 1984 onafgebroken het beroep van bedrijfsrevisor heeft uitgeoefend zonder enige veroordeling.

Beoordeling door de Tuchtcommissie

(X) werpt in limine litis de exceptie van niet-mededeling van stukken op. Meer bepaald verwijt hij de Raad het niet-meedelen van het eindverslag van de Commissie van Toezicht en de notulen van de Commissie van Toezicht waarbij werd besloten dit eindverslag zich eigen te maken (Antwoordverweerschrift, randnr. 32). Aldus zou (X) zijn verdediging niet optimaal kunnen hebben organiseren.

Dit kan niet worden bijgetreden. Het eindverslag en de notulen van de Commissie van Toezicht werden regelmatig opgesteld. Op de Raad rust geen verplichting om deze documenten mee te delen aan (X). Overigens, de Raad voert zijn opdracht uit in het algemeen belang en te goeder trouw en heeft bij het samenstellen van het dossier het recht om te oordelen welde documenten pertinent zijn en welke dit niet zijn. Zie ook Commissie van Beroep, 24 maart 2010 nr 0382/09-N:"(...) evenwel houdt de verplichting om een volledig dossier samen te stellen niet in dat alle geschriften waarnaar wordt verwezen ook effectief moeten worden meegedeeld". De Tuchtcommissie zal zich enkel steunen op de stukken die worden meegedeeld. Het is trouwens aan de Raad om de nodige bewijzen te verzamelen en voor te leggen voor de tenlasteleggingen.

Bovendien dient te worden vastgesteld dat de oproepingsbrief van 27 januari 2011 ten aanzien van (X) uitdrukkelijk de mogelijkheid bepaalt om na afspraak inzage te nemen va het dossier op de zetel va het Instituut overeenkomstig artikel 60§1, lid 2 van de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 20 april 2007 (hierna:"Wet Instituut Bedrijfsrevisoren") (Stuk 37 Dhr. (X)). Dit dossier bevat alle relevante stukken om de verdediging van (X) voor te bereiden. Hij en zijn raadsman konden alle stukken aldaar inzien.

De niet mededeling van het eindverslag en de notulen van de Commissie van Toezicht raakt niet aan de ontvankelijkheid van de tuchtvordering aangezien de mededeling van deze stukken niet wordt opgelegd door de procedurevoorschriften van de Wet Instituut Bedrijfsrevisoren en het K.B. van 26 april 2007.

Alle voor de verdediging nuttige documenten waarop de tenlasteleggingen zijn gesteund, werden opgenomen in het dossier dat ter inzage werd gesteld aan (X).

Bij nalezing van het dossier, dient eveneens gesteld te worden dat de beslissing tot goedkeuring van het tuchtverslag op de Raadsvergadering van 4 juni 2010 regelmatig is.

De Raad beslist welke stukken relevant zijn en ter inzage worden voorgelegd aan de Tuchtcommissie en de verdediging. Dit gebeurt onder controle van de KVI, die bijkomende onderzoeksmaatregelen kan opleggen indien zij dit nodig acht (art. 46 §1, c Wet Instituut Bedrijfsrevisoren).

De tegenspraak geldt terzake enkel met betrekking tot documenten en opmerkingen die aan de Tuchtcommissie zelf zijn voorgelegd. Als de stukken niet zijn neergelegd in het tuchtdossier, kunnen ze ook niet dienen ter ondersteuning van de tenlastelegging en zal de Tuchtcommissie haar beslissing hierop niet kunnen steunen. Door bepaalde stukken niet mee te delen worden de rechten van verdediging niet geschonden in de mate dat deze niet-meegedeelde stukken dan ook geen grondslag kunnen vormen voor een tuchtsanctie. De Raad beroept er zich niet op en de tuchtinstanties kunnen er geen acht op slaan.

De overgemaakte stukken hebben dan ook geen invloed door het wel of niet aanwezig zijn in het dossier op de tegensprekelijke aard van de debatten.

Dit alles betekent echter nog niet dat het argument van de (X) met betrekking tot de beweerde nietigheid van het gevoerde onderzoek terzijde dient te worden geschoven.

Betrokkene stelt dat geen enkele wettelijke bepaling de Raad toestaat om de hoedanigheid van procesparty aan te nemen, ook niet van vervolgende procesparty.

Een en onder betekent dat er geen "partijdigheden" mogen in het dossier sluipen.

Dit gebeurde in casu wel - zie terzake het relaas met betrekking tot het bal (zie syntheseconclusies (X) punten 103 e.v.).

Door geen gevolg te geven aan het verzoek van betrokkene om de verslaggeving met betrekking tot de gesprekken gevoerd met de onderzoekers, te willen aanpassen en/of nuanceren ontstond er een zekere "gekleurdheid" in het dossier.

Ook de beslissing van de Kamer van Verwijzing en instaatstelling om "doorverwijzing naar de

Tuchtcommissie om aan de (X) een tuchtsanctie op te leggen voor de motieven opgenomen in het verslag van het IBR van 4 juni 2010, die de KVI tot de hare maakt" is een brug te ver.

Ze kon enkel doorverwijzen zonder meer.

Het vooronderzoek werd inderdaad goedgekeurd door de KVI zelfs wanneer alles gebeurde volgens de procedureregels voorzien in de Wet IBR en in het algemeen belang, te goeder trouw en rekening houdend met alle terzake geldende verplichtingen, werd opgesteld dan nog dient het onderzoek à charge en à décharge te worden gevoerd en alleszins niet op een partijdige wijze.

Bij de opstelling van het tuchtverslag dient de Raad van het IBR eerder de verplichtingen op te nemen van een onderzoeksrechter.

Invloed van het EVRM is aldus merkbaar. De onpartijdigheidsplicht werkt immers door in de fase van het vooronderzoek en het onderzoek evenals bij de beslissing om al dan niet tuchtrechtelijk te vervolgen. Dat is ook logisch, om enkel een correct – en dus neutraal en volledig – geïnformeerde Raad kan beslissen om te vervolgen, of om zelfs helemaal niet te doen. Het (voor)onderzoek met à charge en à décharge gebeuren. De rol van de Raad is dus helemaal niet beperkt tot het formuleren van een aanklacht tegen de tuchtrechtelijk verdachte maar hij moet vooreerst op basis van een volledig en neutraal verslag de voormelde keuze maken en verder, als het tot een tuchtprocedure komt, een tuchtdossier zo samenstellen dat de tuchtcommissie als onpartijdige en volledig voorgelichte rechter kan oordelen.

De feiten werden in het verslag niet volledig objectief of ongekleurd weergegeven (zie hoger).

Onder meer ook uit de cassatierechtspraak met betrekking tot tuchtrechtspraak van de Orde van apothekers blijkt dat een deugdelijk (voor)onderzoek als een voorwaarde kan worden beschouwd voor de regelmatigheid van het optreden van het tuchtrechtscollege (zie Cass. 17 oktober 1986, Arr. Cass., 1986-87, 222).

De Raad stelt dat artikel 6§1 EVRM niet geldt voor het IBR en de tuchtprocedure en verwijst hiervoor naar Cass. 24 oktober 1997, arr. Cass. 1997, 1028).

In vermeld arrest kan gelezen worden "Indien het eerlijk karakter van het proces ernstig in het gedrang lijkt te komen door de niet-inachtneming van die bepaling voor de aanhangigmaking van de zaak bij de feitenrechter".

Hierbij wordt de Raad van het IBR gelijkgesteld met een onderzoeksrechter (Cass. 4 april 2007, P. 07.0218F).

De rechtspraak van het Hof van Cassatie over de toepassing van artikel 6 EVRM in tuchtzaken in geëvolueerd, en zal allicht nog meer evolueren naar een grotere bescherming, ook in de fase van het (voor)onderzoek. In zijn rechtspraak over tuchtzaken voor de organen van de beroepsorden oordeelde het Hof van Cassatie in het verre verleden inderdaad dat deze tuchtrechtscolleges de openbaarheid niet in acht moesten nemen vermits artikel 6 §1 van het EVRM niet van toepassing werd verklaard, omdat het in tuchtzaken niet zou gaan om "burgelijke rechten en verplichtingen". Deze opvatting werd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens verworpen in twee arresten tegen België (EHRM, 23 juni 1981 Le Compte).

Het Hof oordeelde dat het recht om nog langer een beroep uit te oefenen dat geen openbaar ambt is – later heeft het Hof ook de toepasselijkheid van artikel 6§1 ERVM op overheidsambtenaren erkend – wel een burgerlijk recht is in de zin van artikel 6§1 EVRM zodat, in geval van (tijdelijke) schorsing of definitieve schrapping van de beoefenaar van een vrij beroep, de in artikel 6§1 EVRM vervatte waarborgen in acht moeten worden genomen (A. ALEN en K. MUYLLE, Compendium van het Belgisch staatsrecht, Mechelen, Kluwer 2008, 327).

Het Hof van Cassatie neemt nu, in navolging van het Europees Hof, aan dat artikel 6,§1 van toepassing is op tuchtprocedures indien deze procedures kunnen leiden tot een straf die aantasting kan inhouden van de beroepsverbintenissen aangegaan door de tuchtrechtelijk vervolgde, of nog, "die tot gevolg kunnen hebben dat tijdelijk of definitief een burgerlijk recht (op beroepsuitoefening) wordt ontnomen". De mogelijke straf bepaalt dus of het gaat om een geschil over burgerlijke rechten en verplichtingen.

Het Hof van Cassatie toetst dan ook sinds enige tijd stelselmatig – als het daartoe in een middel wordt gevraagd – of art. 6 EVRM werd nageleefd in een tuchtprocedure (zie B. Tilleman, Het vernieuwd tuchtrechtelijk statuut ven de bedrijfsrevisor overzicht van de rechtspraktijk en de adviespraktijk, Brugge, Die Keure, 2008, 48. J. DUJARDIN, "Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing aan de wettelijkheid door het Hof van Cassatie ", RW 2000-01, 785-810 en Cass., 4 maart 2010 (architecten); 1 oktober 2009 apothekers), 17 december 2009 (boekhouders). Voordien had het Hof dat ook al beslist ten aanzien van geneesheren en advocate, en verder oog nog voor tuchtzaken tegen apothekers (Cass., 24 oktober 1997) en bedrijfsrevisoren (Cass., 27 april 1989-90, nr.508) en vastgoedmakelaars (Cass.; 20 oktober 1997, AC, 1996-97, nr. 368)).

Zoals in de rechtspraak is verduidelijkt moet de onpartijdigheid zowel persoonlijk als structureel zijn. In de eerste plaats mag de instantie niet vooringenomen zijn en geen vooroordelen hebben. Concreet betekent dit dat zij geen bewoordingen mag gebruiken of geen houding mag aannemen die van een mogelijk vooroordeel ten aanzien van een procespartij blijk geven. Op basis van algemeen rechtsbeginsel van onpartijdigheid – en dus formeel niet op basis van art. 6§1 EVRM – kwam het Hof

van Cassatie tot dezelfde conclusie i.v.m. de onderzoeksrechter die volledig onafhankelijk van de partijen moet zijn, en geen schijn van partijdigheid mag wekken.

Dat die onpartijdigheid meebrengt dat hij het onderzoek à charge en à décharge moet voeren, staat intussen ook al ettelijke jaren zeer uitdrukkelijk en ondubbelzinnig in art. 58 §1 van het Wetboek van Strafvordering. Vermits – zoals het Hof van Cassatie heeft gesteld in het al meermaals geciteerd cassatiearrest van 24 oktober 1997 – de Raad van het IBR, als hij een verslag laat opstellen in een tuchtzaak, aan een onderzoeksrechter gelijk is, ligt het in de rede de regel van art. 58§1 W. Sv. Ook toepasselijk te achten in tuchtzaken (als art. 6§1 EVRM in die fase niet van toepassing zou zijn).

Zoals reeds gesteld strekt de onpartijdigheidsplicht in tuchtzaken zich dus ook uit tot de tuchtonderzoeker omdat hij de taak heeft een contradictoir onderzoek te voeren waarin zowel de elementen ten laste als de elementen ten gunste van de tuchtrechtelijk verdachte moeten zijn opgenomen.

Het behoort niet tot de opdracht van de tuchtorganen om achteraf een onvolledig vooronderzoek te vervolledigen. Het zou een schendig van de rechten van verdediging zijn. De tuchtcommissie kan slecht oordelen op basis van de gegevens die regelmatig in de procedure zijn voorgebracht i het dossier samengesteld door de tuchtonderzoeker.

Indien er tijdens het tuchtonderzoek als een zekere "kleuring" werd bereikt of er zich eenzijdigheden of onvolledigheden manifesteerde, dan kan dit alles niet meer rechtgetrokken worden door de tuchtcommissie en kan deze het onderzoek niet meer vervolledigen.

Dergelijk tuchtverslag kan aldus niet aan de grond liggen van een rechtsgeldige tuchtprocedure en dient nietig te worden verklaard.

Verdere argumentering is in casu dan ook overbodig en niet meer terzake dienend.

De Tuchtcommissie moet besluiten tot de nietigheid van het tuchtverslag evenals de nietigheid van de daarop gebaseerde verwijzing door de KVI en de daaropvolgende procedure.

OM DEZE REDENEN,

De Tuchtcommissie

Rechtsprekend op tegenspraak

Beslist de Tuchtcommissie tot de nietigheid van het tuchtverslag en dienvolgens ook tot de nietigheid van de daarop gebaseerde verwijzing door de KVI en de daaropvolgende procedure.

Houdt de beslissing nopens de kosten aan.

Aldus gedaan en uitgesproken in de openbare zitting van 20 december 2011 van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zetelend te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, waar aanwezig waren:

(...)".

Tuchtbeslissingen uitgesproken door de tuchtinstanties in de loop van 2011

Chronologisch overzicht per Kamer

Commissie van Beroep – Franstalige Kamer

5 beslissingen uitgesproken in de loop van 2011:

Datum	Nummer dossier	Onderwerp	Tuchtuitspraak	Statuut
25/01/2011	0414/10/F	Recours contre une mesure d'ordre provisoire	Constate que la mesure d'ordre provisoire prononcée en la cause le 2 décembre 2010 par le Président de l'Institut a cessé de produire ses effets depuis le 18 décembre 2010.	Pourvoi en cassation introduit
12/05/2011	0369/07/F	- Indépendance (art. 133 Code soc). § 1.2. NGR - Information annuelle – art 32. R.O.I du 20.04.1989. - Honoraires – art 134 Code soc. - Norme relative à la formation permanente - Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention du blanchiment - - § 1.1; 1.4.; 2.4; 2.5. NGR.	Suspension d'un mois	Décision définitive
12/05/2011	0413/10/F	Appel contre un rappel à l'ordre	Rappel à l'ordre	Décision définitive
08/07/2011	397/10/F 398/10/F 399/10/F 400/10/F (publique)	- Non-respect d'une sanction disciplinaire coulée en force de chose jugée. - Non-respect de l'article 14, § 1er de la loi du 22 juillet 1953 et des articles 3, 6, 7 et 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.	Ordonne que la suite de l'audience de ce jour sera tenue à huis-clos pour le prononcé de la décision en la présente cause.	Décision coulée en force de chose jugée
08/07/2011	397/10/F 398/10/F 399/10/F 400/10/F	- Non-respect d'une sanction disciplinaire coulée en force de chose jugée. - Non-respect de l'article 14, § 1er de la loi du 22 juillet 1953 et des articles 3, 6, 7 et 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.	Met à néant la décision dont appel et réformant, Dit non établies les infractions, telles que définies aux motifs ci-avant et mises à charge des reviseurs d'entreprises [B], [A] et [C] et de la [D]. Les renvoie des fins des poursuites	Décision coulée en force de chose jugée

0414/10/F – Commission d'appel du 25 janvier 2011
(pourvoi en cassation introduit)

Recours contre une mesure d'ordre provisoire

« (…)

En cause de :

La ScPRL [A], cabinet de révision, représentée par les membres de son collège de gestion MM. [B] et [C] et Mme [D], ayant son siège social à (…), inscrite sur le registre public sous le numéro (…).

Requérante

ayant pour conseil Me (…) et Me (…),

avocats au Barreau de (…).

En présence du :

Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, dont le siège est établi à Bruxelles, 135/1, Boulevard Jacqmain à 1000 Bruxelles représenté par l'un de ses membres Monsieur (…), assisté de Me (…), Me (…) et Me (…), avocats au Barreau de (…).

Dossier n°0414/10/F

Vu la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de reviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007 ;

Vu l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ;

Vu l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises ;

Vu la décision du Président de l'IRE prise le 2 décembre 2010 et signifiée à la requérante le 3 décembre par exploit d'huissier de justice, décision contenant convocation à comparaître le 13 décembre 2010 devant le Comité exécutif, appelé à confirmer ou non la mesure provisoire prise par la décision précitée ;

Vu la décision du Comité exécutif de l'I.R.E. du 16 décembre 2010 ;

Vu la demande de retrait déposée par la requérante le 16 décembre 2010 ;

Vu les pièces de la procédure et notamment les mémoires déposés par la requérante et par le Conseil de l'Institut ;

Entendu à l'audience tenue à huis clos le 11 janvier 2011 les conseils de la requérante et du Conseil de l'I.R.E. en leurs plaidoiries, les représentants de la requérante et celui du Conseil de l'I.R.E. en leurs explications ;

Vu les pièces déposées par la requérante et par le Conseil de l'Institut ;

Rappel des faits et antécédents

Le 1er décembre 2010, le Président de l'Institut informe la requérante de ce que :

- Il envisage, en application de l'article 39 de la loi du 22 juillet 1953, de prendre une mesure provisoire suite aux communications faites dans le cadre de la réorganisation du cabinet de révision de la requérante et compte tenu d'éléments qu'il détaille à ce courrier,
- Il l'invite, nonobstant l'absence d'obligation à cet égard, à une audition préalable le lendemain à 15 heures au siège de l'institut.

Par un courriel, doublé d'une télécopie, du 2 décembre 2010 le conseil de la requérante adresse au Président de l'Institut une réponse circonstanciée par laquelle il décline au nom de sa cliente l'invitation à comparaître.

Considérant en substance et sur la base de trois motifs principaux qu'il existe en l'espèce une « *volonté flagrante, délibérée et répétée de se soustraire aux obligations professionnelles* » et « *qu'il est contraire à l'intérêt public que la réorganisation d'un cabinet de révision puisse, sans préjudice à l'appréciation à faire par le juge du fond, avoir pour conséquence de soustraire un cabinet de révision à des poursuites ou procédures disciplinaires* » et que « de *ce chef, c'est l'ensemble du système de supervision publique qui pourrait se trouver décrédibilisé* », le Président de l'Institut, par une décision du 2 décembre 2010 :

- fait, à titre de mesure provisoire sur pied l'article 39, §1er de la loi du 22 juillet 1953, interdiction à la requérante « *ainsi qu'aux cabinets de révision qui en deviendraient l'ayant cause ou l'ayant droit à la suite d'une fusion, scission ou d'une opération assimilée, de prester tous services et toutes missions révisorales auprès des clients énumérés dans les annexes du projet de scission déposé* »

- décide que la mesure entrera en vigueur le premier jour ouvrable suivant sa signification et qu'elle portera ses effets jusqu'au moment où la décision rendue par les instances disciplinaires compétentes chargées de statuer sur les faits ayant donné lieu à la mesure d'interdiction sera coulée en force de chose jugée et au plus tard le 3 décembre 2013
- rappelle que la mesure d'interdiction cessera toutefois ses effets à défaut d'être confirmée par le Comité exécutif dans les 15 jours de sa signification ou à défaut de soumettre les faits aux instances disciplinaires dans les six mois de la décision à prendre par le Comité exécutif
- fixe au 13 décembre 2010 à 17 heures l'audience du Comité exécutif prévue par l'article 39§4 de la loi du 22 décembre 1953

Cette décision est signifiée par exploit d'huissier du 3 décembre 2010 à la requérante, exploit contenant convocation à l'audience du 13 décembre 2010.

Entretemps, la requérante ainsi que les réviseurs membres de son Collège de gestion déposent le 7 décembre 2010 devant le Conseil d'Etat une requête en suspension d'extrême urgence contre la décision du 2 décembre 2010. Cette requête sera déclarée irrecevable dans le chef des membres du Collège de gestion de la requérante et pour le surplus aux motifs, en substance, que :

- le Conseil d'Etat ne peut être saisi d'un recours en annulation contre la décision du 2 décembre 2010 vu l'existence du recours prévu par l'article 38 §3 de la loi du 22 juillet 1953 devant la présente Commission d'appel
- partant, il ne peut être saisi d'un recours en suspension ou en suspension d'extrême urgence contre la même décision, ces recours étant les accessoires du recours en annulation.

Le 16 décembre 2010, après avoir entendu à l'audience du 13 décembre le rapport du Président de l'Institut et les plaidoiries et explications des conseils et représentants de la requérante, le Comité exécutif, statuant à l'unanimité de ses membres présents et en application de l'article 39 de la loi du 22 juillet 1953 «*confirme*» la mesure d'ordre provisoire litigieuse et «*précise que la mesure sortira ses effets uniquement à partir du moment où sera opérée la scission du cabinet de révision ScPRL [A], Réviseurs d'entreprises prévue par le projet de scission partielle, telle qu'envisagée à ce jour, par constitution de trois nouvelles sociétés, déposé au greffe du Tribunal de commerce de (...) le 15 novembre 2010*»

Le 16 décembre 2010, la requérante dépose sa demande de retrait.

Objet et recevabilité de la demande

La demande tend, sur pied de l'article 38 §3 de la loi du 22 juillet 1953, coordonnée le 30 avril 2007, à la rétractation de la mesure d'ordre provisoire «*prise par le Président de l'Institut le 2 décembre 2010, signifiée par exploit d'huissier le 3 décembre 2010, telle que «confirmée» le 16 décembre 2010 par le Comité exécutif de l'Institut*».

La demande est recevable, sa recevabilité n'est par ailleurs pas contestée.

A l'audience de plaidoiries du 11 janvier 2011, la requérante a expressément renoncé au moyen développé en pages 2 et 3 de sa note déposée le même jour, moyen relatif à la régularité de l'intervention du Conseil de l'Institut et au mandat de ses représentant et avocats. Les pièces versées aux débats attestent en effet de la parfaite régularité de la procédure à cet égard.

Fondement

Les articles 38 et 39 de la loi du 22 juillet 1953 s'inscrivent dans le cadre de la transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés.

Ces dispositions introduisent, dans l'arsenal des mesures dont l'Institut peut faire usage dans sa mission de prévention d'une exécution inadéquate du contrôle légal des comptes, la possibilité d'infliger au réviseur d'entreprise - indépendamment de toute sanction disciplinaire et pour autant que l'intérêt public le justifie - une interdiction provisoire de prester tout ou partie de ses services professionnels.

Le système mis en place par le législateur prévoit deux possibilités de mise en œuvre de ces mesures d'ordre :

- soit le Comité exécutif, d'initiative ou à la demande de la C.M.R.E. [1], peut mettre en œuvre une mesure d'ordre provisoire, après avoir entendu le réviseur concerné, convoqué au moins 15 jours à l'avance par pli recommandé contenant l'exposé des griefs
- soit, en cas d'urgence ou de flagrance, le Président de l'Institut peut prendre une mesure d'ordre provisoire sans entendre l'intéressé ; la décision doit lui être notifiée avec convocation à comparaître dans les quinze jours devant le Comité exécutif et la mesure d'ordre prononcée par le Président cesse de produire ses effets quinze jours après sa notification «*sauf confirmation par le Comité exécutif*»

Il résulte clairement du texte légal que la compétence dévolue au Président de l'Institut constitue une dérogation à la compétence générale du Comité exécutif en la matière et que cette exception est tout aussi clairement circonscrite aux cas d'urgence ou de flagrance.

Un recours est ouvert par l'article 38 §3 de la loi du 22 juillet 1953 tant contre la mesure d'ordre ordonnée par le Comité exécutif dans le cadre de l'article 38 §1er

1 Chambre de renvoi et de mise en état

que contre celle ordonnée en application de la procédure visée à l'article 39 § 1er de la même loi.

La compétence de la Commission d'appel dans les deux cas se limite à un contrôle marginal, autrement dit il lui incombe de vérifier si les griefs fondant la mesure d'ordre ont une apparence suffisante de fondement, si les faits justifiant cette mesure sont d'une gravité telle que l'intérêt public en est affecté et, enfin, si la mesure prise présente un caractère de proportionnalité avec la gravité en question.

Les travaux préparatoires de l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition des Directives pré-rappelées [2] précisent en outre que la Commission d'appel n'a pas pleine juridiction et que par sa décision elle ne peut que confirmer la mesure d'ordre provisoire ou décider d'y mettre fin, décision qui n'a pas d'effet rétroactif.

En l'espèce, la mesure d'ordre litigieuse a été prise en application de l'article 39 de la loi du 22 juillet 1953 et la question centrale qui se pose est de déterminer - préalablement à tout examen du fond - si la mesure prise le 2 décembre 2010 par le Président de l'Institut a ou non été « confirmée » par le Comité exécutif dans le délai de 15 jours imparti par l'article 39 §2 de ladite loi.

Il se voit en effet que par sa décision du 16 décembre 2010, le Comité exécutif :

- n'a retenu comme déterminant et justifiant d'une atteinte flagrante à l'intérêt public qu'un seul des trois griefs constatés par la décision du 2 décembre 2010 du Président de l'Institut, comme cela apparaît des considérants 17 à 19 de la décision du 16 décembre 2010, tenus ici pour reproduits
- après avoir « *confirmé* » la mesure ordonnée le 2 décembre 2010 a « *précisé* » que cette mesure ne sortirait ses effets que lors de la scission de la requérante.

2 Rapport au Roi, Commentaires des articles, Vademecum de l'IRE 2007, p. 57.

Nonobstant les termes utilisés, il apparaît de la comparaison des deux décisions en cause que la « confirmation » de la décision du 2 décembre 2010 n'est que partielle. Il convient en effet de ne pas s'en tenir à l'analyse littérale des termes employés au dispositif de la décision du 16 décembre 2010 mais d'en cerner le sens réel et la portée effective.

Dès lors que de nouveaux griefs ne sont pas invoqués à l'appui de la décision du Comité exécutif, il importe peu que les motifs de sa décision soient différents de ceux exprimés par le Président. Cette différence de motivation peut d'ailleurs s'expliquer par la circonstance que, dans l'intervalle de temps séparant les décisions du Président de l'Institut et celle du Comité exécutif, l'article 39 de la loi du 22 juillet 1953 impose la convocation du réviseur concerné par la mesure prise en dehors de toute audition préalable par le Président, en sorte que ledit réviseur puisse exercer ses droits de défense. Tel fut le cas en l'espèce, où la requérante put notamment faire valoir devant le Comité exécutif l'avis de l'Auditeur du Conseil d'Etat et les critiques qu'il contenait à titre subsidiaire – le recours étant estimé irrecevable – à l'égard de la motivation de la décision du 2 décembre 2010.

L'analyse de la décision prise par le Comité exécutif le 16 décembre 2010 et sa comparaison avec celle prise par le Président de l'Institut le 2 décembre 2010 révèlent cependant que le Comité exécutif ne s'est pas borné à confirmer la première mais qu'il a en réalité modifié la mesure d'ordre décidée le 2 décembre 2010 dans une de ses composantes fondamentales, à savoir dans les modalités de son application : la décision prise par le Président de l'Institut était d'application immédiate sans autre condition tandis que la décision prise par le Comité exécutif subordonne la prise d'effet de la mesure d'ordre à une condition non visée comme telle par le Président, à savoir la réalisation de la scission projetée par la requérante.

Il ne peut dès lors s'agir en l'espèce, nonobstant les termes employés au dispositif, d'une « confirmation » pure et simple de la décision du 2 décembre 2010.

Cela étant posé, il reste à déterminer si le Comité exécutif était ou non habilité à procéder à pareille modification de la décision du 2 décembre 2010, autrement dit s'il possédait ou non un pouvoir de pleine juridiction à l'égard de la décision prise par le Président dans le cadre de l'article 39.

Une réponse négative s'impose.

Pour rappel, le système mis en place par l'article 39 déroge à la procédure ordinaire et contradictoire prévue par l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953 et, s'agissant de mesures para-disciplinaires, pareilles dispositions sont de stricte interprétation.

Les travaux préparatoires ne fournissent aucun éclaircissement quant à la portée de la « confirmation » exigée par l'article 39 pour permettre la prorogation des effets de la décision du Président au-delà d'un délai de quinze jours ni à l'étendue du pouvoir du Comité exécutif agissant dans ce cadre.

L'analyse du texte légal mis en perspective de l'objectif poursuivi par le législateur permet de conclure qu'en réalité le Comité exécutif ne possède dans le cadre de l'article 39 qu'un pouvoir d'accréditation de la décision du Président, décision qu'il ne peut que retirer ou confirmer purement et simplement, et non un pouvoir de pleine juridiction.

En effet :

- la saisine du Comité exécutif dans le cadre de l'article 39 est automatique et nullement soumise à l'exercice d'un quelconque recours par le réviseur intéressé ou tout autre intervenant : la loi prévoit en effet que la notification de la décision prise par le Président contient une convocation de l'intéressé devant le Comité exécutif

- la validité de la décision du Président au-delà d'une période de 15 jours est subordonnée à la « confirmation » par le Comité exécutif
- considérer que ce dernier disposerait dans ce cadre précis d'un pouvoir de pleine juridiction en tant que premier recours avant une éventuelle saisine de la Commission d'appel reviendrait à admettre qu'il puisse non seulement confirmer ou retirer mais encore aggraver la mesure ordonnée par le Président dans un contexte où les droits de la défense du réviseur intéressé ne peuvent s'exercer que dans des conditions plus restrictives par rapport à celles de l'article 38, lequel constitue la procédure ordinaire en matière de mesure d'ordre ; le délai imparti au reviseur pour préparer sa défense devant le Comité exécutif est en effet d'au moins quinze jours dans le cadre de l'article 38 alors qu'elle est d'au maximum quinze jours dans le cadre de l'article 39.

Il ne pourrait non plus être considéré que la saisine automatique et obligatoire du Comité exécutif dans le cadre de l'article 39 lui confèrerait les mêmes prérogatives que lorsqu'il exerce la mission qui lui est dévolue par l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953, laquelle pose clairement la procédure de l'article 39 comme une exception, justifiée par les cas de flagrance ou d'urgence, à la procédure ordinaire en matière de mesure d'ordre provisoire.

Des considérations qui précèdent, il suit que la décision du 16 décembre 2010 prise par le Comité exécutif ne constitue pas une confirmation de la décision prise par le Président de l'Institut le 2 décembre 2010.

Force est dès lors de constater que celle-ci, à défaut de confirmation dans les quinze jours au vœu de l'article 39 de la loi du 22 juillet 1953, a cessé de produire ses effets.

PAR CES MOTIFS

La Commission d'appel, statuant contradictoirement,

Reçoit la demande ;

Constate que la mesure d'ordre provisoire prononcée en la cause le 2 décembre 2010 par le Président de l'Institut a cessé de produire ses effets depuis le 18 décembre 2010.

(…) ».

0369/07/F
Commission d'appel du 12 mai 2011
(décision définitive)

- ***Indépendance (art. 133 Code soc; § 1.2. NGR***
- ***Information annuelle art 32. R.O.I du 20.04.1989.***
- ***Honoraires – art 134 Code soc.***
- ***Norme relative à la formation permanente***
- ***Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention du blanchiment***
- ***§ 1.1; 1.4.; 2.4; 2.5. NGR.***

«(...)

En cause de:

Monsieur [X], réviseur d'entreprises, inscrit au tableau des membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sous le numéro A(...), domicilié à (...).

ayant pour conseil Me (...) et Me (...), avocats au Barreau de Bruxelles

Appelant

En présence du:

Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, dont le siège est établi à Bruxelles, bd. E Jacqmain 135.

Appelant

représenté par l'un de ses membres Monsieur M. (...), assisté de Me(...), avocat au Barreau de Bruxelles

Dossier n°0369/07/a(...)/F

Vu la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises;

Vu la décision de la Commission de discipline l'I.R.E. en date du 18 décembre 2009, notifiée le même jour à Monsieur [X], par courrier recommandé;

Vu les appels formés respectivement les 18 et 27 janvier 2010 par[X] et par le Conseil de l'I.R.E.;

Vu les pièces de la procédure et notamment:

- les mémoires déposés les 20 avril 2010 et 6 octobre 2010 par le Conseil de l'I.R.E.;
- les mémoires déposés les 16 juin 2010 et 29 octobre 2010 par [X];

Interpellé à ce sujet à l'audience de plaidoirie du 17 mars 2011, le conseil de l'appelant [X] a précisé que le mémoire daté du 26 avril 2010 n'était pas à retenir au rang des pièces de la procédure;

Entendu à l'audience publique du 17 mars 2011, à laquelle les débats furent repris ab initio devant le siège actuel de la Commission d'appel, le conseil de l'appelant et du Conseil de l'I.R.E. en leurs plaidoiries, l'appelant et le représentant du Conseil de l'I.R.E. en leurs explications;

Vu les pièces déposées par [X] et par le Conseil de l'I.R.E.;

Objet et recevabilite des appels

[X] fut poursuivi devant la Commission de discipline du chef des infractions suivantes:

A. non-respect des dispositions relatives à l'indépendance

B. non-respect de l'article 32 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'I.R.E.

C. infraction à l'article 134 du Code des sociétés et à l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises

D. non-respect de la norme relative à la formation permanente

E. non-respect de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme

F. non-respect des normes générales de révision

G. non-respect des paragraphes 3.5.3. des normes générales de révision du 6 décembre 2002 relatives aux contrôles à opérer lors de la proposition de dissolution d'une SPRL

H. non-respect des articles 2 et 15 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

I. infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier

1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

Les appels sont dirigés contre les dispositions de la décision de la commission de discipline, rendue le 18 décembre 2009, par laquelle:

- une peine de suspension d'un mois a été infligée à M. [X], du chef des infractions reprochées sub A, B, F, G et I.
- les autres infractions ont été déclarées non établies

Les appels, régulièrement formés dans le délai légal, sont recevables.

La saisine de la Commission est limitée à l'examen du fondement des poursuites disciplinaires, l'appelant [X] ne dirigeant pas son recours contre les dispositions de la décision déférée par lesquelles la Commission de discipline a reçu les poursuites, considérant que l'absence d'injonction préalable n'entachait pas cette recevabilité.

Surséance

M. [X] sollicite, pour la première fois en degré d'appel, qu'il soit sursis à statuer en la présente cause dans l'attente d'une information complète concernant les poursuites disciplinaires entamées à l'encontre du réviseur d'entreprises [B] pour des faits similaires voire connexes à ceux qui sont reprochés à cet appelant dans le cadre de la prévention A, relativement au manque d'indépendance.

Il précise dans son mémoire en réponse ne pas solliciter communication de l'ensemble du dossier disciplinaire de son confrère [B] mais uniquement la décision des instances disciplinaires concernant les griefs dirigés contre ce dernier et qui sont connexes aux siens.

Il estime en effet ces informations nécessaires à l'exercice de ses droits de défense, notamment dans l'évaluation du caractère proportionné et non discriminatoire de la sanction qui serait prononcée à son encontre.

Il considère que la disposition de la décision prise à l'encontre du réviseur d'entreprises [B] permettrait en outre à la Commission d'appel, dans le présent dossier, de juger si la Commission de discipline a pu répartir de manière juste et équitable les responsabilités des deux inculpés.

Le Conseil de l'I.R.E. soutient, en substance que:

- les poursuites à l'égard de [X] sont également fondées sur d'autres griefs étrangers aux motifs invoqués pour solliciter la surséance en sorte qu'il ne se justifierait d'aucune manière de surseoir à statuer sur ceux-ci
- l'argumentation servant de fondement à la demande de surséance manque en fait: vu les liens étroits entretenus par le réviseur d'entreprises [B] et l'appelant, celui-ci pouvait parfaitement obtenir à l'amiable de celui-là les documents réclamés dans la présente instance
- le secret professionnel auquel le Conseil de l'I.R.E. est tenu dans l'exercice de ses missions s'oppose à la production des pièces visées par l'appelant [X].

A l'instar du ministère public en matière pénale, le Conseil de l'I.R.E. est maître du dossier qu'il constitue à l'appui des poursuites disciplinaires qu'il entreprend, sauf à respecter l'exercice des droits de la défense.

Ceux-ci impliquent, notamment en matière disciplinaire, que la personne poursuivie soit mise en possession de l'ensemble des éléments invoqués à son encontre, de manière à ce qu'elle puisse y apporter une contradiction pleine et entière.

Force est de constater qu'en l'espèce, les poursuites mues à charge de l'appelant [X] dans le cadre de la prévention A ne se fondent ni ne font référence à aucune pièce qui relèverait d'un dossier disciplinaire établi dans le cadre de poursuites exercées à charge du réviseur d'entreprises [B]. L'appelant [X] précise d'ailleurs qu'il ne demande pas communication d'éléments de ce dossier disciplinaire mais uniquement de la décision disciplinaire à laquelle ces poursuites - dont la réalité n'est pas contestée - ont abouti.

A l'analyse, il se constate que l'objectif de la surséance sollicitée par [X] relève d'une vérification qu'il souhaite opérer, et qu'il souhaite voir la présente Commission opérer, entre d'une part, la peine éventuellement appliquée au réviseur d'entreprises [B] et, d'autre part, celle qui lui a été personnellement infligée par la Commission de discipline, le tout dans l'optique d'une justice distributive.

Il faut rappeler que la Commission n'est saisie d'aucun recours à l'égard de la décision prise dans le cadre des poursuites disciplinaires intentées contre le réviseur d'entreprises [B] en sorte qu'elle ne dispose d'aucun pouvoir d'appréciation sur cette décision, laquelle – à la supposer jointe en la cause au dossier de pièces – demeurerait sans incidence sur l'appréciation à faire de l'existence des faits reprochés à l'appelant [X] et, le cas échéant, sur la hauteur de la peine à appliquer.

L'objectif de la surséance sollicitée ne relève dès lors pas de l'exercice des droits de la défense de l'appelant [X] par rapport aux poursuites disciplinaires dont il est l'objet et sa demande à cet égard se heurte en conséquence au secret professionnel auquel est tenu le Conseil de l'I.R.E. dans l'exercice de ses missions en sorte qu'il se justifie qu'il ne soit pas sursis à statuer. Les débats ont porté tant sur la surséance que sur le fond de la cause.

Fondement

1. Sur les préventions

A. Manquement à l'indépendance

Il résulte de l'analyse des pièces versées et éléments d'appréciation versés aux débats que l'appelant [X]:

- entretenait, suivant un accord verbal, un lien de collaboration professionnelle avec le réviseur d'entreprises [B] et, à travers lui, avec le réseau [C]; il a d'ailleurs affirmé au réviseur d'entreprises [D], chargé du contrôle de qualité de son cabinet, qu'il travaillait également pour le cabinet [C] et n'a pas démenti cette collaboration indirecte dans son courriel du 14 septembre 2006 en réponse à la question posée par l'l'I.R.E. à cet égard.
- a effectué des missions révisorales pour des clients dont il savait que la fiduciaire [C] tenait la comptabilité, comme cela ressort notamment de l'entretien du 20 avril 2007 avec la Commission contrôle de qualité de l'I.R.E.

Ces comportements sont constitutifs de manquements aux dispositions des articles 133 al.1er du Code des sociétés, 183 ter, al.2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, de l'article 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif au contrôle des obligations des réviseurs d'entreprises et de l'article 1.2 des normes générales de révision.

En effet, la manière dont l'appelant [X] avait accepté de collaborer avec le réviseur d'entreprises [B] le plaçait dans une situation de dépendance économique telle à l'égard de ce dernier et, indirectement, à l'égard de [C], qu'il ne pouvait ignorer le risque de conflit d'intérêts que représentait cette manière de travailler.

Il en résulte que le manquement au devoir d'indépendance est demeuré établi dans le chef de l'appelant [X] ensuite des débats et de l'instruction menée en degré d'appel.

B. non-respect de l'article 32 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'I.R.E.

Les faits constitutifs de cette infraction à une disposition aujourd'hui abrogée, ne sont pas contestés par l'appelant [X].

Celui-ci estime toutefois qu'une sanction de ce chef ne sera pas justifiée eu égard au caractère minime de ce fait et au dépassement du délai raisonnable. Cet aspect de la discussion sera abordé *infra* sous le chapitre « sanction ».

C. infraction à l'article 134 du Code des sociétés et à l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises

Cette infraction a été déclarée non établie par la décision dont appel, au motif que le Conseil de l'I.R.E. ne donnait aucun élément chiffré de nature à établir que [X] n'avait pas tenu compte des dispositions définissant les conditions financières dans lesquelles un réviseur d'entreprises effectuait ses missions.

Le Conseil de l'I.R.E. étaie en degré d'appel son argumentation sur la base des éléments chiffrés tirés des déclarations annuelles de l'appelant [X] pour les années 2005 et 2006 et considère que les taux horaires, soit respectivement 31,87 € et 32,65 €, pratiqués par l'appelant [X] contreviennent aux dispositions citées à la prévention.

Force est de constater que:

- les prestations renseignées pour 2005 l'ont été – à concurrence de 96,02 % soit pour pratiquement leur intégralité – dans le cadre de la sous-traitance effectuée pour compte du réviseur d'entreprises [B] or les dispositions citées ne visent pas les travaux de sous-traitance et aucun élément ne permet de constater que la facturation des prestations en question à leur destinataire final n'aurait pas respecté les conditions financières imposées par les normes générales de révision;
- le même raisonnement est applicable à la portion des prestations effectuées en 2006 en sous-traitance et les pièces déposées ne permettent pas, faute d'indication du nombre d'heures prestées pour les cinq mandats de commissaires déclarés, de déterminer le taux horaire pratiqué par l'appelant [X] pour les mandats en question en sorte que la violation invoquée n'est pas établie.

La prévention C, déclarée non établie par la décision déférée, est demeurée telle en degré d'appel.

D. non-respect de la norme relative à la formation permanente

La norme relative à la formation professionnelle prévoit que le réviseur d'entreprises doit consacrer en moyenne 40 heures effectives par an aux activités contribuant à l'amélioration de ses connaissances professionnelles, moyenne à atteindre sur la base d'une période de trois années.

Le rapport dressé par le réviseur d'entreprises [D] dans le cadre du contrôle de qualité indique « *pour partie non respect des obligations minimum en matière de formation* » sans autre précision. Ce passage du rapport n'a suscité aucune réaction de la part de l'appelant [X] lequel, lors de l'entretien du 20 avril 2007, s'est « *engagé à assister à davantage de séminaires* ».

Contrairement à ce qu'écrit le Conseil de l'I.R.E. dans son mémoire, l'appelant [X] contestait ce grief dans ses conclusions déposées devant la Commission de discipline. (« *la matérialité de ce grief peut donc être remise en cause* ») en invoquant diverses formations auxquelles il avait participé en 2006 et 2007.

Toutefois, les éléments complémentaires d'appréciation versés par l'appelant [X] ne permettent pas de considérer pour acquis qu'après avoir reconnu ses lacunes par rapport à la norme relative à la formation, il apporterait des éléments susceptibles d'infirmer cet aveu: même en totalisant largement les informations complémentaires, le temps consacré par l'appelant [X] à sa formation de 2005 à 2007 inclus reste de beaucoup sous la moyenne minimale exigée.

Cette prévention est en conséquence établie.

E. non-respect de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme

En application de la loi du 11 janvier 1993, telle que modifiée par la loi du 10 août 1998 et telle qu'en vigueur à l'époque des faits reprochés à l'appelant [X], les réviseurs d'entreprises sont contraints d'informer la C.E.T.I.F. lorsqu'ils constatent des faits qu'ils savent ou soupçonnent d'être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme.

Les articles 4 et 5 de la loi du 11 janvier 1993 leur imposent de vérifier, au moyen d'un document probant, l'identité de leurs clients et mandataires de ceux-ci, d'en garder copie qui sera archivée pendant cinq ans au moins après la fin des relations.

Cette obligation de vérification s'inscrit dans le cadre de la prévention des infractions visées par la loi du 11 janvier 1993 en sorte que les obligations relatives à la vérification sur document de l'identité du client ou de son mandataire ne sont pas subordonnées à la condition préalable de l'existence d'un soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme.

Si l'article 4 précise que cette vérification doit intervenir lors de relations d'affaires qui feront des « *clients habituels* », il reste que l'exercice d'un mandat de commissaire ou d'une mission révisorale fait naître pareille relations d'affaires en sorte que les dispositions des articles 4 et 5 de la loi du 11 janvier 1993 s'y appliquent.

Les explications données par l'appelant [X], tant lors du contrôle de qualité que devant la Commission de l'I.R.E. le 20 avril 2007, à l'égard de la manière dont l'identité des clients de son cabinet était vérifiée révèlent d'incontestables manquements aux dispositions légales précitées.

La prévention E s'avère en conséquence établie dans cette mesure.

Il n'est en revanche pas démontré que l'appelant [X] aurait manqué aux dispositions prescrites par l'article 8 de la loi du 11 janvier 1993.

F. non-respect des normes générales de révision

La vérification de l'existence des manquements reprochés à l'appelant [X] s'effectuera sur la base des normes générales de révision applicables à l'époque des faits visés par les infractions qui lui sont reprochées, à savoir les normes générales de révision coordonnées le 7 novembre 2003. Ces normes s'imposent aux réviseurs d'entreprises en application de l'article 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 sur les obligations des réviseurs d'entreprises.

1/ Paragraphes 1.1,1.4 et 2.1 des normes générales de révision

Le paragraphe 1.1 des normes générales de révision prévoit que « *toute attestation 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* ».

Le paragraphe 1.4 pose le principe du contrôle plénier, couvrant adéquatement tous les aspects de l'entreprise présentant un intérêt pour l'élaboration des états financiers.

Le paragraphe 2.1 impose un programme de travail approprié à chaque mission de révision.

L'appelant [X] a admis lors de la réunion du 20 avril 2007 avec la Commission de contrôle de qualité que son rapport de commissaire sur les comptes 2005 de la SA (...) n'était pas conforme aux normes de l'I.R.E. et explique cette carence par une surcharge liée à ses activités pour la Commission européenne.

S'il affirme qu'il existe un programme de travail écrit pour chaque section de dossier, il demeure dans l'impossibilité de produire le programme pour la société précitée. La circonstance que les activités de celle-ci n'auraient pas atteint leur « vitesse de croisière » ne justifie pas cette carence.

Le non-respect des normes 1.1, 1.4 et 2.1 doit être constaté même si l'importance de cette violation doit être relativisée eu égard aux circonstances concrètes de la cause.

2/Paragraphes 2.4 et 2.5 des normes générales de révision

Ces normes imposent au réviseur d'entreprises de fonder son opinion notamment sur l'examen du système de contrôle interne dont il sondera l'efficacité et lui imposent de récolter un nombre approprié d'éléments probants lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels.

Il n'est pas établi que les documents déposés par l'appelant [X] à propos de cette prévention auraient été rédigés a posteriori et il n'apparaît pas que les lacunes reprochées à cet appelant soient établies, eu égard à l'absence de toute activité de la société contrôlée en 2004 et 2005.

3/ Paragraphes 3.1,3.1.4 et 3.6.3 des normes générales de révision

L'appelant [X] ne conteste pas la matérialité de ce reproche, relatif à la structure formelle des rapports visés par le contrôle de qualité.

4 /Paragraphe 3.10 des normes générales de révision

Les pièces versées aux débats par l'appelant [X] confirment que ce grief n'est pas fondé.

G. non-respect des paragraphes 3.5.3. des normes générales de révision du 6 décembre 2002 relatives aux contrôles à opérer lors de la proposition de dissolution d'une SPRL

La matérialité de ce manquement n'est pas contestée par l'appelant [X].

Celui-ci estime toutefois qu'une sanction de ce chef ne sera pas justifiée eu égard au caractère minime de ce fait et au dépassement du délai raisonnable. Cet aspect de la discussion sera abordé *infra* sous le chapitre « sanction ».

H. non-respect des articles 2 et 15 de l'arrêté royal du 10 janvier

1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

Ce grief n'appelle pas la constatation de manquements autres que ceux relevés ci-avant, ce qu'avait déjà relevé la Commission de discipline.

I. infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

Ce grief n'appelle pas la constatation de manquements autres que ceux-relevés ci-avant, ce qu'avait déjà relevé la Commission de discipline.

2. Sur la sanction

Conséquence de l'absence de mesure provisoire

La circonstance qu'aucune mesure d'ordre provisoire n'a été prise à l'encontre de l'appelant [X] n'est pas de nature à affecter la pertinence ou l'utilité de la sanction à appliquer du chef des préventions demeurées ou déclarées établies au terme de la présente décision.

Dépassement du délai raisonnable

L'article 6.1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales instaure le droit de toute personne a ce que sa cause soit entendue «*équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable*»; le droit d'être jugé dans un délai raisonnable s'applique dans le cadre d'une procédure disciplinaire.

La durée du délai raisonnable est une question de fait laissée à l'appréciation de la juridiction saisie et dépend des circonstances de la cause et plus particulièrement de la nature de l'affaire, du comportement des autorités qui diligentent et connaissent des poursuites ainsi que du comportement des personnes qui font l'objet des poursuites.

En l'espèce, il convient de rappeler que les faits qui sont à l'origine des poursuites remontent aux années 2004 à 2005 à la connaissance de l'I.R.E. dès le contrôle de qualité effectué en octobre 2006 par le réviseur d'entreprises [D]. Le temps ainsi écoulé depuis lors, sans qu'il soit imputable à quelconques manœuvres dilatoires de l'appelant [X], amène à considérer que le délai raisonnable dans lequel il avait le droit d'entendre juger sa cause est dépassé.

Le seul fait de ce dépassement ne suffit pas à entraîner l'irrecevabilité, la nullité ou l'extinction des poursuites disciplinaires mais peut être pris en considération, comme l'a fait la commission de discipline, pour déterminer la hauteur de la peine.

Sur la peine

Eu égard au nombre ainsi qu'à la nature et à la gravité des infractions déclarées ou demeurées établies au terme de la présente décision, tenant compte également du dépassement du délai raisonnable, de l'absence de toute sanction disciplinaire antérieure dans le chef de l'appelant [X] et de la volonté qu'il a manifestée concrètement de régulariser les manquements constatés, il s'avère que la peine prononcée par la décision dont appel sanctionnera de manière juste et adéquate les manquements déclarés et ou demeurés établis en degré d'appel.

PAR CES MOTIFS,

La Commission d'appel, statuant contradictoirement et à l'unanimité,

Reçoit le recours;

Dit n'y avoir lieu à surséance,

Dans les limites de sa saisine,

Dit non fondé l'appel de [X], l'en déboute,

Dit fondé dans la mesure ci-après l'appel du Conseil de l'I.R.E.:

Confirme la décision déférée en ce qu'elle a déclaré, dans le chef de l'appelant [X]:

- établis les manquements disciplinaires visés aux infractions A, B, G, I et H
- non établis les manquements disciplinaires visés aux infractions C, F 2/ et F 4/

La met à néant pour le surplus et réformant;

Dit établie dans le chef de l'appelant [X] les manquements visés aux infractions D, E, F1/ et F3/

Inflige à [X], du chef des infractions déclarées ou demeurées établies en degré d'appel, une peine de suspension d'un mois.

(...)».

0413/10/F
Commission d'appel du 12 mai 2011
(décision définitive)

Appel contre un rappel à l'ordre.

«(...)

En cause de:

Monsieur [X], réviseur d'entreprises, inscrit au tableau des membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sous le numéro (...), domicilié à (...)

ayant pour conseil Me (...), avocat au barreau de Bruxelles

Appelant

Dossier n° 0413/10/(...)/F

Vu la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises;

Vu la décision de rappel à l'ordre prise le 8 octobre 2010 par le Conseil de l'Institut et notifiée le 16 novembre 2010 à Monsieur [X] par courrier recommandé;

Vu l'appel, reçu le 15 décembre 2010, formé par Monsieur [X];

Vu les pièces de la procédure et les pièces déposées par Monsieur [X];

Entendu à l'audience publique du 17 mars 2011 le conseil de l'appelant en sa plaidoirie et l'appelant en ses explications.

Rappel des faits

Monsieur [X] expose que la SCRL (...), représentée par lui, avait été nommée en tant que Commissaire et Commissaire agréé par l'assemblée générale des actionnaires de la SA (...).

Les faits concernent les comptes de l'exercice 2008. Selon Monsieur [X], l'audit de ceux-ci s'était déroulé sans difficulté notable et il avait reçu le 31 mars 2009 les réponses de l'entreprise à ses remarques ou demandes, à l'exception de la lettre d'affirmation prévue par la norme de révision «Déclarations de la direction». Sans attendre la réception de ce document, Monsieur [X] a rédigé son rapport dès le 1er avril 2009. Le rapport relève que le Commissaire a obtenu des membres du Conseil d'administration toutes les explications et informations demandées. Il a valeur d'attestation sans réserve des comptes annuels de la société (...).

Le rapport n'a pas été adressé immédiatement à la société (...). Le secrétariat de Monsieur [X] a attendu la réception de la lettre d'affirmation manquante pour le faire parvenir à l'entreprise.

La lettre d'affirmation, datée du 17 avril 2009, est parvenue à la société (...) le 21 avril 2010. Dès sa réception, le rapport dressé par Monsieur [X] fut adressé à la société (...).

En octobre 2009, Monsieur [X] a été soumis à une procédure de contrôle de qualité. Ce contrôle de qualité s'est clôturé par un rapport daté du 16 novembre 2009. Le rapport ne relève «dans l'ensemble» pas «de manquements ou négligences graves», mais formule des recommandations telles que: «adapter la lettre d'affirmation (blanchiment)».

La commission Contrôle de qualité de l'Institut a accusé réception du rapport et a demandé le 18 février 2010 la communication d'une copie de la lettre d'affirmation. Monsieur [X] a satisfait à cette demande le 23 février 2010.

Il résulte de la décision du Conseil de l'Institut notifiée à Monsieur [X] le 16 novembre 2010 que:

«Le Conseil a constaté à l'occasion de votre contrôle de qualité 2009, effectué au sein du cabinet (...), que la lettre d'affirmation est datée postérieurement à la date du rapport de commissaire de la SA (...) pour l'exercice clôturé le 31 décembre 2008. La lettre d'affirmation doit porter une date la plus proche possible de celle du rapport du réviseur sur les comptes annuels et en tous cas antérieure à celle du rapport du réviseur. Par conséquent, lors de sa réunion du 8 octobre 2010, le Conseil a décidé de vous infliger un rappel à l'ordre, conformément à l'article 37 de la loi du 22 juillet 1953 précitée, fondée sur une infraction à la Norme de révision «Les déclarations de la direction» du 15 décembre 2006.»

Objet et recevabilité de la demande

La demande tend à la nullité de la décision, au motif que Monsieur [X] n'a pas été entendu au préalable par le Conseil de l'Institut et n'a

pas eu l'occasion de faire valoir ses observations. Monsieur [X] estime par ailleurs que la norme relative aux déclarations de la direction peut s'interpréter, sans en trahir le principe, en ce sens que le rapport du commissaire peut porter une date antérieure à celle de la lettre d'affirmation, mais ne peut être remis à l'entreprise qu'après avoir reçu la lettre d'affirmation, ce qui est le cas en l'espèce. Monsieur [X] soutient dès lors qu'il n'y avait pas lieu de lui infliger un rappel à l'ordre.

La recevabilité de la demande n'est pas contestée. La demande a été formée dans le délai fixé par l'article 37 § 2 de la loi. Elle est recevable.

Fondement de la décision

L'article 37 § 1er de la loi créant un Institut des réviseurs d'Entreprises dispose que le Conseil peut rappeler un réviseur à l'ordre « lorsque les faits reprochés au réviseur d'entreprises, tout en étant avérés, ne justifient aucune des sanctions prévues à l'article 73 » de la loi.

Le rappel à l'ordre ne constitue pas une mesure disciplinaire, au sens de l'article 73 de la loi. Le rappel à l'ordre n'est pas pour autant une mesure anodine et les intérêts du réviseur d'entreprises concerné peuvent être incontestablement lésés par la mesure (B. TILLEMAN, Aperçu de la jurisprudence disciplinaire pour 2008-2009 et commentaire relatif au respect des obligations déontologiques du réviseur d'entreprise, Journée d'étude IRE, 8 juin 2010, n° 13). Il est « mentionné dans le dossier du réviseur d'entreprises pendant cinq ans, moment auquel il est automatiquement effacé. Si pendant ce délai, le réviseur d'entreprises fait l'objet d'une saisine ou d'une nouvelle saisine de la Commission de discipline ou de la Commission d'appel, cette instance disciplinaire est spécialement informée de la décision de rappel à l'ordre » (art. 37 § 4 de la loi). Dans certains cas limités, énumérés par l'article 8 § 3 de la loi, le rappel à l'ordre peut déboucher sur un retrait de la qualité de réviseur d'entreprises.

Le principe d'équitable procédure, consacré par la règle *« audi alteram partem »,* justifie que le réviseur intéressé soit entendu au préalable, avant la prise de toute mesure (B. TILLEMAN, op. cit., n° 12).

Il faut constater également que le rappel à l'ordre répond indiscutablement à une volonté de réprimer un comportement fautif dans le chef du réviseur concerné. La mesure se situe ainsi aux confins du champ des sanctions disciplinaires (sur la délimitation de celui-ci, v. B. LOMBAERT, I. MATHY et V. RIGODANZO, Éléments du droit de la fonction publique, Kluwer, 2007, P. 202, n° 286 ; Jean-François NEURAY, Le contentieux disciplinaire de la fonction publique, in Le droit disciplinaire, Anthemis, 2007, p. 13). Le principe général des droits de la défense, qui est d'ordre public (v. NEURAY, op. cit., note 19 p. 14) doit profiter au réviseur sanctionné.

Il faut constater à cet égard que le contrôle de qualité subi par monsieur [X] ne contenait aucun élément de nature à permettre à celui-ci d'anticiper le reproche formulé par le Conseil de l'Institut. Monsieur [X] n'était pas en mesure de faire valoir ses moyens ou explications. En réprimandant Monsieur [X] sans l'entendre au préalable, le Conseil de l'Institut a privé l'appelant de tout exercice de son droit de défense. Le rappel à l'ordre décidé le 8 octobre 2010 doit être annulé, pour ce motif.

Dans le cas où un rappel à l'ordre est annulé, « la Commission d'appel doit apprécier elle-même les faits pour autant que le dossier administratif fournisse toutes les données requises en vue de décider à nouveau sur le fond » (B. TILLEMAN, op. cit., n° 13 citant : Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 9 juin 2008, 0384/09/N). Aucune contestation n'est formulée à ce propos par Monsieur [X]. Il incombe dès lors à la Commission d'appel d'examiner le bien-fondé du reproche adressé à Monsieur [X] par le Conseil de l'Institut.

En l'espèce, Monsieur [X] ne conteste pas avoir rédigé son rapport sans disposer de la lettre d'affirmation. Il considère être resté dans l'esprit de la norme relative aux déclarations de la direction en subordonnant la remise de son rapport à la réception effective d'une lettre d'affirmation.

La norme de révision « Déclarations de la direction » rappelle cependant, en son point 1.1 que « le paragraphe 2.5.4 des Normes générales de révision range parmi les éléments probants « les déclarations de la direction » ». Elle remémore également les dispositions du Code des sociétés reconnaissant « expressément au commissaire le droit de requérir de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises par son contrôle » ou le paragraphe 2.5.5 des Normes générales de révision qui précise « que le réviseur doit obtenir de l'entité contrôlée les déclarations écrites requises et celles qu'il juge nécessaires ou appropriées ». La Norme de révision « Déclarations de la direction » place elle-même les déclarations de la direction parmi les éléments probants (v. le point 2 de la norme consacré à ce caractère probant) dont le réviseur tient compte dans l'établissement de son rapport.

La Norme de révision impose au réviseur de mentionner dans le rapport l'absence éventuelle de déclaration et précise que « ceci constitue une limitation de l'étendue de son contrôle, ce qui doit conduire le réviseur à formuler des réserves dans son rapport ou à faire une déclaration d'abstention » (point 4.2 de la norme).

Constituant un élément d'information sur lequel le réviseur s'appuie pour dresser son rapport, la « lettre d'affirmation » est par nature antérieure à la rédaction du rapport du Commissaire.

En rédigeant par avance un rapport, sans disposer de la lettre d'affirmation, Monsieur [X] a déna-

turé celle-ci. Il l'a confinée au rôle de simple formalité, méconnaissant ainsi en profondeur la Norme de révision « Déclarations de la direction ». Un rappel à l'ordre est justifié.

PAR CES MOTIFS,

La Commission d'appel, statuant contradictoirement et à l'unanimité,

Reçoit le recours ;

Dit fondé l'appel de Monsieur [X],

Annule la décision prise le 8 octobre 2010 par le Conseil de l'Institut,

Statuant en pleine juridiction, inflige un rappel à l'ordre à Monsieur [X].

(...) ».

397/10/F, 398/10/F, 399/10/F, 400/10/F
Commission d'appel du 8 juillet 2011
(décision coulée en force de chose jugée)

Non-respect d'une sanction disciplinaire coulée en force de chose jugée.

Non-respect de l'article 14, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 et des articles 3, 6, 7 et 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

«(...)

En cause de:

Dossier n°0397/10/(...)/F

En cause:

[A], Réviseur d'entreprises, dont le cabinet est établi à (...), inscrit sur le registre public sous le n° (...).

Appelant au principal
Intimé sur incident

Ayant pour conseil Me (...) et Me (...), avocats à (...)

Contre

Le CONSEIL de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Intimé au principal
Appelant sur incident

Représenté par l'un de ses membres (...), assisté de Me (...), avocat à (...).

Dossier n°0399/10/(...)/F

En cause:

Le CONSEIL de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises,

Représenté par l'un de ses membres (...), assisté de Me (...), avocat à (...)

Appelant au principal
Intimé sur incident

Contre:

[C], Réviseur d'entreprises, dont le cabinet est établi à (...); inscrite sur le registre public sous le numéro (...)

Ayant pour conseil Me (...), avocat à (...)

Intimé au principal
Appelant sur incident

Dossier n° 0400/10/(...)/F

EN CAUSE

Le cabinet de révision [D], ayant son siège à (...), inscrit sur le registre public sous le numéro (...), ayant repris par acte authentique du (...) les droits et obligations du cabinet de révision [1].

Appelant au principal
Intimé sur incident

Ayant pour conseil Me (...) et Me (...), avocats à (...).

Contre

Le CONSEIL de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Intimé au principal
Appelant sur incident

Représenté par l'un de ses membres (...), assisté de Me (...), avocat à (...).

Dossier n° 398/10/(...)/F

En cause:

Le CONSEIL de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises,

Représenté par l'un de ses membres (...), assisté de Me (...), avocat à (...)

Appelant au principal
Intimé sur incident

Contre:

[B], Réviseur d'entreprises, dont le cabinet est établi à (...), inscrit sur le registre public sous le numéro (...).

Ayant pour conseil Me (...) et Me (...), avocats à (...).

Intimé au principal
Appelant sur incident

Vu la loi coordonnée du 22 juillet 1953, créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises;

Vu la décision de la Commission de discipline rendue en la cause le 20 janvier 2011 et notifiée par lettre recommandée du 21 janvier 2011 au Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ainsi qu'à [B], [C], et [A];

Vu l'appel formé le 25 janvier 2011 par [A];

Vu l'appel formé le 21 février 2011 par la ScPRL [D];

Vu l'appel formé le 7 mars 2011 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises contre les dispositions de la décision de la Commission de discipline relatives

à [B], au cabinet de révision la ScPRL [D], à [A] et à [C].

Vu le mémoire déposé le 27 avril 2011 par [A],

Vu le mémoire déposé le 27 avril 2011 ainsi que le mémoire en défense de synthèse déposé le 10/5/2011 par [C], le dernier contenant appel incident;

Vu le mémoire déposé le 27 avril 2011 ainsi que le mémoire additionnel et de synthèse déposé le 10 mai 2011 par [B], le dernier contenant appel incident;

Vu le mémoire en défense déposé le 4 mai 2011 par la ScPRL [D];

Vu le mémoire en réponse déposé le 12 mai 2011 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs;

Vu les pièces déposées par les parties;

Entendu à l'audience à huis clos du 12 mai 2011 les conseils des appelants - au principal et sur incident - en leurs plaidoiries, le représentant du Conseil de l'Institut et les réviseurs [C], [A] et [F] ce dernier en qualité de représentant de la ScPRL [D], en leurs explications;

Vu les pièces déposées par les parties;

Sur la publicité de l'audience de plaidoiries et de l'audience de prononcé de la décision

Les réviseurs concernés par la présente cause ont demandé *in limine litis* que tant l'audience de plaidoirie que celle à laquelle la présente décision serait prononcée soient tenues à huis-clos.

La règle de publicité contenue aux articles 148 et 149 de la Constitution, lesquels visent respectivement les audiences et le prononcé de la décision, ne sont applicables qu'aux tribunaux de l'ordre judiciaire. Ces dispositions ne reçoivent application pour d'autres juridictions, tels les organes disciplinaires de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, que si une loi particulière le prévoit. *(Cass, 10 avril 2008, n° D.07.0006.N , www.juridat.be)*

L'article 60 §4 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953, applicable en degré d'appel en application de l'article 62 de la même loi, prévoit que «*la procédure*» a lieu publiquement «*sauf demande expresse du réviseur concerné*».

Cette demande ayant été régulièrement formulée à l'ouverture des débats, ceux-ci ont eu lieu à huis clos.

Les termes de l'article 60 §4 précité visent la procédure sans restriction en sorte que cette disposition est applicable jusques et y compris l'audience où est prononcée la décision, partie intégrante de la «procédure» d'appel, en sorte que les réviseurs concernés peuvent, sur cette base, demander de déroger à la publicité des audiences, tant de plaidoiries que de prononcé de la décision.

L'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises, prescrit en son article 28 que les décisions des Commissions de discipline et d'appel sont prononcées en audience publique. Cette disposition, qui ne prévoit aucune restriction ou exception possible à la publicité du prononcé de la décision disciplinaire, n'est pas compatible avec la faculté reconnue par la loi au réviseur d'entreprises poursuivi au disciplinaire de demander, sans devoir justifier d'un motif, que la procédure n'ait pas lieu publiquement. La suite de la présente décision sera dès lors prononcée à huis-clos.

Force est ainsi de constater que l'article 28 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 est contraire à l'article 60§4 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953, applicable à la présente procédure, en sorte qu'il s'impose d'en écarter l'application et ce sur pied du principe de la hiérarchie des normes consacré par l'article 159 de la Constitution lequel impose au juge - en ce inclus à la présente Commission dans l'exercice de son pouvoir juridictionnel en matière disciplinaire - de n'appliquer les arrêtés et règlements généraux, provinciaux et locaux que pour autant qu'ils soient conformes aux lois.

PAR CES MOTIFS

Statuant contradictoirement en audience publique;

Ordonne que la suite de l'audience de ce jour sera tenue à huis-clos pour le prononcé de la décision en la présente cause.

Messieurs (...), (...), (...) et (...) étant dans l'impossibilité de signer l'arrêt au délibéré duquel ils ont participé, celui-ci est signé conformément à l'article 785 alinéa 1 du Code judiciaire par le président du siège qui l'a délibéré et prononcé.

Fait en audience publique le 8 juillet 2011

(...)».

397/10/F, 398/10/F, 399/10/F, 400/10/F – Commission d'appel du 8 juillet 2011

(décision coulée en force de chose jugée)

Non-respect d'une sanction disciplinaire coulée en force de chose jugée.

Non-respect de l'article 14, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 et des articles 3, 6, 7 et 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

«(...)

En cause de:

Dossier n°0397/10/(...)/F

En cause:

[A], Réviseur d'entreprises, dont le cabinet est établi à (...), inscrit sur le registre public sous le n° (...).

Appelant au principal
Intimé sur incident

Ayant pour conseil Me (...) et Me (...), avocats à (...)

Contre

Le CONSEIL de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Intimé au principal
Appelant sur incident

Représenté par l'un de ses membres (...), assisté de Me (...), avocat à (...).

Dossier n°0399/10/(...)/F

En cause:

Le CONSEIL de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises,

Représenté par l'un de ses membres (...), assisté de Me (...), avocat à (...)

Appelant au principal
Intimé sur incident

Contre:

[C], Réviseur d'entreprises, dont le cabinet est établi à (...); inscrite sur le registre public sous le numéro (...)

Ayant pour conseil Me (...), avocat à (...)

Intimé au principal
Appelant sur incident

Dossier n° 0400/10/(...)/F

En cause:

Le cabinet de révision [D], ayant son siège à (...), inscrit sur le registre public sous le numéro (...), ayant repris par acte authentique du (...) les droits et obligations du cabinet de révision [1].

Appelant au principal
Intimé sur incident

Ayant pour conseil Me (...) et Me (...), avocats à (...).

Contre:

Le CONSEIL de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Intimé au principal
Appelant sur incident

Représenté par l'un de ses membres (...), assisté de Me (...), avocat à (...).

Dossier n° 398/10/(...)/F

En cause:

Le CONSEIL de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises,

Représenté par l'un de ses membres (...), assisté de Me (...), avocat à (...)

Appelant au principal
Intimé sur incident

Contre:

[B], Réviseur d'entreprises, dont le cabinet est établi à (...), inscrit sur le registre public sous le numéro (...).

Ayant pour conseil Me (...) et Me (...), avocats à (...).

Intimé au principal
Appelant sur incident

Vu la décision prononcée ce jour en la présente cause et la procédure visée;

1. Questions préliminaires

Sur les pièces nouvelles

Le 7 juillet 2011, avant l'heure de l'audience fixée pour le prononcé de la décision à intervenir en la cause, la Commission a reçu du Président de l'Institut un courrier et l'extrait du procès-verbal de la réunion du 6 juillet 2011 du COMEX, par lequel ce dernier refuse les démissions présentées par [B] et par la ScPRL [D].

Il apparaît du procès-verbal de l'audience du 7 juillet 2011 que

l'Institut entend qu'il soit tenu compte des éléments consignés à ce procès-verbal, éléments qu'il considère comme devant être pris en compte pour l'appréciation du fondement de l'actuelle action disciplinaire.

A supposer que ces documents soient considérés comme de simples pièces, il conviendrait de les écarter des débats en application de l'article 771 du Code judiciaire qui fait interdiction aux avocats et aux parties de déposer de nouvelles pièces après la clôture des débats .

A supposer qu'il faille analyser le dépôt de ces pièces comme une demande implicite de réouverture des débats, force serait de constater que les pièces produites ne révèlent pas un fait nouveau et capital qui justifierait la réouverture des débats et que celle-ci doit être rejetée.

En effet, si les démissions et les positions prises à cet égard par le COMEX sont des événements incontestablement nouveaux, elles ne constituent pas un fait capital dans la présente cause, car, notamment, d'une part, ils se situent hors de la période infractionnelle telle que précisée ci-après et, d'autre part, en raison du refus des démissions proposées, tant [B] que la ScPRL [D] ont toujours qualité de réviseurs et demeurent soumis à la procédure disciplinaire.

Il convient dès lors, dans toutes les hypothèses, d'écarter des débats les pièces nouvelles déposées le 7 juillet 2011 par l'Institut.

Sur la publicité de l'audience de plaidoiries et de l'audience de prononcé de la décision

Les réviseurs concernés par la présente cause ont demandé *in limine litis* que tant l'audience de plaidoirie que celle à laquelle la présente décision serait prononcée soient tenues à huis-clos.

La règle de publicité contenue aux articles 148 et 149 de la Constitution, lesquels visent respectivement les audiences et le prononcé de la décision, ne sont applicables qu'aux tribunaux de l'ordre judiciaire. Ces dispositions ne reçoivent application pour d'autres juridictions, tels les organes disciplinaires de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, que si une loi particulière le prévoit. *(Cass, 10 avril 2008, n° D.07.0006.N , www.juridat.be)*

L'article 60 §4 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953, applicable en degré d'appel en application de l'article 62 de la même loi, prévoit que «*la procédure*» a lieu publiquement «*sauf demande expresse du réviseur concerné*».

Cette demande ayant été régulièrement formulée à l'ouverture des débats, ceux-ci ont eu lieu à huis clos.

Les termes de l'article 60 §4 précité visent la procédure sans restriction en sorte que cette disposition est applicable jusque et y compris l'audience où est prononcée la décision, partie intégrante de la «procédure» d'appel, en sorte que les réviseurs concernés peuvent, sur cette base, demander de déroger à la publicité des audiences, tant de plaidoiries que de prononcé de la décision.

L'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises, prescrit en son article 28 que les décisions des Commissions de discipline et d'appel sont prononcées en audience publique. Cette disposition, qui ne prévoit aucune restriction ou exception possible à la publicité du prononcé de la décision disciplinaire, n'est pas compatible avec la faculté reconnue par la loi au réviseur d'entreprises poursuivi au disciplinaire de demander, sans devoir justifier d'un motif, que la procédure n'ait pas lieu publiquement. La présente décision sera dès lors prononcée à huis-clos.

Force est ainsi de constater que l'article 28 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 est contraire à l'article 60§4 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953, applicable à la présente procédure, en sorte qu'il s'impose d'en écarter l'application et ce sur pied du principe de la hiérarchie des normes consacré par l'article 159 de la Constitution lequel impose au juge - en ce inclus à la présente Commission dans l'exercice de son pouvoir juridictionnel en matière disciplinaire - de n'appliquer les arrêtés et règlements généraux, provinciaux et locaux que pour autant qu'ils soient conformes aux lois.

Sur l'écartement des mémoires et pièces déposés par le Conseil de l'Institut des Réviseurs

Le Conseil de l'I.R.E., ayant exercé son droit de relever appel de la décision déférée, est partie à la cause devant la présente commission en sorte que l'exercice de ses droits de défense justifie qu'il puisse exprimer son point de vue par écrit.

Tant le Conseil de l'Institut que les autres parties ont échangé et déposé des mémoires développant leurs argumentations respectives et des pièces jusqu'au jour de l'audience de plaidoiries sans qu'il puisse en être inféré, sur la base des éléments d'appréciation soumis à la Commission d'appel, que les droits de défense des uns ou des autres auraient subi une atteinte. La remise à bref délai proposée, à l'audience du 12 mai 2011, par la Commission d'appel aux parties en vue de permettre un ultime échange de pièces ou de mémoire fut d'ailleurs repoussée.

Il n'y a en conséquence pas lieu d'écarter les mémoires et pièces déposés par le Conseil de l'Institut.

2. Le contexte factuel

Dès avant que soit prononcé l'arrêt de cassation du 11 septembre 2009, il avait été indagué par les organes compétents de l'Institut sur la structure de l'actionnariat du cabinet de révision [1] et le 28 août 2009, le Conseil de l'Institut a pris la décision de principe de renvoyer les réviseurs [F], [C] et [A] devant les instances disciplinaires pour , notamment, avoir créé la structure de cabinet de révision [1] – qui ne permettait pas à

l'époque d'identifier clairement son ayant droit économique – en vue de contourner les effets des sanctions disciplinaires prononcées par la décision du 1er juillet 2008.

Le 22 septembre 2009, l'Institut interpelle par le courrier dont question *supra* les réviseurs [A], [C] et [F], concernés par la décision du 1er décembre 2008 afin de leur rappeler l'entrée en vigueur de cette décision et de leur demander formellement de la respecter.

Par courrier en réponse du 6 octobre 2009, le conseil de ces réviseurs :

- prend acte de l'entrée en vigueur au 1er octobre 2009 de la décision du 1er juillet 2008
- fait part de la difficulté de déterminer les obligations pesant effectivement sur ses clients eu égard au libellé de la sanction portée par la décision du 1er décembre 2008 :
  - la sanction infligée devrait recevoir une interprétation restrictive puisqu'elle porte atteinte au droit du travail et à la liberté de commerce et d'industrie dont bénéficient les réviseurs sanctionnés
  - les interdictions portées par la décision du 1er juillet 2008 sont faites aux réviseurs concernés « *en (leur) qualité de représentants de [2], réviseurs d'entreprises* » or le cabinet révisoral a changé de dénomination et de structure de gestion
  - la décision faisant interdiction de « *poursuivre* » certains mandats, une nouvelle désignation des réviseurs sanctionnés ou de leur bureau – a fortiori dans le cadre d'un marché public – ne méconnaîtrait pas le dispositif de la décision du 1er juillet 2008
- affirme la volonté de ses clients d'adopter « *une attitude en tous points irréprochable* » et un « *comportement qui va bien au-delà des exigences de ladite décision* » et joint un courrier adressé à (…), (…), (…) et (…) par lequel le cabinet de révision [1] les informe qu'avec effet au 1er octobre ce bureau révisoral sera dorénavant représenté par [B]
- souligne que les autres personnes morales visées par la décision du 1er juillet 2008 ne sont plus clientes du cabinet de révision [1]

Le 22 octobre 2009, la Commission de surveillance informe [F], [B], [A], la SPRL [4] de l'ouverture d'un dossier de surveillance concernant l'exécution de la décision du 1er juillet 2008 et les convoque en vue d'une audition le 10 novembre 2009.

Des contacts informels ont également eu lieu en octobre 2009 entre les réviseurs [F] et [B], le précédent Président et le Secrétaire général de l'Institut, toujours en vue d'informer l'Institut des mesures mises en œuvre et pour recueillir son assentiment et la garantie de ce que les solutions projetées étaient compatibles avec la décision du 1er juillet 2008. Les contradictions dans le contenu des diverses attestations déposées à ce sujet, par les réviseurs d'une part et par le Conseil de l'Institut d'autre part, ne permettent pas de retenir autre chose quant au contenu de ces contacts.

Entretemps et suivant procès-verbal de la réunion du 30 octobre 2009 du Conseil de l'Institut :

- il est rappelé ou constaté :
  - qu'une décision de principe de renvoi disciplinaire a été prise le 28 août 2009 par le Conseil à l'encontre des réviseurs [C], [A] et [F]
  - que l'arrêt prononcé le 1er octobre 2009 par la Cour de cassation confirme que les mandats visés par la décision du 1er juillet 2008 sont « irradiés » dès l'origine jusqu'à l'arrivée de leur terme en sorte que les associés du cabinet de révision [1] ne peuvent poursuivre les mandats en question
  - que la société révisorale de [A], représentée par ce dernier, est nommée depuis 2007 dans 4 mandats visés par l'action disciplinaire,
  - que [B] a été désigné comme représentant permanent du cabinet de révision [1] dans quatre des mandats visés au courrier du 6 octobre 2009 précité
- il est considéré que l'adoption ou la participation à des décisions dont l'objectif vise à détourner une décision disciplinaire coulée en force de chose jugée est contraire à l'intérêt public et pourrait priver l'ensemble du système de supervision de son efficacité, que l'attitude adoptée par les cabinets de révision [1] et SPRL [4] constitue une faute disciplinaire dans leur chef et dans le chef de leurs associés, l'attitude de [A] et de [B] contribuant également à permettre de contourner une sanction disciplinaire
- il est décidé de lancer la procédure de mesures d'ordre provisoire visée à l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953 contre les cabinets de révision [1], SPRL [4] et contre les réviseurs [F], [C], [A], et (…).

Le 10 novembre 2009, la Commission de surveillance entend [B] et [F] suite au courrier de leur conseil du 6 octobre 2009 et au cours de cet entretien :

- [F] :
  - précise que les mesures adoptées jusque-là lui paraissent respecter la décision du 1er juillet 2008 mais que les associés du cabinet de révision [1] ont décidé d'aller plus loin pour lever définitivement toute ambiguïté quant à la question de l'indépendance du cabinet
  - indique que le cabinet [1] est encore, sur les mandats visés par la décision du 1er juillet 2008, le commissaire des sociétés (…), (…), (…) et (…), qu'il négocie avec un cabinet

totalement indépendant en vue de mettre fin définitivement aux difficultés liées à l'indépendance du cabinet de révision [1] et d'arriver à la scission de ce cabinet et décrit les négociations et l'opération envisagée

- précise avoir identifié tous les mandats susceptibles d'engendrer une difficulté éventuelle sur le plan de l'indépendance du commissaire
- formule le souhait du cabinet de révision [1] de conserver les mandats auprès des sociétés (...) et (...), considérés comme non toxiques, et ce « *pour autant que cela corresponde avec l'interprétation de la décision disciplinaire faite par l'Institut* », demande à laquelle il lui est répondu que la Commission de surveillance n'est pas habilitée à prendre position au nom de l'Institut
- à la question de savoir si le remplacement de [A] par la SPRL [4] en tant que représentant permanent du cabinet de révision [1] pour certains mandats respecte la décision du 1er juillet 2008, il répond que cette situation doit être appréciée à la lumière de deux faits: [A] n'est plus le représentant du cabinet de révision et il va quitter incessamment le réseau de [1]
- promet de transmettre avant la fin du mois de décembre la copie des actes finalisant l'opération envisagée et indique qu'aucun des associés du cabinet de révision [1] ne signera aucun rapport de commissaire relatif aux comptes annuels arrêtés au 31 décembre 2009

• [B]:

- précise avoir accepté la demande faite par [F] de l'aider à trouver une solution satisfaisante suite à la procédure disciplinaire et ce à la condition expresse d'avoir l'assurance que son intervention ne serait pas contraire à l'interprétation de la décision disciplinaire faite par l'Institut
- affirme n'avoir encore accompli aucune prestation et attendre que toutes les questions d'interprétation de la décision du 1er juillet 2008 soient réglées avant de commencer les travaux

A l'issue de cette réunion est remise une note préparatoire à l'audience du COMEX du 27 novembre 2009, note réexposant et détaillant les informations données le 10 novembre 2009.

Le 11 novembre 2009, [A] adresse au Président de la Commission de surveillance un courrier longuement détaillé où il précise avoir été remplacé par un réviseur tiers depuis 2008 pour le mandat de l'intercommunale (...), précise la structure du capital et du conseil d'administration des trois autres sociétés visées par les mandats litigieux et expose les raisons pour lesquelles il estime ne pas violer les règles relatives à l'indépendance pour ces mandats.

Le 18 novembre 2009, [A] est entendu par la Commission de surveillance et:

- rappelle les mesures prises initialement par le cabinet de révision [1] pour respecter la décision du 1er juillet 2008, mesures qui lui paraissent conformes
- précise avoir obtenu les mandats visés par la décision disciplinaire en 2007 ensuite d'un appel d'offres, les mandats initialement confiés au cabinet de révision [1] étant venus à échéance
- précise également n'être pas associé au sein du cabinet de révision [1] mais d'un cabinet contrôlé par le cabinet de révision [5] dont il ne connaît pas structure d'actionnariat
- affirme disposer de procédures pour vérifier le respect des règles relatives à l'indépendance

Le 18 décembre 2009, le Conseil de l'Institut fait rapport au COMEX sur les faits et les motifs qui lui paraissent justifier:

- l'adoption des mesures provisoires tendant à faire interdiction aux réviseurs précités, agissant soit en nom personnel soit en qualité de représentant d'un cabinet de révision, de poursuivre l'exécution des mandats auprès de la (...), de (...), (...), (...), (...), (...), (...). et la (...).
- de demander aux réviseurs et cabinets de révision concernés d'établir, mandat par mandat, que les règles d'indépendance ont été respectées lors de l'acceptation de chacun des mandats.

Dans le mémoire qu'ils déposent le 4 janvier 2010 dans le cadre de la procédure ouverte devant le Comité exécutif, les réviseurs [C], [F] et [A] et le cabinet de révision [1]:

- rappellent avoir fourni des informations détaillées à la Commission de surveillance le 10 novembre 2009, au Comité exécutif par une note déposée à l'audience du 27 novembre 2009 et un courrier du 14 décembre 2009 et regrettent qu'elles n'aient pas été analysées
- demandent au Comité d'exécution de constater que, compte tenu des informations ainsi fournies et commentées, ils ne cherchent aucunement à contourner les effets de la sanction disciplinaire prononcée le 1er décembre 2008

Le 29 janvier 2010, après avoir entendu les réviseurs et le Conseil de l'IRE, le COMEX décide:

- par mesure provisoire d'interdire jusqu'au 11 septembre 2012 au cabinet de révision [1] et aux sociétés issues de la scission de celui-ci, aux réviseurs [A], [F], [C], [B] et (...), agissant soit en nom personnel, soit en qualité de représentant perma-

nent d'un cabinet de révision de poursuivre l'exécution des mandats de commissaire dans les sociétés suivantes: (...), (...), (...), (...), (...). participations et (...).

- n'y avoir lieu d'adopter d'autres mesures provisoires pour le surplus

Le 11 février 2010, [F] adresse au nom des réviseurs concernés un courrier à l'Institut où il:

- réaffirme la volonté des réviseurs sanctionnés par la procédure initiale de respecter strictement la décision de la commission d'appel dès qu'elle a eu force de chose jugée, soit depuis septembre 2009
- réexpose la solution mise en œuvre, soit: dissolution du cabinet de révision [1] via une scission par absorption, assurer les travaux de contrôle et l'attestation des comptes 2009 par des réviseurs hors réseau

Le 12 février 2010, la décision portant sur les mesures provisoires fait l'objet d'une interprétation par le COMEX, sur la demande des réviseurs concernés.

3. Antécédents de procédure

Une première action disciplinaire a été mue en 2006 à l'encontre des reviseurs d'entreprises [X], [A], [F] et [C] du chef de manquement au devoir d'indépendance pour avoir accepté et/ou exécuté des missions révisorales auprès d'intercommunales tombant sous le contrôle politique des gouvernements ou parlements dont [X] et son père [Y] étaient membres.

Par décision du 20 mars 2007, la Commission de discipline déclare les préventions largement fondées et fait interdiction aux reviseurs d'entreprises concernés de poursuivre l'exécution des mandats qu'elle énumère.

Par décision du 1er juillet 2008, la Commission d'appel confirme la décision du 20 mars 2007 et prononce notamment les peines suivantes:

- à [A]: interdiction de poursuivre, en sa qualité de représentant de la ScPRL [2], reviseurs d'entreprises, les mandats de commissaire de celle-ci dans les sociétés ou associations suivantes: (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...).
- à [F]: interdiction de poursuivre, en sa qualité de représentant de la ScPRL [2], reviseurs d'entreprises, les mandats de commissaire de celle-ci dans les sociétés ou associations suivantes: (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...).
- à [C]: interdiction de poursuivre, en sa qualité de représentant de la ScPRL [2], reviseurs d'entreprises, les mandats de commissaire de celle-ci dans les sociétés ou associations suivantes: (...), (...).

[X] a acquiescé à cette décision.

[A], [F] et [C] se sont pourvus en cassation.

Ces pourvois ont été rejetés par arrêt prononcé le 11 septembre 2009. Cet arrêt souligne que la décision attaquée fondait la sanction disciplinaire prononcée sur le caractère illicite des mandats dès leur origine en raison, notamment, d'un manquement à l'indépendance du reviseur d'entreprises, manquement rendant également illicite l'exécution de ces mandats par les demandeurs en cassation.

Par courrier du 22 septembre 2009, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (ci-après dénommé en abrégé «l'Institut») confirme aux réviseurs [A], [F] et [C] le dispositif de l'arrêt prononcé le 11 septembre 2009 par la Cour de cassation et leur demande de se conformer à la décision rendue le 1er juillet 2008 par la Commission d'appel.

Le 15 mars 2010, le Conseil de l'Institut fait rapport à la C.M.R.E., considérant que les réviseurs précités ne respectent pas la décision de la commission d'appel du 1er juillet 2008 et commettent ainsi une infraction disciplinaire.

Le 30 juin 2010, la C.M.R.E. renvoie les reviseurs d'entreprises [A], [B], [C] et le cabinet de révision [D] devant la Commission de discipline.

Devant la Commission de discipline, les poursuites entamées à l'initiative du Conseil de l'Institut tendent à sanctionner les manquements reprochés aux réviseurs et cabinet de révision précités, pour n'avoir pas exécuté la décision rendue le 1er juillet 2008 par la Commission d'appel.

Par décision du 20 janvier 2011, la Commission de discipline a considéré, en substance, que les infractions reprochées aux réviseurs et au cabinet de révision poursuivis étaient établies et a infligé de ce chef les peines suivantes:

- une réprimande à [B]
- une suspension de six mois chacun à [A], [C] et la [D].

Cette décision a été notifiée par courrier daté du 20 janvier 2011 et posté par recommandé le 21 janvier 2011 au Conseil de l'Institut, à [B], [C], [A] et à la [D].

4. Objet et recevabilite des appels

Par courrier recommandé du 25 janvier 2011, [A] a relevé appel des dispositions de la décision du 20 janvier 2011 le sanctionnant disciplinairement.

La [D] a relevé appel le lundi 21 février 2011 des dispositions de la décision du 20 janvier 2011 la sanctionnant disciplinairement.

Par courrier recommandé du 7 mars 2011, le Conseil de l'Institut a relevé appel de la décision du 20 janvier 2011 en tant que statuant sur l'action disciplinaire à charge de chacun des reviseurs d'entreprises [B], [C], [A] et de la [D].

Par cet appel, le Conseil de l'Institut entend obtenir la condamnation de chacun des intimés au principal à une peine de suspension d'un an.

Dans leurs mémoires respectifs déposés le 10 mai 2011, [B] et [C] forment appel incident contre la même décision, appel tendant à entendre déclarées non fondées les poursuites disciplinaires à leur égard.

Les appels, principaux et incidents, sont recevables. En effet:

- les appels principaux de [A], de la [D] et du Conseil de l'Institut ont été régulièrement formés dans les délais impartis par l'article 64 §1er et § 2 de la loi du 22 juillet 1953 et 53 bis du Code judiciaire, la notification effectuée par courrier recommandé avec accusé de réception ayant été présentée au siège social du Conseil de l'Institut le 24 janvier 2011;
- les appels incidents sont recevables, les dispositions de l'article 1054 du Code judiciaire – applicables à l'espèce – permettent en effet à l'intimé au principal de former un appel incident à tout moment, même si le délai d'appel est expiré ou s'il a précédemment acquiescé en tout ou partie à la décision visée par le recours.

5. Fondement des appels

5.1 La décision critiquée

Après avoir rappelé les antécédents de fait et de procédure ainsi que les arguments des réviseurs poursuivis, la décision dont appel a considéré en substance que:

1. Sur l'exécution de la décision de la commission d'appel du 1er juillet 2008:
   a. Le courrier adressé à l'Institut le 6 octobre 2009 par le conseil des réviseurs [A], [F] et [C] détaillait ce qui paraissait être dans leur chef les seules mesures envisagées pour se conformer à la décision du 1er juillet 2008 à savoir le changement de dénomination du cabinet de révision [2] en [1], la modification de la composition de l'organe de gestion par rapport à l'époque de l'entame des poursuites disciplinaires et la désignation de [B] comme représentant permanent du cabinet dans les dossiers (...), (...), (...), et (...).
   b. Si la décision du 1er juillet 2008 n'a pu interdire l'acception de mandats pour le futur, les mandats litigieux ne sont pas des mandats ayant été régulièrement renouvelés postérieurement au 1er juillet 2008
   c. Ni le changement de dénomination du cabinet de révision [2], ni le changement des structures de gestions du cabinet [2] ne résolvent le problème du manque d'indépendance sanctionné
   d. Le changement de représentant permanent par la désignation de [B] en cette qualité auprès de la (...), (...), (...), et (...) ne respecte pas la décision rendue le 1er juillet 2008; il en va de même pour le remplacement, en qualité de représentant permanent du cabinet de révision [1], de [A] par la SPRL [4] ainsi que pour le remplacement de [2] par la SPRL [C], société unipersonnelle de [C], pour l'exercice du mandat de commissaire auprès de (...);
2. Le non-respect de la décision du 1er juillet 2008 par les réviseurs: c'est en pleine connaissance de cause que les réviseurs poursuivis n'ont pas respecté la décision disciplinaire et ce comportement constitue une infraction aux principes de dignité, de probité, de prudence et de délicatesse qui font la base de la profession ainsi qu'un manque de respect dû aux institutions de l'Institut et la réorganisation du cabinet de révision [1] ne fait pas disparaître l'infraction
3. Il existe une volonté manifeste de contourner les effets de la sanction disciplinaire du 1er juillet 2008 en vue de conserver les mandats litigieux dans le giron du cabinet de révision [1] ou d'en tirer un bénéfice financier nonobstant la sanction disciplinaire jugeant ces mandats illicites depuis leur origine; les actes concrétisant cette volonté ont été décidés par l'organe de gestion du cabinet de gestion et en parfaite connaissance de cause, il existe ainsi une faute disciplinaire distincte dans le chef du cabinet de révision [D], venant aux droits du cabinet de révision [1].
4. Quant aux sanctions:
   a. Les infractions établies sont graves car elles mettent à mal l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire, elles risquent ainsi de décrédibiliser l'ensemble du système de supervision publique et portent atteinte à l'image de la profession et à la confiance dont celle-ci doit bénéficier; ces considérations justifient l'application d'une peine de suspension de 6 mois à chacun des réviseurs [A], [C] et à la [D] venant aux droits et obligations du cabinet de révision [1]
   b. Malgré la gravité des infractions constatées à charge de [B], il convient de tenir compte de ce que celui-ci a déclaré à diverses reprises qu'il n'effectuerait aucune prestation dans les dossiers litigieux jusqu'à ce que la situation dénoncée par le Conseil de l'Institut soit éclaircie; la sanction à son égard doit dès lors limitée à une réprimande

5.2 Les griefs

1. Griefs des reviseurs

Les réviseurs et le cabinet de révision sanctionnés par la décision dont appel contestent l'existence des infractions déclarées établies à leur charge et les sanctions disciplinaires infligées par la décision déférée; ils lui font grief d'avoir

reproduit la thèse du Conseil de l'Institut en refusant de tenir compte, fût-ce au titre de circonstances atténuantes, des éléments qu'ils invoquaient.

[D], [A] soutiennent que :

- le libellé de la sanction prononcée le 1er juillet 2008 et le texte de l'article 73, §1er, c) de la loi du 22 juillet 1953 n'excluaient pas les mesures prises par les réviseurs en cause
- la réorganisation profonde, dont la décision déférée admet qu'elle emporte régularisation de la situation, a été présentée à l'Institut dès le 29 octobre 2009 pour tenir compte de la décision du 1er juillet 2008, devenue exécutoire le 1er octobre 2009 et dans cette optique, ils ont réagi en deux temps :
  - reprise de manière transitoire par [B], non partie à la décision disciplinaire, de la responsabilité du solde des dossiers visés par la Commission d'appel, en qualité de représentant du cabinet de révision [1], le temps que puissent être finalisées les opérations de transfert à des réviseurs hors réseau
  - démarches entamées en vue de la cession des dossiers pour le 31 décembre 2009 afin de permettre le contrôle des comptes 2009 et leur approbation dans de bonnes conditions à l'assemblée générale ordinaire de 2010
- l'Institut a été informé d'emblée des mesures envisagées et a été renseigné sur celles-ci tout au long de leur mise en œuvre
- les réviseurs concernés ont été induits en erreur par les différents organes de l'Institut et en particulier le Comité exécutif
- les réviseurs concernés étaient d'autant plus convaincus d'agir dans le respect de l'intérêt général que deux ministres se sont exprimés en ce sens en invoquant à cet égard le principe de continuité du service public
- concrètement, les comptes 2009 n'ont été contrôlés par aucun des réviseurs sanctionnés par la décision du 1er juillet 2008 : ces comptes ont été contrôlés par des reviseurs d'entreprises autres et n'appartenant pas à leur réseau
- subsidiairement, aucune faute distincte n'est démontrée à charge du cabinet de révision : l'intention de contournement de la décision du 1er juillet 2008 n'existait pas, les mesures prises étaient conformes au libellé légal de la sanction de l'interdiction de poursuivre des mandats prononcée à l'époque et les mesures aujourd'hui critiquées ont été mises en place en parfaite connaissance de cause des autorités de l'Institut
- à titre plus subsidiaire encore la peine prononcée apparaît totalement disproportionnée et ne tient pas compte des circonstances précitées, à tout le moins comme circonstances atténuantes

[A] ajoute qu'il était indépendant lorsqu'en 2007 il a été nommé pour les mandats auprès des sociétés du groupe (...) et de l'intercommunale (...).

[B] :

- fait sienne pour l'essentiel l'argumentation développée par la [D]
- rappelle n'avoir pas été expressément visé par la procédure disciplinaire qui aboutit à la décision du 1er juillet 2008, s'interroge sur les conséquences à attacher à la sanction d'interdiction d'exercer un mandat dès son prononcé et notamment lorsque, comme en l'espèce, la sanction prise en juillet 2008 ne devient exécutoire qu'un an après
- souligne que, s'il fut désigné en octobre 2009 par le cabinet de révision [1] pour le représenter auprès des quatre personnes morales dont question au courrier du 6 octobre 2009, il précisa, dès son audition du 10 novembre 2009 par la commission de surveillance de l'Institut avec [F], qu'aucun associé du cabinet de révision [1], en ce inclus lui-même, ne signerait le moindre rapport de commissaire relatif aux comptes annuels arrêtés au 31 décembre 2009 en qualité de représentant du cabinet de révision [1] ; cet engagement fut réitéré le 6 janvier 2011 devant le Comité exécutif
- considère que sa légitime confiance a été trompée par ses instances professionnelles, lesquelles lui ont laissé penser que le processus de réorganisation mis en place en toute transparence ne poserait pas de difficultés
- conteste avoir entendu maintenir sciemment une situation contraire à la déontologie et affirme avoir en réalité cherché à informer régulièrement l'Institut des démarches entreprises par le bureau révisoral, tout en s'abstenant de signer, dans les mandats litigieux, en qualité de représentant du cabinet de révision [1] le moindre rapport de commissaire relatif aux comptes annuels arrêtés au 31 décembre 2009.

[C] :

- développe, en synthèse, les mêmes griefs que les autres réviseurs poursuivis et souligne qu'elle fut nommée en 2007 au mandat de (...) suite à un marché public et que cela ne peut s'analyser a posteriori comme une inexécution de la décision du 1er juillet 2008 qui ne se prononce pas sur ce mandat
- rappelle qu'en novembre 2009, elle exposa au COMEX sa volonté de céder les parts de sa société à un opérateur hors ré-

seau et de ne plus exercer ce mandat: elle n'a d'ailleurs pas certifié les comptes de 2009 et n'a fait l'objet d'aucune mesure provisoire

2. Griefs du Conseil de l'Institut

Le Conseil de l'Institut considère que les peines appliquées par la décision dont appel ne sont pas appropriées et demande qu'une peine uniforme d'un an de suspension soit appliquée à chacun des intimés au principal.

Il conteste d'autre part les moyens développés par les réviseurs et le cabinet révisoral et ses contestations seront examinées infra à propos du fondement des appels.

5.3. Décision de la Commission d'appel

1. Délimitation de la période infractionnelle

Par sa décision du 30 juin 2010, la C.M.R.E. a renvoyé les réviseurs [B], [C], [A] et la [D] devant la commission de discipline, du chef d'infractions concernant *« l'exécution de mandats dont les instances disciplinaires ont constaté le caractère illégal en raison d'un manque d'indépendance »*.

Il importe de déterminer clairement la période infractionnelle et plus spécialement la date de sa prise de cours, sur laquelle les parties ont des thèses opposées comme l'a d'ailleurs relevé la C.M.R.E. en soulignant que la problématique de l'interprétation et de l'exécution à donner à la décision du 1er juillet 2008 serait réglée « au niveau de l'instance disciplinaire » .

Autrement dit, sachant que la décision de la commission d'appel faisant interdiction aux réviseurs concernés de poursuivre certains mandats nommément désignés fut prononcée le 1er juillet 2008, que le pourvoi dirigé contre cet arrêt est suspensif, que l'arrêt rejetant le pourvoi fut prononcé par la Cour de cassation le 11 septembre 2009 et qu'il devint définitif le 1er octobre 2009, la question se pose de savoir si l'actuelle incrimination disciplinaire peut ou non porter sur des actes et comportements antérieurs au 1er octobre 2009.

Le Conseil de l'Institut considère pour sa part qu'une réponse positive s'impose, il estime en effet que la sanction ne résulte pas en soi de l'arrêt de la Cour de cassation mais bien de la décision du 1er juillet 2008 puisque le pourvoi a été rejeté.

Les réviseurs et le bureau révisoral estiment quant à eux que la décision du 1er juillet 2008 n'a pris effet qu'au 1er octobre 2009, soit après qu'elle soit coulée en force de chose jugée.

La décision prononcée en matière disciplinaire par la commission d'appel de l'Institut, si elle a dès son prononcé une autorité de chose jugée qui empêcherait la réitération de poursuites sur la base des mêmes faits, n'est cependant exécutoire qu'à l'expiration des délais ordinaires pour se pourvoir en cassation et, en cas d'exercice de ce recours, qu'après le prononcé de l'arrêt rejetant ce pourvoi.

Le pourvoi en cassation suspend en effet, durant toute la procédure en cassation, l'exécution de la décision prise en degré d'appel, ce en vertu de l'article 68 §2 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953.

En toute logique, il ne peut dès lors, après rejet d'un pourvoi dirigé contre une décision de la commission d'appel infligeant une sanction disciplinaire à des reviseurs d'entreprises, leur être fait reproche d'actes posés ou de comportements adoptés avant que cette décision soit devenue exécutoire: par définition, il n'est pas possible de tenter fautivement de se soustraire à l'exécution d'une décision pendant le temps où cette exécution est légalement suspendue. Pour rappel à ce propos, l'infraction dont la sanction est poursuivie par la présente action disciplinaire ne consiste pas dans un manquement au devoir d'indépendance, déjà sanctionné au demeurant, mais dans un manquement au respect dû à l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire et dans le risque d'atteinte portée par voie de conséquence à la crédibilité du système de supervision publique.

Raisonner autrement reviendrait à conférer aux décisions rendues par la commission d'appel de l'Institut un caractère exécutoire par provision, dérogatoire au droit commun et s'opposant à l'effet suspensif du pourvoi en cassation. Or ni le Code judiciaire, ni la loi coordonnée du 22 juillet 1953 ni ses arrêtés d'exécution, dont l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises, ne prévoient pareil effet.

Certes, les constatations qui précèdent sont de nature à rendre aléatoire – eu égard aux délais ordinaires de la procédure judiciaire de cassation – l'application de la sanction prévue à l'article 73 c) de la loi du 22 juillet 1953 mais cette considération ne suffit pas à énerver le raisonnement développé ci-avant: il appartient au seul législateur de prendre le cas échéant les dispositions qui s'imposeraient pour assurer une meilleure effectivité des dispositions régissant la procédure disciplinaire.

Des considérations qui précèdent, il suit que la période infractionnelle n'a pu prendre cours qu'après le prononcé de l'arrêt rendu le 11 septembre 2009 par la Cour de cassation.

Ceci est d'ailleurs implicitement confirmé dans le courrier adressé le 22 septembre 2009 aux réviseurs concernés par le Président de l'Institut, courrier par lequel il les informe de ce que le prononcé de l'arrêt de la Cour de cassation met un terme à l'effet suspensif et « *permet l'entrée en vigueur de la décision prononcée par la Cour d'appel »,* leur précise que, sur pied de l'article 31§1 de l'AR du 26 avril 2007, la sanction entre en vigueur le 1er octobre 2009 et leur demande « *formellement de respecter cette sanction disciplinaire* » sans la moindre allusion à des faits ou comportements passés.

2. Eléments constitutifs de la prévention

Il importe de rappeler que l'actuelle action disciplinaire n'a pas pour objet des manquements au devoir d'indépendance : l'existence de ces manquements a été constatée et ils ont été sanctionnés dans le chef des réviseurs [A], [C] et de la [D] par la décision du 1er juillet 2008, actuellement coulée en force de chose jugée.

Les développements consacrés par ces parties à leur indépendance lorsqu'ils ont repris ou furent nommés aux mandats dits « toxiques » visés par la précédente procédure sont dès lors dénués de pertinence dans le cadre de la présente action.

Il s'agit en l'espèce de vérifier si, depuis le 1er octobre 2009 jusqu'au 15 mars 2010, les réviseurs concernés par les présentes poursuites ont ou non, par leurs attitudes et agissements, tenté sciemment de se soustraire aux interdictions qui leur avait été faites par la décision du 1er juillet 2008.

A cet égard, force est de constater qu'aucun texte légal ou réglementaire ne régit la manière dont la sanction de l'interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions, visée à l'article 73 §1er de la loi du 22 juillet 1953, doit être exécutée concrètement.

Ce n'est que le 11 mars 2011 que le Conseil a pris une circulaire par laquelle il définit l'attitude à suivre par le réviseur frappé d'une interdiction de poursuivre un mandat en raison d'une atteinte à son indépendance au moment de sa désignation. Des manquements aux prescriptions de cette circulaire, postérieure à l'entame de l'actuelle procédure disciplinaire, ne pourraient constituer les infractions reprochées aux réviseurs poursuivis.

Le critère, certes abstrait, à prendre en considération sera celui du comportement à adopter en pareille situation par le reviseur de bonne foi et normalement respectueux des normes déontologiques et il conviendra de prendre en compte dans cet examen non seulement les actes des reviseurs pris isolément mais également le contexte global de leurs relations avec l'Institut.

3. Décision de la Commission

L'analyse détaillée des faits et éléments d'appréciation versés aux débats ne fait pas apparaître avec la certitude requise que, durant la période infractionnelle, soit entre le 1er octobre 2009 et le 15 mars 2010 - date du rapport adressé par le Conseil de l'Institut à la C.M.R.E. en vue d'engager la présente action disciplinaire - les réviseurs poursuivis et/ou le cabinet de révision [1] auraient sciemment tenté d'échapper à l'exécution de la décision disciplinaire du 1er juillet 2008.

Les principaux faits qui motivent la décision du Conseil de l'Institut de proposer le renvoi en discipline se sont produits soit avant la décision du 1er juillet 2008, comme l'attribution en 2007 à [A] comme représentant de la SPRL [2] de certains des mandats « toxiques » auparavant confiés au cabinet de révision [1], soit avant que cette décision soit définitive.

Le fait pour les réviseurs et cabinets concernés de ne pas s'être durant cette période purement et simplement démis de leurs mandats ne constitue pas un comportement révélateur d'une volonté délibérée de ne pas respecter une décision disciplinaire et de porter atteinte au respect dû à celle-ci : tant que cette décision n'était pas définitive, les réviseurs concernés pouvaient estimer obtenir que leur point de vue soit reconnu et leurs positions légitimées, les recours exercés ne pouvant en outre être qualifiés de dilatoires ou de manifestement dépourvus de tout fondement, en sorte que l'exercice de ces recours ne revêt pas un caractère abusif.

Il se voit également qu'à partir du moment où la décision du 1er juillet 2008 est devenue définitive, les réviseurs et le cabinet poursuivis ont tenté de mettre sur pied une solution dans l'objectif de respecter l'interdiction portée par la décision du 1er juillet 2008.

Force est de constater que depuis lors, ils ont :

- affirmé à diverses reprises leur volonté de respecter la décision du 1er juillet 2008
- assuré la transparence à l'égard de l'Institut des opérations mises sur pied pour mettre en œuvre des interdictions posées
- répondu à toutes les questions de l'Institut et fournit à plusieurs reprises pièces, notes et documents afin de démontrer leur bonne foi

Les divergences constatées entre les interprétations données par l'Institut et les réviseurs poursuivis quant aux modalités concrètes d'application des sanctions relatives aux mandats litigieux sont liées plus à la nature même des sanctions en question qu'à de prétendues manœuvres des réviseurs en question pour échapper à ces sanctions.

En effet, par définition, une interdiction de poursuivre une mission ne peut concrètement avoir d'effet rétroactif et, surtout, elle intervient nécessairement au terme d'une instruction disciplinaire, de débats suivis d'une décision, voire de plusieurs après exercice des recours. La durée de ces étapes obligées aboutit presque inévitablement à ce que la décision d'interdiction ne soit effective qu'après un temps tel que les mandats visés sont, comme certains en l'espèce, échus et sortis de l'activité du réviseur sanctionné en sorte que pour ces mandats, la sanction devient *de facto* sans efficacité réelle.

A cette difficulté s'ajoute la circonstance qu'il n'existait aucune disposition légale ou réglementaire voire aucun commentaire doctrinal sur la question de l'application concrète et effective de ce type de sanction.

Seule la circulaire prise le 11 mars 2011 par le Conseil de l'Institut, soit largement après les faits incriminés, se prononce sur le sujet.

Elle fait suite à l'avis demandé à la Commission juridique sur le point de savoir si l'illicéité du mandat de commissaire dès son origine entraînait la nullité des travaux d'audit effectués.

Après avoir pris acte de l'avis de la Commission juridique, suivant lequel il n'appartenait pas au juge disciplinaire de se prononcer sur la nullité, *ab initio ou ex nunc,* des rapports de commissaire dès lors que cette question relevait de la compétence des cours et tribunaux, le Conseil de l'Institut a précisé comme suit quelle devaient être les conséquences d'une décision disciplinaire interdisant la poursuite d'un mandat de commissaire en raison d'une atteinte à son indépendance au moment de sa désignation :

- le commissaire se trouve, en pareil cas, dans l'impossibilité de poursuivre son mandat au sens de l'article 131 du Code des sociétés et il doit être immédiatement pourvu à sa nomination (pourvu qu'il soit indépendant à ce moment) ou à son remplacement par l'assemblée générale ; les entreprises soumises à la loi sur les marchés publics lancent un appel d'offres ou, selon les cas, une procédure négociée
- si les comptes annuels afférents à l'exercice précédent ne sont pas certifiés, l'entreprise nommera un commissaire pour un mandat de trois ans, prenant cours l'année de la nomination en étendant sa mission à la certification des comptes de l'exercice précédent et, à défaut de désignation par l'assemblée générale, le président du tribunal de commerce y pourvoira sur requête de tout intéressé

Il se constate que la solution ainsi prônée par le Conseil de l'Institut ne se résume pas à une simple démission et que, selon toute apparence, ce texte ne rencontre pas explicitement le problème de l'effet suspensif d'un pourvoi en cassation.

Par ailleurs, à l'occasion des nombreux contacts, formels et autres, entre les réviseurs et divers organes de l'Institut, il ne leur a jamais été signifié clairement que les solutions envisagées apparaissaient inacceptables et de nature à manquer au respect de la décision du 1er juillet 2008 et ce malgré les demandes formulées dès le 6 octobre 2009. Le rapport du Conseil au COMEX en date du 18 décembre 2009, mentionne à et égard qu'après avoir pris connaissance des pièces déposées par les réviseurs [A], [F] et [C] que « *des dispositions constructives pourraient être prises à brève échéance afin de remédier* » à la situation dénoncée et que « *la concrétisation de ces projets pourrait avoir une influence positive sur l'issue de la présente procédure si le Comité exécutif devait considérer ces mesures comme étant satisfaisantes et comme permettant de sauvegarder l'intérêt public* ».

Dans ces conditions, la mauvaise foi des réviseurs poursuivis n'apparaît pas démontrée à suffisance et il n'est pas possible de considérer comme établi avec la certitude requise qu'ils auraient sciemment développé des actions et adopté des comportements en vue de se soustraire à l'exécution de la décision du 1er juillet 2008 depuis que celle-ci est coulée en force de chose jugée.

Des considérations qui précèdent, il suit que les infractions reprochées dans le cadre de la présente action disciplinaire ne sont pas établies, qu'il y a lieu de réformer la décision dont appel et de renvoyer les réviseurs et le cabinet de révision poursuivis des fins des poursuites.

PAR CES MOTIFS

La Commission d'appel, statuant contradictoirement,

Reçoit les appels, principaux et incidents,

Met à néant la décision dont appel et réformant,

Dit non établies les infractions, telles que définies aux motifs ci-avant et mises à charge des reviseurs d'entreprises [B], [A] et [C] et de la [D].

Les renvoie des fins des poursuites

Messieurs (...), (...), (...)et (...) étant dans l'impossibilité de signer l'arrêt au délibéré duquel ils ont participé, celui-ci est signé conformément à l'article 785 alinéa 1 du Code judiciaire par le président du siège qui l'a délibéré et prononcé

AINSI JUGE ET PRONONCE EN AUDIENCE A HUIS CLOS DU 8 JUILLET 2011

PAR :

(...) ».

Tuchtbeslissingen uitgesproken door de tuchtinstanties in de loop van 2011

Chronologisch overzicht per Kamer
Commissie van Beroep – Nederlandstalige Kamer

4 beslissingen uitgesproken in de loop van 2011:

Datum	Nummer dossier	Onderwerp	Tuchtuitspraak	Statuut
25/02/2011	0408/10/N	Beroep tegen een terechtwijzing.	Vernietigt de bestreden beslissing van 8 oktober 2010 van de Raad waarbij verzoeker wordt terechtgewezen.	Definitieve beslissing
29/04/2011	0419/11/N	Beroep tegen een terechtwijzing.	Terechtwijzing	Definitieve beslissing
26/08/2011	0404/10/N	- Inbreuk op artikel 6 § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 en op artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994. - Inbreuk op artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen door geen vermelding op te nemen met betrekking tot de door artikelen 95 en 96 vereiste inlichtingen die in het jaarverslag moeten worden opgenomen en inbreuk op paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen. - Inbreuk op paragrafen 2.3, 2.5 en 2.5.3, 3.6.1, 3.6.2. en 3.7.2 van de algemene controlenormen. - Het toevoegen in het commissarisverslag van een beweerde inbreuk op de Belgische fiscale wetgeving, terwijl de vermelding niet is voorzien door artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen. - Inbreuken op artikel 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.	Schorsing van twee weken.	Beslissing in kracht van gewijsde getreden
21/12/2011	0403/10/N	- Inbreuken op de artikelen 2, 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 (onwaardig gedrag) en artikel 6 § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007. - Inbreuken op paragrafen 1.2, 1.3.4, 1.4, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.6 en 2.6.2, 3.4 en 3.7 van de algemene controlenormen. - Inbreuken: ○ op artikel 133 § 1, artikel 183ter, van het Wetboek van vennootschappen; ○ artikel 8 § 1 van de vroegere wet van 22 juli 1953; ○ artikelen 8 en 12 § 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.	Verklaart de inbreuken als ongegrond-Vrijspraak	Cassatie-termijn verstreken

0408/10/N
Commissie van Beroep van 25 februari 2011
(definitieve beslissing)

Beroep tegen een terechtwijzing.

"(...)

In de zaak 0408/10/(...)/N van: de heer [X], bedrijfsrevisor, wonende te (...), aanwezig in persoon.

I. Over de rechtspleging.

01. Bedrijfsrevisor [X] heeft op 10 december 2010 een schrijven gericht aan de Commissie van Beroep waarbij hij een brief met bijlagen meedeelt die hij op 09 december 2010 heeft gericht aan de Voorzitter van het IBR.

02. De inleidende akte is uitermate summier, maar uit het geheel van de als bijlage bij die akte gevoegde stukken blijkt dat hij de Voorzitter van het IBR verzoekt om een tegensprekelijk debat over de terechtwijzing die door de Raad van het Instituut op 8 oktober 2010 werd beslist en waarvan hem bij een aangetekend schrijven van 16 november 2010 kennis werd gegeven.

03. Zodoende moet worden aangenomen dat de Commissie van Beroep wordt geadieerd met toepassing van artikel 37 §2 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor (IBR-wet).

Het verhaal werd tijdig en regelmatig ingesteld. Het is ontvankelijk.

04. De bedrijfsrevisor werd gehoord op de terechtzitting van 21 januari 2011 waar hij zijn standpunt heeft toegelicht.

05. Op de voormelde terechtzitting werd het standpunt van de Raad van het Instituut toegelicht door bedrijfsrevisor (...).

II. Het onderwerp van het verhaal.

06. Op 8 oktober 2010 heeft de Raad van Instituut beraadslaagd over de bevindingen die werden gerapporteerd door de bedrijfsrevisor-inspecteur over de kwaliteitscontrole betreffende het jaar 2009.

De rapporteur heeft in zijn eindverslag aangegeven dat in het door hem gecontroleerde mandaatdossier de bevestigingsbrief van de leiding gedateerd is op een datum nà deze van het commissarisverslag over de jaarrekening eindigend per 31 december 2008.

Hieruit werd afgeleid dat de controlenorm 'bevestigingen van de leiding van de entiteit', die door de Raad werd goedgekeurd en van toepassing is vanaf de controle op de jaarrekeningen per 31 december 2006 niet werd nageleefd.

07. Daarop heeft de Raad van het Instituut op 8 oktober 2010 beslist dat er reden was om een terechtwijzing op te leggen voor wat beschouwd werd als een inbreuk op de controlenorm inzake de "bevestigingen van de leiding van de entiteit".

Tijdens zijn vergadering van 05 maart 2010 heeft de Raad beslist zoals door de Commissie Kwaliteitscontrole was voorgesteld.

III. De grieven.

08. In de geschriften die bij het inleidende verzoekschrift zijn gevoegd, geeft bedrijfsrevisor [X] aan dat in het eindverslag betreffende de controle van een tekortkoming in de door de Raad gestelde zin geen melding werd gemaakt. Ook deelt hij mee dat de algemene vergadering van de gecontroleerde vennootschap op 5 juni 2009 in bijzondere omstandigheden verliep, die verklaren waarom de bevestigingsbrief niet kon worden ondertekend vóór de ondertekening van het verslag door de commissaris.

Tijdens zijn mondelinge toelichting op de terechtzitting heeft de bedrijfsrevisor zijn grieven nader als volgt omschreven: (i) de vaststelling van de Raad inzake de 'managementletter' is nooit onderwerp geweest van gesprek, (ii) de terechtwijzing is niet gerechtvaardigd omdat er geen tekortkoming is.

09. De vertegenwoordiger van de Raad handhaaft dat de door de Raad vastgestelde tekortkoming effectief werd begaan en dat de terechtwijzing met reden werd gegeven.

Volgens de Raad dient het beroep te worden verworpen.

IV. Beoordeling.

10. Artikel 37 §1 van de IBR-wet bepaalt dat de Raad hetzij ambtshalve, hetzij op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, een bedrijfsrevisor kan terechtwijzen wanneer de feiten die hem kunnen worden verweten vaststaan hoewel ze geen enkele van de in artikel 73 van dezelfde wet voorziene sancties kunnen verantwoorden.

In alinea 3 van dezelfde pararaaf wordt gesteld dat de terechtwijzing kan worden beslist, onverminderd de eventuele verwijzing van de bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties voor dezelfde feiten als deze die aan de basis liggen van de terechtwijzing.

Artikel 37 §3 schrijft anderzijds voor dat in geval van beroep, de Commissie de terechtwijzing kan hervormen of bevestigen, dan wel, met unanimiteit, één van de in artikel 73 voorziene sancties in de plaats kan stellen.

11. De klager stelt vooreerst dat hetgeen hem wordt verweten geen onderwerp is geweest van enige kritiek tijdens de kwaliteitscontrole en dat hij hierover ook niet werd gehoord.

De Commissie van Beroep stelt vast dat verzoeker door de Raad niet werd gehoord omtrent het voornemen om hem een terechtwijzing op te leggen.

Nochtans dient ook in de fase van besluitvorming inzake het opleggen van een terechtwijzing het recht om te worden gehoord door de Raad te worden nageleefd als een beginsel van behoorlijk bestuur.

Het lijdt immers geen enkele twijfel dat de belangen van de betrokken bedrijfsrevisor kunnen worden geschaad door een terechtwijzing.

12. Het tegensprekelijk debat dat in geval van verhaal voor de Commissie van Beroep wordt georganiseerd, ondervangt die verplichting niet.

Bijgevolg dient de bedrijfsrevisor te worden ingelicht over een voorgenomen terechtwijzing en dient hij minstens de gelegenheid te krijgen hierover een schriftelijk standpunt in te nemen.

Nu verzoeker het recht om zijn standpunt mee te delen werd onthouden, werden zijn rechten van verdediging geschonden.

De bestreden beslissing dient te worden vernietigd.

13. Artikel 37§3 van de IBR-wet geeft aan dat de Commissie van Beroep volle rechtsmacht heeft uit te oefenen en dat het zijn beslissing in de plaats kan stellen van de bestreden administratieve handeling.

Wordt een grief gegrond bevonden en volgt daaruit dat de beslissing moet worden vernietigd, dan oordeelt de Commissie van Beroep zelf over de feiten, voor zover het administratief dossier alle gegevens levert die vereist zijn om ten gronde opnieuw te kunnen beslissen.

14. Uit een werkdocument van de inspecteur die de kwaliteitscontrole verrichtte, dat ook door verzoeker werd ondertekend, blijkt dat hij betreffende de 'achtste sleutelvraag' aangaf dat de commissaris een verklaring zonder voorbehoud heeft afgegeven op 5 juni 2009, datum waarop de jaarlijkse algemene vergadering werd gehouden.

In een eindverslag heeft hij aangegeven dat de bevestigingsbrief van de leiding gedateerd is op een latere datum dan diegene van de algemene vergadering. Dit verslag ligt niet voor, maar de vaststelling wordt door verzoeker niet in twijfel getrokken.

15. De concrete omstandigheden waarin het gebeuren in verband met de bevestigingsbrief van de leiding heeft voorgedaan zijn als volgt.

Op woensdag 3 juni 2009 heeft een vennoot van bedrijfsrevisor [X] via een mail –waarin verschillende punten werden besproken – aan een lid van de leiding van de gecontroleerde onderneming (een (...)kantoor) een ontwerp van bevestigingsbrief bezorgd, met het verzoek deze op een briefhoofd van de onderneming te zetten en hem tegen de daarop volgende vrijdag 5 juni 2009 – dag van de algemene vergadering – ondertekend te bezorgen.

Daags nadien, op donderdag 4 juni 2009 heeft een vennoot van het advocatenkantoor per mail ondermeer geantwoord 'akkoord om het zo te doen'. In diezelfde mail wordt ook aangegeven dat wegens een stakingsactie de algemene vergadering niet zou doorgaan op de geplande plaats, maar op het kantoor te Brussel.

Klager heeft in zijn nota van 9 december 2009 uitgelegd dat de bevestigingsbrief niet kon worden aangemaakt zoals gepland op de algemene vergadering van 5 juni 2009 omdat er geen operationele computerinfrastructuur en secretariaat aanwezig was. De bedrijfsleiding heeft dan voorgesteld om de bevestigingsbrief in de gewenste vorm te brengen en navolgend te ondertekenen zo gauw het secretariaat opnieuw operationeel zou zijn. Wegens omstandigheden heeft het dan geduurd tot 25 juni 2009 vooraleer werd geformaliseerd hetgeen op 4 juni 2009 al was bevestigd.

16. De controlenorm inzake 'bevestigingen van de leiding van de entiteit' geeft aan betreffende welke aangelegenheden bevestigingen schriftelijk dienen te worden bekomen van de leiding van de entiteit.

Hij schrijft eveneens voor dat de bevestigingsbrief moet ondertekend worden door de leden van de leiding op het hoogste niveau.

Hij bepaalt ook welke gevolgen verbonden zijn aan een weigering van de leiding om een informatie schriftelijk te bevestigen.

Ze heeft ondermeer voor gevolg dat de commissaris een beperking in de uitvoering van zijn controle ondergaat hetgeen hem er moet toe brengen een voorbehoud in zijn verslag op te nemen of een onthoudende verklaring af te leggen.

Verder schrijft de algemene controlenorm 2.5.5 voor dat in geval van een controle van de financiële overzichten de bedrijfsrevisor de schriftelijke bevestigingen dient te verkrijgen van de leiding van de gecontroleerde entiteit die vereist zijn evenals diegene die hij als noodzakelijk of aangewezen beschouwt.

17. In het voorliggende geval heeft de bedrijfsleiding niet geweigerd om de gevraagde informatie te bevestigen.

Integendeel heeft een medevennoot van het advocatenbedrijf, lid van de leiding, als antwoord op een verzoek van de bedrijfsrevisor om een bevestigingsbrief te ondertekenen met de door hem voorgestelde inhoud, geantwoord dat de firma akkoord was. De mail waarbij dit ak-

koord werd bevestigd was gesteld op firmapapier.

Ook al heeft de bevestigingsbrief tegen de algemene vergadering van 5 juni 2009, datum waarop het commissarisverslag werd ondertekend, niet de gebruikelijke ondertekende vorm gekregen, dan blijft niettemin dat een lid van de leiding per mail, en derhalve geschreven, haar akkoord heeft bevestigd met de inhoud van de bevestigingsbrief.

Wegens buitengewone omstandigheden is dit akkoord, dat de gevraagde bevestiging inhoudt, nadien geformaliseerd in de gebruikelijke vorm nà de datum van het verslag.

Deze formalisering voegt evenwel geen substantie toe en ze bevestigt post factum dat de commissaris kon aannemen dat de éne vennoot die het akkoord verstrekte, namens alle vennoten communiceerde.

18. Uit die gegevens volgt dat op de datum van de verslaggeving de bedrijfsrevisor beschikte over een geschrift waarin de bedrijfsleiding bevestigde dat de gevraagde informatie werd verstrekt zoals gevraagd.

Zodoende bestond er voor de commissaris geen reden om in de verslaggeving een voorbehoud of een onthouding op te nemen wegens ontbreken van de bevestiging door de leiding van de entiteit.

De verstrekte verslaggeving schendt evenmin de algemene controlenorm 2.5.5. inzake het verzamelen van voldoende bewijskrachtig materiaal.

V. Besluit

19. Er bestaat geen reden om een terechtwijzing op te leggen wegens schending van de controlenorm van 15 december 2006 inzake de 'bevestigingen van de leiding van de entiteit'.

De vordering van verzoeker is gegrond.

OM DEZE REDENEN,
DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak,

Ontvangt de vordering en verklaart ze gegrond.

Vernietigt de bestreden beslissing van 8 oktober 2010 van de Raad waarbij verzoeker wordt terechtgewezen.

Deze beslissing werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op de zetel van het Instituut der bedrijfsrevisoren op 25 februari 2011 door de Commissie van Beroep, die heeft beraadslaagd en samengesteld was uit:

(...)".

0419/11/N
Commissie van Beroep van 29 april 2011
(definitieve beslissing)

Beroep tegen een terechtwijzing.

"(...)

In de zaak 0419/11/(...)/N van: de heer [X], bedrijfsrevisor, wonende te (...), aanwezig in persoon.

I. Over de rechtspleging.

01. Bij een schrijven van 28 januari 2011 heeft bedrijfsrevisor [X] zich gericht tot de Commissie van Beroep met de melding dat hij de Commissie adieert met het oog op een tegensprekelijk debat over een terechtwijzing, met toepassing van artikel 37 §2 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor (IBR-wet).

De brief is op 7 februari 2011 ingekomen op de diensten van het Instituut.

02. Het debat betreft een terechtwijzing die door de Raad van het Instituut op 3 december 2010 werd beslist en waarvan bij een aangetekend schrijven van 10 januari 2011 kennis werd gegeven.

Een kopie van de bestreden beslissing is als bijlage bij de inleidende akte gevoegd.

03. Het verhaal werd tijdig en regelmatig ingesteld. Het is ontvankelijk.

04. De bedrijfsrevisor werd gehoord op de terechtzitting van 22 maart 2011, waar hij zijn standpunt heeft toegelicht onder verwijzing naar de redenen die hij heeft aangegeven in zijn inleidende verzoekschrift. Hij heeft er tevens een nieuw overtuigingsstuk meegedeeld.

05. Op de voormelde terechtzitting werd het standpunt van de Raad van het Instituut toegelicht door bedrijfsrevisor (...), onder verwijzing naar het antwoord dat de Raad op 17 maart 2011 heeft ingediend.

II. Het onderwerp van het verhaal

06. Verzoeker, die toelicht dat hij sedert 2009 betrokken was in een tuchtprocedure die leidde tot de eindbeslissing van 10 juni 2010 van de Commissie van Beroep waarbij hem een schorsing van zes weken werd opgelegd, werd op 22 januari 2010 gehoord door de Commissie van Toezicht omdat de jaarlijkse mededeling die hij op 30 juli 2009 indiende betreffende het werkjaar 2008 de expliciete vermelding bevatte dat hij geen verzekering inzake zijn burgerlijke aansprakelijkheid had onderschreven.

Tijdens het onderhoud bevestigde de betrokkene dat hij 'zichzelf verzekert', maar dat hij een polis zou sluiten indien het een deontologische verplichting vormde en een eis van het Instituut.

07. Daarop heeft de Raad van het Instituut op 4 juni 2010 beslist dat er reden was om een terechtwijzing op te leggen wegens overtreding van de omzendbrief D.015/06 van 13 juli 2006 betreffende de beperking en de verzekering van de burgerrechtelijke aansprakelijkheid.

Tegen deze terechtwijzing heeft bedrijfsrevisor [X] geen verhaal ingesteld.

08. Navolgend heeft de Raad op 30 september 2010, 4 oktober 2010, 22 oktober 2010, 29 oktober 2010 en 17 november 2010 opeenvolgende brieven gestuurd aan verzoeker betreffende twee aangelegenheden die tijdens die periode hangende waren: de uitvoering van de inmiddels definitief geworden tuchtsanctie en de naleving van de vermelde omzendbrief.

09. Met de eerste brief van 30 september 2010 wordt verzoeker in kennis gesteld dat zijn schorsing voor een periode van zes weken uitwerking krijgt op 1 oktober 2010 en zal duren tot en met 11 november 2010. Tevens wordt zijn aandacht gevestigd op artikel 31 §2 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren. Verder wordt verzoeker aangemaand om de beslissing van de Commissie van Beroep na te leven.

Op 29 oktober 2010 heeft de Raad herinnerd aan de inhoud van die brief en verzocht om mededeling tegen uiterlijk 5 november 2010 van een kopie van de brieven die verzoeker verstuurd had aan de personen voor wie hij een revisorale opdracht uitvoerde.

10. Inmiddels had de Raad op 4 oktober 2010 ook verzocht om mededeling binnen de vijftien dagen van de datum waarop een verzekeringsovereenkomst werd gesloten evenals van een document waar-

uit de datum van inwerkingtreding van de polis blijkt. Een vraag van de Kamer voor Verwijzing en Instaatstelling hierover op 8 september 2010 lag aan de basis van dit initiatief.

Per 22 oktober 2010 heeft de Raad zijn verzoek herhaald en aangekondigd dat bij ontstentenis van een antwoord binnen de veertien dagen een forfaitair bedrag van 250 euro voor aanmaningskosten zou worden aangerekend.

Bij de brief van 17 november 2010 heeft de Raad herinnerd aan zijn brieven van 4 en 22 oktober 2010 en tevens een debetnota van 250 euro uitgereikt, die betaalbaar was binnen de dertig dagen.

11. Vervolgens heeft de Raad op 3 december 2010 beslist om verzoeker terecht te wijzen overeenkomstig artikel 37 van de wet van 22 juli *1953 "op basis van een overtreding van artikel 32 §2 van dezelfde wet en artikel 33 van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren die u ertoe verplicht als bedrijfsrevisor inlichtingen of bepaalde documenten ter kennis te brengen van het Instituut",* zo wordt aan verzoeker meegedeeld op 10 januari 2011.

In de motivering van de brief van 10 januari 2011 wordt aangehaald dat het verzoek om mededeling van bewijsstukken inzake de vereiste verzekeringspolis niet werd beantwoord en dat ook aan de brief van 20 september 2010 geen gevolg werd gegeven.

Dezelfde brief van 11 januari 2011 geeft ook het volgende aan: "Uw bijzondere aandacht wordt er op gevestigd dat u, overeenkomstig artikel 8 §3 van de wet van 22 juli 1953, u van rechtswege de hoedanigheid van bedrijfsrevisor verliest indien u binnen de 3 maanden geen gevolg geeft aan het verzoek om voormelde documenten mee te delen aan het IBR".

III. De grieven van verzoeker en het standpunt van de Raad.

12. Verzoeker voert in zijn inleidende akte verschillende feiten aan op grond waarvan volgens hem blijkt dat de terechtwijzing onterecht werd opgelegd.

Samengevat komt zijn standpunt hierop neer dat hij om twee redenen geen gevolg diende te verlenen aan de brief van 30 september 2010: (i) de verplichting om personen ten behoeve waarvan revisorale opdrachten worden uitgeoefend in te lichten is niet vermeld in de beslissing van 10 juni 2010 van de Commissie van Beroep en (ii) op het moment van de schorsing had verzoeker geen revisorale opdrachten, zodat er ook geen personen waren die behoorden te worden ingelicht.

Verder geeft verzoeker te kennen dat hij de debetnota van 250 euro, die wordt aangerekend wegens het niet beantwoorden van brieven, betwist. Hij meent dat hij wegens de lopende schorsing niet kon gehouden zijn om te antwoorden: indien de schorsing geldt ten aanzien van het cliënteel, dan ook ten aanzien van het Instituut, zo luidt de stelling.

Ten slotte meent verzoeker dat hij herhaald door het Instituut onterecht wordt beschuldigd van het niet nakomen van zijn verplichtingen en vraagt hij 2.000 euro schadevergoeding wegens tergend en roekeloos geding.

13. In zijn schriftelijke opmerkingen wijst de Raad vooreerst op het bijzondere karakter van de terechtwijzing die niets anders is dan een vermaning van de Raad, die beslist de zaak niet over te maken aan de Kamer van Verwjjzing en Instaatstelling (KvI) of die tot terechtwijzing beslist op uitnodiging van de KvI, wanneer deze beslist een zaak niet aanhangig te maken bij de Tuchtcommissie.

Het gaat volgens de Raad dan ook niet om een tuchtsanctie. Verder wijst hij er op dat de wet niet voorschrijft dat de betrokken bedrijfsrevisor vooraf moet worden gehoord en dat hij zijn bezwaren kan aanvoeren in het tegensprekelijk debat voor de Commissie van Beroep.

Verder betoogt de Raad dat verzoeker in gebreke is gebleven om mee te delen op welke datum hij een verzekeringspolis 'beroepsaansprakelijkheid' heeft gesloten en dat hij evenmin een afschrift heeft bezorgd van de brieven die hij met toepassing van artikel 31 §2 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 heeft gericht aan zijn cliënten. Hij voegt er aan toe dat een schorsing de bedrijfsrevisor niet ontslaat van de verplichting om gevolg te geven aan verzoeken van het Instituut en dat de uitnodiging om kopieën te bezorgen trouwens evenmin werd beantwoord na het verloop van de schorsing.

De Raad besluit dat de Commissie van Beroep de terechtwijzing dient te bevestigen of met toepassing van artikel 37 van de IBR-wet één van de in artikel 73 voorziene sancties in de plaats te stellen.

IV. Beoordeling.

14. De maatregel 'terechtwijzing' kan krachtens artikel 37 §1 van de IBR-wet aan een bedrijfsrevisor worden opgelegd door de Raad hetzij ambtshalve, hetzij op verzoek van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling, wanneer de feiten die hem kunnen worden verweten vaststaan hoewel ze geen enkele van de in artikel 73 van dezelfde wet voorziene sancties kunnen verantwoorden.

Alinea 3 van artikel 37 §1 stelt dat de terechtwijzing kan worden beslist, onverminderd de eventuele verwijzing van de bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties voor dezelfde feiten als deze die aan de basis liggen van de terechtwijzing.

Verder bepaalt artikel 37 §3 dat in geval van beroep, de Commissie de terechtwijzing kan hervormen of bevestigen, dan wel, met unanimiteit, één van de in artikel 73 voorziene sancties in de plaats kan stellen.

15. De Commissie van Beroep stelt vast dat verzoeker door de Raad niet werd gehoord omtrent het voorne-

men om hem een terechtwijzing op te leggen.

De Raad betoogt dat de wet geen hoorplicht voorschrijft en dat in geval van een terechtwijzing de horing ook niet vereist is aangezien de terechtwijzing in wezen het equivalent is van de 'vaderlijke aanmaning' die slechts een moreel karakter heeft. De maatregel wordt gesitueerd in het verlengde van een sepot van de zaak en zonder dat er ruime ruchtbaarheid wordt aan gegeven.

16. In het algemeen overweegt de Commissie van Beroep hierover dat het recht om te worden gehoord in een zaak die de belangen van een betrokkene kunnen schaden, geldt als een beginsel van behoorlijk bestuur, en dat de naleving ervan bijgevolg niet afhangt van het al dan niet voorhanden zijn van specifieke regelgeving.

De Raad geeft met reden aan dat een terechtwijzing geen tuchtsanctie vormt in de zin van 73 van de IBR-wet. Het betreft bijgevolg een administratieve maatregel, ten aanzien waarvan de Commissie van Beroep zitting houdt als administratief rechtscollege met volle rechtsmacht.

17. Het lijdt nochtans weinig twijfel dat de belangen van de betrokken bedrijfsrevisor kunnen worden geschaad door een terechtwijzing en dat het tegensprekelijk debat dat post factum kan worden georganiseerd voor de Commissie van Beroep de voorafgaande horing niet kan ondervangen.

Volgende elementen dienen daarbij in de afweging te worden meegenomen.

18. Vooreerst dient er te worden op gewezen dat krachtens het stelsel waarin artikel 37 §3 van de IBR-wet voorziet, inhoudt dat de bedrijfsrevisor die een tegensprekelijk debat wenst uit te lokken meteen veroorzaakt dat hij zich blootstelt aan een mogelijke tuchtsanctie, waartoe de Commissie van Beroep zou kunnen beslissen, terwijl de terechtwijzing precies bestemd is om in de plaats te komen van een tuchtmaatregel.

De rechtsgang met tegensprekelijk debat voor de Commissie van Beroep herstelt de betrokken bedrijfsrevisor dus geenszins zondermeer in de toestand waarin hij zou verkeerd hebben, mocht hij van meet af aan zijn gehoord. Hij kan integendeel zijn toestand verslechteren.

19. Verder stelt artikel 36 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren ook een stelsel in van informatie aan derden met betrekking tot de terechtwijzing.

Wanneer aan een terechtwijzing een klacht ten grondslag ligt, heeft het feit dat de bedrijfsrevisor afziet van de rechtsgang inzake het tegensprekelijk debat voor gevolg dat niet enkel het sepot maar ook de terechtwijzing aan derden wordt meegedeeld. In zulk geval valt nog maar moeilijk staande te houden dat een terechtwijzing geen sanctie vormt.

20. Ten slotte kan er ook worden gewezen op het verregaande gevolg bepaald in artikel 8 §3 IBR-wet wanneer in het daar vermelde specifieke geval van terechtwijzing de maatregel niet wordt bestreden of door de Commissie van Beroep wordt bevestigd.

In dat geval kan zelfs de hoedanigheid van bedrijfsrevisor worden ingetrokken indien de bedrijfsrevisor drie maanden na een terechtwijzing in gebreke blijft.

21. Bijgevolg dient ook in de fase van besluitvorming inzake het opleggen van een terechtwijzing het recht om te worden gehoord door de Raad te worden nageleefd als een beginsel van behoorlijk bestuur.

De bedrijfsrevisor dient te worden ingelicht over een voorgenomen terechtwijzing en behoort minstens de gelegenheid te krijgen hierover een schriftelijk standpunt in te nemen.

22. Nu verzoeker het recht om zijn standpunt mee te delen werd onthouden, werden zijn rechten van verdediging geschonden.

De bestreden beslissing dient te worden vernietigd.

23. Krachtens de volle rechtsmacht die de Commissie van Beroep put uit artikel 37§3 van de IBR-wet kan zij een beslissing in de plaats stellen van de bestreden administratieve handeling.

Wordt een grief gegrond bevonden en volgt daaruit dat de beslissing moet worden vernietigd, dan oordeelt de Commissie van Beroep zelf over de feiten, voor zover het administratief dossier alle gegevens levert die vereist zijn om ten gronde opnieuw te kunnen beslissen.

24. Blijkens de brief van 10 januari 2011 heeft de Raad in het voorliggende geval geoordeeld dat om twee redenen een terechtwijzing diende te worden opgelegd:

- (i) bedrijfsrevisor [X] werd op 4 oktober 2010 gevraagd om mee te delen op welke datum een verzekeringspolis beroepsaansprakelijkheid werd gesloten en op welke datum deze polis uitwerking kreeg, maar ook na twee herinneringen bleef hij in gebreke om te antwoorden;
- (ii) de bedrijfsrevisor werd op 30 september 2010 verzocht om afschriften te bezorgen van de kennisgevingen die hij aan zijn cliënten had moeten sturen betreffende zijn onmogelijkheid om opdrachten uit te voeren tijdens de periode van 1 oktober 2010 tot 11 november 2010.

25. Vooreerst dient te worden overwogen dat de schorsing van het recht om beroepsactiviteit uit te oefenen, niet voor gevolg heeft dat de bedrijfsrevisor tijdens de periode van schorsing niet aan het toezicht en de controle van het Instituut zou zijn onderworpen.

Tijdens de schorsingsperiode blijft de verplichting om binnen een gestelde termijn gevolg te geven aan verzoeken van het Instituut om inlichtingen te verstrekken of documenten mee te delen, dus onverkort bestaan.

Het argument van verzoeker ten betoge dat hij wegens de uitvoering van de hem opgelegde schorsing het verzoek niet kon of diende te beantwoorden moet worden verworpen.

26. Ten aanzien van de verzekeringspolis burgerlijke aansprakelijkheid staat vast dat bedrijfsrevisor [X] de gevraagde inlichting en het overeenstemmende bewijsstuk niet heeft ingediend binnen de hem gestelde termijn van vijftien dagen.

Die mededeling gebeurde trouwens evenmin na het verstrijken van de schorsingsperiode op 11 november 2010.

De reden hiervoor is duidelijk geworden tijdens de terechtzitting van 22 maart 2011: het document kon niet worden meegedeeld om de eenvoudige reden dat de polis werd niet gesloten. Eerst op 18 maart 2011 werd een formulier ondertekend waarbij een aanvraag tot toetreden tot de collectieve polis burgerlijke aansprakelijkheid werd ingediend, met als gewenste aanvangsdatum voor de dekking 20 maart 2011.

Zodoende is verzoeker op dit punt in gebreke gebleven.

27. Betreffende de verplichting om aan de Raad een kopie mee te delen van de kennisgevingen die met toepassing van artikel 31 §2 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 dienen te worden verstuurd aan de personen voor wie revisorale opdrachten worden uitgeoefend, stelt de Commissie vast dat bedrijfsrevisor [X] ten tijde van de aanvang van de schorsing geen enkele opdracht uitvoerde en hij bijgevolg ook geen kennisgevingen aan cliënten diende te verrichten.

Zodoende was hij evenmin gehouden om een kopie van zulke kennisgevingen over te maken aan de Raad.

Bij ontstentenis van enige opdracht en hierbij aansluitende verplichting in hoofde van verzoeker om enige kennisgeving te verrichten aan een cliënt, was de uitnodiging om kopieën van zulke documenten mee te delen dan ook zonder voorwerp.

Bijgevolg is verzoeker in dit opzicht niet in gebreke gebleven om binnen de gestelde termijn een gevraagd document mee te delen.

28. Krachtens artikel 33§1 van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren wordt een terechtwijzing gericht aan elke bedrijfsrevisor die verzuimt om het Instituut, binnen de voorziene termijnen, mededeling te dien van inlichtingen of documenten waartoe hij is gehouden, onverminderd andere strengere wettelijke of reglementaire bepalingen.

Nu bedrijfsrevisor [X] in gebreke is gebleven om de inlichting en het document mee te delen bedoeld onder randnummer 26. van deze beslissing, dient hij desbetreffend te worden terecht gewezen.

29. De vergoedingseis die door verzoeker wordt geformuleerd wegens tergend en roekeloos geding ten laste van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, kan niet worden ontvangen, daar zij niet onder de bevoegdheid valt van de Commissie voor Beroep.

Met de vordering wordt feitelijk de vernietiging beoogd van de terechtwijzing, wat op zichzelf ontvankelijk is. Maar deze vordering is niet gericht tegen het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, dat als zodanig niet de tegenpartij is van verzoeker.

Overigens berust de voorliggende rechtspleging niet op een geding dat door het IBR wordt gevoerd, maar wel door verzoeker.

In zoverre bedrijfsrevisor meedeelt dat hij ook de ten zijne laste uitgereikte debetnota van 250 euro betwist, en zulks dient gekwalificeerd te worden als een vordering tot vernietiging van de beslissing waarbij dit debet wordt opgevorderd, kan ook deze vordering niet worden ontvangen.

De bedoelde beslissing maakt immers geen onderdeel uit van de terechtwijzing die rechtstreeks voor de Commissie van Beroep kan worden bestreden.

V. Besluit.

30. De bestreden beslissing wordt vernietigd.

De grief van verzoeker is gegrond in zoverre er geen reden bestaat om hem terecht te wijzen wat de mededeling van de kennisgevingen met toepassing van artikel 31 §2 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 betreft.

Voor het overige moet de vordering worden verworpen.

OM DEZE REDENEN,

DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak,

Ontvangt de vordering en verklaart ze als volgt gegrond,

Vernietigt de bestreden beslissing van 3 december 2010 van de Raad waarbij verzoeker wordt terechtgewezen.

Beslist als volgt over de grond van de zaak,

Bedrijfsrevisor [X] wordt terecht gewezen met toepassing van artikel 37 van de IBR-wet en van artikel 33 §1 van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het IBR wegens het in gebreke blijven om binnen de gestelde termijn de inlichting en het document mee te delen betreffende zijn verzekering burgerlijke aansprakelijkheid.

Voor het overige wordt de vordering verworpen.

Deze beslissing werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op de zetel van het Instituut van de bedrijfsrevisoren op 29 april 2011 door de Commissie van Beroep, die heeft beraadslaagd en samengesteld was uit:

(...)".

0404/10/N
Commissie van Beroep van 26 augustus 2011
(beslissing in kracht van gewijsde getreden)

- ***Inbreuk op artikel 6 §3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007***
- ***inbreuk op artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen doordat de commissaris geen vermelding opneemt aangaande de door artikel 95 en 96 vereiste inlichtingen die in het jaarverslag moeten opgenomen worden en in samenhang hiermee inbreuk op paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen;***
- ***inbreuk op hetzelfde artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen***
- ***inbreuken op de paragrafen 2.3, 2.5, 2.5.3, 3.6.1, 3.6.2 en 3.7.2 van de algemene controlenormen;***
- ***inbreuken op de artikelen 2 en 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994***

In de zaak 0404/10/(...)/N van: de heer [X], bedrijfsrevisor, wonende te (...), die verschijnt en wordt bijgestaan door zijn advocaat, (...), voor wie optreedt (...).

A. De rechtspleging.

01. De Raad van het Instituut heeft met een aangetekend schrijven van 17 mei 2011 hoger beroep ingesteld tegen de beslissing van de Tuchtcommissie die op 6 april 2011 werd uitgesproken in de voorliggende zaak.

Dit beroep werd met aangetekende brieven van 19 mei 2011 meegedeeld aan bedrijfsrevisor [X], aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (KVI) en aan de procureur-generaal te (...).

02. De bedrijfsrevisor en zijn advocaat werden gehoord op de terechtzitting van 24 juni 2011. Zij hebben ter zitting een besluitschrift ingediend.

03. De Raad van het Instituut werd op de terechtzitting vertegenwoordigd door bedrijfsrevisor (...), die het standpunt van de Raad heeft uiteengezet zoals het in de akte van beroep is verwoord.

04. Op interpellatie van de Commissie van Beroep hebben zowel de Raad van het Instituut als bedrijfsrevisor [X] meegedeeld dat ze niet de voeging wensen met de zaak 0403/10/(...)/N, waarin de Tuchtcommissie eveneens op 6 april 2011 een uitspraak heeft verleend.

B. Het onderwerp van het beroep.

05. De bestreden beslissing oordeelt over de tuchtvordering die door de KVI werd aanhangig gemaakt met haar verwijzingsbeslissingen van 7 oktober 2010.

Aan de beslissing tot verwijzing ligt een verslag van de Raad van 14 januari 2010 ten grondslag.

Dit raadsverslag heeft zijn oorsprong in een klacht die op 12 november 2007 is ingediend door een vennootschap Nv D. die door de bedrijfsrevisor werd gecontroleerd en waarvoor hij op 9 april 2007 een commissarisverslag heeft afgeleverd over het boekjaar dat per 30 september 2006 werd afgesloten.

Het commissarisverslag werd afgeleverd zonder voorbehoud, maar met een toelichtende paragraaf.

06. De Raad formuleert twee tekortkomingen ten laste van de bedrijfsrevisor met betrekking tot de uitvoering van het commissarismandaat:

i) *'verwijzingen naar een jaarverslag waarover de bedrijfsrevisor niet beschikte en dat evenmin werd neergelegd met de jaarrekening eindigend per 30 september 2006'* en

ii) *'ten onrechte opnemen van een toelichtende paragraaf in zijn commissarisverslag over het boekjaar eindigend per 30 september 2006'*.

Een andere tekortkoming wordt gezien in het verloop van de onderzoeksverrichting: de betrokken revisor heeft niet voluit meegewerkt aan de onderzoekswerkzaamheden en aan het in staat stellen van het dossier.

07. Betreffende punt ii) wordt nader aangegeven dat de toelichtende paragraaf betrekking heeft op het feit dat nog voor 1.831.648 euro aan facturen werden opgenomen in de rekeningen van het boekjaar eindigend per 30 september 2006 en de gedetailleerde informatie van deze boekingen slechts op 24 januari 2007 zonder verantwoordingsstukken werd verstrekt aan de commissaris, nà het afsluiten van diens controlewerkzaamheden op 24 december 2006 maar voor de datum van het commissarisverslag.

08. Naar reglementaire bepalingen en controlenormen toe worden volgende inbreuken ten laste gelegd:

(a) inbreuk op artikel 6 §3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende tuchtreglement voor de bedrijfs-

revisoren en op artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de verplichtingen van de bedrijfsrevisoren;

(b) inbreuk op artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen doordat de commissaris geen vermelding opneemt aangaande de door artikel 95 en 96 vereiste inlichtingen die in het jaarverslag moeten opgenomen worden en in samenhang hiermee inbreuk op paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen;

(c) inbreuk op hetzelfde artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen doordat in het commissarisverslag een beweerde inbreuk op de Belgische fiscale wetgeving wordt toegevoegd, terwijl de vermelding ervan niet is voorzien door het bedoelde voorschrift;

(d) inbreuk op de paragrafen 2.5 en 2.5.3 van de algemene controlenormen evenals op paragraaf 2.3 ervan;

(e) inbreuk op paragrafen 3.6.1, 3.6.2 en 3.7.2 van de algemene controlenormen;

(f) inbreuken op artikel 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, afgeleid uit het begaan van de inbreuken vermeld onder de punten (a) tot en met (e).

09. De KVI vermeldt in de verwijzingsbeslissing van 7 oktober 2010 dat de bemerkingen ingediend door de bedrijfsrevisor niet toelaten om te concluderen dat er geen voldoende gerechtvaardigde tenlasteleggingen zijn voor een doorverwijzing naar de tuchtinstanties, met uitzondering voor één van de door de Raad aangegeven inbreuken.

Met name wordt de boven onder randnummer 08. c) aangegeven inbreuk door de KVI niet *'afdoende bewezen'* geacht.

De bedoelde beweerde inbreuk wordt zodoende van verwijzing uitgesloten.

10. De Tuchtcommissie verklaart de tuchtvordering ontvankelijk en gegrond en acht de tenlasteleggingen bewezen. Als sanctie wordt een schorsing gedurende twee weken opgelegd.

De Tuchtcommissie is van oordeel dat de bedrijfsrevisor in gebreke is gebleven om tijdens het maanden lopende onderzoek duidelijke antwoorden te geven.

Verder wordt gesteld dat het commissarisverslag verkeerd was geconcipieerd doordat geen afkeuring of voorbehoud werd geformuleerd. De toelichtende paragraaf was *'onvoldoende, onterecht en op de verkeerde plaats geïncorporeerd in het verslag',* zo luidt de overweging.

Hierover wordt gesteld dat het om een louter technische fout gaat.

Bij de toemeting van de passende sanctie wordt rekening gehouden met zes aangegeven factoren, ondermeer de technisch formele aard van de tekortkoming, zonder kwade trouw of gebrek aan vakkennis, de ontstentenis van schade in hoofde van de gecontroleerde vennootschap en het feit dat de betrokkene reeds eerder tuchtsancties opliep.

C. De grief en de standpunten.

11. De Raad geeft in zijn akte van beroep als reden aan*: ' onder andere maar niet uitsluitend, opdat in graad van hoger beroep een hogere straf zou worden uitgesproken die een betere vertaling zal zijn van de ernst van het geheel aan inbreuken die, zonder uitzondering, werden weerhouden door de Tuchtcommissie'*.

In zijn toelichting tijdens de terechtzitting heeft de vertegenwoordiger van de Raad verder gewezen op het ontbrekende effect van de opgelegde sanctie. De sanctie zou kaduuk zijn omwille van het feit dat tegen de betrokken bedrijfsrevisor nog een andere tuchtprocedure loopt (zaak 0403/10/(...)/N), waarin door de Tuchtcommissie eveneens op 6 april 2011 uitspraak werd gedaan. Bij deze beslissing, die door de betrokkene voor de Commissie van Beroep wordt bestreden, werd een schorsing van één maand opgelegd.

De samenloop in de tenuitvoerlegging zou voor gevolg hebben dat de lichtere sanctie de facto opgeslorpt wordt door de zwaardere.

Verder merkt hij op dat zo particuliere derden al geen schade konden lijden wegens de vastgestelde tekortkomingen, er mogelijk schade kon worden berokkend aan de fiscus.

12. De bedrijfsrevisor vraagt om het hoger beroep ongegrond te verklaren en de beslissing van de Tuchtcommissie te bevestigen.

Toch verklaart hij met klem te betwisten dat hij tijdens de onderzoeksverrichtingen niet afdoende op de vragen zou hebben geantwoord en niet zou hebben meegewerkt.

Verder geeft hij aan dat de tenlastelegging betreffende artikel 144 Wetboek van vennootschappen en paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen op en misverstand berust aangezien hij nooit heeft gesteld dat hij het jaarverslag niet had ontvangen en er wel degelijk heeft op gewezen dat het jaarverslag niet in overeenstemming was met artikel 96 Wetboek van vennootschappen, zij het zonder nadere precisering van de ontbrekende inlichtingen.

Ook betreffende de andere ten laste gelegde inbreuken stelt hij het oneens te zijn met het standpunt van de Raad en van de KVI

Voor het overige herneemt hij de verzachtende omstandigheden die hij voor de Tuchtcommissie heeft aangevoerd en die volgens hem met reden in aanmerking werden genomen.

Omtrent de kritiek van de Raad als zou de opgelegde sanctie kaduuk zijn, gaf hij op de terechtzitting aan dat de samenloop van twee tuchtprocedures geen reden kan zijn om een zwaardere sanctie op te leggen.

D. Beoordeling.

De ontvankelijkheid en de omvang van het hoger beroep.

13. Het hoger beroep werd door de Raad van het Instituut ingesteld binnen de verlengde termijn van veertig dagen bepaald in artikel 64 §2 IBR-Wet en is derhalve ontvankelijk.

De Raad van het Instituut maakt in zijn akte van beroep wel gewag van een niet uitsluitende grief betreffende de zwaarte van de sanc-

tie, maar heeft navolgend geen enkel ander middel ontwikkeld.

14. De bedrijfsrevisor heeft zelf geen beroep ingesteld binnen de voor hem wettelijk voorgeschreven termijn van dertig dagen en formuleert ook geen grief geput uit het feit dat hij de Raad, die over een langere termijn beschikt, niet kon volgen met een hoger beroep.

15. Aangezien de Tuchtcommissie de tenlasteleggingen bewezen heeft verklaard en de Commissie van beroep enkel geadieerd is betreffende de zwaarte van de opgelegde sanctie, staat het bewezen karakter van de ten laste gelegde tekortkomingen buiten elke discussie.

De Commissie van beroep is bijgevolg zonder rechtsmacht om over de feiten zelf te oordelen, anders dan met het oog op de toemeting van de passende sanctie.

Het verweer van de bedrijfsrevisor ten betoge dat hij de tekortkomingen toch betwist, is niet ontvankelijk en behoeft ten gronde geen antwoord.

Over de sanctie.

16. De Tuchtcommissie heeft de zes onder randnummer 8. Vermelde inbreuken bewezen verklaard –onder verwijzing naar de opsomming van de inbreuken die in het raadsverslag van 14 januari 2010 aan de KVI werden aangegeven-, maar in werkelijkheid waren slechts vijf ervan aan de Tuchtcommissie voorgelegd [punt c) werd door de KVI niet aanhangig gemaakt].

Die inbreuken betreffen twee feiten: onvoldoende medewerking door de bedrijfsrevisor aan het onderzoek dat door het Instituut werd gevoerd en het feit dat een commissarisverslag werd geleverd met een inadequate toelichtende paragraaf, terwijl een verklaring met voorbehoud of een oordeelsonthouding vereist was.

17. Vooreerst overweegt de Commissie van beroep dat het argument inzake het beweerde kaduuk karakter van de sanctie voorbij gestreefd is door de procesgang in hoger beroep.

De twee tuchtprocedures worden voor de Commissie van beroep niet gelijktijdig gevoerd: de zaak 0403/10/(...)/N is in hoger beroep nog niet in behandeling genomen en bijgevolg kan er geen opslorping gebeuren van een lichte sanctie door een gelijktijdig opgelegde zwaardere sanctie.

18. Inzake het gewicht van de tekortkoming aan artikel 6 §3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren, dient te worden overwogen dat de bedrijfsrevisor desbetreffend met tegengestelde principes kan worden geconfronteerd.

De verplichting tot loyaliteit ten aanzien van de Raad van het Instituut wordt getemperd door het gegeven dat een tuchtprocedure kan dreigen en dat het beginsel volgens hetwelk hij niet gehouden is om zichzelf te incrimineren voluit speelt zo gauw hij redelijkerwijs mag aannemen dat een tuchtprocedure wordt gevoerd.

Zodoende dient in aanmerking te worden genomen dat de bedrijfsrevisor evenwicht mag nastreven tussen die beide beginselen.

In het voorliggende geval dienden sommige gegevens waarom de Raad vroeg ook om een tuchtvordering te staven.

19. Ten aanzien van het andere bewezen verklaarde feit overweegt de Commissie van beroep dat de toelichtende paragraaf foutief werd gebruikt en dat het onderliggende feit –ingekomen facturen van 1.831.648,43 euro- een materiële incidentie had op het eigen vermogen, ook al had die niet voor gevolg dat een wettelijke alarmdrempel werd bereikt.

De geformuleerde opinie –een verklaring zonder voorbehoud- was fout en had voor gevolg dat derden niet konden weten wat er gebeurd was.

Een omstandigheid hierbij die door de bedrijfsrevisor als verzachtend wordt aangevoerd, waar ze het erom gaat dat een nieuw management was aangetreden en er geen contacten waren met de nieuwe externe accountant, kan niet worden in aanmerking genomen, aangezien ze eerder bijkomende waakzaamheid diende te inspireren.

20. Verder overweegt de Commissie van beroep dat met het geïncrimineerde feit geen opzet gemoeid is en dat het ook geen eigenlijke recidive doet blijken.

De tekortkoming doen ook geen globaal ernstig gemis aan beroepskennis blijken. Wel wordt op een specifiek punt het vereiste kwaliteitsniveau niet gehaald.

21. Ook is van belang dat zo de aard van de vastgestelde tekortkoming wel het vertrouwen van derden in de uitoefening van het beroep zou kunnen aantasten, ze in het voorliggende geval geen enkele schade aan derden heeft berokkend.

De klagende partij heeft overigens niet aangevoerd dat ze schade heeft geleden.

22. De bedrijfsrevisor heeft wel enkele tuchtrechtelijke antecedenten, maar bij de toemeting van de sanctie kunnen deze niet onbeperkt doorwerken.

Een tuchtsanctie die ouder is dan tien jaar wordt niet meer in de afweging meegenomen.

Tijdens de in aanmerking komende periode kreeg de betrokkene een waarschuwing en berisping, en liep hij een schorsing op van acht dagen en vier weken

23. Rekening houdend met al die elementen, vormt een schorsing gedurende twee weken thans een passende sanctie.

24. Het hoger beroep wordt verworpen.

OM DEZE REDENEN,

DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak:

Verklaart het hoger beroep ontvankelijk maar verwerpt het.

Deze beslissing werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op 26 augustus 2011 door de Commissie van Beroep, die samengesteld was uit:

(...)".

Commissie van Beroep
Openbare terechtzitting 21 december 2011
(cassatietermijn verstreken)

In de zaak 0403/10/(...)/N van: de heer (X), bedrijfsrevisor, wonende te (...) en zijn beroep uitoefent in de Bvba (...) met kantoor (...), die verschijnt en wordt bijgestaan door zijn advocaat, (...), met kantoor te (...).

A. De rechtspleging.

01. (X) heeft met een aangetekend schrijven van 6 mei 2011 hoger beroep ingesteld tegen de beslissing van de Tuchtcommissie die op 6 april 2011 werd uitgesproken in de voorliggende zaak.

Dit beroep werd met aangetekende brieven van 11 mei 2011 meegedeeld aan de Raad van het Instituut, aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (KVI) en aan de Procureur-generaal te (...).

02. De Raad van het Instituut heeft navolgend hoger beroep ingesteld bij een aangetekend schrijven van 17 mei 2001 dat op 18 mei is ingekomen op het Instituut.

Dit beroep werd met aangetekende brieven van 19 mei 2011 meegedeeld aan bedrijfsrevisor (X), aan de Kamer van verwijzing en Instaatstelling (KVI) en aan de Procureur-generaal te (...).

03. De bedrijfsrevisor en zijn advocaat werden gehoord op de terechtzittingen van 16 september 2011 en 21 oktober 2011.

Hij heeft laatste conclusies, met als bijlage bijkomende bewijsstukken, ingediend op 21 oktober 2011.

04. De Raad van het Instituut werd op de voormelde terechtzittingen vertegenwoordigd door bedrijfsrevisor (...), die het standpunt van de Raad heeft uiteengezet.

Hij heeft een verweerschrift (repliek) ingediend op 8 september 2011 en een nota met aanvullende dossierstukken, die een vorige nota vervangt, op 5 oktober 2011.

B. Het onderwerp van de beroepen.

05. De bestreden beslissing oordeelt over de tuchtvordering die door de KVI werd aanhangig gemaakt bij de Tuchtcommissie met haar verwijzingsbeslissing van 13 juli 2010.

Eerder had de Raad van het Instituut ('de Raad') op 15 maart 2010 een verslag van de Commissie van Toezicht goedgekeurd, waarbij beslist werd om de KvI te adiëren betreffende de aan de bedrijfsrevisor ten laste gelegde tekortkomingen.

De Raad oordeelde dat er reden bestond om aan de bedrijfsrevisor de zwaarste tuchtsanctie op te leggen: de schrapping uit het openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

06. Het ingestelde onderzoek en het hieruit resulterende verslag van de Commissie van Toezicht dat door de Raad werd beaamd, heeft als basis een klacht die op 31 augustus 2007 werd ingediend door de advocaat van twee vennootschappen –(A)-(B) die de aandelen in het maatschappelijk kapitaal van de NV (C) hadden overgenomen van de moedervennootschap NV (D).

Zij waren van oordeel dat de boekhouding van de vennootschap onregelmatigheden vertoonde, zodanig dat naar hun inzien de bedrijfsrevisor het getrouw beeld van de rekeningen over het boekjaar eindigend per 31 december 2006 niet had mogen bevestigen.

07. Op grond van een analyse van de door de klager aangevoerde feiten en overtuigingsstukken en het antwoord van de bedrijfsrevisor hierop, is de Commissie van Toezicht van oordeel dat laatstgenoemde een aantal tekortkomingen in de uitoefening van zijn mandaat als commissaris en inbreuken konden worden ten laste gelegd.

Het voormelde verslag geeft de inbreuken aan in drie rubrieken als volgt:

(1). de bedrijfsrevisor heeft inbreuk gepleegd op de artikelen 2 en 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren en op artikel 6 §3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007: het betreft onwaardig gedrag en tekortkoming aan de verplichting om alles in het werk te stellen om te antwoorden, binnen de gestelde termijn, op de vraag tot verhoor of tot opmerking;

(2). bij de controle en de verslaggeving over het boekjaar 2006 werden inbreuken gepleegd op de algemene controlenormen, waarbij in het geding zijn: de paragrafen **1.2:** de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor, **1.3.4:** geen rekening houden met de mogelijkheid van fraude, **1.4:** geen volkomen controle uitgevoerd , **2.2:** het houden van aantekeningen in werkdocumenten waaruit een getrouw beeld van de uitgevoerde opdracht kan blijken, **2.3:** de gekozen controletechniek kan niet worden gemotiveerd, **2.4:** de controle werd niet aangepast in

functie van de leemten in het systeem van interne controle, **2.5:** het ontbreken van voldoende bewijskrachtig materiaal, **2.6** en **2.6.2:** de consolidatieverplichting werd niet gecontroleerd, **3.4:** het verslag vermeldt onterecht dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft en **3.7:** het verslag bevat geen voorbehoud, terwijl zulks vereist was;

(3). bij de vermelde verslaggeving werden inbreuken gepleegd op het Wetboek van Vennootschappen: op artikel 144, 2°, 3°, 4° en 8° -vermeldingen in het verslag strijden met de voormelde bepalingen- en op artikel 133 §1 -de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor is in het gedrang gekomen- en in samenhang hiermee artikel 183 ter van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen, artikel 8 §1 van de vroegere wet van 22 juli 1953 op het IBR en de artikelen 8 en 12 §2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.

08. Naar de vastgestelde feiten toe worden de inbreuken als volgt nader gestoffeerd en ten laste gelegd:

- voor rubriek (1): de bedrijfsrevisor heeft de waarheid verdraaid of een verkeerde voorstelling van de feiten gegeven: hij stelde voor om facturen op te maken en te boeken zonder economische verantwoording of onderbouw;

  hij verstrekte niet spontaan relevante antwoorden, legde tegenstrijdige verklaringen af en bood niet de documenten aan waar de onderzoekers om verzochten; hij zegde toe om werkdocumenten te verschaffen, maar verschafte ze nooit; hij heeft gepoogd de verzending van e-mails uit zijn kantoor te ontkennen om het onderzoek tegen te werken; de houding waarbij de wettelijke bepalingen en de normen en aanbevelingen van het Instituut niet worden nageleefd, is onwaardig.

- voor rubriek (2):

  - ***norm 1.2:*** de bedrijfsrevisor heeft onvoldoende afstand bewaard tegenover het management door in te stemmen met de antidatering van twee verkoopovereenkomsten en de opsmuk van de jaarrekening;
  - ***norm 1.3.4:*** er werd geen controle uitgevoerd
  - naar de waarachtigheid en de datering van de onderliggende documentatie voor een boeking als materieel actiefbestanddeel in december 2006;
  - ***norm 1.4:*** er werd geen controle uitgevoerd van de onderliggende stukken die als basis dienden voor de boeking van twee schepen als materieel vast actief, van de onderliggende stukken voor de facturatie van 'owner's expenses' en ook niet van de zekerheidsstellingen die verplicht in de toelichting bij de jaarrekening dienen te worden opgenomen – er werd geen controle gevoerd naar het al dan niet uitboeken van wisselstukken die hoorden bij de schepen en evenmin naar de voorraden aanwezig in de NV (C);
  - ***norm 2.2*:** betreffende het boeken van schepen als materieel vast actief ligt geen bewijs van controle voor en van besluitvorming over die boekingen, er is geen verwijzing naar werkdocumenten betreffende de rubriek van de jaarrekening waarin die boekingen zijn opgenomen en er is geen mogelijkheid om vast te stellen of de werkzaamheden adequaat waren;
  - ***norm 2.3:*** bij de controle werd geen rekening gehouden met het feit dat de voorraad wisselstukken die bij de schepen hoorde diende te worden uitgeboekt en de voorraad werd niet gecontroleerd op volledigheid, terwijl zulks kon voor 2/3 ervan die zich aan land bevond;
  - ***norm 2.4:*** er werden geen interimcijfers ontvangen en -controles uitgevoerd per 30 juni 2006, terwijl zulks noodzakelijk was gelet op de precaire situatie van NV (C);
  - ***norm 2.5*:** geen controle of analyse betreffende de eigendomstitels van twee schepen, geen werkpapieren betreffende de onderliggende stukken voor de facturatie van 4.000.000 euro owner's expenses, geen afschrift in de werkpapieren van de leningovereenkomst met (E), geen werkpapieren met betrekking tot de controle op het uitboeken van wisselstukken, geen controle op de fysische voorraden;
  - ***norm 2.6 en 2.6.2:*** er werd niet nagezien of de NV (D) een geconsolideerde jaarrekening neerlegde en zodoende werd de consolidatieverplichting in hoofde van NV (C) niet nagezien;
  - ***norm 3.4:*** de bedrijfsrevisor had kennis van de bedragen van de zekerheidstellingen waartoe NV (C) zich had verbonden, maar heeft aanvaard dat ze niet werden opgenomen in de toelichting bij de neergelegde jaarrekening per 31 december 2006;
  - ***norm 3.7***: er werd een goedkeurende verklaring afgeleverd terwijl wegens de afwezigheid van de zekerheden in de toelichting een voorbehoud vereist was.

- voor rubriek (3):

  - ***artikel 144 WvVenn.:*** de bedrijfsrevisor kon niet bevestigen dat de boekhouding gevoerd werd volgens de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften, aangezien schepen, die eigendom waren van twee onderscheiden vennootschappen, waarvan NV (C) enkel de aandelen bezat, geboekt werden als materieel vast actief; de geënsceneerde verkoop van twee schepen vormt een valsheid in geschrifte; de bedrijfsrevisor moest zich onthouden het getrouw beeld te certifiëren; verkochte voorraad werd niet uitgeboekt; NV (C) diende te consolideren aangezien NV (D) zulks niet deed: die overtreding diende te worden opgenomen in het commissarisverslag;
  - ***artikel 133 WvVenn.:*** de bedrijfsrevisor heeft meegewerkt aan de opsmuk van de jaarrekening per 31 december 2006 door de verkoop van twee schepen te laten boeken voor die datum

en hij heeft zelf aan de leiding gesuggereerd om fictieve en fiscaal gunstige facturen voor 1.421.878,42 euro uit te schrijven (zonder economische tegenprestatie) en waarvan hij geen economische onderbouw kon aantonen.

09. De KVI vermeldt in de verwijzingsbeslissing van 13 juli 2010 dat de bemerkingen ingediend door de bedrijfsrevisor niet toelaten om te concluderen dat er geen voldoende gerechtvaardigde telastleggingen zijn voor een doorverwijzing naar de tuchtinstanties, maar stoffeert dit niet nader met concrete aanwijzingen van schuld.

De bedrijfsrevisor wordt naar de tuchtinstantie verwezen met behoud van de telastlegging zoals ze in het raadsverslag aan de KvI worden geformuleerd.

10. De Tuchtcommissie verklaart de tuchtvordering ontvankelijk en gegrond en acht de tenlasteleggingen bewezen. Als sanctie wordt een schorsing gedurende één maand opgelegd.

Zij overweegt dat het commissarisdossier onvoldoende klaar en duidelijk was om meteen antwoorden te kunnen geven. Ze wijst er verder op dat de gepubliceerde jaarrekening van NV (C) over 2006 niet dezelfde was als diegene die de commissaris goedkeurde, maar dat zijn goedkeuring achteraf niet werd ingetrokken. De bestreden beslissing stelt dat het controledossier geen uitsluitsel verstrekt of er voldoende controle werd verricht omtrent de uitboeking van de schepen, de aanwezigheid van wisselstukken, de goedkeuring van de juiste jaarrekening, de verleende zekerheden en ook niet over de medewerking aan een fiscaal voordelige voorstelling van facturatie.

Ook wordt aangegeven dat er twijfels bestaan over de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor, die het management zou zijn gevolgd zonder de nodige controles, en dat hij een controleverslag heeft ondertekend waarvan hij wist of moest weten dat de inhoud ervan niet overeenstemde met de realiteit.

Bij de toemeting van de passende sanctie wordt rekening gehouden met vijf relevant geachte factoren: het feit dat de betrokkene reeds eerder een ernstige tuchtsanctie opliep, dat hij sommige inbreuken toegeeft, dat hij 'thans' goed meewerkt, maar in het verleden niet altijd met bekwame spoed reageerde, dat hij de ernst van de situatie begrijpt en ook 'het feit dat het dossier onbetwistbare feitelijkheden bevat, doch ook vermoedens die mogelijkerwijze ongefundeerd blijven'.

C. De grieven en de standpunten.

11. De bedrijfsrevisor geeft in zijn inleidende verzoekschrift, zowel als in zijn conclusie aan dat de bestreden beslissing niet naar recht is gemotiveerd aangezien ze tegenstrijdige motieven bevat en ook niet antwoordt op al het gevoerde verweer.

In dit verband wijst hij op de redengeving inzake de onafhankelijkheid van de commissaris, waarvan enerzijds wordt gesteld dat er twijfels over bestaan maar anderzijds wordt aangenomen dat de regel werd geschonden.

Verder klaagt hij dat zijn verweer inzake de geconsolideerde jaarrekening en de verweten facturatie van 'owner expenses' niet in de afweging werd betrokken.

12. Vervolgens betoogt de bedrijfsrevisor dat geen enkel van de hem ten laste gelegde feiten is bewezen.

Over elk van de kernpunten van het dossier, met name de controle op de boeking van twee schepen als materieel vast actief en de beweerde geantidateerde verkoop van de twee schepen -en de erbij horende wisselstukken- het voorstellen van facturatie zonder economische onderbouw en het niet vermelden van gestelde zakelijke zekerheden stelt hij dat zijn standpunt blijkt uit dossierstukken.

Samengevat betoogt hij dat de schepen wel degelijk de economische eigendom waren van NV (C) en dat van valsheid wegens antidatering van de verkoopovereenkomst geen sprake is.

Over de bedoelde facturatie geeft hij aan dat de hem toegeschreven suggestie door geen enkel bewijsstuk wordt gestaafd en dat ze integendeel steunt op een beding uit de verkoopovereenkomst.

Wat de ontbrekende zekerheidstellingen betreft, geeft hij aan dat die wel degelijk waren vermeld in de jaarrekening die hem werd voorgelegd en die onderwerp is van zijn verslag van 18 mei 2007, maar dat die jaarrekening niet diegene is die op voorstel van het nieuwe bestuur, dat op 1 juni 2007 de teugels overnam, werd goedgekeurd door de algemene vergadering op 27 juni 2007.

13. De bedrijfsrevisor klaagt ook dat de redelijke termijn voor het opleggen van een tuchtsanctie is overschreden.

Hij betoogt in dit verband dat die termijn is ingegaan op 11 september 2007, datum waarop hem van de tegen hem ingediende klacht kennis werd gegeven, en dat de KVI eerst bijna drie jaar later een beslissing tot verwijzing heeft genomen.

Uit het tijdsverloop van de werkzaamheden verricht door de Commissie van Toezicht blijkt volgens hem dat er in sommige stadia gedurende maanden niets werd ondernomen en dat de laatste daad van onderzoek al dateert van 22 juli 2009.

14. De Raad geeft in zijn akte van beroep als reden aan*: 'onder andere, maar niet uitsluitend, opdat in graad van hoger beroep een hogere straf zou worden uitgesproken die een betere vertaling zal zijn van de ernst van het geheel aan inbreuken die, zonder uitzondering, werden weerhouden door de Tuchtcommissie'*.

In de geschriften die navolgend werden ingediend door de Raad, wordt geantwoord op elk van de argumenten die door de bedrijfsrevisor zijn ontwikkeld. De Raad verwijst ook naar het verslag van 15 maart 2010 en de verantwoording die er wordt verstrekt voor een passende sanctie en vraagt om in te

gaan op het verzoek dat in bedoeld verslag wordt geformuleerd.

D. Beoordeling.

De algemene feitelijke context van het tuchtonderzoek.

15. Het onderzoek dat door de Commissie van Toezicht werd gevoerd en leidde tot het raadsverslag van 15 maart 2010 is op gang gebracht door een klacht die werd ingediend door de advocaat van twee vennootschappen, behorend tot de groep (B), die op 1 juni 2007 ieder contracteerden met de NV (D), over de aankoop van de aandelen in een vennootschap, met name respectievelijk NV (C) en NV (F), en van schepen waaronder de (H).

NV (C), die in juni 2007 onder voorlopige bewindvoering kwam, werd weinig later bij een gerechtelijke beslissing in vereffening werd gesteld en op 7 februari 2008 failliet verklaard.

NV (C) was uitsluitende eigenaar van twee offshore vennootschappen, (H), rechtspersonen naar het recht van de Kaaimaneilanden, die op een bepaald ogenblik ieder eigenaar waren van de gelijknamige schepen.

NV (D) heeft voor 1 juni 2007 de vermelde schepen gekocht van haar volle dochtervennootschap en ondermeer het tijdstip van die aankoop staat ter discussie.

Bedrijfsrevisor (X) oefende de functie uit van commissaris in de NV (C), nadat zijn kantoor op 15 december 2004 (datum notariële akte) het kantoor had opgeslorpt van bedrijfsrevisor (Y), die tot op dat ogenblik de genoemde commissarisfunctie uitoefende.

Naderhand werd hij op 10 juni 2005 zelf benoemd in het commissarisambt. Dit mandaat werd door de algemene vergadering vervroegd beëindigd op 24 september 2007 zonder dat aan de commissaris kwijting werd verleend.

16. De klacht die op 31 augustus 2007 werd ingediend door de advocaat van de overnemer van de aandelen betoogt dat de koper werd misleid omtrent de financiële situatie van NV (C), dat er zware boekhoudkundige onregelmatigheden werden ontdekt en dat er systemen werden aangewend waardoor banken werden misleid om hogere kredieten te bekomen.

De grieven van de koper van de aandelen in NV (C) betreffen hoofdzakelijk de feiten die in het raadsverslag worden bekritiseerd: in de jaarrekening stonden schepen als vaste activa geboekt, terwijl NV (C) enkel de participaties bezat in de vennootschappen die eigenaar waren van de twee schepen, de verkoop van de schepen werd geantidateerd op 22 december 2006 om het negatief eigen vermogen van NV (C) positief te brengen, de wisselstukken voor deze schepen werden niet uitgeboekt, zekerheden werden onterecht niet vermeld in de jaarrekening, NV (C) leefde de consolidatieverplichting niet na, fictieve facturen voor owners expenses verhoogden de winst, de voorraad wisselstukken werd niet correct gewaardeerd, kredietovereenkomsten met (E) en (G) werden niet nageleefd.

De jaarrekening en het commissarisverslag over het boekjaar 2006 werden niet goedgekeurd door de algemene vergadering die gehouden werd op 27 juni 2007, datum waarop reeds voorlopige bewindvoerders waren aangesteld.

17. Het onderzoek door de Commissie van Toezicht, dat de uitoefening betreft van het commissarismandaat door de bedrijfsrevisor in de NV (C), ving aan op 11 september 2007 en per einde juli 2009 waren alle onderzoeksverrichtingen beëindigd.

De bedrijfsrevisor werd verschillende malen gehoord, er werden twee bezoeken in zijn kantoor georganiseerd en ook de klagers en hun advocaat werden gehoord en om nadere uitleg bij hun klacht gevraagd.

Over de telastleggingen.

18. Inzake de boeking van schepen als materieel vast actief, terwijl zulks niet zou stroken met de premisse dat NV (C) niet de eigenaar was van de schepen (H), maar enkel van de aandelen in de twee vennootschappen die ze in eigendom bezaten, blijkt uit de dossierstukken, waarover de bedrijfsrevisor kon beschikken ten tijde van zijn controles, het volgende.

De twee schepen en de twee bijhorende vennootschapsvehikels (SPV) werden in 2003 door (C) gekocht van een (...) rederij. De aankoopprijs werd niet contant betaald en tijdens de twee jaar gedurende dewelke de prijs werd afbetaald, bleven de schepen geparkeerd in die vehikels, waarover (C) ook geen zeggenschap kreeg. Toen in augustus 2005 de prijs volledig was betaald, verkreeg (C) het eigendomsrecht van de twee schepen en van de twee vehikels, welke laatste overigens slechts een symbolisch actief hadden van 1 euro.

Die rechtstoestand was boekhoudkundig uitgedrukt toen de bedrijfsrevisor zijn verslag over de jaarrekening voor het boekjaar 2006 indiende en uit een door een (...) advocaat op 20 december 2005 aan de bedrijfsrevisor gerichte brief blijkt dat hij zich op basis van afdoende documentatie kon vergewissen dat de boekingen van die materiële activa met de werkelijkheid overeenstemden. Op diezelfde grond kon hij ook aannemen dat de verslaggeving met een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud door zijn voorganger in de functie van commissaris kon steunen op afdoende verantwoordingsstukken en dat hij ook kon steunen op diens werkzaamheden.

De tenlastelegging die stelt dat de bedrijfsrevisor met de goedkeuring van de betrokken boekingen als materieel actief de in dat verband als geschonden aangegeven normen heeft miskend, moet worden verworpen.

19. De telastlegging betreffende de mogelijke antidatering van de twee overeenkomsten waarbij (C) de (H) verkoopt aan haar moedervennootschap (D) op 22 december 2006, steunt op vermeende aanwijzingen dat die verkoop eerst omstreeks juni 2007 zou zijn gesloten.

Uit de door de revisor ingediende dossierstukken blijkt dat de twee

overeenkomsten gedateerd zijn op 22 december 2006 en dat zowel in de boekhouding van (C) als van (D), de verkoop, respectievelijk aankoop, werden verwerkt met boekingsdatum per einde december 2006.

De raad van bestuur van NV (C) heeft die verkoop bevestigd in een bijzonder verslag van 1 mei 2007 en hij blijkt ook uit mailverkeer van 22 mei 2007 tussen (D) en (B) die de termen bevestigt van een akkoord inzake de aankoop van ondermeer de twee bewuste schepen.

De klagers voeren overigens ook niet aan dat ze uit hoofde van de vermeldingen in die geschriften een klacht wegens valsheid hebben ingediend.

Het gegeven dat de twee schepen in het Panamese scheepsregister ingeschreven waren en bleven op naam van de twee SPV's totdat (B) de schepen had aangekocht (K) brengt geen element aan ter staving van een gebeurlijke antidatering. Die inschrijving had een louter functioneel doel (varen onder Panamese vlag) en de wijziging in het eigendomstatuut bleef zonder enige incidentie op de feitelijke zeggenschap over de schepen.

Verder wordt aangevoerd dat de waarderingsverslagen die dateren van 7 en 9 april 2007 hun plaats hebben in de onderhandeling tussen (D) en de groep (B).

Ook het gegeven dat 'wisselstukken' per 31 december 2006 niet uitgeboekt werden, biedt op zich geen steun voor beweerde antidatering, aangezien krachtens de overeenkomst enkel de wisselstukken werden verkocht die bij de schepen hoorden.

Bijgevolg leveren al die elementen geen afdoende bewijs op om aan te nemen dat de bedoelde overeenkomsten geantidateerd zijn.

De telastlegging die uitgaat van de antidatering van de bedoelde overeenkomsten en die in dit verband de bedrijfsrevisor tekortkomingen aan de controlenormen verwijt, is zonder grond.

20. Met de onder randnummer 19. besproken feiten is de lastlegging verbonden dat wegens het niet uitboeken van de wisselstukken het actief van (C) werd overschat en dat op de omvang van de voorraad wisselstukken geen controle werd verricht.

In zoverre het niet uitboeken van de wisselstukken geen ruimere omvang had dan de waarde van de wisselstukken die niet met de verkochte schepen uit de activa van (C) werden vervreemd, volgt uit de overwegingen onder randnummer 19. dat niet kan worden gesteld dat de desbetreffende actiefpost niet aan de werkelijkheid beantwoordde en dat hieruit een gebrek aan afdoende controle blijkt.

In zoverre de telastlegging inzake de wisselstukken slaat op het gebrek aan controle op de aanwezige voorraad 'op de kade', dient te worden overwogen dat de bedrijfsrevisor enerzijds aangeeft dat die hoofdzakelijk bestond uit een scheepsmotor -hetgeen door een bewijsstuk wordt bevestigd: 2/3 van de voorraadwaarde- waarvan de verzekeringspolis werd gecontroleerd en dat hij voor het overige heeft gesteund op documenten verstrekt door de professionele onderneming (I), die de voorraad opvolgde en controleerde en zelf onder strenge controlenormen voor scheepsmanagers valt.

Ook blijkt dat de leverancier (J) werd aangeschreven voor saldobevestiging en dat het te controleren saldo hem werd bevestigd door de accountant.

In de omstandigheden waarin (C) als onderneming functioneerde was die gekozen controletechniek doeltreffend.

De telastlegging in dat verband is ongegrond.

21. De telastlegging volgens dewelke de bedrijfsrevisor zou gesuggereerd hebben om facturatie op te stellen zonder economische verantwoording, steunt op een geschrift, dat niet door de bedrijfsrevisor is ondertekend, maar wel gevoegd is bij een mailbericht dat op 30 mei 2007 gericht werd aan bestuurders van (C) en de moedervennootschap (D).

In het bedoelde geschrift formuleert de bedrijfsrevisor een standpunt betreffende hetgeen onderwerp was van een gesprek dat 's ochtends werd gevoerd met de bedrijfsleiding en betrekking had op implicaties van bedingen uit de verkoopovereenkomst betreffende de twee schepen voor de rekeningen tussen (C) en haar moedervennootschap (D) en op bedragen die door de dochter nog dienden te worden gefactureerd aan de moeder en net voor de verkoop van de schepen aan (B) effectief werden gefactureerd.

Uit dat geschrift kan niet worden afgeleid dat de bedrijfsrevisor een suggestie formuleert om sommen te factureren zonder dat hiervoor een economische verantwoording bestaat. Ook blijkt er niet uit dat de commissaris aldus tussenkwam in de besluitvorming.

Of die verantwoording er inderdaad was, gesteld dat werd gehandeld naar de tekst van de overeenkomst tussen (D) en (B), diende overigens te blijken uit de verslaggeving door de commissaris over het boekjaar 2007 van (C), hetgeen evenwel niet meer tot de opdracht van (X) behoorde.

De telastlegging is zonder grond.

22. Inzake de facturatie van 'owners expenses' wordt in de desbetreffende telastlegging aangewreven dat de bedrijfsrevisor niet kon staven dat hij controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd naar de werkelijkheid van de uitgaven die gefactureerd werden, terwijl het om een materieel bedrag ging (4.000.000 euro sinds 2005).

Uit de dossierstukken waarop de Commissie van beroep acht kan slaan, blijkt dat de commissaris kon verifiëren dat de desbetreffende facturatie door NV (C) strookte met de bedingen van de 'bareboat charter', dat de uitstaande vordering uit dien hoofde op 31 december 2006 niet méér dan één maand oud was en dat de facturatie in de lijn lag van de voorgaande jaren (het relatief belang ervan in 2006 bedroeg 1,96% van de totale opbrengsten).

De raad van bestuur van 15 mei 2006 heeft aandacht besteed aan die facturatie en ook de grondslag ervoor vermeld (ombouw van een schip voor een contract om auto's te verschepen).

Overigens heeft een post due diligence die werd uitgevoerd einde 2007 de bevestiging opgeleverd dat de debiteuren van die facturen deze ook aanvaardden en betaalden.

Er kan dan alleen maar worden besloten dat niet wordt aangetoond dat na controle de commissaris niet heeft kunnen besluiten dat die facturatie geen problemen stelde.

De telastlegging moet worden verworpen.

23. Betreffende de niet vermelding van zakelijke zekerheidsstellingen in de toelichting bij de jaarrekening en de ontstentenis van enige opmerking daarover in het commissarisverslag, dient te worden opgemerkt dat die kritiek slechts doel kan treffen wanneer de neergelegde jaarrekening over 2006 in aanmerking wordt genomen.

Evenwel is die versie van de jaarrekening niet diegene die onderwerp was van het commissarisverslag dat op 18 mei 2007 werd ingediend en die door de bestuurders die tot 1 juni 2007 in functie waren, werd geparafeerd en goedgekeurd. Op 1 juni 2007 kreeg de overeenkomst tussen (D) en de groep (B) uitwerking en werd de raad van bestuur van (C) geheel vervangen.

De jaarrekening in de versie die op 18 mei 2007 voorlag, vermeldde de zakelijke zekerheidsstellingen zoals behoorde en zodoende diende de commissaris hieromtrent geen opmerking te maken.

De jaarrekening die op de algemene vergadering van 27 juni 2007 werd voorgelegd, vermeldt die zekerheden niet, maar stemt wel overeen met de versie ervan die van 18 mei 2007 dateert, wat de cijfergegevens betreft.

De bedrijfsrevisor geeft aan dat op de dag van de algemene vergadering de overeenstemmende cijfergegevens wel konden worden vastgesteld, maar dat voor grondiger nazicht, waardoor de weglating van de zakelijke zekerheden had kunnen worden vastgesteld, de tijd ontbrak.

In die omstandigheden kan de commissaris niet euvel worden geduid dat hij door de onderschuiving van geschriften werd verschalkt en dat hij zijn verslag niet heeft teruggetrokken op de algemene vergadering van 27 juni 2007.

24. Verder wordt de bedrijfsrevisor ten laste gelegd dat hij de overtreding van artikel 110 van het Wetboek van Vennootschappen inzake de consolidatieverplichting niet heeft vermeld in zijn commissarisverslag betreffende het boekjaar 2006.

De bedrijfsrevisor antwoordt hierop dat de verplichting tot consolidatie bestond in hoofde van de moedermaatschappij van NV (C), dat (D) in 2005 inderdaad geen geconsolideerde jaarrekening heeft opgesteld en neergelegd, maar dat bij zijn aantreden als commissaris van deze moedervennootschap in 2006, hij op die noodzaak heeft gewezen en dat hieraan ook gevolg werd verleend.

Uit de dossierstukken blijkt dat hij op 23 juli 2007 inderdaad een commissarisverslag heeft ingediend over de geconsolideerde jaarrekening van (D) over het boekjaar afgesloten op 31 december 2006.

Bijgevolg was er geen reden om in het commissarisverslag over de jaarrekening van NV (C) melding te maken van een inbreuk op een consolidatieverplichting.

De telastlegging is zonder grond.

25. De bedrijfsrevisor wordt ook nog ten laste gelegd dat hij in 2006 geen interim controles heeft uitgevoerd, terwijl de moeilijke toestand waarin de gecontroleerde onderneming zich bevond zulks vereiste en dat hij zodoende ook niet de aandacht van de raad van bestuur heeft gevestigd op de verplichting om de toepassing te verantwoorden van de waarderingsregels in de hypothese van ondernemingscontinuïteit.

Hieromtrent geeft de bedrijfsrevisor aan dat tijdens de boekjaren 2004 en 2005 wel degelijk tussentijdse controle werd uitgevoerd -hetgeen ook uit vier dossierstukken blijkt- maar dat de geplande interim controle in 2006 werd verhinderd door een plotse wissel in het karige personeel (vertrek van de CFO, die feitelijk ook hoofdboekhouder was) waardoor de nodige financiële gegevens door diens opvolger niet tijdig konden worden geleverd.

Verder wijst hij er op dat de financiële toestand van het bedrijf eerst zorgwekkend is geworden nà 22 december 2006, wegens de verkoop van de schepen (H), omdat daardoor een schuldvordering (de koopprijs) werd gecompenseerd met een achtergestelde lening. Voordien bestond er geen zorg over de continuïteit en evenmin reden om het bestuur van de vennootschap te interpelleren over de vraag naar de toepassing van de waarderingsregels in continuïteit.

Die omstandigheden verantwoorden redelijkerwijs waarom er tijdens het controlejaar 2006 geen tussentijdse controle werd uitgevoerd, zonder dat de bedrijfsrevisor hierover een verwijt kan worden gericht.

De telastlegging moet worden verworpen.

26. Uit het geheel van de bovenstaande overwegingen volgt ook dat waar wegens de verschillende geïncrimineerde feiten aan de bedrijfsrevisor wordt verweten dat hij onterecht heeft verklaard dat de jaarrekening afgesloten op 31 december 2006 een getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van de vennootschap, en dat hij in strijd met het Wetboek van Vennootschappen heeft nagelaten om inbreuken op de wettelijke voorschriften aan te geven in zijn commissarisverslag, ook deze telastlegging moet worden verworpen

Of eventueel andere boekingen dan diegene die onderwerp zijn van de telastlegging voor kritiek vatbaar waren en aanleiding dienden te geven tot een voorbehoud in het verslag, blijft onbesproken.

De tuchtinstantie kan immers geen andere feiten beoordelen dan die-

gene die onderwerp zijn van de verwijzing door de KVI.

27. De dossierstukken laten ook niet toe om in het algemeen aan te nemen dat betreffende de ten laste gelegde feiten het werkdossier betreffende het uitgeoefende commissarisambt niet toereikend was gedocumenteerd om de geformuleerde verklaring te staven en om te kunnen uitmaken of de nodige controleverrichtingen inderdaad werden uitgevoerd.

28. De bedrijfsrevisor wordt verder ook nog ten laste gelegd dat hij tekort is gekomen aan de regels van de beroepsuitoefening inzake onafhankelijkheid.

Die tekortkoming wordt gezien in het feit dat de bedrijfsrevisor onvoldoende zijn onafhankelijkheid zou hebben bewaard ten aanzien van de leiding van de gecontroleerde onderneming, hetgeen in het bijzonder wordt afgeleid uit het feit dat hij opsmuk van de jaarrekening heeft aanvaard via de antidatering van twee verkoopovereenkomsten van schepen of dat hij minstens de boekingen niet zou hebben gecontroleerd niettegenstaande tegenstrijdige informatie. Aldus zou hij het management zijn tegemoet gekomen.

Ook wordt in dit verband aangegeven dat hij zelf aan de bedrijfsleiding heeft gesuggereerd om fictieve en fiscaal gunstige facturatie op te stellen.

Evenwel is boven aangenomen dat die geïncrimineerde feiten niet zijn bewezen.

Bijgevolg kunnen ze ook geen grond opleveren om aan te nemen dat de bedrijfsrevisor is tekort gekomen aan de beroepsplicht die hem onafhankelijkheid oplegt.

Of een inbreuk op die beroepsplicht eventueel steun kan vinden in een ander feit dan diegene die door de verwijzingsbeslissing worden geïncrimineerd, kan door de Commissie van beroep niet worden beoordeeld.

29. Ten slotte wordt de bedrijfsrevisor ook een gebrek aan medewerking verweten tijdens het onderzoek door de Commissie van Toezicht: hij zou de waarheid geweld hebben aangedaan of de zaken verkeerd hebben voorgesteld en hierdoor minstens vertraging hebben veroorzaakt of zelfs hebben tegengewerkt. Ook zou hij niet op passende wijze zijn ingegaan op de tot hem gerichte uitnodigingen.

Zodoende zou hij blijk hebben gegeven van onwaardigheid en een gemis aan kiesheid en rechtschapenheid.

30. In het algemeen overweegt de Commissie van beroep hierover dat bij de beoordeling van feiten die een tekortkoming aan artikel 6 §3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren kunnen vormen, in aanmerking moet worden genomen dat de bedrijfsrevisor desbetreffend met tegengestelde principes kan worden geconfronteerd die in de afweging dienen te worden meegenomen.

De verplichting tot loyaliteit ten aanzien van de Raad van het Instituut kan geen onbeperkte gelding krijgen, wanneer ze op gespannen voet komt met het beginsel dat een bedrijfsrevisor, ten aanzien van wie een tuchtprocedure kan dreigen, niet kan gehouden zijn om zichzelf te incrimineren.

Zo gauw de betrokkene redelijkerwijs mag aannemen dat een tuchtprocedure in het verschiet ligt, mag hij een evenwicht nastreven tussen het beginsel dat de naleving van de beroepsplichten oplegt en het beginsel dat hem het recht verleent om zich tegen vervolging te beschermen.

31. In het voorliggende geval werd de bedrijfsrevisor van bij de aanvang van het onderzoek op 11 september 2007 in kennis gesteld dat tegen hem klacht was ingediend door een advocatenkantoor, dat hem trouwens eerder ook al rechtstreeks beschuldigend had aangeschreven.

Er bestond dus geen twijfel over dat het tegen hem gevoerde onderzoek een tuchtrechtelijke dimensie had.

In die omstandigheden was de bedrijfsrevisor gerechtigd om met passende omzichtigheid medewerking te verlenen aan het tegen hem gevoerde onderzoek en kan hem niet euvel worden geduid dat hij niet alle vragen prompt kon of wilde beantwoorden.

32. De chronologie van de onderzoeksverrichtingen doet blijken dat de 26 brieven die tussen 11 september 2007 en 14 april 2010 werden gewisseld tussen het Instituut en de bedrijfsrevisor in een normaal tijdsverloop kunnen geplaatst worden.

Geen enkele uitnodiging is onbeantwoord gebleven en in geen enkel geval is een brief die om antwoord vroeg langer dan een maand onbeantwoord gebleven.

(X) reageerde afwisselend binnen enkele dagen of enkele weken, hetgeen in de gegeven omstandigheden niet als onredelijk kan bestempeld worden.

De desbetreffende telastlegging is ongegrond.

Algemeen besluit.

33. Het bovenstaande noopt tot de conclusie dat er geen grond bestaat om appellant (X) een tekortkoming in de uitoefening van zijn beroepsactiviteit te verwijten op basis van de feiten die hem ten laste worden gelegd.

Het door hem ingestelde hoger beroep is gegrond.

34. Uit de inwilliging van het hoger beroep ingesteld door de heer (X) volgt dat het navolgende door de Raad ingestelde beroep moet worden verworpen.

OM DEZE REDENEN,

DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak:

Ontvangt de hoger beroepen,

Verklaart het hoger beroep ingesteld door bedrijfsrevisor (X) gegrond.

Verklaart het navolgend door de Raad van het Instituut ingestelde hoger beroep ongegrond.

Doet de bestreden beslissing teniet.

Verklaart de tuchtvordering ongegrond,

Ontslaat bedrijfsrevisor (X) van tuchtvervolging wegens de hem ten laste gelegde feiten.

Over deze beslissing is beraadslaagd door de Commissie van Beroep, die samengesteld was uit:

(...)

en ze werd uitgesproken door de voorzitter van de Commissie van beroep in openbare terechtzitting op 21 december 2011.

Jaarverslag 2011 van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris

Het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris is, als entiteit die deel uitmaakt van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, belast met twee soorten wettelijke opdrachten:

1°) het afgeven, op verzoek van de commissaris, van een voorafgaand advies inzake de verenigbaarheid van een activiteit met de onafhankelijkheid in de uitoefening van zijn functies;

- In toepassing van de bepalingen vervat in het Wetboek van vennootschappen (artikel 133, § 10, eerste lid), is het Comité ermee belast om op verzoek van de commissaris een *voorafgaand advies* te verlenen inzake de verenigbaarheid van een activiteit met de onafhankelijkheid in de uitoefening van zijn functies (overschrijding van de "*one to one*"-regel, zoals bedoeld in artikel 133, § 5 van het Wetboek van vennootschappen).

  Artikel 2, zevende lid van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen geeft aan binnen welke termijn het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris een standpunt dient in te nemen:

  "In geval van een vraag om advies van een commissaris met betrekking tot de onafhankelijkheid, ingediend met toepassing van het zesde of tiende lid van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, zal de Voorzitter van het Comité van de verzoeker binnen de drie werkdagen alle informatie kunnen vragen ter vervollediging van het dossier. Hij zal ook van de aanvrager bevestiging kunnen ontvangen dat hij aan het Comité alle nuttige informatie heeft verstrekt met het oog op een correcte beoordeling van de vraag. Het dossier zal minstens vijf werkdagen vóór de vergadering aan de leden moeten toegezonden worden. Het Comité moet een advies verstrekken binnen de vijftien werkdagen die volgen op de toezending van een volledig dossier."

- In toepassing van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, is het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris ermee belast om in bepaalde omstandigheden afwijkingen toe te staan aan de bedrijfsrevisoren.

  Uit paragraaf 2 van artikel 13 van de wet van 22 juli 1953 blijkt immers: "Het is de bedrijfsrevisor niet toegelaten revisorale opdrachten uit te voeren in de volgende omstandigheden:

  a) de functie van bediende uitoefenen, behoudens bij een andere bedrijfsrevisor of een ander bedrijfsrevisorenkantoor;

  b) rechtstreeks of onrechtstreeks een handelsactiviteit uitoefenen, onder andere in de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap; het uitoefenen van een mandaat van bestuurder in burgerlijke vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen, wordt niet bedoeld door deze onverenigbaarheid;

  c) de functie van Minister of Staatssecretaris bekleden.

  Het punt a) is niet van toepassing op een taak in het onderwijs." De derde paragraaf van het artikel 13 van de wet van 22 juli 1953 verduidelijkt:

  "Wat punt a) en punt b) bedoeld in de tweede paragraaf betreft, kan een afwijking worden toegekend door de Raad van het Instituut, na gunstig advies van het Advies- en

controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris."

2°) mogelijkheid om een dossier in te dienen bij het bevoegde tuchtorgaan van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren met betrekking tot de onafhankelijkheid in de uitoefening van de functie van commissaris.

Het Comité kan in dit verband elke nuttige inlichting opvragen bij het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

In artikel 2, achtste lid van het koninklijk besluit van 4 april 2003 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen wordt gepreciseerd binnen welke termijn de informatie aan het Comité moet worden medegedeeld:

"Bij de behandeling van een dossier, waarin een verwijzing naar de tuchtcommissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voorligt, zal de Voorzitter bijkomende inlichtingen kunnen vorderen die hij nuttig acht voor de beoordeling om een tuchtprocedure in te leiden tegen een lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. De aldus gevraagde inlichtingen zullen binnen een termijn van hoogstens vijf werkdagen door de Voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren of door zijn vertegenwoordiger, aan het Comité worden overgemaakt wanneer ze betrekking hebben op een commissaris. De gevraagde inlichtingen met betrekking tot het beroep in zijn geheel worden door de Voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren of door zijn vertegenwoordiger aan het Comité overgemaakt binnen een termijn van uiterlijk één maand."

Samenwerking op nationaal niveau

Op grond van artikel 33 van de richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen dient elke lidstaat van de Europese Unie één entiteit aan te wijzen die specifiek verantwoordelijk is voor de samenwerking tussen de nationale stelsels van publiek toezicht op Gemeenschapsniveau.

In het kader van de omzetting in Belgisch recht van artikel 33 van de voornoemde richtlijn heeft de wetgever *(in artikel 77, § 1 van de wet van 22 juli 1953)* de Hoge Raad voor de Economische Beroepen belast met:

- de nationale samenwerking tussen de organen van publiek toezicht en
- de samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht van lidstaten van de Europese Unie en van derde landen.

In toepassing van de opdrachten zoals door de wetgever toevertrouwd sinds 2007, heeft de Hoge Raad in de loop van 2011 regelmatige contacten onderhouden met de vertegenwoordigers van de diverse entiteiten van het systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Tevens heeft de Hoge Raad een coördinatievergadering met de vertegenwoordigers van deze instanties georganiseerd.

Naast een nuttige uitwisseling van informatie, hebben deze contacten met de diverse vertegenwoordigers van de instellingen van het Belgisch systeem van publiek toezicht voornamelijk tot doel gehad om een gezamenlijk jaarverslag voor te bereiden. Onderhavig jaarverslag is het vierde jaarverslag gezamenlijk gepubliceerd door de diverse entiteiten die deel uitmaken van het Belgisch stelsel van publiek toezicht sinds de invoering en inwerkingtreding van het nieuw wettelijk kader in 2007. Er werd immers besloten dat de individuele jaarverslagen beter konden worden gebundeld in één enkel document (het voorliggende gezamenlijk jaarverslag), zoals gebruikelijk is bij de andere gelijkaardige organen die in de overige lidstaten van de Europese Unie zijn ingesteld, zodat onze zusterinstellingen zowel op Europees niveau als buiten de Europese Unie, of derden in het algemeen, vlotter aan informatie kunnen geraken.

Niettemin dient erop te worden gewezen dat, aangezien de Belgische wetgever uitdrukkelijk heeft bepaald dat elke instelling voor zijn aandeel in het publiek toezicht de eindverantwoordelijkheid zou dragen, elk van de zes entiteiten van het in België opgezette systeem van publiek toezicht inhoudelijk verantwoordelijk is voor zijn jaarverslag.

Internationale samenwerking

Op grond van artikel 33 van de richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen dient elke lidstaat van de Europese Unie één entiteit aan te wijzen die specifiek verantwoordelijk is voor de samenwerking tussen de nationale stelsels van publiek toezicht op Gemeenschapsniveau.

Ook Hoofdstuk XI van de "auditrichtlijn" (artikel 45, 46 en 47) handelt over internationale aspecten, zoals de toelating van auditors van derde landen, de registerinschrijving van en het toezicht op auditors en auditorganisaties van derde landen, de afwijking in geval van gelijkwaardigheid en de samenwerking met bevoegde autoriteiten van derde landen.

In het kader van de omzetting in Belgisch recht van de voornoemde artikelen van de richtlijn, heeft de wetgever *(in artikel 77, § 1 van de wet van 22 juli 1953)* de Hoge Raad voor de Economische Beroepen belast met:

- de nationale samenwerking tussen de organen van publiek toezicht en
- de samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht van lidstaten van de Europese Unie en van derde landen.

In de wet van 22 juli 1953, zoals aangepast door de wet van 12 maart 2012, geven de artikelen 77 tot 77*decies*, bijkomende verduidelijkingen omtrent de samenwerking, zowel nationaal als Europees en internationaal.

Hieruit blijkt dat elke instelling van het Belgisch systeem van publiek toezicht binnen het bereik van zijn verantwoordelijkheden mag optreden in het kader van de samenwerking tussen autoriteiten uit de andere Europese lidstaten - zelfs uit derde landen - die instaan voor het toezicht op wettelijke auditors.

De Hoge Raad vervult dan ook een coördinerende rol, met als doel een snel contact tot stand te brengen met/tussen de verschillende entiteiten van het systeem van publiek toezicht.

In de loop van 2011 heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, in deze hoedanigheid, contacten met een aantal zusterinstellingen, zowel in als buiten de Europese Unie, verder onderhouden[1].

1 Zie in het bijzonder in onderhavig jaarverslag, het jaarverslag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen inzake de internationale samenwerking (punt 6).

Werkprogramma's 2012

Werkprogramma 2012 van de federale Minister bevoegd voor Economie

Op basis van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007, krijgt de federale Minister bevoegd voor Economie als orgaan van het systeem van publiek toezicht normatieve opdrachten toevertrouwd. Deze opdrachten worden toevertrouwd aan de Minister in het kader van het publiek toezicht en worden toegevoegd aan de algemene bevoegdheden van de Minister die Voogdijminister van het beroep is.

1. Het voorontwerp van deontologische Code van de bedrijfsrevisoren

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft op 15 september 2011 een openbare raadpleging over het voorontwerp van deontologische Code van de bedrijfsrevisoren gelanceerd. Deze raadpleging werd beëindigd op 15 december 2011.

De deontologie is voornamelijk bedoeld om de regels en maatregelen te bepalen die een bedrijfsrevisor dient aan te nemen om zijn onafhankelijkheid te behouden. De onafhankelijkheid is een cruciaal punt voor de wettelijke controle van de jaarrekening. Het doel is om het huidige kader te moderniseren.

In de loop van het jaar 2012 zal deze ontwerpnorm en de reacties op de publieke raadpleging bestudeerd worden door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. Indien de Hoge Raad dit ontwerp zou goedkeuren, zal de Minister bevoegd voor Economie deze ontwerpnorm onderzoeken, met het oog op de goedkeuring ervan en de publicatie van een bericht in het *Belgisch Staatsblad*.

2. Het ontwerp van bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's met betrekking tot het commissarisverslag in het kader van een controle van financiële overzichten overeenkomstig artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft bevestigd dat een publieke raadpleging zal plaatsvinden in de loop van 2012. Nadien zal deze ontwerpnorm ter goedkeuring worden voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en indien de Hoge Raad dit ontwerp zou goedkeuren, zal de Minister bevoegd voor Economie deze ontwerpnorm onderzoeken, met het oog op de goedkeuring ervan en de publicatie van een bericht in het *Belgisch Staatsblad*.

3. Wijziging van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007

Na de indiening van het ontwerp van wet in de Belgische Kamer van volksvertegenwoordigers op 22 november 2011, worden de parlementaire werkzaamheden tot wijziging van de voornoemde wet van 22 juli 1953 voortgezet, met het oog op de publicatie ervan in het *Belgisch Staatsblad*.

4. Ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren

Zoals aangekondigd in het jaarverslag van 2011 wordt het ontwerp van koninklijk besluit her-

werkt waarbij de berekeningswijze wordt aangepast. Het aangepaste ontwerp van koninklijk besluit wordt, zoals wettelijk bepaald, voorgelegd ter advies aan het Instituut van de bedrijfsrevisoren, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de Raad van State.

5. Ontwerp van koninklijk besluit tot benoeming van een effectieve voorzitster en een plaatsvervangende voorzitter van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

Dit ontwerp wordt voorbereid naar aanleiding van het ontslag van de effectieve voorzitter en de plaatsvervangende voorzitster van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in 2011, zoals bepaald in artikel 58 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007.

6. Voortzetting van de besprekingen op Europees niveau

De Minister zal bijzondere aandacht besteden aan de evolutie van de besprekingen op Europees niveau naar aanleiding van de voorstellen van richtlijn en verordening, voorgesteld door de Europese Commissie op 30 november 2011. In het bijzonder zullen de besprekingen binnen de werkgroepen van de Raad van Europese Unie actief mee gevolgd worden.

Hij zal ook de werkzaamheden van de AuRC actief volgen met name wat de relaties met de derde landen (adequaatheid en gelijkwaardigheid) betreft.

Werkprogramma 2012 van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen

De bevoegdheden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen worden omschreven in twee wetteksten:

- De wet van 22 juli 1953, zoals herzien in het kader van de omzetting van de "auditrichtlijn" in het Belgisch recht, waarin meer bepaald de samenstelling wordt vastgelegd van het Belgisch systeem van publiek toezicht en de opdrachten terzake van de Hoge Raad worden omschreven.
- De wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, waarin de opdrachten worden omschreven waarmee de wetgever de Hoge Raad heeft belast, op transversale wijze, betreffende de verschillende economische beroepsgroepen.

Het werkprogramma 2012 van de Hoge Raad bestrijkt deze beide bevoegdheidsgebieden.

A. Publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren

A.1. Wat de samenwerking van het Belgisch systeem van publiek toezicht betreft

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is door de wetgever aangeduid als orgaan dat belast is met de nationale samenwerking tussen de organen van het Belgisch systeem van publiek toezicht.

In het kader van deze opdracht op nationaal niveau, neemt de Hoge Raad zich voor gedachtewisselingen te organiseren tussen de diverse instellingen van het systeem van publiek toezicht.

Bovendien steunt de Hoge Raad het principe van de gezamenlijke publicatie van een jaarverslag en werkprogramma, met het oog op een betere zichtbaarheid van de werkzaamheden van de diverse entiteiten van het Belgisch systeem van publiek toezicht.

De zichtbaarheid van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren wordt overigens benadrukt door de creatie van een gezamenlijke portaalsite, waarbij het mogelijk is om toegang te hebben tot informatie die door elk van de entiteiten van voormeld systeem van publiek toezicht ter beschikking wordt gesteld.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is door de wetgever tevens belast met de internationale samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht van Lidstaten van de Europese Unie en van derde landen.

In het kader van deze opdracht op Europees en internationaal niveau, neemt de Hoge Raad regelmatig deel aan de werkzaamheden van de *European Group of Auditors'Oversight Bodies* (verkort EGAOB).

A.2. Wat de normatieve aspecten betreft

Net zoals de federale Minister, bevoegd voor Economie, staat de Hoge Raad in voor de goedkeuring van de beroepsnormen die bedrijfsrevisoren moeten hanteren bij de controle van jaarrekeningen, alsook de beroepsnormen met betrekking tot hun andere opdrachten, hun permanente vorming, onafhankelijkheid en hun beroepsethiek in het algemeen.

De Hoge Raad staat bovendien in voor het *a posteriori*-nazicht van de overige niet-bindende teksten uitgewerkt door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (in de vorm van omzendbrieven, adviezen en mededelingen).

A.2.1. Nationale specificiteiten

In 2009 hebben zowel de Hoge Raad als de federale Minister, bevoegd voor Economie, een norm goedgekeurd die de overschakeling moet

regelen naar de *clarified* ISA voor alle wettelijke controles van jaarrekeningen vanaf 2012 (voor opdrachten bij een organisatie van openbaar belang) of vanaf 2014 (voor alle overige opdrachten).

Naast de regelmatige *follow-up* van de vooruitgang van het begeleidingsplan, uitgewerkt door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, is de Hoge Raad ter beschikking om (in het kader van een goedkeuringsprocedure) elk ontwerp van norm betreffende de nationale specificiteiten dat zou worden uitgewerkt, te onderzoeken, onder andere in de volgende materies:

- gestandaardiseerd controleverslag;
- normen in verband met de controles die bedrijfsrevisoren op grond van specifiek Belgische wettelijke voorschriften dienen te verrichten, zoals de werkzaamheden die een wettelijke auditor, belast met een opdracht bij een onderneming in moeilijkheden, moet uitvoeren.

A.2.2. Deontologische code van de bedrijfsrevisoren

In de loop van 2011 heeft de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een openbare raadpleging georganiseerd met betrekking tot een ontwerp van deontologische code toepasselijk op de Belgische beroepsbeoefenaars.

Deze deontologische code zou (hetzij onder de vorm van een koninklijk besluit, hetzij onder de vorm van een beroepsnorm die ter goedkeuring moet voorgelegd worden zowel aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, als aan de federale Minister, bevoegd voor Economie) enerzijds het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren en anderzijds de beroepsnorm van 30 augustus 2007 inzake bepaalde aspecten van de onafhankelijkheid van de commissaris moeten vervangen.

Verwacht wordt dat de Hoge Raad gedurende 2012 zal verzocht worden om dit ontwerp van deontologische code, zoals aangepast naar aanleiding van de openbare raadpleging, te onderzoeken (hetzij in het kader van een vraag om advies vanwege de Minister omtrent een ontwerp van koninklijk besluit, hetzij in het kader van de goedkeuringsprocedure van een norm).

Bij dit onderzoek van het ontwerp zal de Hoge Raad rekening houden met:

- de aanpassingen die op nationaal niveau in het kader van het ontwerp van deontologische code worden voorgesteld, maar eveneens
- de elementen die het voorwerp uitmaken van een bespreking op Europees niveau in het kader van het voorstel van verordening en het voorstel van richtlijn tot wijziging van de "auditrichtlijn".

A.2.3. A posteriori-nazicht van omzendbrieven, adviezen en mededelingen van het IBR

De Hoge Raad staat verder in voor het *a posteriori*-nazicht van de overige niet-bindende teksten uitgewerkt door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in de vorm van omzendbrieven, adviezen en mededelingen, teneinde zich ervan te kunnen vergewissen dat deze standpunten niet indruisen tegen het bindend wettelijk en normatief kader.

De Hoge Raad is zich bewust van het belang van zijn wettelijke opdracht om systematisch de standpunten door te lichten die de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in de loop van 2012 inneemt.

A.2.4. Andere werkzaamheden als onderdeel van het Belgisch stelsel van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren

In 2010 heeft de Europese Commissie een openbare raadpleging gelanceerd via het Groenboek, met als titel "Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis", dit met het oog op een Europese hervorming van het wettelijk kader toepasselijk op de wettelijke auditors. De diverse entiteiten die deel uitmaken van het Belgisch stelsel van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, hebben destijds een gezamenlijke reactie aan de Europese Commissie overgemaakt.

Tijdens het jaar 2012 is de Hoge Raad voornemens om de voorstellen van Europese richtlijnen en verordeningen met een impact op de wettelijke auditors te analyseren, hetzij op eigen inititatief hetzij op verzoek van de federale Minister, bevoegd voor Economie, teneinde de eventuele gevolgen ervan op termijn voor de organisatie van het beroep in België te kunnen inschatten.

De Hoge Raad heeft bovendien beslist zijn beleid voort te zetten inzake algemene studies die kunnen bijdragen tot een beter inzicht in de

werkzaamheden van wettelijke auditors in België. Dit laat toe om de grote lijnen te identificeren op het vlak van de evolutie van het beroep in België. Bijzondere aandacht zal uitgaan naar de analyse van de transparantieverslagen die de bedrijfsrevisoren bekendmaken, zowel inhoudelijk als op het vlak van typologie van de betrokken kantoren.

B. Opdrachten van de Hoge Raad die voortvloeien uit de wet van 22 april 1999

De Hoge Raad is opgericht in 1985 en zijn bevoegdheidsdomein werd twee maal uitgebreid. Momenteel is de Hoge Raad voor de Economische Beroepen door de wetgever belast met verscheidene opdrachten:

- advies uitbrengen aan de Regering omtrent ontwerpen van koninklijke besluiten;
- adviezen of aanbevelingen verstrekken aan de beroepsinstituten met betrekking tot voorstellen van beroepsnormen, of op eigen initiatief;
- overleg en informatie-uitwisseling organiseren tussen de diverse economische beroepsgroepen.

Vallen onder het begrip "economische beroepen", de leden van de gereglementeerde beroepen op het gebied van:

- de audit (bedrijfsrevisoren)
- de boekhouding (accountants en erkende boekhouders) en
- de fiscaliteit (belastingconsulenten en erkende fiscalisten).

De eerste twee activiteiten (audit en boekhouding) zijn opdrachten die zijn voorbehouden aan deze beroepsbeoefenaars. Op fiscaal vlak reglementeert de Belgische wet enkel het voeren van de titel.

Deze beroepsbeoefenaars zijn onderverdeeld in drie beroepsorganisaties:

- het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR);
- het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB) en
- het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten (BIBF).

*

* *

Zoals in het verleden, neemt de Hoge Raad ook in 2012 de hem door de Belgische wetgever toevertrouwde rol waar.

Volgens de Hoge Raad komen minstens de volgende dossiers in de loop van 2012 ter sprake:

- in het verlengde van de wijziging in 2010 van de wet tot bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme zou men ook moeten nadenken over de manier waarop een kwaliteitstoetsing zal worden georganiseerd bij alle leden van de economische beroepsgroepen (bedrijfsrevisoren, accountants, belastingconsulenten, erkende boekhouders(-fiscalisten), met inachtneming van de eigen specifieke kenmerken van elke beroepsgroep;
- een nieuw koninklijk besluit over de deontologie van accountants en belastingconsulenten;
- de hervorming van het koninklijk besluit van 1990 inzake de toegangsvereisten voor het toegangsexamen van kandidaat-accountants en/of kandidaat-belastingconsulenten
- de herziening van de vrijstellingscriteria in het kader van het ingangsexamen voor bedrijfsrevisoren;
- in het verlengde van de goedkeuring in 2011 van de specifieke maatregelen voor de "micro-entiteiten" en, in het licht van het voorstel van richtlijn tot vervanging van de 4de en 7de Europese richtlijn inzake vennootschapsrecht (met de gemeenschappelijke Europese voorschriften op het vlak van de boekhouding), zullen deze maatregelen moeten onderzocht worden teneinde in te schatten wat de gevolgen hiervan zijn voor de diverse beroepsbeoefenaars van de "economische beroepen" in België.

Werkprogramma 2012 van de entiteiten die deel uitmaken van het systeem van publiek toezicht en die instaan voor het nazicht van de individuele dossiers

Het systeem van publiek toezicht zoals dat in 2007 in België is opgezet, bestaat uit vier entiteiten die ten aanzien van wettelijke auditors belast zijn met opdrachten die betrekking hebben op individuele aspecten:

- de Procureur-generaal, die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het toezicht op de toelating en de registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren;
- de Kamer van verwijzing en instaatstelling, die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het toezicht op de kwaliteitsborging (inclusief de permanente vorming) en op de onderzoeksregelingen;
- de tuchtinstanties (de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep), die de eindverantwoordelijkheid dragen voor het toezicht op de tuchtregeling;
- het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris, belast met twee opdrachten die niet rechtstreeks in de "auditrichtlijn" zijn bedoeld:
  - het verlenen van een afwijking, op verzoek van een bedrijfsrevisor, op het algemeen principe uit het Wetboek van vennootschappen inzake de "*one to one*"-regel, waardoor de activiteiten die een bedrijfsrevisor of een bedrijfsrevisorenkantoor (en zijn netwerk) mag uitvoeren, beperkt worden ingeval hij met een opdracht van wettelijke controle is belast (artikel 133, § 10 van het Wetboek van vennootschappen);
  - het verlenen van een afwijking, ingeval de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren dit voorstelt, teneinde een bedrijfsrevisor toe te laten om een functie van bediende (anders dan bij een andere bedrijfsrevisor of een ander bedrijfsrevisorenkantoor) of om een handelsactiviteit (rechtstreeks of onrechtstreeks) uit te oefenen, zoals bijvoorbeeld de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap (artikel 13, § 3 van de wet van 1953).

* * *

Op het niveau van de Procureur-generaal, de tuchtinstanties en het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris blijkt het opstellen van een werkprogramma uiterst moeilijk, omdat de werklast van die organen rechtstreeks samenhangt met de individuele dossiers die worden ingediend. *A priori* kunnen inschatten hoe uitgebreid de activiteiten van die toezichthouders zullen zijn, is dan ook bijzonder moeilijk.

Deze drie toezichthouders – die ten aanzien van wettelijke auditors belast zijn met opdrachten die betrekking hebben op individuele aspecten – hebben zich voor 2012 tot doel gesteld alle dossiers die hen worden voorgelegd, binnen de kortst mogelijke termijn te behandelen.

Zij zullen over de draagwijdte van hun werkzaamheden eind 2012 verslag uitbrengen in het kader van het volgende gezamenlijke jaarverslag.

* * *

Op het niveau van de Kamer van verwijzing en instaatstelling kan worden verwezen naar de conclusie in het jaarverslag 2011 van de Kamer, in de mate dat deze conclusie in de vorm van een werkprogramma voor 2012 is voorgesteld.

Gezamenlijk jaarverslag 2011

Inhoudstafel

Voorwoord **3**

Inleiding **5**

Voorstelling van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren **11**

Jaarverslagen 2011 ..... **51**

- Entiteiten belast met normatieve aspecten 53
  - Federale Minister bevoegd voor Economie 53
  - Hoge Raad voor de Economische Beroepen 57
  - Normen goedgekeurd in 2011 en berichten bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* 65
- Entiteiten belast met individuele beslissingen 261
  - Procureur-generaal 261
  - Kamer van verwijzing en instaatstelling 265
  - Tuchtinstanties 281
    - Jaarverslagen van diverse tuchtinstanties 281
    - Tuchtbeslissingen uitgesproken in de loop van 2011 287
- Samenwerking op nationaal niveau 405
- Internationale samenwerking 406

Werkprogramma's 2012 ..... **407**

- Entiteiten belast met normatieve aspecten 409
  - Federale Minister bevoegd voor Economie 409
  - Hoge Raad voor de Economische Beroepen 411
- Entiteiten belast met individuele beslissingen 415
  - Procureur-generaal 415
  - Kamer van verwijzing en instaatstelling 415
  - Tuchtinstanties 415
  - Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris 415