

Jaarverslag

JAARVERSLAG 2012

HREB — Hoge Raad voor de Economische Beroepen

Hoge Raad voor de Economische Beroepen

North Gate III - 6^{de} verdieping - Koning Albert II-laan, 16 - 1000 Brussel

TEL. 32 (0)2 277 64 11 - FAX 32 (0)2 201 66 19 - E-MAIL cspehreb@skynet.be - WEBSITE www.cspe-hreb.be

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

Samenstelling¹ van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen²

Voorzitter:  De Heer Jean-Paul SERVAIS

Leden :  Mevrouw Ann JORISSEN

 De Heer Philippe LAMBRECHT

 Mevrouw Cindy LAUREYS (heeft eind 2011 ontslag genomen)

 De Heer Pierre-Armand MICHEL

 De Heer Jean-Luc STRUYF

 Mevrouw Bergie VAN DEN BOSSCHE

Wetenschappelijke adviseurs van de Hoge Raad

 Mevrouw Catherine DENDAUIW

 Mevrouw Veerle VAN DE WALLE

¹ Situatie op 31 december 2012.

² Koninklijk besluit van 23 november 2006 tot benoeming van leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (*Belgisch Staatsblad* van 30 november 2006, 2^{de} editie), zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 21 april 2007 (*Belgisch Staatsblad* van 30 mei 2007, 2^{de} editie).

Woord vooraf

In verschillende opzichten was 2012 een belangrijk jaar voor de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. Ingrijpende hervormingen die onvermijdelijk hun weerslag zullen hebben voor alle economische beroepen, vormen op Europees niveau een druk besproken thema.

Daarbij denken we uiteraard aan de hervorming van de Europese regelgeving inzake boekhoudrecht die de vierde en zevende vennootschapsrichtlijn moet vervangen, maar ook aan de thans in Europa lopende besprekingen met betrekking tot het voorstel voor een richtlijn om de auditrichtlijn fundamenteel te herschrijven, alsook aan het voorstel voor een verordening over de specifieke vereisten voor de wettelijke controle van de jaarrekening van organisaties van openbaar belang, of ook nog aan de hervorming van de Europese richtlijn over de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

*

* *

Sinds 1985 is de Hoge Raad belast met opdrachten die de wet van 22 april 1999 hem toevertrouwt met betrekking tot alle beoefenaars van economische beroepen, met name bedrijfsrevisoren, accountants, belastingconsulenten en erkende boekhouders (-fiscalisten).

Binnen zijn bevoegdheidsbereik brengt de Hoge Raad een aantal adviezen uit, hetzij op eigen

initiatief, hetzij op verzoek van een Minister of een instituut. Uit een onderzoek van de adviezen die de Hoge Raad sedert meer dan 25 jaar heeft uitgebracht, blijkt duidelijk hoezeer hij telkens begaan is met het algemeen belang en de eisen van het maatschappelijk verkeer, maar tegelijkertijd een proactieve rol heeft gespeeld in de evolutie van het geldend wettelijk en reglementair kader voor alle geledingen van de economische beroepen, met inachtneming van hun respectieve specifieke kenmerken.

In 2012 heeft de Hoge Raad acht adviezen uitgebracht in het kader van de opdrachten die hem zijn toevertrouwd door artikel 54 van de voormelde wet van 22 april 1999:

- drie adviezen over de Europese hervorming met het oog op de wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen en de goedkeuring van een verordening betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang;
- een advies over een ontwerp van koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten en tot opheffing van het koninklijk besluit van 22 november 1990;

- een advies over de wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten, naar aanleiding van een negatief advies van de Raad van State over het voornoemde ontwerp;
- een advies over een ontwerpnorm van de Raad van het IAB inzake de kwaliteitstoetsing;
- een advies over het ontwerp tot wijziging van de norm permanente vorming van het IAB;
- een advies over een 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.

In datzelfde jaar heeft de Hoge Raad de nodige aandacht besteed aan de wijziging van de geldende reglementering voor het BIBF, met als doel bij dit instituut ook de interne boekhouders(-fiscalisten) onder te brengen en voorgoed het principe vast te leggen dat het gaat om een vrij beroep waarvoor een specifiek wettelijk kader geldt, in plaats van de historische - weliswaar sedert 1999 hybride - band van dit instituut met de zogenoemde «wet VERHAEGEN».

In 2012 heeft de Hoge Raad ook op het vlak van het overleg en de dialoog met de instituten verder zijn rol gespeeld, onder meer ter gelegenheid van diverse vergaderingen met vertegenwoordigers van deze instituten, om van gedachten te wisselen over specifieke thema's.

*
* *

Sinds de hervorming van de auditrichtlijn van 2006 dient elke lidstaat van de Europese Unie een publiek toezicht op te zetten voor het beroep van wettelijk auditor.

In België is gekozen voor een "systeem" van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, be-

staande uit diverse organen, waarbij bepaalde entiteiten instaan voor de algemene aspecten van het beroep van bedrijfsrevisor, terwijl andere entiteiten belast zijn met de controle – zowel de periodieke als de occasionele controle – van de werkzaamheden van de bedrijfsrevisoren in individuele gevallen.

In concreto 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
 - o voor het toezicht op de toelating en de registratieinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren, alsook
 - o voor permanente scholing, kwaliteitsborging en onderzoeksregelingen en
 - o 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.

Ieder van deze organen wordt betrokken in het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, waar-

bij elk orgaan een deel van de eindverantwoordelijkheid voor het publiek toezicht draagt. Het stelsel voert dus geen hiërarchie onder de betrokken geledingen in. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is belast met de nationale samenwerking tussen de organen van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

*
* * *

Bij het eerste lustrum van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren kan een eerste balans worden opgemaakt.

Op het eerste gezicht kan de werking van een systeem van publiek toezicht, samengesteld uit zes entiteiten, ingewikkeld lijken. Maar na vijf jaar functioneren heeft het concept van een “systeem” zijn waarde getoond: alle entiteiten hebben een duidelijke wettelijke taakomschrijving en er is geen enkele overlapping qua bevoegdheid.

Sinds 2007 speelt de Hoge Raad, samen met de federale Minister bevoegd voor Economie, een cruciale rol in het goedkeuringsproces voor normen en aanbevelingen in verband met de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor.

Zo werden een aantal normen goedgekeurd:

- in 2008, de normen inzake kwaliteitscontrole;
- in 2009, de norm in verband met de toepassing van de ISA's in België;
- in 2010, de specifieke norm inzake de medewerking aan het prudentieel toezicht;
- in 2011, de norm in verband met 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;
- in 2012, een verzoek om goedkeuring van een ontwerp van bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde auditstandaarden (ISA's), voorgelegd eind 2012 en goedgekeurd begin 2013.

Eén van de belangrijkste aspecten was ongetwijfeld de norm van 2009 voor de toekomstige toepassing van de internationale auditstandaarden (*post clarity* van 2009) bij jaarrekeningcontroles. Behalve het nemen van de principiële beslissing om al dan niet over te schakelen naar dit internationaal normenstelsel, heeft de Hoge Raad er bijzonder aandachtig op toegezien dat de overstap naar dit nieuwe normenstelsel voor alle types auditkantoren harmonisch zou verlopen: gespreide inwerkingtreding van het nieuwe normenstelsel naar gelang van het type gecontroleerde ondernemingen, beschikbaarheid van een Nederlandse en Franse vertaling van die normen en van een begeleidingsplan voor beroepsbeoefenaars, enz.

Tegen de achtergrond van de thans in Europa gevoerde besprekingen om de ISA-normen op korte termijn in te voeren, verheugt de Hoge Raad zich over het initiatief uit 2009 om dit internationaal normenstelsel toe te passen voor alle audits in 2015, waarbij alle beroepsbeoefenaars (zowel de grootste als de kleinste structuren) de nodige tijd krijgen voor die overstap alsook de nodige instrumenten om de overschakeling naar dit internationaal normenstelsel harmonisch te laten verlopen.

De Hoge Raad heeft trouwens reeds vier jaar geleden het initiatief genomen om een aantal empirische studies te publiceren teneinde een beter inzicht te krijgen in de verschillende aspecten van het beroep van bedrijfsrevisor in de context van het publiek toezicht hierop.

Deze studies worden gepubliceerd in het gezamenlijk jaarverslag van alle organen van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (in het deel “jaarverslag van de Hoge Raad”) en dienen te worden gekaderd in de opdracht met betrekking tot de algemene aspecten van het beroep (niet in het onderzoek van individuele gevallen) en behandelen de volgende thema's:

- ieder jaar een empirische studie over de structuur van de externe auditsector in België;
- ieder jaar een empirische studie over de erkenning van bedrijfsrevisoren in andere lidstaten van de Europese Unie of in derde landen;
- ieder jaar een analyse inzake het ontslag tijdens het commissarisaat (ontslagname / opzegging);

- in 2011, een studie over de concentratiegraad van mandaten van wettelijke jaarrekeningcontrole bij organisaties van openbaar belang;
- en in 2012, een studie over de transparantieverslagen en communicatiemiddelen van de bedrijfsrevisoren.

Deze studies hebben ongetwijfeld tot een beter inzicht in de sector van het bedrijfsrevisoraat in België geleid en een aantal specifieke kenmerken van de nationale markt aan het licht gebracht. Zij zijn bijzonder nuttig gebleken tijdens de bespreking van de hervormingen die Europa voorstelt.

De Hoge Raad werd in 2007 ook aangeduid als orgaan belast met de nationale samenwerking tussen de organen van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

Overeenkomstig artikel 43, § 1, tweede lid van de wet van 22 juli 1953 worden de activiteitenverslagen en werkprogramma's van de organen van het Belgisch systeem van publiek toezicht jaarlijks gepubliceerd, volgens de modaliteiten bepaald door de Hoge Raad.

Het eerste gezamenlijk jaarverslag handelde over de werkzaamheden in 2008 van de diverse organen van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de externe auditors, zoals opgezet sinds 31 augustus 2007, en werd gepubliceerd in het najaar van 2009.

Dit jaar werd het vijfde gezamenlijk jaarverslag gepubliceerd, over de werkzaamheden van de diverse organen van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de externe auditors in 2012.

Naast de publicatie van deze gezamenlijke jaarverslagen is, voor een vlottere toegang tot de informatie, ook een gemeenschappelijke website opgezet van alle organen van het Belgisch

systeem van publiek toezicht. Op die gemeenschappelijke website staat ook een link naar de website van elk orgaan.

Het zeer aanzienlijk aantal bezoekers van die gemeenschappelijke website is het beste bewijs van de nood aan een dergelijk gemeenschappelijk elektronisch venster, duidelijk een succesvol initiatief.

*
* *

Wat ten slotte de samenstelling van de Hoge Raad betreft, is er in 2012 niets gewijzigd.

Eind 2011 heeft mevrouw Cindy LAUREYS te kennen gegeven om professionele redenen afstand te willen doen van haar aanstelling als lid van de Hoge Raad. De procedure werd opgestart voor de vernieuwing van dit mandaat, zodanig dat een vertegenwoordiger van de middenstand actief de vergaderingen van de Hoge Raad kan bijwonen. Bij het verschijnen van dit jaarverslag was die procedure zo goed als afgerond.

Dit gold ook voor de mandaatverlenging van alle leden van de Hoge Raad.

Op het einde van twee opeenvolgende mandaten als voorzitter van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen zou ik eveneens, en in het bijzonder alle leden van de Hoge Raad, alsook de leden van het wetenschappelijk secretariaat hartelijk willen bedanken, voor hun aandeel in de werkzaamheden van deze instelling alsook voor hun overtuigde inzet voor een wettelijk, reglementair en normatief kader dat ten behoeve van het algemeen belang de nodige rechtszekerheid biedt, en dit rekening houdend met de eigen specifieke kenmerken van elk economisch beroep.

Jean-Paul SERVAIS
Voorzitter van de Hoge Raad
voor de Economische Beroepen

Verslag over de werkzaamheden van de Hoge Raad in 2012

In dit document brengt de Hoge Raad verslag uit over zijn activiteiten in de loop van 2012, zoals die voortvloeien uit de opdrachten waarmee de wetgever hem in de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen heeft belast (punt A hieronder).

Daarna volgt een bondig overzicht van de activiteiten van de Hoge Raad in het kader van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, zoals die voortvloeien uit de opdrachten waarmee de wetgever hem in de wet van 22 juli 1953 heeft belast (punt B hieronder).

Een beschrijving van de diverse bevoegdheden en opdrachten van de Hoge Raad in het kader van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, alsook een uitvoeriger verslag over de activiteiten van de Hoge Raad in dit verband in 2012 vindt men terug in een gezamenlijk jaarverslag voor alle instanties die in het kader van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren door de wetgever met bepaalde opdrachten werden belast.

Het voorliggende jaarverslag schetst ook het wettelijk en reglementair kader zoals dat van toepassing is op de Hoge Raad. Dit kader is als volgt gestructureerd:

- **Bevoegdheden**
- **Samenstelling en wijze van benoeming**
- **Financiering**
- **Beroepsgeheim / geheimhoudingsplicht.**

▲ **A. Activiteiten van de Hoge Raad ingevolge de wet van 22 april 1999**

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader van toepassing op de economische beroepen, met name via het verstrekken van adviezen of aanbevelingen, op eigen initiatief of op verzoek.¹

In België omvat het begrip “economische beroepen” vijf categorieën van gereglementeerde beroepen met bevoegdheden in drie specialisatie domeinen. Deze beroepsbeoefenaars zijn gegroepeerd in drie afzonderlijke beroepsorganisaties.

Vijf gereglementeerde beroepen vallen onder de noemer van de “economische beroepen”:

- de bedrijfsrevisoren
- de accountants
- de belastingconsulenten
- de erkende boekhouders
- de erkende boekhouders-fiscalisten.

De leden van de economische beroepen zijn gespecialiseerd in drie grote domeinen:

- de wettelijke rekeningcontrole (externe audit)
- de boekhouding
- de fiscaliteit.

De beroepsbeoefenaars die vallen onder de vijf gereglementeerde beroepen, behorend tot de “economische beroepen”, kunnen hun activiteiten uitoefenen hetzij als “externen” (beroepsbeoefenaars die deel uitmaken van structuren die onafhankelijk zijn van de onderneming waarvoor zij (één of meerdere) diensten ver-

¹ Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54, § 1 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

strekken, hetzij als “internen” (werknemers van een bepaalde onderneming), behalve bedrijfsrevisoren die hun opdrachten niet als “internen” kunnen uitvoeren, rekening houdend met hun rol van algemeen belang voor de opdrachten inzake de wettelijke rekeningcontrole, hetgeen de meerderheid van hun honoraria uitmaakt.

Alle leden van de economische beroepen genieten van een erkenning van hun beroepstitel. Ze zijn ingedeeld in drie beroepsorganisaties:

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

Enkel de leden van één van de drie beroepsorganisaties (IBR / IAB / BIBF) kunnen de gereguleerde titels rechtmatig gebruiken.

Bovendien genieten bepaalde beroepsbeoefenaars van een bescherming van de activiteit zelf. Dit is het geval voor twee specialisatiegebieden: de wettelijke rekeningcontrole en de boekhouding:

- de bedrijfsrevisoren zijn de enigen die in België een wettelijke rekeningcontrole kunnen uitvoeren;
- het voeren van de boekhouding is voorbehouden voor de beroepsbeoefenaars met de volgende titels: bedrijfsrevisor, accountant, erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist.

Daarentegen zijn de activiteiten in fiscale aangelegenheden niet voorbehouden aan de (of bepaalde) leden van de economische beroepen. Bijgevolg kunnen andere personen dergelijke diensten eveneens aanbieden.

*

* *

In de loop van 2012 heeft de Hoge Raad een aantal adviezen uitgebracht over de volgende teksten:

- Advies van 30 maart 2012 inzake bepaalde aspecten uit het voorstel voor een richtlijn

van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen

- Advies van 27 april 2012 over een ontwerp van koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten en tot opheffing van het koninklijk besluit van 22 november 1990
- Advies van 27 april 2012 over een ontwerp-norm van de Raad van het IAB inzake de kwaliteitstoetsing
- Advies van 31 mei 2012 over het Europese voorstel voor een verordening betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang
- Advies van 9 juli 2012 omtrent het ontwerp tot wijziging van de norm permanente vorming van het IAB
- Advies van 28 september 2012 over de wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten
- Advies van 28 september 2012 over een 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
- Advies van 3 oktober 2012 over het Europese voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn en voor een verordening over de wettelijke controle van de jaarrekening.

Deze adviezen zijn integraal opgenomen in voorliggend jaarverslag en worden hierna samengevat (gerangschikt volgens thema).

*

* *

Advies van 30 maart 2012 inzake bepaalde aspecten uit het voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen

Advies van 31 mei 2012 over het Europese voorstel voor een verordening betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang

Advies van 3 oktober 2012 over het Europese voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn en voor een verordening over de wettelijke controle van de jaarrekening

Op 30 november 2011 publiceerde de Europese Commissie een fundamenteel hervormingsvoorstel van de auditrichtlijn, aansluitend op de publieke raadpleging die ze in 2010 had gelanceerd via het Groenboek. Deze hervorming van het Europees reglementair kader, toepasselijk op de wettelijke rekeningcontrole, zoals goedgekeurd in 2006, bestaat uit twee onderdelen: een voorstel voor een verordening² enerzijds en een voorstel voor een richtlijn³ tot wijziging van de auditrichtlijn anderzijds.

Uit deze ontwerp teksten blijkt dat de Commissie voorstelt om de maatregelen die specifiek toepasselijk zijn op "organisaties van openbaar belang" (verkort OOB's) en/of auditoren/auditkantoren met (een) wettelijke controleopdracht(en) bij dergelijke organisaties, uit de auditrichtlijn te halen en op te nemen in een verordening, een Europees juridisch instrument dat meer rechtskracht heeft, in die zin dat de bepalingen uit een verordening rechtstreeks toepasselijk zijn op alle personen die in de verordening worden bedoeld.

De Europese voorstellen zijn zo geformuleerd 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.

Deze bijkomende specifieke maatregelen, opgenomen in het ontwerp van verordening, hebben betrekking op aspecten in verband met de deontologie die toepasselijk zijn op de wettelijke rekeningcontroleurs (onafhankelijkheid in de ruime zin, beroepsgeheim), maar eveneens op de werkwijze van auditcomités (rol bij de aanduiding van een rekeningcontroleur, over te maken informatie,...), of nog, op de organisatie van het publiek toezicht van deze wettelijke rekeningcontroleurs.

De federale Minister, bevoegd voor Economie, heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 16 maart 2012 verzocht om een advies uit te brengen over bepaalde aspecten van de hervormingsvoorstellen die op dat moment op Europees niveau worden besproken.

Dit verzoek om advies vanwege de Minister legde de nadruk op de dringendheid, omwille van het feit dat de voorstellen het voorwerp uitmaakten van een onderzoek in de schoot van de Raad van de Europese Unie.

Gezien de uiterst beperkte termijn die de Minister vooropstelde voor de reactie van de Hoge Raad, hebben de leden van de Hoge Raad ervoor geopteerd om de adviezen in drie fasen te formuleren:

- een eerste advies is uitgebracht op 30 maart 2012 en betreft de verschillende aspecten van het voorstel van richtlijn zoals opgesomd in het schrijven van de Minister (opgenomen als bijlage 2 van onderhavig jaarverslag);
- een tweede advies is uitgebracht op 31 mei 2012 en betreft de verschillende aspecten van het voorstel van verordening zoals opgesomd in het schrijven van de Minister (opgenomen als bijlage 3 van onderhavig jaarverslag);
- een derde advies is uitgebracht op 3 oktober 2012 en betreft andere aspecten van het voorstel van richtlijn en het voorstel van verordening, niet vermeld in het schrijven van de Minister (opgenomen als bijlage 4 van onderhavig jaarverslag).

2 COM (2011) 779, 2011/0359 (COD).

3 COM (2011) 778, 2011/0389 (COD).

Hierna volgen een aantal duidelijke standpunten, zoals opgenomen in de drie adviezen, globaal genomen, doch niet exhaustief:

Betreffende het naast mekaar bestaan van een verordening en een richtlijn:

- volgens het voorstel van de Europese Commissie, zouden de organisaties van openbaar belang (verkort OOB's) in de toekomst voor hun wettelijke controles vallen onder een specifieke verordening en dus niet langer onder bepaalde maatregelen van de zogenaamde "auditrichtlijn". Het vroegere uitgangspunt "*an audit is an audit*" wordt hiermee op de helling geplaatst; er zal dan ook moeten nagegaan worden wat de gevolgen zijn in België van het onderscheid tussen OOB's en de overige ondernemingen;
- het onderscheid tussen de maatregelen toepasselijk op alle rekeningcontroles (deze vervat in de richtlijn) en deze enkel toepasselijk op de controles van de rekeningen van organisaties van openbaar belang (deze vervat in de verordening) zou kunnen herzien worden omwille van het feit dat, volgens de Hoge Raad, bepaalde maatregelen het voorwerp kunnen uitmaken van een transfer van het voorstel van verordening naar het voorstel van richtlijn, gezien het algemene karakter ervan. De lijst van de artikelen die volgens de Hoge Raad zouden kunnen worden overgebracht van de verordening naar de richtlijn, is opgenomen in het advies van 3 oktober 2012 van de Hoge Raad.

Betreffende de maatregelen die opgenomen zijn in het voorstel van richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn:

- de Hoge Raad staat niet positief tegenover de wijziging van de eigendomsregels van auditkantoren: deze maatregel die bedoeld is om het kapitaal open te stellen, brengt een risico met zich mee, zonder garantie dat deze maatregel daadwerkelijk bijdraagt aan de ontwikkeling van de auditkantoren;
- hoewel de Hoge Raad het algemeen principe van de grensoverschrijdende mobiliteit van de wettelijke rekeningcontroleurs genegen is, staat de Hoge Raad niet positief tegenover het uitwerken van het Europees paspoort, zoals omschreven in het voorstel van richtlijn,

aangezien de garanties die een voldoende harmonisatie van de auditpraktijken moeten toelaten, ontoereikend zijn;

- het voorstel van richtlijn wil de mogelijkheid om een "systeem" van publiek toezicht op de wettelijke rekeningcontroleurs te organiseren, opheffen. De Hoge Raad heeft in zijn eerste advies fundamentele bezwaren geuit tegen het feit dat voortaan de volledige verantwoordelijkheid voor het gehele publiek toezicht bij één enkele autoriteit zou worden gelegd. De Hoge Raad heeft in dit advies benadrukt dat het Belgisch systeem van publiek toezicht zijn opdracht met de nodige effectiviteit en efficiëntie vervult; hij pleit dan ook voor het behoud van de mogelijkheid om een "systeem" van publiek toezicht te organiseren, waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen de opdrachten in verband met algemene aspecten van het beroep van wettelijk rekeningcontroleur en de opdrachten in verband met individuele aspecten van wettelijke rekeningcontroleurs;
- de Hoge Raad heeft in zijn derde advies voorstellen geformuleerd in verband met het statuut van het transparantieverlag en de noodzaak om het nazicht van de inhoud van voormeld transparantieverlag te integreren in het kader van de kwaliteitscontrole;
- de Hoge Raad heeft in zijn derde advies een voorstel geformuleerd in verband met de noodzaak om het nazicht van de inhoud van het openbaar register te integreren in het kader van de kwaliteitscontrole;
- de Hoge Raad stelt zich vragen bij de toepassing van de *Code of Ethics*, gepubliceerd door het IFAC, aangezien de ISA-normen op Europees vlak toepasselijk zouden zijn op de wettelijke rekeningcontrole;
- de Hoge Raad stelt voor om in de richtlijn een maatregel op te nemen, naar het voorbeeld van hetgeen in Belgisch recht is bepaald, waarbij opgelegd wordt dat de meerderheid van de honoraria van de auditors of van de auditkantoren afkomstig is uit mandaten voor rekeningcontrole.

Betreffende de maatregelen die opgenomen zijn in het voorstel van verordening toepasselijk op de controle van de rekeningen van organisaties van openbaar belang:

- In het voorstel van verordening is er een rangschikking van:
 - o een lijst van opdrachten, anders dan de wettelijke rekeningcontrole, die verenigbaar zijn (de zogenaamde "*White list*" - artikel 10, § 2 van het voorstel van verordening);
 - o een lijst van opdrachten die verenigbaar zijn mits toestemming van het auditcomité (de zogenaamde "*Light grey list*" - samenlezing van artikel 10, § 3, derde lid, b), i) en ii) en artikel 10, § 3, vijfde lid van het voorstel van verordening);
 - o een lijst van opdrachten die verenigbaar zijn mits toestemming van de bevoegde autoriteit voor het publiek toezicht op externe auditors (de zogenaamde "*Dark grey list*" - samenlezing van artikel 10, § 3, derde lid, b), iii) en iv) en van artikel 10, § 3, vierde lid van het voorstel van verordening);
 - o een lijst van opdrachten die onverenigbaar zijn (de zogenaamde "*Black list*" - artikel 10, § 3, derde lid, a) van het voorstel van verordening).

De Hoge Raad is van oordeel dat de categorieën in het voorstel van verordening veel te ingewikkeld zijn en op lange termijn niet op alle soorten situaties betrekking kunnen hebben. De benadering die Europa voorstelt, gaat uit van het postulaat dat alle diensten die een wettelijke auditor en/of iemand anders die tot zijn netwerk behoort, kunnen worden geïdentificeerd. Mocht dergelijk complex systeem worden ingevoerd, dan zou dit, naar het oordeel van de Hoge Raad, moeilijk te beheren zijn, omdat onmogelijk alle concrete gevallen kunnen worden geïdentificeerd, enerzijds, en omdat de omschrijving van diensten altijd voor discussie vatbaar is als zij niet bij name worden genoemd, anderzijds.

De Hoge Raad is daarom voorstander van een – bij voorkeur zo sterk mogelijke – vereenvoudiging van het lijstensysteem, meer be-

paald één enkele lijst op grond waarvan snel kan worden uitgemaakt wat onverenigbaar is met de wettelijke rekeningcontrole.

- Wat de "gerelateerde financiële controlediensten", de zogenaamde "*White list*" betreft, vraagt de Hoge Raad zich af in hoever het opportuun is de diensten uit de "*White list*" (gesteld dat die *in fine* gehandhaafd wordt – zie hierboven) tot 10 % te beperken als men bedenkt dat het gaat om een categorie van diensten die de onafhankelijkheid van de commissaris niet in het gedrang brengen. Daarom stelt de Hoge Raad voor om die beperking tot 10 % (gesteld dat die *in fine* gehandhaafd wordt), gewoon te schrappen voor diensten die worden geacht te behoren tot de "*White list*", of zoniet, om de opdrachten die verplicht zijn krachtens Europese regelgeving en/of nationaal recht, uit te sluiten van deze berekening van 10 %.
- Wat de invoering van een verplicht beroep op "zuivere" auditkantoren in welbepaalde omstandigheden betreft, is het doel van het voorstel van de Commissie een soort "dam op te werpen" tegen een dominante positie van een marktspeler.

Dergelijke positie zou, luidens de voorgestelde tekst, **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 1 500 miljoen EUR.

Naar het oordeel van de Hoge Raad kan het "opwerpen van een dam" aanvaardbaar lijken, op voorwaarde dat het echt om een beschermingsmechanisme gaat dat in gang schiet zodra zich op de auditmarkt een reëel risico voordoet. Vooraleer stelling te kunnen nemen, is de Hoge Raad van oordeel dat er een duidelijke evaluatie van de Europese Commissie beschikbaar zou moeten zijn over hoe zij

de toepassing ziet van die maatregel in de onmiddellijke toekomst (over hoeveel auditkantoren zou het gaan in hoeveel landen?) en hoe gevoelig die maatregel - volgens haar inschatting - ligt in de huidige context (gesteld dat er een lichte concentratietoename optreedt: hoeveel auditkantoren zouden kunnen worden geïmporteerd in hoeveel landen?). Zolang die gegevens niet voorhanden zijn, is het moeilijk om een objectief oordeel te vellen over de maatregel die Europa voorstelt.

- Wat betreft de duur van het mandaat en de rotatieregels, kan vastgesteld worden dat de invoering van een "externe rotatie"-regel vlot kan verlopen, maar dit biedt niet noodzakelijk een optimale oplossing voor de onderneming, haar aandeelhouders en diverse "stakeholders". De kost van de wettelijke controle dreigt immers groter te worden. Een andere, nog fundamenteelere vraag, is te weten in hoever een wettelijke auditor nog gemotiveerd zal zijn om zijn opdracht zo correct mogelijk uit te voeren, als hij weet dat zijn mandaat ingevolge de verplichte "externe rotatie" na afloop van een bepaalde termijn, niet zal worden vernieuwd.

Voor de Hoge Raad is "externe rotatie" - waarvan tot nog toe niet bewezen is dat die effectief bijdraagt tot de uitvoering van een wettelijke rekeningcontroleopdracht in volgestrekte onafhankelijkheid - nooit een prioritaire doelstelling geweest tegenover de vaststelling van een lijst van diensten die niet verenigbaar zijn met een wettelijke controle van jaarrekeningen, hetgeen wel degelijk effectief bijdraagt tot de uitvoering van een wettelijke controleopdracht in volgestrekte onafhankelijkheid.

Ook al was "externe rotatie" voor de Hoge Raad niet doorslaggevend in zijn steun deze laatste jaren voor hervormingen die een grotere onafhankelijkheid beoogden (een strikte (niet-optionele) lijst van opdrachten die niet verenigbaar zijn met de wettelijke rekeningcontroleopdracht, de "one to one"-regel, de invoering van een "cooling-off"-periode voor een wettelijke auditor die uit het beroep stapt), toch acht hij externe rotatie vanzelfsprekend, op initiatief van alle betrokken partijen, zodra er een goed georganiseerd

regulerend systeem bestaat dat garant staat voor de uitvoering van een wettelijke rekeningcontroleopdracht in volgestrekte onafhankelijkheid. Niettemin dient gezorgd te worden voor een voldoende lange periodiciteit in die vervanging.

In dit perspectief lijkt een vergelijkende studie aangewezen over de gemiddelde duur van opeenvolgende controleopdrachten vooraleer uitspraak te kunnen doen over de vraag in hoever de invoering van een dergelijk rotatiesysteem opportuun is en, in voorkomend geval, welke periodiciteit men voor de vervanging van een auditkantoor dient vast te stellen.

Volgens de Hoge Raad bestaan er doeltreffendere maatregelen om te zorgen voor de uitvoering van opdrachten van wettelijke rekeningcontrole in volgestrekte onafhankelijkheid:

- de verplichting voor elke wettelijke auditor (zowel natuurlijke personen als rechtspersonen) om **het merendeel van de honoraria uit wettelijke rekeningcontroleopdrachten te halen**, aangevuld met een lijst van opdrachten die niet verenigbaar zijn met een wettelijke controleopdracht, die zowel op groepsniveau als door het netwerk in acht dient te worden genomen;
- een "interne" rotatie, aangevuld met een publiek toezicht op auditkantoren, onder andere met betrekking tot de maatregelen voor de organisatie van het kantoor en de werkzaamheid van die procedures.

De eerste maatregel biedt volgens de Hoge Raad meer bepaald de zekerheid dat de wettelijke auditor zich in hoofdzaak bezig houdt met zijn "core business", externe audit, en beschikt over de nodige ervaring om in te schatten welke risico's de gecontroleerde onderneming loopt en waaruit hij nuttige vergelijkingspunten kan halen voor een goed begrip van de context waarin de gecontroleerde onderneming functioneert.

- Doel van het voorstel van de Europese Commissie met het "Europees kwaliteitscertificaat" is een procedure in te voeren waarbij elke wettelijke auditor die hierom

verzoekt, een kwaliteitscertificaat voor alle lidstaten van de Europese Unie kan verkrijgen, wat hem derhalve in staat stelt een wettelijke controledienst te verrichten bij alle organisaties van openbaar belang, ongeacht de lidstaat waar de onderneming is gevestigd.

De Hoge Raad vraagt zich af of de invoering van een dergelijk kwaliteitslabel wel pertinent is, in zover dit waarschijnlijk zou indruisen tegen de doelstellingen van deze hervorming. Gesteld dat dit soort kwaliteitslabel effectief zou bestaan, dan zou dit *a priori* hoogst waarschijnlijk in het voordeel uitvallen van de internationaal georganiseerde grote structuren (zoals de “*Big four*”) en niet erg aantrekkelijk zijn voor structuren met vestigingen in twee of drie landen (beroepsbeoefenaars in grensstreken) van de Europese Unie. De Hoge Raad is dan ook van oordeel dat dergelijk initiatief niet zou leiden tot een openstelling van de markt voor nieuwe auditkantoren. Dat zo’n label optioneel zou zijn, roept ook vragen op in verband met de haalbaarheid en is niet van aard om het voorbehoud van de Hoge Raad weg te nemen.

De Hoge Raad is van oordeel dat een dergelijk voorstel van de Europese Commissie in verband met een “Europees kwaliteitscertificaat” pas echt interessant zou kunnen zijn als het dienstenaanbod tenminste gelijkwaardig is aan wat momenteel op de nationale markt wordt voorgesteld.

Zulks impliceert ten minste:

- een diepgaande kennis van het nationaal wettelijk en reglementair kader voor organisaties van openbaar belang;
- een kennis van de landstaal die de onderneming wenst te gebruiken en opstelling van het controleverslag in die taal en
- voldoende bruikbare ervaring in verband met gelijkaardige opdrachten (inclusief, bij voorbeeld, voor België, opdrachten in ondernemingsraden).

Hervorming van de auditmarkt: opvolgen van de Europese werkzaamheden

De Europese Commissie had op 13 oktober 2010 een publieke consultatie⁴ 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 risico’s die op het financieel systeem wegen, te beperken.

Het Groenboek was 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?*

⁴ Zie de volgende informatie op de website 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 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.

*
* *

Destijds heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen het initiatief genomen, als entiteit 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 afgelopen 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.

Naast de integratie van deze principes die op Europees niveau werden geformuleerd in 2000 en 2007, heeft België ook een aantal bijkomende 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.

De antwoordbundel vanwege het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren op het Groenboek focuste dan ook op de vragen waarvoor de Belgische ervaring een bijdrage zou kunnen leveren tot het debat op Europees niveau.

Dit gezamenlijk standpunt, zoals aan de Europese Commissie overgemaakt, is in het gezamenlijk jaarverslag 2010 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren opgenomen⁵.

De Commissie⁶ heeft op 4 februari 2011 de samenvatting⁷ bekendgemaakt van de antwoorden 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 conferentie⁸ van twee dagen georganiseerd met als titel *"Financial reporting and auditing: a time for change?"*.

*

* *

Aansluitend op de reacties naar aanleiding van de publieke raadpleging van 2010, heeft het Europees Parlement op 13 september 2011 een resolutie⁹ goedgekeurd over het beleid inzake de controle van financiële overzichten, waarbij de Commissie verzocht wordt om haar inspanningen op te voeren om de convergentie van de diverse Europese maatregelen te vergroten.

Op 30 november 2011 publiceerde de Europese Commissie twee documenten met het oog op de hervorming van het Europees regelgevend kader

voor de wettelijke jaarrekeningcontrole zoals goedgekeurd in 2006:

- een voorstel voor een verordening¹⁰ en
- een voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn¹¹.

Uit deze ontwerp teksten blijkt dat de Commissie voorstelt om de maatregelen die specifiek toepasselijk zijn op "organisaties van openbaar belang" (verkort 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, een Europees juridisch instrument dat meer rechtskracht heeft, in die zin dat de bepalingen uit een verordening rechtstreeks toepasselijk zijn op alle personen die in de verordening worden bedoeld.

De Europese voorstellen zijn zo geformuleerd 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.

Deze bijkomende specifieke maatregelen, opgenomen in het ontwerp van verordening, hebben betrekking op aspecten in verband met de deontologie die toepasselijk zijn op de wettelijke rekeningcontroleurs (onafhankelijkheid in de ruime zin, beroepsgeheim), maar eveneens op de werkwijze van auditcomités (rol bij de aanduiding van een rekeningcontroleur, over te maken informatie,...), of nog, op de organisatie van het publiek toezicht van deze wettelijke rekeningcontroleurs.

5 Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis – Bijdrage van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, *Gezamenlijk jaarverslag 2010 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren*, pp. 13-50.

6 Zie de volgende informatie op de website van DG Interne markt van de Europese Commissie: http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm.

7 Zie de volgende informatie op de website 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.

8 Zie de volgende informatie op de website van DG Interne markt van de Europese Commissie: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/conferenc_20110209_fr.htm.

9 Resolutie van het Europees Parlement van 13 september 2011 over het beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis, *PB C 51E* van 22 februari 2013, pp. 1-8.

10 Voorstel voor een verordening van het Europees Parlement en de Raad betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (COM (2011) 779).

11 Voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (COM (2011) 778).

De volgende aspecten uit deze hervorming zijn in het jaarverslag 2011 van de Hoge Raad onderzocht en toegelicht¹²:

- de structuur van de auditrichtlijn en de Europese verordening, in het licht van de voorstellen;
- het begrip “organisaties 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.

*

* *

De nationale parlementen van de diverse lidstaten beschikten over een termijn tot 3 februari 2012 om een advies te formuleren over de subsidiariteit en evenredigheid van de twee tekstvoorstellen zoals door de Europese Commissie op 30 november 2011 bekendgemaakt.

Drie lidstaten hebben een subsidiariteitsadvies overgemaakt: België, Slowakije en Zweden. Het Verenigd Koninkrijk heeft, via het *UK House of Commons*, een aantal opmerkingen geformu-

¹² Voorstel tot hervorming van het Europees wettelijk kader voor de wettelijke jaarrekeningcontrole bij ondernemingen naar aanleiding van de publieke raadpleging via het Groenboek, *Jaarverslag 2011 van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen*, punt 6, pp. 36-56.

leerd, zonder de subsidiariteit of evenredigheid van de teksten als dusdanig in dit stadium van de procedure in vraag te stellen.

Wat België betreft, heeft de Kamer van volksvertegenwoordigers op 16 februari 2012 een subsidiariteitsadvies goedgekeurd¹³ op basis van een verslag van de Commissie belast met de problemen inzake handels- en economisch recht. Dit advies is goedgekeurd na een gedachtewisseling met, enerzijds, de heren Daniel KROES en David SZAFRAN van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en, anderzijds, de strategische cel van de Vice-Eerste Minister en Minister van Economie, Consumenten en Noordzee.

De Europese Commissie heeft, via haar Vice-Voorzitter, op 4 september 2012 aan de Kamer van volksvertegenwoordigers het volgende geantwoord¹⁴:

“Vooraleer de Commissie dit voorstel voor een verordening heeft ingediend, heeft zij diverse mogelijke strategieën geanalyseerd, meer bepaald uit het oogpunt van de beginselen van subsidiariteit en van evenredigheid. (...) Na deze grondige analyse van alle mogelijke strategieën is de Commissie tot de conclusie gekomen dat zij, gezien de aard en het belang van de problemen, alsook van de ernst van de tekortkomingen die werden vastgesteld op de auditmarkt van de beursgenoteerde vennootschappen en de financiële sector, niet langer genoeg kon nemen met een Europese regelgeving die de lidstaten ruime beoordelingsbevoegdheid verleende en die in een bepaald aantal gevallen gegrondvest was op de zelfregulering van het beroep. (...)

De verordening is het meest geschikte juridisch instrument om een kwaliteitsvolle controle van de OOB’s te kunnen garanderen, aangezien eensdeels de financiële markten en actoren onderling sterk verweven zijn, en anderdeels omdat OOB’s en grote auditkantoren transnationaal optreden.”

*

* *

¹³ Kamer van volksvertegenwoordigers, Doc 53 2068/001 van 16 februari 2012, 20 p.

¹⁴ Kamer van volksvertegenwoordigers, Doc 53 2068/002 van 1 oktober 2012, 6 p.

De federale Minister, bevoegd voor Economie, heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 16 maart 2012 verzocht om een advies uit te brengen (in toepassing van de opdrachten die door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen aan de Hoge Raad zijn toevertrouwd) over bepaalde aspecten van de hervormingsvoorstellen die op dit moment op Europees niveau worden besproken.

Dit verzoek om advies vanwege de Minister legde de nadruk op de dringendheid, omwille van het feit dat de voorstellen het voorwerp uitmaakten van een onderzoek in de schoot van de Raad van de Europese Unie.

Gezien de uiterst beperkte termijn die de Minister vooropstelde voor de reactie van de Hoge Raad, hebben de leden van de Hoge Raad ervoor geopteerd om de adviezen¹⁵ in drie fasen te formuleren:

- een eerste advies is uitgebracht op 30 maart 2012 en betreft de verschillende aspecten van het voorstel van richtlijn zoals opgesomd in het schrijven van de Minister;
- een tweede advies is uitgebracht op 31 mei 2012 en betreft de verschillende aspecten van het voorstel van verordening zoals opgesomd in het schrijven van de Minister;
- een derde advies is uitgebracht op 3 oktober 2012 en betreft andere aspecten van het voorstel van richtlijn en het voorstel van verordening, niet vermeld in het schrijven van de Minister.

Deze drie adviezen worden hierboven toegelicht en zijn opgenomen in bijlage tot onderhavig jaarverslag.

*

* *

Sindsdien volgt de Hoge Raad de besprekingen van deze tekstvoorstellen als expert op de voet, op verzoek van de Belgische vertegenwoordiging bij de Europese Unie, in de schoot van de werkgroep "Company law", naast de vertegenwoordigers van de federale Minister, bevoegd

¹⁵ Deze drie adviezen zijn opgenomen in bijlagen 2, 3 en 4 van onderhavig jaarverslag 2012 van de Hoge Raad.

voor Economie. Deze teksten volgen de gewone wetgevingsprocedure (voorheen medebeslissingsprocedure).

Volgende elementen kunnen hierbij vermeld worden:

- het advies¹⁶ van 26 april 2012 van het Europees economisch en sociaal comité;
- de standpunten van de Commissie economische en monetaire zaken (ECON) van het Europees parlement (Commissie voor advies) van 13 maart 2013 (voor wat betreft het voorstel van richtlijn) en van 14 maart 2013 (voor wat betreft het voorstel van verordening);
- de standpunten van de Commissie juridische zaken (JURI) van het Europees parlement (Commissie ten gronde) van 13 mei 2013 (voor wat betreft het voorstel van richtlijn) en van 20 mei 2013 (voor wat betreft het voorstel van verordening);
- het advies¹⁷ van 13 april 2013 van de Europese toezichthouder voor gegevensbescherming;
- de Raad Concurrentievermogen¹⁸ van 29 mei 2013 onder Iers voorzitterschap, waarbij drie precieze punten zijn aan bod gekomen: de verplichte externe rotatie, de lijst van de opdrachten die onverenigbaar zijn met de wettelijke rekeningcontrole ("black list") en de rol die aan ESMA zou kunnen toevertrouwd worden;
- de diverse punten die in COREPER besproken zijn (Comité van permanente vertegenwoordigers) sinds juli 2013, voorafgaand aan de trilogie tussen de Europese Commissie, de Raad en het Europees parlement.

¹⁶ Dit advies is gepubliceerd in het *PB C* 191 van 29 juni 2012, pp. 61-71.

¹⁷ Dit advies is beschikbaar op de website www.edps.europa.eu. Een samenvatting van dit advies is gepubliceerd in het *PB C* 336 van 6 november 2012, pp. 4-6.

¹⁸ De opname van de gedachtewisseling in het kader van de Raad Concurrentievermogen van 29 mei 2013 kan beluisterd worden via de volgende webpagina : <http://europa.eu/newsroom/calendar/event/420082/conseil-comp%C3%A9titivit%C3%A9>.

Advies van 27 april 2012 over een ontwerp van koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten en tot opheffing van het koninklijk besluit van 22 november 1990

In 1985 besloot de wetgever een "Instituut der Accountants" op te richten en het wettelijk kader voor het accountantsberoep vast te leggen. De erkenning van belastingconsulenten heeft meer tijd in beslag genomen, want pas in 1999 werd de titel van "belastingconsulent" - binnen het IAB (dat ondertussen het "Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten" was geworden) - wettelijk erkend.

In het verlengde van de wet van 21 februari 1985 werden een aantal koninklijke besluiten goedgekeurd, meer bepaald over de toegang tot het beroep:

- koninklijk besluit van 20 april 1990 betreffende de stage van de kandidaat-accountants, dat achteraf werd gewijzigd voor de toevoeging van de kandidaat-belastingconsulenten;
- koninklijk besluit van 20 april 1990 houdende vaststelling van het programma en de voorwaarden voor het bekwaamheidsexamen van accountant, dat achteraf werd gewijzigd voor de toevoeging van de kandidaat-belastingconsulenten;
- koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants, dat achteraf werd gewijzigd voor de toevoeging van de kandidaat-belastingconsulenten.

De eerste twee koninklijke besluiten werden in het begin van de jaren 2000 grondig hervormd en samengebracht in één enkel koninklijk besluit, het koninklijk besluit van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent.

Het derde koninklijk besluit onderging in de loop der jaren een aantal wijzigingen, maar de filosofie van bij zijn goedkeuring in 1990 bleef bewaard. Daar wil het ontwerp van koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten (ter vervanging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en van

de kandidaat-belastingconsulenten) dat de Minister, bevoegd voor Economie, met zijn verzoek van 23 februari 2012 heeft voorgelegd, verandering in brengen.

Algemeen genomen is het de bedoeling van het ontwerp van koninklijk besluit om de lijst van onderwijsinstellingen te vervangen door een lijst van diploma's waarmee houders van niet-universitaire diploma's aan het toelatingsexamen kunnen deelnemen en vrijstellingen krijgen; de universitaire diploma's geven automatisch recht op toegang tot dit toelatingsexamen.

In de overwegingen die het ontwerpbesluit voorafgaan, wordt dit als volgt gemotiveerd:

- "overwegende de noodzaak om objectieve criteria vast te leggen die toegang geven tot het toelatingsexamen van de stage van accountant of belastingconsulent"
- "overwegende dat één van de huidige criteria voor de toelating tot de stage van accountant of belastingconsulent, zich baseert op een lijst van erkende onderwijsinstellingen overeenkomstig artikel 2, 3° van het koninklijk besluit van 22 november 1990"
- "overwegende dat het noodzakelijk is om over te gaan tot een periodieke evaluatie van de lijst van erkende onderwijsinstellingen en dat een lijst van erkende onderwijsinstellingen vatbaar is voor talrijke aanpassingen doorheen de tijd die dezelfde aanpassingen vereisen aan het koninklijk besluit"
- "overwegende dat het criterium verbonden aan de types van diploma's objectiever blijkt en minder onderworpen is aan verandering dan het criterium van erkende onderwijsinstellingen"
- "overwegende dat het criterium van diploma beantwoordt aan de vereisten inzake objectiviteit, rechtszekerheid en de bescherming van het algemeen belang"
- "overwegende dat er rekening werd gehouden met de evoluties op Europees niveau in het kader van de Bologna-akkoorden en met de omzetting van deze in de Belgische juridische omgeving".

In zijn advies van 27 april 2012 neemt de Hoge Raad met genoegen kennis van het initiatief van de federale Minister, bevoegd voor Economie, om het voormelde koninklijk besluit van 22 november 1990 te wijzigen. De aanpak zoals die totnogtoe werd gevolgd, namelijk het overnemen van een lijst van onderwijsinstellingen, blijkt immers uiterst complex, gelet onder meer op de fusie van talrijke Hogescholen of de wijziging in de naam van die onderwijsinstellingen.

De Hoge Raad heeft echter een aantal opmerkingen qua inhoud op vier verschillende niveaus geformuleerd:

- **Wat het grondbeginsel uit het ontwerp van koninklijk besluit betreft**, is het zo dat de aanpak die in het voor advies voorgelegde koninklijk besluit wordt gevolgd, namelijk uitgaan van een lijst van diploma's, veeleer dan van een lijst van onderwijsinstellingen, niet alleen objectief lijkt maar ook een grotere waarborg qua duurzaamheid biedt, wat dus de nodige rechtszekerheid terzake zou moeten ten goede komen.

De Hoge Raad heeft in zijn advies vastgesteld dat deze aanpak in het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit tot gevolg heeft dat een aantal opleidingen worden uitgesloten die voorheen wel recht gaven op deelname aan het toelatingsexamen voor accountants en belastingconsulenten. Dit geldt alleszins:

- aan Franstalige kant, voor de "*chambres belges des comptables*" (meestal "CBC" genoemd), voor zover zij niet aanleunen bij een wettelijk erkende onderwijsinstelling;
- aan Nederlandstalige kant, voor sommige Syntra-campusen (een deel van de Vlaamse sociale promotie) die voorheen op de lijst stonden.

De Hoge Raad heeft zich overigens vragen gesteld bij de manier waarop in het ontwerp van koninklijk besluit de IFAPME-campusen (alternerend hoger onderwijs) worden behandeld, waarvan er sommige een opleiding organiseren die thans recht geeft op deelname aan het toelatingsexamen voor accountants.

Volgens de Hoge Raad lijkt het aangewezen om in de overwegingen die het voor advies

voorgelegde koninklijk besluit voorafgaan, de nodige duidelijkheid te scheppen omtrent de gemaakte keuzes in de context van het nieuw reglementair kader, wil men alle mogelijke rechtsonzekerheid vermijden.

- **Wat de verwijzing naar het ECTS-systeem betreft**, heeft de Hoge Raad de aandacht van de Minister gevestigd op de wenselijkheid om ook het Decreet van de Duitstalige Gemeenschap op te nemen, zeker na de wijziging hiervan op 24 oktober 2011, met onder meer (in artikel 2.6.) de oprichting van een departement "financiële en bestuurswetenschappen", onderverdeeld in drie afdelingen: "boekhouding", "bank" en "verzekeringen".

Bovendien heeft de Hoge Raad de aandacht van de Minister gevestigd op het feit dat bepaalde personen na een aantal jaren ervaring (bij voorbeeld, na een nieuwe oriëntatie in hun loopbaan of een verandering van werkgever) kiezen voor een carrière als accountant of belastingconsulent. In die hypothese lijkt het wenselijk ook het geval te vermelden van een kandidaat voor het toelatingsexamen met een diploma waarop het aantal lesuren staat vermeld en geen ECTS (voor diploma's afgeleverd vóór de volledige inwerkingtreding van het "post-Bologna"-proces).

- **Wat de door de Koning erkende diploma's betreft**, kan de Hoge Raad zich bij lezing van artikel 2 van het voor advies voorgelegde koninklijk besluit, moeilijk een oordeel vormen over het evenwicht tussen de bedoelde onderwijsvormen in de betrokken gemeenschappen voor de betrokken diploma's. Hij kan ten hoogste vaststellen dat het gehanteerde criterium objectief is, wat op zich de nodige rechtszekerheid waarborgt.
- **Wat de overgangsmaatregelen betreft**, heeft de Hoge Raad in zijn advies met voldoening vastgesteld dat in het ontwerp van koninklijk besluit voor de nodige rechtszekerheid werd gezorgd:
 - enerzijds in artikel 2, 4°, voor houders van een bij de inwerkingtreding van het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit uitgereikt diploma dat onder de regeling van het koninklijk besluit van 22 november 1990 zou zijn erkend en

- anderzijds in artikel 4, voor personen die bij de inwerkingtreding van het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit aan een opleiding zijn begonnen die onder de regeling van het koninklijk besluit van 22 november 1990 zou zijn erkend.

De Raad van State heeft in zijn advies van 3 juli 2012 geoordeeld dat er een probleem qua wettelijke basis was en dat artikel 19 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen moest aangepast worden voor zover de Minister zijn aanpak ter zake zou behouden.

Advies van 28 september 2012 over de wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten

De federale Minister, bevoegd voor Economie, heeft op 7 september 2012 de Hoge Raad dringend om advies verzocht over het ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten.

Het door de Minister voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit strekte ertoe de datum van 30 juni 2012 met twee jaar uit te stellen en bijgevolg de woorden "30 juni 2012" te vervangen door de woorden "30 juni 2014".

In zijn advies van 24 mei 2011 betreffende de wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten (waarvan de volledige tekst is opgenomen als bijlage 5 van het jaarverslag 2011), heeft de Hoge Raad een positief advies gegeven voor de verlenging van de maatregel, vervat in het artikel 3 van voormeld koninklijk besluit, ten einde de rechtszekerheid te waarborgen voor de personen die geslaagd zijn voor het toelatingsexamen van accountant en/of belastingconsulent, niettegenstaande het feit dat hij betreurt dat de hervorming in de toegang tot het beroep van accountant en/of belastingconsulent herhaaldelijk is uitgesteld.

In zijn advies van 3 juli 2012 heeft de Raad van State geoordeeld dat er een probleem was qua wettelijke basis en dat het artikel 19 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen zou moeten gewijzigd worden in de mate dat de Minister zijn aanpak zou behouden. Het was dan ook gepast om de geldigheidsduur van het artikel 3 te verlengen zodat de rechtszekerheid ter zake kan worden gevrijwaard.

Zoals reeds in het verleden aangegeven, heeft de Hoge Raad – nogmaals – de noodzaak onderstreept om deze problematiek grondig te analyseren en om het dossier van de diploma's en vrijstellingen die worden toegekend aan de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten, te hervormen, rekening houdend met de evolutie en de behoeften van het beroep.

Omwille van deze redenen, heeft de Hoge Raad in zijn advies aangedrongen op de noodzaak om op korte termijn over te gaan tot een globale analyse van deze problematiek, zodat de uitwerking van een eventuele hervorming die erop gericht is om het beroep te laten evolueren mogelijk gemaakt wordt. Dit zou moeten toelaten om het gebrek aan rechtszekerheid, zoals die nu bestaat op het vlak van de vrijstellingen die worden toegekend in het kader van het toelatingsexamen om de stage van accountant of belastingconsulent aan te vangen, weg te werken.

De wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 is goedgekeurd door het koninklijk besluit van 19 februari 2013, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 26 februari 2013.

Advies van 27 april 2012 over een ontwerp-norm van de Raad van het IAB inzake de kwaliteitstoetsing

De Voorzitter van de Raad van het IAB heeft op 2 april 2012 de Hoge Raad voor de Economische Beroepen om advies verzocht over een ontwerp-norm met betrekking tot de voorgenomen kwaliteitstoetsing bij alle leden van het IAB (ongeacht of zij accountant dan wel belastingconsulent zijn) die zijn ingeschreven op de deellijst van "externen".

Dit voorstel van norm moet gesitueerd worden in de volgende dubbele context:

- Het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten is lid van de *International Federation of Accountants* (verkort IFAC) en moet in die hoedanigheid een vorm van kwaliteitscontrole organiseren. De Hoge Raad had overigens in het kader van de analyse van het ontwerp van norm inzake de permanente vorming hierop de aandacht gevestigd in zijn schrijven van 29 januari 2009;
- In het kader van de omzetting in Belgisch recht van de bepalingen van de Europese richtlijn over de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme, verplicht de goedgekeurde wet *“de beroepsorganisaties en de tuchtorganen van de cijferberoepen om interne regels uit te werken om ervoor te zorgen dat de meldingsplicht wordt nageleefd”*.

Na de goedkeuring van het gezamenlijk reglement voor de drie instituten met de gedragsregels voor de economische beroepsbeoefenaars, voor wie de bepalingen over de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme gelden, had de Hoge Raad de vertegenwoordigers van de drie instituten aangeschreven om hun aandacht te vestigen op de wenselijkheid om in het Belgische recht alle maatregelen op te nemen zoals die door de in 2010 herziene wet van 11 januari 1993 zijn opgelegd.

Het is in dit kader dat de Raad van het IAB beslist heeft om de maatregelen inzake de “kwaliteitstoetsing” in te voeren, in het Frans *“revue qualité”*.

In zijn advies van 27 april 2012 stelt de Hoge Raad verheugd te zijn over dergelijk proactief initiatief vanwege de Raad van het IAB, met de bedoeling de kwaliteit te optimaliseren van alle opdrachten die aan zijn leden worden toevertrouwd. Dit initiatief zal volgens de Hoge Raad ongetwijfeld de geloofwaardigheid van het beroep van accountant en belastingconsulent versterken.

Eerste verzoek om advies

Bij brief van 9 januari 2012 heeft de Voorzitter van het IAB de Hoge Raad voor de Economische Beroepen om advies gevraagd over een ontwerp-norm inzake de kwaliteitstoetsing die

de Raad van het IAB op 14 november 2011 had goedgekeurd.

De leden van de Hoge Raad hebben de vertegenwoordigers van de Raad van het IAB ontmoet ter gelegenheid van de vergadering op 28 februari 2012.

Aan het einde van deze ontmoeting heeft de Hoge Raad de volgende “concrete” punten meegegeven:

1° het zou nuttig zijn om tussen punt I “Overwegingen” en punt II “Voorafgaande definities” een punt II “Toepassingsgebied” in te lassen met de volgende punten:

- bedoelde personen: alle “externe” accountants en alle “externe” belastingconsulenten;
- bereik van de kwaliteitstoetsing: de interne organisatie van het kantoor en de diverse opdrachten uitgevoerd door beroepsbeoefenaars die onder de norm vallen (ongeacht of het al dan niet om een wettelijke opdracht gaat);
- vermelding van het feit dat de wet van 22 april 1999 het Instituut belast met het toezicht op al zijn leden, ongeacht of zij zijn ingeschreven op de deellijst van “externen” of niet, en het feit dat de norm onder meer betrekking heeft op het toezicht op “externe” accountants en “externe” belastingconsulenten (“incidententoetsing” genoemd), geen afbreuk doet aan de wettelijke opdracht van het IAB ten aanzien van al zijn leden (inclusief de “internen”);
- in de norm aangeven dat rekening zal worden gehouden met de problematiek van de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme op alle niveaus (zowel qua organisatie van de kantoren als voor het nazicht van de dossiers). Aangezien de norm een bindend normatief instrument is, zou het hiermee mogelijk moeten zijn te voldoen aan de vereisten van FAG.

2° Bij de definities stellen punten 6-7-8 een probleem.

Ook al is het begrijpelijk om het begrip “assurance”-niveau (zoals aangegeven in de

tekst gepubliceerd door IFAC) in de definities te willen opnemen, de huidige tekst (zoals voor advies aan de Hoge Raad voorgelegd) zou bij de leden de indruk kunnen wekken dat die norm niet voor hen geldt ... tenzij voor "andere opdrachten".

De basisopdracht van accountants, namelijk de boekhouding voeren en de jaarrekening opstellen, komt trouwens niet voor in de lijst van opdrachten die onder de kwaliteitstoetsing vallen.

Vandaar het voorstel om een heel andere aanpak te volgen:

- de logica omdraaien en vertrekken vanuit het dagelijks werk van Belgische beroepsbeoefenaars: de boekhouding voeren, de jaarrekening opstellen / fiscale diensten verrichten en belastingaangiftes invullen;
- in de tweede plaats de "assurance"-opdrachten opnemen (buiten de wettelijke controle van de jaarrekening) die beroepsbeoefenaars waarnemen, opgesplitst tussen:
 - o de opdracht bedoeld in artikel 166 van het Wetboek van vennootschappen
 - o de bijzondere controleopdrachten (fusies/splitsingen, omvorming rechtsvorm, enz.)
 - o de vrijwillige of contractuele controleopdrachten;
 - o ten slotte de met "assurance" verwante opdrachten opnemen (*compilation/agreed upon procedures*).

3° Het is voor de toetsers belangrijk om in de aanloop naar zijn onderzoek snel over bepaalde informatie te kunnen beschikken.

Aangezien een opdrachtbrief niet verplicht is voor de werkzaamheden van leden van het IAB, dient aan elke beroepsbeoefenaar de verplichting te worden opgelegd om in zijn permanent dossier en zijn jaardossier een bijgewerkte lijst op te nemen van de vennootschappen waarin hij bedrijvig is (zowel recurrent als occasioneel) alsook, voor elke opdracht, welk type activiteit.

Bij gebrek aan dit soort informatie zou het voor de toetsers materieel gezien moeilijk

zijn om in het kader van de kwaliteitstoetsing de dossiers te selecteren die op basis van de vast te stellen criteria als representatief kunnen worden beschouwd.

Een dergelijke vereiste opnemen in de handleiding is geen oplossing, want niet bindend.

Wel zou men vrede kunnen nemen met het feit dat die lijst niet vooraf beschikbaar is bij het IAB maar enkel op verzoek op het tijdstip van de kwaliteitstoetsing (al is dit niet ideaal).

4° De ontwerpnorm die de Raad van het IAB ter advies voorlegt, voorziet (punt III.1.A) in een versoepeling van de procedures in geval van een ISO 9001 certificering.

Er wordt gevraagd om die norm ter beschikking te stellen van de Hoge Raad (want via internet enkel verkrijgbaar tegen betaling) om na te gaan wat de draagwijdte is van die ISO 9001 norm om die ten gronde te kunnen bekijken.

Tweede verzoek om advies

Bij brief van 2 april 2012 heeft de Voorzitter van het IAB de Hoge Raad voor de Economische Beroepen om advies gevraagd over een nieuwe ontwerpnorm inzake de kwaliteitstoetsing, die de Raad van het IAB op 26 maart 2012 heeft goedgekeurd.

De Hoge Raad heeft kennis genomen van de nieuwe ontwerpnorm, zoals goedgekeurd door de Raad van het IAB op 26 maart 2012 en heeft met tevredenheid vastgesteld dat de diverse punten die tijdens de vergadering van 28 februari 2012 aan bod zijn gekomen, in de nieuwe ontwerpnorm van de Raad van 26 maart 2012 zijn opgenomen en hij heeft dus kunnen instemmen met de in de tekst aangebrachte aanpassingen.

Niettemin heeft de Hoge Raad het nuttig geacht de aandacht van de vertegenwoordigers van de Raad van het IAB op enkele punten te vestigen:

- De ontwerpnorm die ter advies is voorgelegd, verwijst (op blz. 6 - voetnoot 2) naar een uittreksel uit de parlementaire stukken die de goedkeuring van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale be-

roepen voorafgaan¹⁹. Die zin moet absoluut in zijn context worden geplaatst, namelijk de opdrachten van accountants en/of belastingconsulenten bij startende ondernemingen ("starters" genoemd). Die zin slaat immers niet op artikel 7 van de wet, maar wel op artikel 3, en daarom acht de Hoge Raad het wenselijk om die voetnoot te schrappen, wil men alle verwarring vermijden omtrent de draagwijdte van die zin, die - ten onrechte - in verband zou kunnen worden gebracht met de regels inzake kwaliteitstoetsing.

- Een analyse van de norm ISO 9001 leert dat een dergelijke certificering kan bijdragen tot een goede organisatie van een kantoor en dat het toekennen van dit label door een totaal onafhankelijke en wettelijk erkende instantie borg staat voor de nodige objectiviteit terzake.

Aangezien informatie terzake moeilijk verkrijgbaar is, lijkt het volgens de Hoge Raad nuttig dat het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten hierover aan zijn leden praktische informatie verstrekt (Wie levert dit soort certificaat af in België? Wat moet men daarvoor doen? Wat zijn de kosten? enz.) om voor beroepsbeoefenaars die dit kwaliteitslabel willen behalen, de zaken te vergemakkelijken.

Voor het overige dient de Raad van het IAB ervoor te zorgen dat de toetsingshandleiding (waaraan wordt gewerkt) de nodige waarborgen biedt voor een beoordeling van alle organisatorische aspecten van een accountancykantoor of van een kantoor van belastingconsulenten die van belang zijn voor een passende "kwaliteitstoetsing".

- De Hoge Raad heeft kennis genomen van de beknopte informatie op de website van het IAB over bepaalde stukken uit de toetsingshandleiding (zie bijlage 1 bij dit advies, zoals opgenomen als bijlage 6 van onderhavig jaarverslag).

¹⁹ Parl. St., 1923/1 & 1924/1 (GZ 1998/1999) van de Kamer van Volksvertegenwoordigers over het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en het wetsontwerp betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten van 13 januari 1999.

Het is belangrijk dat de Raad van het IAB de inspanningen verderzet om dit ontwerp tot een goed einde te brengen, zodanig dat beroepsbeoefenaars tijdig over de nodige informatie beschikken om zich optimaal voor te bereiden op de uiteindelijke "kwaliteitstoetsing".

- Het is belangrijk dat de Raad van het IAB in zijn toetsingshandleiding dieper ingaat op de aspecten waarop een controle in het kader van een "kwaliteitstoetsing" betrekking zal hebben in het licht van de problematiek van de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme op diverse niveaus (zowel qua organisatie van de kantoren als voor het nazicht van de dossiers).

Deze norm is door de Raad van het IAB definitief goedgekeurd op 7 mei 2012.

Advies van 9 juli 2012 omtrent het ontwerp tot wijziging van de norm permanente vorming van het IAB

De Hoge Raad heeft vanwege de Voorzitter van de Raad van het IAB op 2 april 2012 een schrijven ontvangen met een verzoek om advies omtrent een ontwerp van norm tot wijziging van de bestaande norm van het IAB inzake permanente vorming.

De Voorzitter van het IAB verwijst naar het feit dat de ervaring met de bestaande norm van 2 februari 2009, die bijna drie jaar van toepassing is, zeer positief is, maar dat uit de praktijk blijkt dat een aantal punten uit de norm toch voor verbetering vatbaar zijn.

De aanpassingen die de Raad van het IAB aan de bestaande norm inzake permanente vorming voorstelt, zijn van uiteenlopende aard; het betreft onder meer:

- het invoeren van de mogelijkheid van vormen op afstand,
- het preciseren van de modaliteiten voor de erkenning als vormingsoperator en voor de erkenning als vormingsactiviteit,
- het herformuleren van de relevante vakgebieden waarop de permanente vorming moet betrekking hebben,

- het preciseren van de controle op de permanente vorming,
- nadere voorschriften inzake de samenstelling van de Commissie permanente vorming.

De Hoge Raad heeft de vertegenwoordigers van de Raad van het IAB, op hun verzoek, uitgenodigd in het kader van zijn vergadering van 25 juni 2012 teneinde diverse elementen die de leden van de Hoge Raad nader toegelicht wensten te zien, te bespreken.

Meer in het bijzonder zijn ter gelegenheid van deze ontmoeting de volgende aspecten aan bod gekomen:

- de vertegenwoordigers van het IAB hebben toelichting gegeven omtrent de ervaring met en de toepassing van de bestaande norm inzake permanente vorming (aantal erkende vormingsoperatoren en vormingsactiviteiten, concrete controle- en sanctiemaatregelen,...);
- de vertegenwoordigers van het IAB hebben eveneens toelichting gegeven omtrent vormingen op afstand (intrinsieke criteria, zoals de controle van de werkelijke deelname en mogelijkheid tot vraagstelling; garanties omtrent de kwaliteit van de verstrekte vorming; ervaringen in binnen- en buitenland, onderscheid met de klassieke vorming met contactmomenten...);
- de beweegredenen voor de inhoudelijke verfijningen van de norm, alsook voor de tekstuele aanpassingen zijn overlopen;
- de voorwaarden waaraan een accountants- of belastingconsulentenkantoor moet voldoen om erkend te kunnen worden als vormingsoperator, zijn besproken (bestaan van een permanente structuur van vorming in de schoot van het kantoor);
- de norm is gesitueerd binnen de internationale context, met name in het kader van de herziening van het internationaal referentiekader (IES 7) door de *International Accounting Education Standards Board* (IAESB).

De Hoge Raad kan zich over het algemeen terugvinden in het voor advies voorgelegd ontwerp tot wijziging van de norm van het IAB inzake permanente vorming en benadrukt eens te meer het belang van de permanente vorming voor een degelijke beroepsuitoefening.

In zijn advies van 9 juli 2012 formuleert de Hoge Raad wel een aantal opmerkingen die erop gericht zijn om, enerzijds, de transparantie en rechtszekerheid van de gewijzigde bepalingen inzake permanente vorming te verzekeren en, anderzijds, te waken over de kwaliteit van de vormingen.

Wat de vakgebieden betreft die relevant zijn voor de accountant en de belastingconsulent en waarop de beroepsopleiding zal moeten worden toegespitst, is het volgens de Hoge Raad van belang dat de beroepsbeoefenaars omstandig worden geïnformeerd over de draagwijdte en inhoud van de bestaande en nieuwe vakgebieden en dit meer bepaald aangezien de Franstalige uitdrukkingen die gebruikt worden voor bepaalde nieuwe vakgebieden niet toelaten om dit onderscheid te maken.

Verder vindt de Hoge Raad het wenselijk dat in de norm uitdrukkelijk wordt vermeld langs welke weg het IAB de lijst van de erkende (e-)vormingsoperatoren en alle (e-)vormingsactiviteiten zal publiceren.

Het verdient ook aanbeveling dat overleg wordt gepleegd tussen de verschillende beroepsinstellingen van de economische beroepen, gelet op de nauwe verwantschap van de relevante vakgebieden waarop de permanente vorming van de IAB-, IBR- en BIBF-leden moet worden toegespitst, en dit met het oog op een maximaal aanbod van kwalitatief hoogstaande en passende vormingen en opleidingen.

Tenslotte is het noodzakelijk, aldus de Hoge Raad, om de evolutie op internationaal vlak van de *International Education Standard* (IES) 7 (momenteel in herziening) van de *International Accounting Education Standards Board* (IAESB), gepubliceerd door de *International Federation of Accountants* (IFAC), waarvan het IAB lid is, van nabij op te volgen.

Tevens is de Hoge Raad van oordeel dat bijzondere aandacht wordt besteed aan de link tussen het toezicht op de naleving van de permanente vorming en de vooropgestelde kwaliteitstoetsing die zal toepasselijk worden gemaakt op de externe IAB-leden.

Deze norm is definitief goedgekeurd door de Raad van het IAB op 3 september 2012.

Advies van 28 september 2012 over een 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

De federale Minister, bevoegd voor Economie, heeft op 24 juli 2012 aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een verzoek om advies voorgelegd betreffende een ontwerp van koninklijk besluit dat ertoe strekt om een bepaling uit het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren aan te passen. Dit koninklijk besluit is goedgekeurd in uitvoering 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.

Het verzoek om advies vanwege de federale Minister, bevoegd voor Economie, heeft betrekking op een koninklijk besluit tot wijziging van de vergoedingswijze van de “experten” op wie de Kamer van verwijzing en instaatstelling een beroep kan doen in welbepaalde omstandigheden zoals omschreven in 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.

Het gaat om een tweede verzoek om advies in dit dossier; het eerste verzoek om advies is reeds in 2011 ingediend.

Eerste verzoek om advies in 2011

Een eerste verzoek om advies is reeds in 2011 ingediend bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen omtrent een gelijkaardig ontwerp van koninklijk besluit.

Meer in het bijzonder was de bepaling uit dit koninklijk besluit erop gericht om de wijze van vergoeding van de “experten” in de zin van artikel 49, § 2 van de wet van 22 juli 1953 aan te passen en de bestaande vergoedingswijze (125 euro per halve dag) te vervangen door een nieuwe vergoedingswijze (121 euro per uur).

De Hoge Raad had een advies uitgebracht op 28 maart 2011 (waarvan de volledige tekst is op-

genomen als bijlage 4 van het jaarverslag 2011 van de Hoge Raad).

In zijn advies van juli 2011, had de Raad van State geoordeeld dat een wijziging van de vergoedingswijze niet via een eenvoudig koninklijk besluit kon gebeuren maar dat dit rechtstreeks in de wet van 22 juli 1953 moest worden opgenomen.

Tweede verzoek om advies in 2012

In het kader van het tweede verzoek om advies, is de bepaling uit het koninklijk besluit erop gericht om de wijze van vergoeding van de “experten” in de zin van artikel 49, § 2 van de wet van 22 juli 1953 aan te passen en het bedrag van de huidige vergoeding (125 euro per halve dag) te vervangen door een nieuw bedrag van vergoeding (500 euro per halve dag).

De analyse van het verzoek om advies heeft de Hoge Raad ertoe gebracht om het huidige wettelijk en reglementair kader waarbinnen de opdrachten van de “experten” in de zin van de wet van 22 juli 1953 worden uitgevoerd, te onderzoeken.

In het bijzonder zijn geanalyseerd:

- De opdrachten, bedoeld door de wet, die door een “expert” kunnen worden uitgevoerd op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling:
- Vooronderzoek van een dossier ingeval van een klacht (artikel 49, § 1 en § 2, eerste lid van de wet van 22 juli 1953);
- Opmaken van een verslag waarin de feiten die aan de bedrijfsrevisor worden ten laste gelegd, worden uiteengezet (artikel 53 van de wet van 22 juli 1953);
- Andere experts op wie de Kamer van verwijzing en instaatstelling beroep kan doen (artikel 23 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren).
- Wie kan worden aangeduid door de Kamer van verwijzing en instaatstelling als “expert” in de zin van de wet van 22 juli 1953?

- Financiering van de werkzaamheden van een “expert” uitgevoerd op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling;
- Praktische vergoedingswijze van een “expert” op wie een beroep zou worden gedaan op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling.

In het kader van zijn advies heeft de Hoge Raad onderstreept dat het van belang is dat de experten op een adequate wijze worden vergoed voor de werkzaamheden die zij verrichten op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling; vandaar dat hij geen enkel principieel bezwaar heeft tegen de bepaling die opgenomen is in het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit.

Verder heeft de Hoge Raad de aandacht van de federale Minister, bevoegd voor Economie, gevestigd op het feit dat hij niet in de mogelijkheid is geweest om een inschatting te maken van de impact van de voorgestelde maatregel – bijvoorbeeld op jaarbasis – op de rekeningen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, aan de hand van informatie die wordt openbaar gemaakt, hetzij door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, hetzij door de Kamer van verwijzing en instaatstelling.

De Hoge Raad stelt vast (en betreurt) dit gebrek aan transparantie in verband met de totale kost van het publiek toezicht in België op de bedrijfsrevisoren; de Hoge Raad heeft zich dan ook afgevraagd of het, vanuit het oogpunt van de rechtszekerheid, niet wenselijk zou zijn om hetzij een maximale limiet van vergoeding per dossier in te voeren, hetzij een controlemechanisme te bepalen op het vlak van het aantal uren die de experten aangeven, en dit in het bijzonder in het licht van de specifieke situatie, met name de entiteit die de expert aanduidt (te weten, de Kamer van verwijzing en instaatstelling) is niet de entiteit die de effectieve kosten draagt (te weten, het Instituut van de Bedrijfsrevisoren).

Ten slotte heeft de Hoge Raad zich op het einde van zijn advies de vraag gesteld of de expert die door de Kamer van verwijzing en instaatstelling in haar schoot wordt aangeduid, al dan niet moet worden vergoed, bovenop de vergoeding waarop hij reeds recht heeft als Voorzitter of lid/verslaggever van de Kamer.

Vervolg van de procedure

Na een gunstig advies van de Raad van State van maart 2013, is het koninklijk besluit in het *Belgisch Staatsblad* van 19 juni 2013 verschenen.

Sinds de inwerkingtreding van dit koninklijk besluit (10 dagen na zijn publicatie in het *Belgisch Staatsblad*) is de vergoeding van de experten, aangeduid door de Kamer van verwijzing en instaatstelling, opgetrokken van 125 euro/halve dag naar 500 euro/halve dag.

De Hoge Raad hoopt dat het gebrek aan transparantie in verband met de totale kost van het publiek toezicht in België op de bedrijfsrevisoren, zoals vastgesteld in zijn advies van 28 september 2012, het voorwerp zal uitmaken van een inhoudelijke reflectie en hij houdt zich ter beschikking van de federale Minister, bevoegd voor Economie, om na te gaan op welke wijze hieraan kan worden verholpen.

▲ B. Activiteiten van de Hoge Raad ingevolge de wet van 22 juli 1953 – Publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor

Hierna volgt een overzicht van de activiteiten van de Hoge Raad in 2012 in verband met het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, in de zin 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.

Voor een beschrijving van de diverse bevoegdheden en opdrachten van de Hoge Raad in het kader van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, alsook voor een meer gedetailleerd overzicht van de activiteiten in dat verband van de Hoge Raad in 2012, kan de lezer terecht in het gezamenlijk jaarverslag van de diverse instanties die door de wetgever in het kader van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor met specifieke opdrachten zijn belast.

1. Aanpassingen aan de wet van 22 juli 1953

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 voorstellen van 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 een procedure gelanceerd om deze voorstellen in het Belgisch wettelijk kader in te voeren: de aanpassingen hebben aanleiding gegeven tot de wet van 12 maart 2012 tot wijziging van de wet van 22 juli 1953²⁰. Voortaan is het Belgisch wettelijk kader volledig in overeenstemming met de “auditrichtlijn”.

De volgende artikelen van de wet van 22 juli 1953 zijn gewijzigd:

- *artikel 5*: de afschaffing van de vereiste van een vestiging in België voor het bekomen van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, ingeval men zijn woonplaats niet in België heeft;
- *artikel 35*: voortaan kan het IBR - op verzoek - informatie meedelen (met inbegrip van vertrouwelijke informatie) aan de entiteiten die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, maar eveneens aan de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA) of aan de Nationale Bank van België (NBB);
- *artikel 43*: dit artikel is aangepast met het oog op de integratie van de maatregelen inzake het beroepsgeheim van de entiteiten die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren. Een nieuwe paragraaf 3 is ingevoegd om duidelijk te maken dat de personen, die de entiteiten vertegenwoordigen die deel uitmaken van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, belast met de opdrachten in verband met de individuele aspecten van

de wettelijke rekeningcontrole (met name de procureur-generaal, de Kamer van verwijzing en instaatstelling en de tuchtinstanties) onderworpen zijn aan het beroepsgeheim (artikel 458 van het Strafwetboek). Dit geldt eveneens voor de personen die bij hen werkzaam zijn of zijn geweest. Ook de Hoge Raad voor de Economische Beroepen is onderworpen aan artikel 458 van het Strafwetboek, maar enkel voor wat betreft zijn opdracht inzake samenwerking, alsook wat betreft de meldingen inzake de voortijdige beëindiging van het commissarisaandaat (artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen);

- *artikel 77*: de optimalisering van de nationale en internationale samenwerking. Met het oog op een betere leesbaarheid en duidelijkheid, is hoofdstuk IX voortaan opgedeeld in verschillende afdelingen. Afdeling 1 (artikel 77) bepaalt 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 stelsels van publiek toezicht van lidstaten van de Europese Unie en van derde landen. Afdeling 2 (artikel 77bis) betreft de nationale samenwerking. Afdeling 3 (artikelen 77ter tot 77novies) handelt over de samenwerking met andere lidstaten van de Europese Unie; afdeling 4 (artikel 77decies) heeft betrekking op de samenwerking met derde landen.
- *artikel 79*: een nieuwe uitzondering op het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisoren is toegevoegd in het Belgisch recht; hierdoor is het voortaan mogelijk voor de entiteiten die instaan voor het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren om informatie (met inbegrip van vertrouwelijke informatie) rechtstreeks van de bedrijfsrevisoren te bekomen, in het kader van hun opdrachten.

*

* *

²⁰ 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, gecoördineerd op 30 april 2007, *Belgisch Staatsblad* van 22 maart 2012.

Verder kan vastgesteld worden dat in de tweede editie van het *Belgisch Staatsblad* van 30 augustus 2012 de Duitse vertaling is gepubliceerd van de 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, gecoördineerd op 30 april 2007 en gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 22 maart 2012 (in het Nederlands en Frans).

Deze Duitse vertaling vervolledigt de officiële coördinatie in het Duits 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 en gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 28 oktober 2009.

2. Nationale en internationale samenwerking van het Belgisch systeem van publiek toezicht – hoofdstuk IX van de wet van 22 juli 1953

a) Samenwerking op nationaal niveau

De Hoge Raad heeft in 2012 een gezamenlijke ontmoeting georganiseerd met de diverse entiteiten van het in België ingestelde systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, met als doel ervaringen en standpunten uit te wisselen over diverse thema's in verband met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, alsook om een gezamenlijk jaarverslag en een werkprogramma voor 2013 te publiceren.

De wet van 22 juli 1953 legt immers de jaarlijkse publicatie op van de activiteitenverslagen van de organen van het systeem van publiek toezicht, alsook van het werkprogramma, volgens de modaliteiten die door de Hoge Raad worden bepaald (artikel 43, § 1, lid 2).

Mede dankzij de coördinerende rol van de Hoge Raad, is het vijfde gezamenlijk jaarverslag van het Belgisch systeem van publiek toezicht, sinds de hervorming van het toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor op 31 augustus 2007, tot stand gekomen.

Tevens is ter gelegenheid van de ontmoeting met de diverse entiteiten van het Belgisch systeem bijzondere aandacht uitgegaan naar de aanpassing van het Belgisch wettelijk kader, meer bepaald de aanpassing van de wet van 22 juli 1953 door de wet van 12 maart 2012 (*Belgisch Staats-*

blad, 22 maart 2012), alsook naar de Europese voorstellen tot hervorming van de auditmarkt.

Verder zijn de volgende thema's aan bod gekomen: de stand van zaken van de samenwerking met de Verenigde Staten van Amerika en de *Public Company Accounting Oversight Board* (verkort PCAOB), de deelname van België aan het *International Forum of Independent Audit Regulators* (verkort IFIAR) en de studies van de Hoge Raad inzake de Belgische auditomgeving (studie over de structuur van de sector van de externe audit in België, studie over de erkenning van bedrijfsrevisoren in andere landen of Staten, analyse van de voortijdige beëindiging van commissarismandaten, studie over de transparantieverslagen bekendgemaakt in 2011 of in het eerste semester van 2012).

In de loop van 2012 zijn er ook andere, op meer specifieke aspecten gerichte contacten geweest met de entiteiten van het Belgisch systeem van publiek toezicht, meer bepaald met de Kamer van verwijzing en instaatstelling, alsook met de vertegenwoordigers van de federale Minister, bevoegd voor Economie.

b) Samenwerking op internationaal niveau

In 2012 heeft de Hoge Raad de nodige contacten onderhouden met de vertegenwoordigers van de publieke toezichthouders uit andere lidstaten van de Europese Unie. Ook al heeft elke entiteit van het Belgisch systeem van publiek toezicht op het vlak van de samenwerking met toezichthouders van andere lidstaten van de Europese Unie - binnen het bereik van zijn specifieke taken - een initiatiefrecht, toch blijft de Hoge Raad bereid om in voorkomend geval een rol als eerste gesprekspartner op zich te nemen, met de bedoeling de samenwerking met andere lidstaten te vergemakkelijken.

Verder neemt een vertegenwoordiger van de Hoge Raad deel aan de vergaderingen van de *European Group of Auditors' Oversight Bodies* (verkort EGAOB). Deze vergaderingen vormen een uitstekende gelegenheid om de evolutie van het Europees reglementair kader en de ervaringen in de andere lidstaten op de voet te volgen en toelichting te verstrekken omtrent de werking van het Belgisch systeem van publiek toezicht.

3. Goedkeuring van normen en aanbevelingen – artikel 30, §§ 1 en 4 van de wet van 22 juli 1953

3.1. Verzoek tot goedkeuring van een deontologische Code van de bedrijfsrevisoren

De Voorzitter van het IBR heeft op 2 juli 2012 aan de Hoge Raad een schrijven overgemaakt met het verzoek om tot de goedkeuring te willen overgaan van een voorontwerp van deontologische Code van de bedrijfsrevisoren.

Volgens de aanhef van het voorontwerp dringt de modernisering van het deontologisch kader van de bedrijfsrevisoren zich op in het licht van de ontwikkelingen op internationaal niveau, in het bijzonder van de Europese auditrichtlijn en van de door de *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) bekendgemaakte *Code of Ethics* van 10 juli 2009. Het voorontwerp van deontologische Code is dan ook geïnspireerd op de (herziene) *Code of Ethics* van IESBA, van kracht sinds 1 januari 2011.

In 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, gecoördineerd op 30 april 2007, is over het voorontwerp van deontologische Code (beschikbaar op de website²¹ van het IBR) een openbare raadpleging georganiseerd; de termijn voor commentaar liep tussen 15 september 2011 en 15 december 2011 en werd verlengd tot en met 9 januari 2012.

Op de openbare raadpleging zijn talrijke reacties gekomen, zowel van bedrijfsrevisoren als van derden. Via een schrijven van 15 februari 2012 heeft de Voorzitter van het IBR alle ontvangen reacties aan de Hoge Raad medegedeeld. Op 16 februari 2012 heeft de Raad van het IBR de commentaren, die mogen gepubliceerd worden, op zijn website bekendgemaakt.

Naar aanleiding van het overmaken van de reacties op de openbare raadpleging en op verzoek van het IBR, heeft de Voorzitter van de Hoge

Raad de vertegenwoordigers van het Instituut uitgenodigd op 27 februari 2012 met het oog op een gedachtewisseling met de leden van de Hoge Raad omtrent de krachtlijnen van het voorontwerp van deontologische code. Op de vergadering van 27 februari 2012 heeft de Voorzitter van het IBR echter verklaard nog geen toelichting te kunnen geven, aangezien het op dat moment nog niet duidelijk was in welke richting het ontwerp zou evolueren ingevolge de in het kader van de openbare raadpleging ontvangen reacties.

In zijn verzoek van 2 juli 2012 aan de Hoge Raad preciseert de Voorzitter van het IBR dat het voorontwerp ertoe strekt om te worden goedgekeurd, hetzij als een norm, hetzij als een advies aan de Minister, bevoegd voor Economie, met het oog op het aannemen van een nieuw koninklijk besluit ter vervanging van het bestaande koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Het spreekt vanzelf dat de goedkeuringsprocedure fundamenteel verschillend zal zijn:

- Indien de deontologische Code de vorm aanneemt van een norm, is de procedure van artikel 30, § 1 van de wet van 22 juli 1953 van toepassing. In dit geval bestaat de tussenkomst van de Hoge Raad uit een goedkeuring/weigering tot goedkeuring van de deontologische Code en desgevallend dient vervolgens de federale Minister, bevoegd voor Economie, de tekst eveneens goed te keuren.
- Indien de deontologische code de vorm aanneemt van een koninklijk besluit, zal de Hoge Raad een advies moeten verlenen, overeenkomstig de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (artikel 54, § 1).

Op 6 juli 2012 heeft de Voorzitter van de Hoge Raad de federale Minister, bevoegd voor Economie, de heer Johan VANDE LANOTTE, aangeschreven met de vraag wat zijn beslissing is omtrent de te volgen procedure voor de totstandkoming van een nieuw deontologisch reglement van de bedrijfsrevisoren, aangezien de beslissing hieromtrent van belang is om de draagwijdte van de tussenkomst van de Hoge Raad correct te bepalen.

²¹ http://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/ontwerpen/Pages/Mededeling-2011-14-Openbare-raadpleging-over-het-voorontwerp-van-deontologische-Code-van-de-bed1.aspx

De Voorzitter van de Hoge Raad heeft het IBR op de hoogte gebracht van zijn vraag aan de Minister. Zoals reeds aan bod gebracht ter gelegenheid van het onderhoud met de leden van de Hoge Raad op 27 februari 2012, heeft de Voorzitter van de Hoge Raad herinnerd aan het nut van een vergelijkend overzicht (in de vorm van een tabel) tussen de vooropgestelde (Belgische) deontologische regelgeving en de *Code of Ethics* goedgekeurd door IESBA en gepubliceerd door IFAC; op deze wijze zal het mogelijk zijn de overeenstemming en/of verschilpunten tussen de voorgestelde deontologische Code en de *Code of Ethics* duidelijk in kaart te brengen.

Van zodra er duidelijkheid zal zijn omtrent de toepasselijke procedure (norm of koninklijk besluit), zal de inhoudelijke analyse van de voorgestelde Code worden verdergezet.

*
* *

In dit verband heeft de Hoge Raad met bijzondere aandacht kennis genomen van de studie die de *Federation of European Accountants* (FEE) in februari 2013 heeft gepubliceerd, met als titel *"A Comparison of EC Recommendation on Statutory Auditor's Independence in the EU and Statutory Audit Directive with the Independence Sections of the IESBA Code of Ethics for Professional Accountants"*.

Deze studie, die beschikbaar is op de website van de FEE²², behandelt de belangrijkste verschilpunten op het vlak van de voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de auditors vervat in, enerzijds, de auditrichtlijn van 2006 en de Europese aanbeveling²³ van 16 mei 2002 en, anderzijds, in de *IESBA Code of Ethics*, gepubliceerd door IFAC.

De conclusie van deze FEE-studie luidt als volgt:

²² [http://www.fee.be/images/publications/ethics/FEE-Paper - A Comparison of EC Recommendation on Statutory Auditors Independence and Statutory Audit Directive with the IE.pdf](http://www.fee.be/images/publications/ethics/FEE-Paper_-_A_Comparison_of_EC_Recommendation_on_Statutory_Auditors_Independence_and_Statutory_Audit_Directive_with_the_IE.pdf)

²³ Europese aanbeveling 2002/590/EG van de Commissie van 16 mei 2002 inzake de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU : basisbeginselen, *PB L* 191 van 19 juli 2002, pp. 22-57.

"The Study reveals that the IESBA Code is more robust with respect to audits of PIEs (Public Interest Entities). It includes strict provisions for those non-audit services that are incompatible with the provision of audit services and tackles other matters that may be considered for inclusion in future EU audit legislation.

(...)

It results from this Study that the adoption and application of the principles and requirements of the IESBA Code of Ethics in the EU would be a more robust outcome and a globally more practicable system."

3.2. Verzoek om goedkeuring van een ontwerp van bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA)

De Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft op 5 december 2012 aan de Hoge Raad een verzoek om goedkeuring ingediend van een ontwerp van bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA).

Naast het voorstel van norm, heeft de Voorzitter van het Instituut alle commentaren overgemaakt die het IBR had ontvangen naar aanleiding van de publieke raadpleging, enerzijds, en een samenvatting met het antwoord van het IBR op de ontvangen commentaren, anderzijds.

Dit verzoek om goedkeuring van het ontwerp van bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA) moet gesitueerd worden in het kader van de goedkeuring van de norm die erop gericht is om op termijn de ISA's in België toe te passen, en meer in bijzonder in het kader van het bericht van 1 april 2010, bekendgemaakt door de federale Minister, bevoegd voor Economie, in het *Belgisch Staatsblad* van 16 april 2010, waarvan hierna een uittreksel volgt:

"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.

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."

Zoals bepaald in 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, heeft dit ontwerp van norm het voorwerp uitgemaakt van een publieke consultatie, gestart op 12 juli 2012 en afgerond op 15 oktober 2012.

Aangezien zowel de FSMA als de NBB hadden gereageerd in het kader van de publieke consultatie, heeft de Hoge Raad beslist dat het niet verantwoord was om gebruik te maken van de mogelijkheid waarin artikel 30, § 1, vijfde lid van voormelde wet voorziet om de genoemde instanties te raadplegen in het kader van de goedkeuringsprocedure.

De Hoge Raad heeft hierover drie vergaderingen georganiseerd, de eerste op 16 januari 2013 tijdens dewelke het ontwerp van norm inhoudelijk is besproken door de leden van de Hoge Raad en

de tweede en derde vergadering, respectievelijk op 28 januari 2013 en 1 maart 2013 tijdens dewelke de hoorzitting met de vertegenwoordigers van het IBR heeft plaatsgevonden, zoals vereist door artikel 30, § 1, derde 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.

Aansluitend op deze twee hoorzittingen en via het schrijven van 1 maart 2013, heeft de Voorzitter van het IBR aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen laten weten dat beslist werd om het voorstel van bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA) in te trekken.

De Hoge Raad heeft op 4 maart 2013 een schrijven overgemaakt aan de heer Johan VANDE LANOTTE, federale Minister bevoegd voor Economie, om hem op de hoogte te brengen van de intrekking van deze norm door de Raad van het IBR.

3.3. Verzoek om goedkeuring van een ontwerp van norm inzake de toepassing in België van de ISAE- en ISRS-standaarden

De Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft op 5 december 2012 aan de Hoge Raad een verzoek om goedkeuring ingediend van een ontwerp van norm inzake de toepassing in België van de *International Standards on Assurance Engagements* (verkort ISAE-standaarden) en de *International Standards on Related Services* (verkort ISRS-standaarden).

Naast het voorstel van norm, heeft de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren alle commentaren overgemaakt die het IBR had ontvangen naar aanleiding van de publieke raadpleging, enerzijds, en een samenvatting met het antwoord van het IBR op de ontvangen commentaren, anderzijds.

Zoals bepaald in 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, heeft dit ontwerp van norm het voorwerp uitgemaakt van een publieke consultatie, gestart op 15 juni 2012 en afgerond op 15 oktober 2012.

Aangezien zowel de FSMA als de NBB hadden gereageerd in het kader van de publieke consultatie, heeft de Hoge Raad beslist dat het niet verantwoord was om gebruik te maken van de mogelijkheid waarin artikel 30, § 1, vijfde lid van voormelde wet voorziet om de genoemde instanties te raadplegen in het kader van de goedkeuringsprocedure.

De Hoge Raad heeft hierover drie vergaderingen georganiseerd, de eerste op 16 januari 2013 tijdens dewelke het ontwerp van norm inhoudelijk is besproken door de leden van de Hoge Raad en de tweede en derde vergadering, respectievelijk op 28 januari 2013 en 1 maart 2013 tijdens dewelke de hoorzitting met de vertegenwoordigers van het IBR heeft plaatsgevonden, zoals vereist door artikel 30, § 1, derde 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.

In het kader van de hoorzittingen van 28 januari 2013 en 1 maart 2013, hebben de leden van de Hoge Raad vanwege de vertegenwoordigers van de Raad van het IBR de bevestiging gekregen dat er een nauw verband bestaat tussen de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA) en de norm inzake de toepassing in België van de ISAE- en ISRS-standaarden; beide normen zijn immers op 5 december 2012 ter goedkeuring voorgelegd via voormelde brieven en er wordt bepaald dat de opdrachten bedoeld in de paragrafen 70-75 van de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA) (*in fine* ingetrokken op 1 maart 2013) zouden worden uitgevoerd overeenkomstig de voorschriften van de norm inzake de toepassing in België van de ISAE- en ISRS-standaarden.

De Hoge Raad heeft eveneens vastgesteld dat het ter goedkeuring voorgelegd voorstel van norm, bedoeld om in België de ISAE- en ISRS-standaarden toe te passen, niet de nodige rechtszekerheid biedt met betrekking tot het feit dat de omvang (te weten, het niveau van “assurance”) van elke opdracht die de Belgische beroepsbeoefenaars uitvoeren, duidelijk gekend zou zijn door elke bedrijfsrevisor. Er wordt in dit voorstel van norm inderdaad geen enkele dui-

ding verstrekt die de beroepsbeoefenaars moet toelaten om te bepalen in welke omstandigheden de norm ISAE 3000, die leidt tot een verslag met “*reasonable assurance engagement*”, de norm ISAE die leidt tot een verslag “*limited assurance engagement*” of de norm ISRS 4400 die leidt tot een verslag met nog minder “*assurance*” zou moeten worden toegepast. Het is bijgevolg niet uitgesloten dat in een gegeven geval een beroepsbeoefenaar tot de conclusie komt dat het af te leveren verslag een verslag is in de zin van “*reasonable assurance engagement*”, terwijl een andere beroepsbeoefenaar tot de conclusie komt dat het verslag een “*limited assurance engagement*” zou moeten zijn, terwijl dit strijdig zou zijn met het algemeen belang.

Een overzichtstabel die op initiatief van de vertegenwoordigers van de Raad van het IBR via mail van 28 februari 2013 is overgemaakt, illustreert duidelijk het gevaar voor een dergelijk risico en heeft de Hoge Raad in zijn analyse gerust gesteld.

Verder heeft de Hoge Raad eveneens vastgesteld dat terwijl de norm ISRS 4400 gekend is en het voorwerp heeft uitgemaakt van vertaling naar het Nederlands en het Frans, de norm ISAE daarentegen herzien wordt. De huidige ISAE-norm (dateert van december 2003 en heeft het voorwerp uitgemaakt van een herziening in maart 2008) momenteel wordt herbekeken. Een openbare consultatie is gelanceerd in april 2011 en er zijn veel commentaren ingediend (bijna 60). De goedkeuring van de herziene versie, aanvankelijk aangekondigd voor december 2012, is uitgesteld tot in april 2013.

Aangezien de draagwijdte van de herziene norm ISAE 3000 niet gekend is, kan de Hoge Raad dan ook geen positie innemen in dit dossier en op basis hiervan is de Hoge Raad dan ook genoodzaakt geweest om de goedkeuring van de norm te weigeren.

Als gevolg hiervan heeft de Hoge Raad naar aanleiding van zijn vergadering van 1 maart 2013, na beraadslaging en in toepassing van de procedure, opgenomen in het artikel 30, § 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, beslist om de goedkeuring van de norm inzake de toepassing in België van de ISAE- en ISRS-standaarden te weigeren.

De Hoge Raad heeft op 4 maart 2013 een schrijven overgemaakt aan de heer Johan VANDE LANOTTE, federale Minister bevoegd voor Economie, om hem op de hoogte te brengen van de weigering van de goedkeuring van deze norm door de Hoge Raad.

3.4. Opvolging van het begeleidingsplan in verband met de goedkeuring, in 2009, van een norm inzake de overstap op termijn in België naar de ISA Clarified-normen

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 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 voorge-

nomen 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 glo-*

bal 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 plaats had 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 ontwerpnormen (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 auditomgeving 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 ontwerpnormen (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, hetgeen 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 meegegeeld 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 2010), 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 meegegeeld.

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.

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.

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 deelgenomen aan de geregelde plenumvergaderingen 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 denkpijlen voor het Europese consultatiedocument in verband met de wen-

selijkheid (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 sleutelementen 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 IAASB²⁴ 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 *plenumvergadering* 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

²⁴ Deze normen worden goedgekeurd door het internationaal orgaan *Public Interest Oversight Board* (verkort PIOB) en gepubliceerd door de *International Federation of Accountants* (verkort IFAC).

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 KMO 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.
- 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 het ogenblik van de goedkeuring van de norm in België, 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 is 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 met 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 nieuwe 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 financiële 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).

De stand van zaken van de besprekingen omtrent deze twee voorstellen van tekst is hierboven weergegeven in punt A onder de titel *"Hervorming van de auditmarkt: opvolging van de Europese werkzaamheden"*.

Opvolging van het begeleidingsplan goedgekeurd door de Raad van het IBR

In de jaren 2010, 2011 en 2012 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 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.

*

* *

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 op 25 januari 2012 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.

*
* *

Op 24 april 2012 heeft de Voorzitter van het IBR een schrijven overgemaakt aan de Hoge Raad in verband met het begeleidingsplan omtrent de tenuitvoerlegging van de ISA-normen in België op 31 maart 2012.

De dag voordien hebben de Voorzitter van het IBR, de Voorzitter van het ICCI en de Voorzitter van de Commissie SME/SMP van het IBR een gezamenlijk bericht gepubliceerd (gedateerd op 23 april 2012) inzake de publicatie op de website van ICCI van het handboek intern kwaliteitsbeheersingssysteem.

De Hoge Raad heeft zich vragen gesteld over de aard van dit handboek (dwingend of niet dwingend karakter) alsook over het feit of dergelijk handboek kan worden goedgekeurd en gepubliceerd zonder raadpleging van de Hoge Raad.

Dit aspect komt aan bod in punt 2.5 van het jaarverslag 2012 van de Hoge Raad als entiteit van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, in het onderdeel over de opdracht van de Hoge Raad om *a posteriori* een onderzoek uit te voeren van de adviezen, omzendbrieven en mededelingen die door de Raad van het IBR worden goedgekeurd.

4. *A posteriori*-nazicht van de adviezen, omzendbrieven en mededelingen – artikel 30, § 5 van de wet van 22 juli 1953

Tijdens de verslagperiode heeft de Hoge Raad vanwege het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een aantal adviezen, omzendbrieven en mededelingen ontvangen, in overeenstemming met de voorschriften van artikel 30, § 5 van de wet van 1953.

Er kan aangestipt worden dat de wetgever in verband met het *a posteriori*-nazicht geen specifieke termijnen heeft vastgesteld voor het nazicht van de maatregelen die de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft genomen. De Hoge Raad zal deze documenten bijgevolg ten gepaste tijde analyseren, en dit volgens een thematische aanpak.

Het jaarverslag 2012 van de Hoge Raad als entiteit van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, bevat een overzicht van alle initiatieven van de Hoge Raad tegenover de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in verband met de diverse adviezen, omzendbrieven of mededelingen die de Hoge Raad in 2012 heeft ontvangen.

5. Beslissing tot voortijdige beëindiging van een commissarismandaat – artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen

Ingeval van een voortijdige beëindiging van een commissarismandaat moeten de gecontroleerde vennootschap en de commissaris de Hoge Raad in kennis stellen van het ontslag tijdens de opdracht en op afdoende wijze de redenen hiervoor uiteenzetten. Deze verplichting is door de wet van 17 december 2008 (*Belgisch Staatsblad* van 29 december 2008) ingevoerd in het Wetboek van vennootschappen (artikel 135, § 2).

De Hoge Raad heeft een procedure uitgewerkt waarbij systematisch de betrokken dossiers aan de overige entiteiten van het Belgisch systeem van publiek toezicht worden meegedeeld, conform de wettelijke voorschriften die eind 2008 in het Wetboek van vennootschappen zijn ingevoegd.

Zoals in voorgaande jaren heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen ook in 2012 een statistische analyse uitgevoerd van de meldingen die de Hoge Raad tijdens het kalenderjaar heeft ontvangen. Uit deze statistische analyse kunnen een aantal krachtlijnen omtrent de voortijdige mandaatbeëindigingen worden afgeleid. De resultaten van deze analyse zijn opgenomen in het jaarverslag van de Hoge Raad als entiteit van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (punt 3.3).

▲ C. Permanent overleg met de betrokken Instituten

De Hoge Raad heeft zijn initiatieven ten aanzien van de drie instituten in verband met de strijd tegen het witwassen van kapitaal en de financiering van terrorisme verdergezet.

1. Goedkeuring van een gezamenlijke normatieve tekst van de drie instituten en opvolging in de loop van 2012

Aansluitend op het schrijven van 16 november 2009 vanwege de Hoge Raad aan de vertegenwoordigers van de drie instituten, 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 (verkort CFI), in aanwezigheid van vertegenwoordigers van de CFI, van de Hoge Raad en van de drie instituten.

Deze in april 2010 opgerichte gemeenschappelijke werkgroep met de drie instituten is zijn werkzaamheden gestart met de opstelling van een gezamenlijke normatieve tekst ("reglement" genoemd) en heeft verschillende technische vergaderingen gehouden met vertegenwoordigers van de Cel voor Financiële Informatieverwerking 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 en aangevuld door specifiek op de economische beroepen gerichte passages.

*
* * *

Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft bij brief van 9 februari 2011 een ontwerpnorm voorgelegd over 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, zoals goedgekeurd door de Raad van het IBR op 4 februari 2011, met de bedoeling die door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen te laten goedkeuren.

Het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten heeft bij brief van 14 februari 2011 een ontwerpreglement voorgelegd over 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, zoals goedgekeurd door de Raad van het IAB op 10 januari 2011, met de bedoeling dit door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen te laten onderzoeken.

Het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten heeft bij brief van 10 februari 2011 een ontwerpreglement voorgelegd over 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, zoals goedgekeurd door de Nationale Raad van het BIBF op 28 januari 2011, met de bedoeling dit door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen te laten onderzoeken.

*
* * *

In het kader van één van de vergaderingen van de Hoge Raad heeft op 12 januari 2011 een informele ontmoeting plaatsgevonden tussen de vertegenwoordigers van de drie instituten en de leden van de Hoge Raad.

Die ontmoeting werd bijzonder op prijs gesteld door de leden van de Hoge Raad, aangezien er een uiterst nuttige gedachtewisseling is geweest. Vooraf hadden trouwens al een aantal technische vergaderingen plaatsgehad, waarop de werkgroep ook vertegenwoordigers had uitgenodigd van de Cel voor Financiële Informatieverwerking, enerzijds, en van de Hoge Raad, anderzijds.

In verband met de ontwerpnorm die de Raad van het IBR had voorgelegd, hebben de leden van de Hoge Raad bovendien, alvorens over te gaan tot een onderzoek naar aanleiding van het verzoek om goedkeuring van de door de vertegenwoordigers van het IBR voorgelegde ontwerpnorm, 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.

*
* *

Tijdens de vergadering van 16 februari 2011 hebben de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen gelijktijdig de volgende documenten geanalyseerd:

- het ontwerp van reglement dat het IAB voor advies had overgemaakt;
- het ontwerp van reglement dat het BIBF voor advies had overgemaakt;
- het ontwerp van norm dat het IBR voor goedkeuring had overgemaakt.

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 ver-

sie 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.

De Nationale Raad van het BIBF heeft zijn reglement bekendgemaakt op 28 januari 2011. Dit reglement, alsook een toelichtende nota zijn beschikbaar op de website van het BIBF.

Zo ook heeft de Raad van het IAB zijn goedgekeurd reglement bekendgemaakt op 10 januari 2011 en 7 februari 2011. Dit reglement, alsook een rondschriven zijn beschikbaar op de website van het IAB.

De norm die van toepassing is op de bedrijfsrevisoren, goedgekeurd door de Hoge Raad en door de federale Minister, bevoegd voor Economie, is gepubliceerd in het gezamenlijk jaarverslag 2011 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

*
* *

De Voorzitter van het IAB heeft het initiatief genomen om op 13 december 2011 een brief te richten met een stand van zaken van de maatregelen en analyses, die in de schoot van het IAB ontwikkeld zijn in het kader van het preventieve luik van de anti-witwaswetgeving in België.

Dit schrijven is door de Hoge Raad onderzocht naar aanleiding van zijn vergadering van 23 januari 2012.

2. Overmaken van informatie aan de instituten op verzoek van de CFI

2.1. Landen met strategische tekortkomingen

De Voorzitter van de Cel voor Financiële Informatieverwerking (verkort CFI) informeert in zijn hoedanigheid van hoofd van de Belgische delegatie bij de FAG-FATF (*Financiële Actiegroep - Financial Action Task Force*), de Hoge Raad voor de Economische Beroepen regelmatig via mail over de goedkeuring van een mededeling 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.

In de loop van 2012 heeft de CFI in dit verband drie maal een mededeling van de FAG overge maakt:

- mail van de CFI van 22 maart 2012 met de mededeling van de FAG van 16 februari 2012;
- mail van de CFI van 17 juli 2012 met de mededeling van de FAG van 22 juni 2012;
- mail van de CFI van 4 december 2012 met de mededeling van de FAG van 19 oktober 2012.

Op vraag van de Cel voor Financiële Informatieverwerking, maakt de Hoge Raad deze mededeling over aan de voorzitters van de drie instituten, met het verzoek om hun leden hierover zo spoedig mogelijk te willen informeren.

2.2. Herziene aanbevelingen van FAG

Op 23 april 2012 heeft de Voorzitter van de Cel voor Financiële Informatieverwerking (verkort CFI), in zijn hoedanigheid van hoofd van de Belgische delegatie bij de FAG-FATF (*Financiële Actiegroep - Financial Action Task Force*), de Hoge Raad voor de Economische Beroepen via mail geïnformeerd dat na twee jaar van diepgaande besprekingen tussen de leden van de FAG tijdens de algemene vergadering van de FAG op 15 februari 2012 in Parijs de herziening van de veertig aanbevelingen van de FAG op vlak van witwassen en de negen bijzondere aanbevelingen op het gebied van financiering van terrorisme werd afgerond.

De veertig aanbevelingen op vlak van witwassen die zijn goedgekeurd²⁵, werden in één allesomvattend geheel van veertig aanbevelingen gebundeld en heten voortaan "Internationale normen ter bestrijding van witwassen en financiering van terrorisme en proliferatie".

De Voorzitter van de CFI benadrukte, enerzijds, dat deze nieuwe aanbevelingen de basis vormen waarover alle lidstaten het eens werden en, anderzijds, dat de FAG verzoekt om deze nieuwe maatregelen zo snel mogelijk op nationaal vlak toe te passen aangezien de vierde ronde van wederzijdse evaluaties eind 2013 van start gaat.

De evaluatie van België zal tijdens de algemene vergadering van februari 2015 worden afgerond, aldus de Voorzitter van de CFI. Dit betekent dat het bezoek ter plaatse van de beoordelaars van de FAG ten laatste in september 2014 zal plaatsvinden en dat de voorafgaande en voorbereidende vragenlijst vermoedelijk eind 2013 naar de Belgische instanties zal worden verstuurd.

De belangrijkste inspanningen zullen dus voor deze datum moeten worden geleverd. Dit omvat niet enkel inspanningen op vormelijk en operationeel vlak, maar ook op het gebied van doeltreffendheid, om ervoor te zorgen dat het Belgische stelsel voldoet aan de herziene veertig aanbevelingen van FAG die tijdens de meeste recente algemene vergadering in februari 2012 werden goedgekeurd.

De Voorzitter van de CFI legde de nadruk op het feit dat bij de vierde evaluatieronde van het stelsel ter bestrijding van witwassen en financiering van terrorisme (verkort WW/FT), de FAG vooral op de doeltreffendheid van het bestaande stelsel zal letten. Alle overheidsinstanties en private instellingen die betrokken zijn bij de bestrijding en de bestraffing van WW/FT zullen de doeltreffendheid van hun diensten moeten aantonen. Dit kan gebeuren aan de hand van statistieken onder andere over het aantal uitgevoerde controles, het aantal toegepaste sancties, het aantal veroordelingen voor WW/FT, het aantal bevroren rekeningen in verband met FT, bedragen van verbeurdverklaringen,...

²⁵ Deze herziene aanbevelingen van FAG zijn beschikbaar op de webstek van de FAG (<http://www.fatf-gafi.org>) in het Frans en in het Engels.

De Voorzitter van de CFI drong erop aan dat, in de huidige internationale financiële crisis, de resultaten van dergelijke evaluatie het algemene imago van België ongetwijfeld zullen beïnvloeden alsook de beoordeling van de geloofwaardigheid en de stabiliteit van het Belgische financiële stelsel. Het is dus onontbeerlijk om onverwijld met de voorbereiding van start te gaan om het anderhalf jaar tijd waarover men beschikt voor de voorbereiding van de komst van FAG niet op het spel te zetten.

Rekening houdend met de omvang van de te leveren inspanningen is het volgens de Voorzitter van CFI van het allergrootste belang dat de controle-overheden bedoeld in artikel 39 van de wet van 11 januari 1993 bewust worden van het belang van de evaluatieprocedure en de noodzaak zich hier zo goed mogelijk op voor te bereiden door gebruik te maken van een gezamenlijke synergie.

*
* *

Het is in dit kader dat de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 17 juli 2012 een schrijven heeft gericht naar de voorzitters van de drie instituten om hen te sensibiliseren voor de noodzaak om deze nieuwe aanbevelingen zo spoedig mogelijk na te leven, gezien het volgende bezoek van FAG.

De Hoge Raad verzocht de drie instituten eveneens het regelgevend kader, uitgewerkt binnen hun instituut, te willen nagaan, zodat de doeltreffendheid van de tenuitvoerlegging van de principes die vervat zijn in het Belgisch wettelijk en reglementair kader kan gegarandeerd worden.

De drie instituten hebben gereageerd op het verzoek vanwege de Hoge Raad:

- de Voorzitter van de Nationale Raad van het BIBF heeft op 25 juli 2012 een schrijven gericht aan de Hoge Raad;
- de Voorzitter van het IAB heeft twee brieven gestuurd aan de Hoge Raad (de ene gedateerd op 6 september 2012 en de andere op 17 oktober 2012). Het schrijven van 17 oktober vervolledigt het schrijven van 13 december 2011 dat de Voorzitter van het IAB

op eigen initiatief aan de Hoge Raad heeft gestuurd en waarbij een stand van zaken wordt gegeven van de maatregelen en analyses, die in de schoot van het IAB ontwikkeld zijn in het kader van het preventieve luik van de anti-witwaswetgeving in België; dit schrijven is onderzocht door de Hoge Raad ter gelegenheid van zijn vergadering van 23 januari 2012;

- de Voorzitter van het IBR heeft op 17 oktober 2012 aan de Hoge Raad een schrijven gericht.

Uit deze brieven blijkt dat de drie instituten geen problemen ondervinden die voortvloeien uit de tenuitvoerlegging van de nieuwe FAG-maatregelen, noch aan de effectieve uitwerking van procedures die vereist zijn door het Belgisch wettelijk en reglementair kader.

De Hoge Raad heeft beslist om in de loop van 2013 een gezamenlijke ontmoeting te organiseren met de vertegenwoordigers van de drie instituten en hiervoor een aantal thema's ter bespreking te identificeren (waaronder de problematiek van de strijd tegen het witwassen van geld en de financiering van terrorisme).

D. Andere werkzaamheden van de Hoge Raad

1. Gemeenschappelijke algemene vergadering van het IBR en van het IAB

Op 21 april 2012 heeft de eerste gemeenschappelijke algemene vergadering van het Instituut van de bedrijfsrevisoren en van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten plaatsgevonden, met als thema: "Bedrijfsrevisoren, accountants en belastingconsulenten beogen dezelfde kwaliteitsdoelstellingen".

Ter gelegenheid van de persconferentie voorafgaand aan deze algemene vergadering, hebben de voorzitters van de twee instituten een inventaris opgesteld van de huidige bekommernissen van beide beroepen: kwaliteitstoetsing, deontologie en toepassing van de internationale controlestandaarden (ISA's). Zij hebben ook een aantal aanbevelingen op fiscaal vlak en met betrekking tot het behoud van vrijstelling van BTW voor advocaten geformuleerd.

2. Deelname aan de vierde editie van het "Forum for the Future"

In de lokalen van *Tour & Taxis* heeft op 6 december 2012 voor de vierde keer het "Forum for the Future", een nationaal congres met de steun van de drie instituten, plaatsgevonden. Zowat 3.300 personen waren ingeschreven voor de editie 2012 van dit congres. Dit is dan ook de grootste periodiek georganiseerde bijeenkomst van de sector.

De Voorzitter van de Hoge Raad heeft het woord genomen op dit congres van het "Forum for the Future".

3. 60 jaar van het IBR

Ter gelegenheid van zijn 60-jarig bestaan heeft het Instituut van de bedrijfsrevisoren beslist om op 28 maart 2013 een gala-avond te organiseren in de *Concert Noble* te Brussel. De Voorzitter van de Hoge Raad heeft aanvaard om aan dit evenement deel te nemen.

Een jubileumboek, met als titel "Zestigste verjaardag van het Instituut van de bedrijfsrevisoren: de pensioenleeftijd of een vernieuwde jeugd?", waaraan de Voorzitter van de Hoge Raad heeft meegewerkt, zal verspreid worden.

4. Academische zitting van het BIBF ter gelegenheid van 20 jaar

De Voorzitter van de Hoge Raad heeft aanvaard om het woord te nemen ter gelegenheid van de academische zitting die op 13 juni 2013 in *Square Brussels* zal georganiseerd worden ter gelegenheid van het 20-jarig bestaan van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten.

▲ E. Relevante wettelijke en reglementaire bepalingen die in de loop van 2012 zijn goedgekeurd en in verband staan met de economische beroepen

In de loop van 2012 heeft de Hoge Raad diverse standpunten in verband met bepaalde onderdelen van de economische beroepen van nabij gevolgd. In hoofdzaak kan het volgende vermeld worden:

- Uittreksel uit het *Belgisch Staatsblad* van 6 april 2012 (2^{de} editie) - Koninklijk besluit van 23 maart 2012 houdende ontslag van de regeringscommissaris en de plaatsvervangend regeringscommissaris van de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van Boekhouders en Fiscalisten en van het Beroepsinstituut van Vastgoedmakelaars en houdende benoeming van hun opvolgers;
- Uittreksel uit het *Belgisch Staatsblad* van 24 mei 2012 - Koninklijk besluit van 29 april 2012 tot benoeming van een effectieve voorzitter en een plaatsvervangende voorzitter van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren;
- Uittreksel uit het *Belgisch Staatsblad* van 25 mei 2012 (2^{de} editie) - Koninklijk besluit van 15 mei 2012 tot benoeming van de voorzitters van de Nederlandstalige Tuchtcommissie en de Commissies van Beroep van het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten en tot wijziging van het koninklijk besluit van 11 juli 2011 tot benoeming van de leden van de Tuchtcommissies en van de Commissies van Beroep van het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten;
- Uittreksel uit het *Belgisch Staatsblad* van 3 augustus 2012 - Koninklijk besluit van 14 november 2011 (in werking getreden op 31 augustus 2012) - Pensioen van de Procureurgeneraal bij het Hof van Beroep te Brussel, de heer Marc DE LE COURT;
- Uittreksel uit het *Belgisch Staatsblad* van 30 augustus 2012 (2^{de} editie) - Duitse vertaling van de Wet van 12 maart 2012 tot wijziging van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de bedrijfsrevisoren

ren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor;

- Uittreksel uit het *Belgisch Staatsblad* van 17 oktober 2012 - Koninklijk besluit van 4 oktober 2012 tot benoeming van de voorzitter van de Nederlandstalige Kamer van Beroep van het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten;
- Uittreksel uit het *Belgisch Staatsblad* van 18 oktober 2012 - Koninklijk besluit van 11 oktober 2012 tot ontslag en benoeming van een lid van de Kamer van verwijzing en instaatstelling.

De Hoge Raad heeft eveneens de besprekingen gevolgd in de schoot van de Kamer van volksvertegenwoordigers betreffende:

- het wetsontwerp tot wijziging van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (Doc 53 2477/1 en 2478/1) met de bedoeling om het statuut van interne boekhouder te erkennen;
- het wetsontwerp tot wijziging van diverse wetgeving inzake de continuïteit van ondernemingen (Doc 53 2692/1) voor wat betreft de mogelijke rol voor de leden van de economische beroepen.

De Hoge Raad vestigt de aandacht op een aantal wetteksten in verband met de economische beroepen, die in 2012 in het *Belgisch Staatsblad* zijn gepubliceerd:

- Uittreksel uit het *Belgisch Staatsblad* van 18 januari 2012 – Wet houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen ten gevolge van de Richtlijn 2009/109/EG wat de rapporterings- en documentatieverplichtingen ingeval van fusies of splitsingen betreft;
- Uittreksel uit het *Belgisch Staatsblad* van 26 juli 2012 – Koninklijk besluit van 1 juli 2012 tot wijziging van het koninklijk besluit van 23 september 1992 op de geconsolideerde jaarrekening van de kredietinstellingen, de beleggingsondernemingen en de beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging;
- Uittreksel uit het *Belgisch Staatsblad* van 7 augustus 2012 – Uittreksel uit het arrest nr. 70/2012 van 31 mei 2012 van het Grondwettelijk Hof betreffende het rechterlijk verbod aan bepaalde veroordeelden en gefailleerden

om bepaalde ambten, beroepen of werkzaamheden uit te oefenen;

- Uittreksel uit het *Belgisch Staatsblad* van 18 oktober 2012 - Koninklijk besluit van 11 oktober 2012 betreffende de uitgifte van Belgische *covered bonds* door kredietinstellingen naar Belgisch recht;
- Uittreksel uit het *Belgisch Staatsblad* van 19 oktober 2012 – 2^{de} editie – Wet van 3 augustus 2012 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles;
- Uittreksel uit het *Belgisch Staatsblad* van 13 november 2012 – Besluit van de Vlaamse Regering van 7 september 2012 betreffende controle en *single audit*.

Bovendien vestigt de Hoge Raad de aandacht op bepaalde arresten van het Grondwettelijk Hof van 2012 die gevolgen kunnen hebben, rechtstreeks of onrechtstreeks, voor de leden van de (of van bepaalde) economische beroepen:

- Uittreksel uit het *Belgisch Staatsblad* van 7 februari 2012 – Arrest nr. 183/2011 van 1 december 2011 van het Grondwettelijk Hof (Tuchtcommissie van het IBR);
- Arrest nr. 52/2012 van 29 maart 2012 van het Grondwettelijk Hof inzake een prejudiciële vraag betreffende artikel 265, § 2 van het Wetboek van vennootschappen (persoonlijke en hoofdelijke aansprakelijkheid van de zaakvoerders);
- Arrest nr. 70/2012 van 31 mei 2012 van het Grondwettelijk Hof omtrent het rechterlijk verbod aan bepaalde veroordeelden en gefailleerden om bepaalde ambten, beroepen of werkzaamheden uit te oefenen (vraag gesteld door de Rechtbank van Koophandel te Luik).

Op Europees niveau heeft de Hoge Raad kennis genomen van een aantal regelgevende teksten, gepubliceerd in het *Publicatieblad van de Europese Unie* die gevolgen kunnen hebben, rechtstreeks of onrechtstreeks, voor de leden van de (of van bepaalde) economische beroepen:

- Uittreksel uit het *Publicatieblad van de Europese Unie* n° L81 van 21 maart 2012 – Richtlijn 2012/6/EU van het Europees Parlement en de Raad van 14 maart 2012 tot wijziging van richtlijn 78/660/EEG wat micro-entiteiten betreft;

- Uittreksel uit het Publicatieblad van de Europese Unie L 156 van 16 juni 2012 – Richtlijn 2012/17/EU van Europees Parlement en de Raad van 13 juni 2012 tot wijziging van Richtlijn 89/666/EG van de Raad en Richtlijnen 2005/56/EG en 2009/101/EG van het Europees Parlement en de Raad wat de koppeling van centrale, handels- en vennootschapsregisters betreft;
- Uittreksel uit het Publicatieblad van de Europese Unie L 256 van 22 september 2012 – Gedelegeerde verordening (EU) Nr. 862/2012 van de Commissie van 4 juni 2012 tot wijziging van Verordening (EG) nr. 809/2004 wat de informatie over de toestemming tot het gebruik van het prospectus, de informatie over onderliggende indexen en het vereiste van een door onafhankelijke accountants opgesteld verslag betreft;
- Uittreksel uit het Publicatieblad van de Europese Unie L 315 van 14 november 2012 – Richtlijn 2012/30/EU van het Europees Parlement en de Raad van 25 oktober 2012 strekkende tot het coördineren van de waarborgen welke in de lidstaten worden verlangd van de vennootschappen in de zin van artikel 54, tweede alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, om de belangen te beschermen zowel van de deelnemers in deze vennootschappen als van derden met betrekking tot de oprichting van de naamloze vennootschap, alsook de instandhouding en wijziging van haar kapitaal, zulks teneinde die waarborgen gelijkwaardig te maken (herschikking).

Een aantal standpunten op Europees niveau hebben de aandacht van de Hoge Raad getrokken:

- Persbericht van de Europese Commissie van 20 februari 2012, getiteld *“Droit européen des sociétés : quelles pistes pour l’avenir ?”*, waarbij een publieke consultatie wordt aangekondigd;
- Advies 2012-01 vanwege H3C van 9 februari 2012 inzake de verdeling van de werkzaamheden tussen co-commissarissen;
- Standpunt gepubliceerd in maart 2012 door de Britse APB inzake *“Professional Scepticism”*.

Wat de standpunten van de drie instituten betreft, heeft de Hoge Raad kennis genomen van diverse berichten:

Betreffende het IBR:

- Memorandum van het IBR aan de Regering met betrekking tot de regeerperiode 2010-2014, gepubliceerd op de internetsite van het IBR op 13 februari 2012;
- Bericht van het IBR over de werkzaamheden van de Raad van het IBR van 24 februari 2012, gepubliceerd op de website van het IBR;
- Bericht van het IBR over de werkzaamheden van de Raad van het IBR van 23 en 30 maart 2012, gepubliceerd op de website van het IBR;
- Bericht van het IBR over de werkzaamheden van de Raad van het IBR van 4 mei 2012, gepubliceerd op de website van het IBR;
- Bericht van het IBR met een samenvatting van de werkzaamheden van de Raad van het IBR van 1, 14 en 15 juni 2012, gepubliceerd op de website van het IBR;
- Bericht van 6 april 2012 van het IBR betreffende de lancering van de nieuwe website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (www.ibr-ire.be);
- Bericht van het IBR met een samenvatting van de werkzaamheden van de Raad van het IBR van 6 juli 2012, gepubliceerd op de website van het IBR;
- Standpunt van de Raad van het IBR van 1 juni 2012 inzake de voorstellen van de Europese Commissie : strategische stellingname en actieplan van het IBR, gepubliceerd op de website van het IBR;
- Persbericht van het IBR van 12 juli 2012 inzake het nieuw commissarisverslag, nieuwe revisorale opdrachten: de ondernemingen en andere stakeholders worden aangemoedigd om hun mening te uiten;
- Bericht van het IBR van 28 september 2012 inzake de buitengewone algemene vergadering van het IBR van 28 september 2012.

Betreffende het IAB:

- Gezamenlijk persbericht van 19 april 2012 van het IAB-IBR: *“Bedrijfsrevisoren, accoun-*

tants en belastingconsulenten beogen dezelfde kwaliteitsdoelstellingen”;

- Persmap van het IAB van 19 april 2012, met als titel: *“IAB: Kwaliteit is onze troef!”*;
- Artikel gepubliceerd in De Tijd van 20 april 2012, getiteld: *“Alle accountants krijgen kwaliteitscontrole”*;
- Artikel gepubliceerd in Trends-Tendances van 3 mei 2012, getiteld: *“L’IEC instaure le contrôle confraternel – Un tour de vis imposé par l’IFAC”*.

Betreffende het BIBF:

- Artikel gepubliceerd in het nummer van februari 2012 van het tijdschrift PME-KMO, met als titel *«Le comptable-fiscaliste agréé, un partenaire incontournable de l’entreprise»*.

Werkprogramma 2013 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 2013 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 belast 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 gedachteswisselingen te organiseren tussen de diverse instellingen van het systeem van publiek toezicht.

Bovendien steunt de Hoge Raad het principe van de gezamenlijke publicatie van het 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, zal de Hoge Raad (in het kader van een goedkeuringsprocedure) elk ontwerp van norm betreffende de nationale specificiteiten dat zou worden uitgewerkt, onderzoeken, meer in het bijzonder 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, alsook de normen in verband met het model van controleverslag in overeenstemming met de ISA-normen en de Belgische voorschriften.

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 toepasbaar 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 2013 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. Norm inzake fusies en splitsingen

In de loop van 2012 heeft de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een openbare raadpleging georganiseerd met betrekking tot een ontwerp van norm inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van vennootschappen.

Verwacht wordt dat de Hoge Raad gedurende 2013 zal verzocht worden om dit ontwerp van norm, zoals aangepast naar aanleiding van de openbare raadpleging, te onderzoeken.

A.2.4. Norm ISQC1

In de loop van 2012 heeft de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een openbare raadpleging georganiseerd met betrekking tot een ontwerp van norm die de toepassing van de ISQC1-norm verplicht maakt voor alle bedrijfsrevisoren.

Verwacht wordt dat de Hoge Raad gedurende 2013 zal verzocht worden om dit ontwerp van norm, zoals aangepast naar aanleiding van de openbare raadpleging, te onderzoeken.

A.2.5. *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 2013 inneemt.

A.2.6. *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.

In de loop van 2012 heeft de Hoge Raad aan de federale Minister, bevoegd voor Economie, een aantal adviezen verstrekt omtrent de Europese voorstellen van richtlijn en verordening met een impact op de wettelijke auditors, zoals door de Europese Commissie bekendgemaakt in november 2011.

In 2013 zal de Hoge Raad, als expert, deze debatten op Europees niveau met betrekking tot een aanpassing van het wettelijk kader op het vlak van audit, nauwgezet opvolgen.

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 op het

vlak van de evolutie van het beroep in België in kaart te brengen. Bijzondere aandacht zal uitgaan naar de analyse van de bijkomende honoraria die auditkantoren belast met de wettelijke jaarrekeningcontrole, ontvangen en zoals deze vermeld worden in de jaarverslagen van de ondernemingen die op Euronext Brussel genoteerd zijn.

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 tweemaal 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 gereguleerde 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 reguleert de Belgische wet enkel het voeren van de titel.

De beroepsbeoefenaars die vallen onder de vijf gereguleerde beroepen, behorend tot de "economische beroepen", kunnen hun activiteiten uitoefenen hetzij als "externen" (beroepsbeoefenaars die deel uitmaken van structuren die onafhankelijk zijn van de onderneming waarvoor zij (één of meerdere) diensten ver-

strekken, hetzij als “internen” (werknemers van een bepaalde onderneming), behalve bedrijfsrevisoren die hun opdrachten niet als “internen” kunnen uitvoeren, rekening houdend met hun rol van algemeen belang voor de opdrachten inzake de wettelijke rekeningcontrole, hetgeen de meerderheid van hun honoraria uitmaakt.

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 2013 de hem door de Belgische wetgever toevertrouwde rol waar.

Volgens de Hoge Raad komen minstens de volgende dossiers in de loop van 2013 ter sprake:

- in het vooruitzicht van de evaluatie door de Financiële Actiegroep (FAG) voorzien in 2014, zal met de vertegenwoordigers van de drie instituten moeten nagegaan worden welke de vooruitgang is van het instellen van een vorm van kwaliteitstoetsing 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;

- een nieuw koninklijk besluit over de deontologie van erkende boekhouders(-fiscalisten), meer bepaald ingevolge de erkenning van de “internen”;
- 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 toegangsexamen 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 4^{de} en 7^{de} 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.

Er wordt eveneens verwacht dat de rol van de Hoge Raad inzake overleg in de loop van 2013 zeer betekenisvol zal zijn, onder meer naar aanleiding van de aanstelling van een nieuwe voorzitter aan het hoofd van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en aan het hoofd van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten.

De Hoge Raad zou eveneens deelnemen aan de academische zitting die zal georganiseerd worden ter gelegenheid van het 20-jarig bestaan van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten.

Het werkprogramma van de voorgaande jaren is beschikbaar in het (gezamenlijk) jaarverslag van de Hoge Raad: 2012, 2011, 2010 en 2009.

Wettelijk en reglementair kader van de Hoge Raad

- Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen

Koninklijk besluit van 23 juni 1994 tot uitvoering, wat de Hoge Raad voor de economische beroepen betreft, van artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen

Koninklijk besluit van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van de accountant en/of de belastingconsulent

*

*

*

- 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

Koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de toegang tot het beroep van bedrijfsrevisor en tot opheffing van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren

Koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

A. Bevoegdheden

A.1. Bedrijfsrevisoren

A.1.1. Wettelijk en reglementair kader voor het onderdeel van het systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren

Wet van 22 juli 1953 (uittreksels)

*Hoofdstuk I.
Benaming - Doel*

ARTIKEL 2 (PARTIM)

Voor de toepassing van deze wet wordt verstaan onder:

9° internationale controlestandaarden: de International Standards on Auditing zoals goedgekeurd door de Europese Commissie en de daarmee verband houdende standaarden, voorzover deze voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn;

18° Hoge Raad voor de Economische Beroepen: de Hoge Raad voor de Economische Beroepen bedoeld in artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

*Hoofdstuk II.
De bedrijfsrevisoren, hun inschrijving in het openbaar register van het Instituut en de bescherming van hun titel*

ARTIKEL 10, § 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.

*Hoofdstuk VI.
De rol van het Instituut in de uitoefening van de taak van bedrijfsrevisor*

Afdeling 1. – Normen en aanbevelingen

ARTIKEL 30

§ 1. Onverminderd internationale controlestandaarden goedgekeurd door een wetgevingsinstrument van de Europese Commissie, formuleert de Raad de normen en aanbevelingen met betrekking tot de uitoefening van opdrachten die worden beoogd door artikel 4 of die nuttig zijn voor de uitvoering van de doelstellingen gedefinieerd in de artikelen 14, § 3 en § 4, 31 en 32.

De inhoud van elke ontwerpnorm of -aanbeveling wordt door de Raad openbaar gemaakt.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen beraadslaagt over de ontwerpnorm of -aanbeveling, na de vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut hierover te hebben gehoord.

Deze normen en aanbevelingen krijgen slechts uitwerking na goedkeuring door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de Minister die bevoegd is voor Economie. De goedkeuring door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen gebeurt binnen de drie maanden volgend

op de vraag die hem werd overgemaakt door het Instituut. In geval van speciaal gemotiveerde hoogdringendheid kan de termijn worden beperkt tot één maand, na onderlinge overeenstemming tussen de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het Instituut.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen kan de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen raadplegen betreffende alle aspecten van een ontwerpnorm of -aanbeveling met betrekking tot organisaties van openbaar belang.

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.

§ 2. 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 Minister die bevoegd is voor Economie, na advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het Instituut, de nodige wijzigingen aanbrengen.

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

§ 3. De normen zijn bindend voor de bedrijfsrevisoren. De aanbevelingen zijn eveneens bindend, 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.

§ 4. De normen en aanbevelingen evenals hun bijwerkingen worden openbaar gemaakt op papier en op de website van het Instituut en de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

De goedkeuring van deze normen en aanbevelingen evenals de latere bijwerkingen hiervan, door de Minister die bevoegd is voor Economie, maakt het voorwerp uit van een bericht dat openbaar wordt gemaakt in het Belgisch Staatsblad.

§ 5. De Raad 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, onder de vorm van adviezen, omzendbrieven of mededelingen.

Het Instituut maakt de adviezen, omzendbrieven of mededelingen over aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

Indien hij een onverenigbaarheid vaststelt tussen deze adviezen, omzendbrieven of mededelingen en een wet, besluit, norm of aanbeveling, nodigt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen het Instituut uit om dit te verhelpen, en indien hij geen genoegdoening krijgt binnen de termijn die hij vaststelt, gaat hij over tot de openbaarmaking van zijn eigen stellingname.

Afdeling 3. – Toezicht en kwaliteitscontrole

ARTIKEL 33, § 6

De normen inzake de kwaliteitscontrole worden vastgesteld overeenkomstig artikel 30 van onderhavige wet.

Afdeling 4. – Beroepsgeheim van het Instituut

ARTIKEL 35, §§ 1, 2 en 4

§ 1. [Onverminderd] de bepalingen voorzien [in § 2 en in § 4/1], is artikel 458 van het Strafwetboek van toepassing op het Instituut, zijn organen, de leden van zijn organen en zijn personeelsleden.

[§ 2. Het Instituut deelt 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.

De organen van publiek toezicht mogen de ontvangen informatie enkel gebruiken voor de uitoefening van hun opdrachten die hen zijn toevertrouwd door of krachtens deze wet.]

(...)

§ 4. Onverminderd de bepalingen bedoeld in de tweede paragraaf [en in paragraaf 4/1], mag informatie die onder het beroepsgeheim valt, aan geen enkele persoon of autoriteit worden openbaar gemaakt, behalve wanneer dit wordt vereist door de wetgeving, regelgeving of administratieve procedures van een Lidstaat van de Europese Unie.

[§ 4/1. Het Instituut deelt aan de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten of aan de Bank elke nuttige informatie voor de uitoefening van hun bevoegdheden mee.]

Hoofdstuk VII *Publiek toezicht*

ARTIKEL 43

§ 1. 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 Economische Beroepen, het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en de tuchtinstanties.

De werkprogramma's en de activiteitenverslagen van de organen van publiek toezicht worden jaarlijks gepubliceerd volgens de door het in het artikel 77, § 1, bedoelde orgaan bepaalde modaliteiten.

§ 2. De Minister die bevoegd is voor Economie, de Procureur-generaal, de leden van de tuchtinstanties die niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor bezitten en de leden van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris mogen geen bedrijfsrevisor zijn en evenmin lid zijn van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten of van het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten.

Dit verbod is van toepassing op de oud-bedrijfsrevisoren die het beroep sinds minder dan drie jaar hebben verlaten en degenen die sinds minder dan drie jaar voorafgaand aan hun betrokkenheid bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht wettelijke controles van jaarrekeningen hebben verricht, stemrecht in een auditkantoor hebben bezeten, lid zijn geweest van het bestuursorgaan van een auditkantoor en in dienst zijn geweest van of verbonden zijn geweest met een auditkantoor.

[§ 3. De procureur-generaal, de kamer van verwijzing en instaatstelling en de tuchtinstanties zijn de organen belast met individuele beslissingen inzake 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.

§ 4. 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.

De organen van publiek toezicht mogen, in afwijking van § 3 en artikel 458 van het Strafwetboek, vertrouwelijke informatie ontvangen in het kader van de opdrachten die hen zijn toevertrouwd door of krachtens deze wet, meedelen aan het Instituut voor zover deze informatie noodzakelijk is voor de uitoefening van de opdrachten van het Instituut.]

Hoofdstuk IX.

Nationale en internationale samenwerking

[Afdeling 1. Algemene bepalingen]

[ARTIKEL 77

§ 1. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen wordt aangeduid als orgaan dat belast is met 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.

§ 2. De samenwerking bedoeld in dit hoofdstuk en de maatregelen genomen ter uitvoering ervan, hebben geen betrekking op de gerechtelijke strafdossiers in opsporingsonderzoek of onderzoek.]

[Afdeling 2. Nationale samenwerking]

[ARTIKEL 77^{BIS}

§ 1. 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.

§ 2. De Koning kan bijkomende voorwaarden bepalen van nationale samenwerking.]

[Afdeling 3. Samenwerking met andere lidstaten van de Europese Unie]

[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.]

[ARTIKEL 77^{QUATER}

De organen van publiek toezicht maken, onder voorbehoud van het artikel 77^{sexies}, op verzoek van een bevoegde autoriteit van een andere lidstaat van de Europese Unie en zonder onnodige vertraging de informatie over die zij bezitten of ontvangen bij de uitoefening van opdrachten, die hen door of krachtens deze wet zijn toevertrouwd, aan de bevoegde autoriteit van de andere lidstaat. Indien nodig, stelt het aangezochte orgaan van publiek toezicht zonder onnodige vertraging de maatregelen vast die vereist zijn om de gevraagde informatie te verzamelen.

Deze overgemaakte informatie mag aan geen enkele autoriteit of persoon openbaar worden gemaakt zonder expliciete toestemming van het orgaan van publiek toezicht dat deze informatie heeft overgemaakt, behalve wanneer deze openbaarmaking vereist is door de wetgeving, regelgeving of administratieve procedures van een andere lidstaat.]

[ARTIKEL 77^{QUINQUIES}

De organen van publiek toezicht verrichten of laten, onder voorbehoud van het artikel 77^{sexies}, onderzoeken verrichten in België op vraag van een bevoegde autoriteit van een andere lidstaat van de Europese Unie, of staan toe dat personeelsleden van deze autoriteit deelnemen aan een onderzoek.

Het onderzoek wordt volledig verricht onder de eindverantwoordelijkheid van de Belgische bevoegde autoriteiten.]

[ARTIKEL 77^{SEXIES}

De organen van publiek toezicht kunnen weigeren om aan een verzoek om informatie of samenwerking in het kader van een onderzoek, afkomstig van een bevoegde autoriteit van een andere lidstaat van de Europese Unie, gevolg te geven indien :

1° dit verzoek gevaar zou kunnen opleveren voor de Belgische soevereiniteit, nationale veiligheid of openbare orde, of

2° met betrekking tot dezelfde handelingen en tegen dezelfde personen bedoeld in het verzoek reeds in België een gerechtelijke procedure, inclusief een strafrechtelijke, is ingesteld, of

3° voor dezelfde personen en dezelfde handelingen bedoeld in het verzoek een beslissing van de Belgische bevoegde autoriteiten in kracht van gewijsde is gegaan, of

4° de autoriteit en de personen die er werkzaam zijn of zijn geweest, niet onderworpen zijn aan gelijkwaardige waarborgen inzake het beroepsgeheim als deze van toepassing op het orgaan van publiek toezicht, of

5° de informatie niet vereist is voor de uitoefening van een opdracht van publiek toezicht.]

[ARTIKEL 77^{SEPTIES}

Ieder orgaan van publiek toezicht kan aan de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat van de Europese Unie vragen om informatie over te maken of deel te nemen aan een onderzoek op het grondgebied van een andere lidstaat.

Onverminderd zijn verplichtingen in het kader van een gerechtelijke procedure mag een orgaan van publiek toezicht:

1° de van een bevoegde autoriteit van een andere lidstaat ontvangen informatie uitsluitend gebruiken voor de uitoefening van zijn opdrachten en in het kader van bestuursrechtelijke of gerechtelijke procedures die specifiek met de uitoefening van deze opdrachten verband houden zoals voorzien door of krachtens deze wet;

2° deze informatie overmaken aan een andere autoriteit na toestemming van de bevoegde autoriteit van de andere lidstaat.]

[ARTIKEL 77^{OCTIES}

§ 1. Wanneer een orgaan van publiek toezicht vaststelt dat er op het grondgebied van een andere lidstaat van de Europese Unie handelingen werden uitgevoerd die strijdig zijn met de bepalingen van deze wet, geeft het hiervan kennis aan de bevoegde autoriteit van deze andere lidstaat.

§ 2. Wanneer een orgaan van publiek toezicht op de hoogte wordt gebracht door een andere lidstaat van handelingen die werden uitgevoerd strijdig met de reglementen geldend voor wettelijke auditors of de regels geldend voor de wettelijke controle van jaarrekeningen, neemt het de nodige maatregelen. Het orgaan stelt de lidstaat in kennis van het definitieve resultaat evenals, voor zover mogelijk, van belangrijke tussentijdse ontwikkelingen.]

[ARTIKEL 77^{NOVIES}

De Koning kan de specifieke voorwaarden van samenwerking met de andere lidstaten van de Europese Unie bepalen, overeenkomstig Richtlijn 2006/43.]

[Afdeling 4. Samenwerking met derde landen]

[ARTIKEL 77^{DECIES}

§ 1. Ieder bevoegd orgaan van publiek toezicht aangewezen door de Koning, maakt op verzoek van een bevoegde autoriteit van een derde land, controle- of andere documenten die in het bezit zijn van bedrijfsrevisoren over indien alle volgende voorwaarden vervuld zijn en onder voorbehoud van § 2:

1° deze controle- of andere documenten hebben betrekking op wettelijke controles bij ondernemingen die effecten hebben uitgegeven in het betrokken derde land of die onderdeel uitmaken van een groep die is onderworpen aan een controle van geconsolideerde jaarrekeningen in dat derde land;

2° deze overdracht is noodzakelijk voor de vervulling van de opdracht van publiek toezicht, onderzoeken of kwaliteitscontrole die gelijkwaardig verklaard zijn overeenkomstig artikel 46, § 2, van de Richtlijn 2006/43 van de bevoegde autoriteit van het derde land;

3° deze autoriteit voldoet aan eisen die de Europese Commissie adequaat heeft verklaard, overeenkomstig artikel 47, § 3, van de Richtlijn 2006/43;

4° de overdracht van persoonsgegevens geschiedt overeenkomstig de wet van 8 december 1992 tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer ten opzichte van de verwerking van de persoonsgegevens;

5° de autoriteit of de personen die de informatie ontvangen in het derde land zijn onderworpen aan gelijkwaardige waarborgen inzake het beroepsgeheim als deze van toepassing op het bevoegde orgaan van publiek toezicht;

6° een overeenkomst op basis van wederkerigheid inzake de werkregelingen is gesloten tussen de door de Koning aangewezen organen en deze autoriteit.

§ 2. De organen van publiek toezicht kunnen het verzoek weigeren van de bevoegde autoriteit van een derde land, indien:

1° de verstrekking van de documenten bedoeld in § 1 vatbaar is voor het aantasten van de soevereiniteit, de nationale veiligheid of de openbare orde van België of van de andere lidstaten van de Europese Unie;

2° in België met betrekking tot dezelfde handelingen en tegen dezelfde personen als deze bedoeld in het verzoek, reeds een gerechtelijke procedure, inclusief een strafrechtelijke, is ingeleid;

3° een beslissing van de Belgische bevoegde autoriteiten voor dezelfde handelingen en tegen dezelfde personen als deze bedoeld in het verzoek in kracht van gewijsde is gegaan;

4° de bovenvermelde voorwaarden bedoeld in § 1 niet zijn gerespecteerd.

§ 3. De Koning bepaalt de specifieke voorwaarden van samenwerking met de derde landen.]

A.1.2. Andere bevoegdheden van de Hoge Raad die betrekking hebben op het bedrijfsrevisoraat

Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (uittreksel)

Titel VIII.

Hoge Raad voor de economische beroepen

ARTIKEL 54 (PARTIM)

§ 1. Er wordt een « Hoge Raad voor de economische beroepen » opgericht, hierna Hoge Raad genoemd. De Hoge Raad is een zelfstandig organisme met zetel in het tweetalig gebied Brussel-Hoofdstad.

De Hoge Raad heeft tot taak via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering, (...) aan het Instituut der bedrijfsrevisoren (...), ertoe bij te dragen dat bij de uitoefening van de opdrachten die de wet aan de bedrijfsrevisoren (...) toevertrouwt en bij de verrichtingen van (...) de bedrijfsrevisor (...) het algemeen belang en

de vereisten van het maatschappelijk verkeer in acht worden genomen. Deze adviezen of aanbevelingen zullen onder meer betrekking hebben op de uitoefening van de opdrachten omschreven in artikel 15bis van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven.

De Hoge Raad moet worden geraadpleegd voor elk koninklijk besluit dat moet worden genomen ter uitvoering van deze wet of de wetten betreffende [het beroep] van bedrijfsrevisor (...). De Koning moet elke afwijking van een eensluidend advies van de Hoge Raad, uitdrukkelijk met redenen omkleeden.

Bovendien moet de Hoge Raad worden geraadpleegd over elke beslissing met een algemene draagwijdte die (...) moet worden genomen (...) door de Raad van het Instituut der bedrijfsrevisoren (...). De (...) Raad van het Instituut der bedrijfsrevisoren (...) [kan] niet afwijken van een advies dat door de meerderheid van de leden van de Hoge Raad is goedgekeurd, indien het advies betrekking heeft op een aangelegenheid die betrekking heeft op meer dan één beroep of hoedanigheid. De betrokken Raad kan slechts afwijken van adviezen over een aangelegenheid die slechts op één beroep of hoedanigheid betrekking heeft, als dit uitdrukkelijk met redenen omkleed wordt.

De Hoge Raad moet de hem gevraagde adviezen binnen drie maanden uitbrengen. Zo niet wordt hij geacht een gunstig advies te hebben uitgebracht.

§ 2. De Hoge Raad organiseert permanent overleg met (...) het Instituut der bedrijfsrevisoren (...).

Hij kan daartoe met elk van deze Instituten werkgroepen oprichten.

§ 3. De Hoge Raad kan bij de tuchtcommissie van de respectieve Instituten klacht neerleggen tegen, naar gelang van het geval, een of meer (...) bedrijfsrevisoren (...). De betrokken commissie stelt de Hoge Raad in kennis van het gevolg dat aan deze klacht is gegeven.

Koninklijk besluit van 4 april 2003

ARTIKEL 4, LID 10 en 11

De adviezen [van het Advies- en Controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris] worden door de Voorzitter op anonieme wijze en in de vorm van een samenvatting aan de Voorzitter van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen overgemaakt.

De beslissingen tot verwijzing in tucht naar de desbetreffende Commissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren worden door de Voorzitter overgemaakt aan de Voorzitter van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. Tussen beide Voorzitters zal er met betrekking tot een eventuele gezamenlijke verwijzing overleg gepleegd worden.

Wet van 22 juli 1953 (uittreksels)

Hoofdstuk II.

De bedrijfsrevisoren, hun inschrijving in het openbaar register van het Instituut en de bescherming van hun titel

ARTIKEL 7, § 3

In uitvoering van de internationale verdragen waarbij België partij is op voorwaarde van wederkerigheid stelt de Koning, na advies van de Raad en van de Hoge Raad voor de Economische

Beroepen, de modaliteiten vast voor de toekenning van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor aan de auditors of auditororganisaties van een derde land alsook de regels inzake het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole en het toezicht op deze personen.

Hoofdstuk IV.

Beheer en werking van het Instituut

ARTIKEL 18

De Koning stelt, op voorstel van of na advies van de Raad van het Instituut, het stagereglement en het tuchtreglement vast, alsmede de andere reglementen die noodzakelijk zijn voor de werking van het Instituut en voor de verwezenlijking van zijn bij deze wet omschreven doelstellingen.

Deze reglementen worden vastgesteld op voorstel of na advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

ARTIKEL 26, §§ 1 en 3

§ 1. Elk jaar legt de Raad 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.

§ 3. De documenten bedoeld in de eerste paragraaf, 1° tot 3° worden door de Raad overgemaakt aan de Minister die bevoegd is voor economie alsook aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris binnen de maand na de algemene vergadering waarop het werd voorgelegd.

Koninklijk besluit van 30 april 2007 (toegang tot het beroep)

Hoofdstuk III.

De Stagecommissie

ARTIKEL 10

De Stagecommissie brengt jaarlijks verslag uit bij de Raad over haar werkzaamheden. Zij formuleert de opmerkingen en voorstellen die zij nuttig acht.

De Raad overhandigt ieder jaar aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een verslag over de activiteiten van de Stagecommissie en over de vormingsactiviteiten die door het Instituut ten behoeve van de stagiairs werden georganiseerd.

Hoofdstuk V.

Toelating tot de stage

ARTIKEL 14, § 2

De vrijstelling wordt verleend per vakgebied op voorwaarde dat de aan het vakgebied bestede aantal studiepunten ECTS tenminste overeenstemmen met het aantal studiepunten ECTS die voor dit vakgebied door de Raad, na advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, voldoende worden geacht in het kader van de eisen gesteld voor het beroep van bedrijfsrevisor.

Voor de houders van een diploma enkel uitgedrukt in uren, worden de voorwaarden uitgedrukt in ECTS in het vorige lid begrepen in uren.

Koninklijk besluit van 7 juni 2007 (huishoudelijk reglement van het IBR)

Hoofdstuk III.

Eretitels en een regime voor kandidaat-bedrijfsrevisoren

ARTIKEL 5

De Raad kan, na gunstig advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, een aangepast regime inrichten voor de kandidaat-bedrijfsrevisoren, dit wil zeggen de stagiairs bedrijfsrevisoren die, na geslaagd te zijn voor het bekwaamheidsexamen, de eed van bedrijfsrevisor nog niet hebben afgelegd, alsook de ontslagnemende natuurlijke personen die, overeenkomstig artikel 18 van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register, aanspraak kunnen maken op herinschrijving in het openbaar register.

Hoofdstuk IX.

Mededelingsmodaliteiten

ARTIKEL 32, §§ 1 en 2

§ 1. De mededelingen met een individuele draagwijdte tussen het Instituut en een bedrijfsrevisor, evenals de mededelingen tussen een bedrijfsrevisor en het Instituut, gebeuren bij aangetekende brief of bij deurwaardersexploot. Bij gebreke daaraan worden de termijnen voorzien in de wet of haar uitvoeringsbesluiten geacht nog niet te zijn begonnen lopen, en/of de mededeling zal door zijn bestemming kunnen worden beschouwd als niet gebeurd zijnde. De mededelingen gebeuren steeds in de taal waarin de bedrijfsrevisor in het openbaar register is ingeschreven.

§ 2. De mededelingen van het Instituut met een algemene draagwijdte ten aanzien van de bedrijfsrevisoren gebeuren in de door de Raad vastgestelde vorm. Het voorwerp van de mededelingen met een algemene draagwijdte, die de Raad zou beslissen te doen in elektronische vorm, wordt vermeld in een bericht dat via de post aan de bedrijfsrevisoren wordt toegezonden.

Hoofdstuk XI.
Normen en aanbevelingen

ARTIKEL 34

§ 1. De Raad 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.

§ 2. 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.

Hoofdstuk XII.
Slotbepalingen

ARTIKEL 35, § 3

De Raad deelt, op basis van een werkprogramma voorgesteld door de Raad, aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen de normen, aanbevelingen, adviezen, omzendbrieven en mededelingen mee, zoals goedgekeurd door de Raad voor de inwerkingtreding van onderhavig besluit.

A.2. Accountants en Belastingconsulenten

Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (uittreksel)

Titel II.

Het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten

Hoofdstuk II.

Beheer, werking, vermogen en begroting

ARTIKEL 7, § 1

De Koning stelt het stagereglement en het deontologisch reglement vast, alsook de nodige reglementen om de werking van het Instituut en de verwezenlijking van de hem bij deze wet gegeven doelstellingen te verzekeren.

Deze reglementen worden vastgesteld op voorstel of na advies van de Raad van het Instituut en na advies van de Hoge Raad bedoeld bij artikel 54.

Titel VIII. – Hoge Raad voor de economische beroepen

ARTIKEL 54 (PARTIM)

§ 1. Er wordt een « Hoge Raad voor de economische beroepen » opgericht, hierna Hoge Raad genoemd. De Hoge Raad is een zelfstandig organisme met zetel in het tweetalig gebied Brussel-Hoofdstad.

De Hoge Raad heeft tot taak via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering, aan het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten (...) ertoe bij te dragen dat bij de uitoefening van de opdrachten die de wet aan de (...) accountants toevertrouwt en bij de verrichtingen van de accountant, de belastingconsulent (...) het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer in acht worden genomen. (...).

De Hoge Raad moet worden geraadpleegd voor elk koninklijk besluit dat moet worden genomen ter uitvoering van deze wet of de wetten betreffende de beroepen van (...) accountant, belastingconsulent (...). De Koning moet elke afwijking van een eensluidend advies van de Hoge Raad, uitdrukkelijk met redenen omkleeden.

Bovendien moet de Hoge Raad worden geraadpleegd over elke beslissing met een algemene draagwijdte die door de Raad van het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten moet worden genomen in toepassing van artikel 27 (...). De Raad van het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten (...) [kan] niet afwijken van een advies dat door de meerderheid van de leden van de Hoge Raad is goedgekeurd, indien het advies betrekking heeft op een aangelegenheid die betrekking heeft op meer dan één beroep of hoedanigheid. De betrokken Raad kan slechts afwijken van adviezen over een aangelegenheid die slechts op één beroep of hoedanigheid betrekking heeft, als dit uitdrukkelijk met redenen omkleed wordt.

De Hoge Raad moet de hem gevraagde adviezen binnen drie maanden uitbrengen. Zo niet wordt hij geacht een gunstig advies te hebben uitgebracht.

§ 2. De Hoge Raad organiseert permanent overleg met het instituut van de accountants en de belastingconsulenten (...).

Hij kan daartoe met elk van deze Instituten werkgroepen oprichten.

§ 3. De Hoge Raad kan bij de tuchtcommissie van de respectieve Instituten klacht neerleggen tegen, naar gelang van het geval, een of meer accountants, (...) belastingconsulenten, (...). De betrokken commissie stelt de Hoge Raad in kennis van het gevolg dat aan deze klacht is gegeven.

Koninklijk besluit van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van de accountant en/of de belastingconsulent (uittreksel)

*Titel III.
De stage*

*Hoofdstuk IX.
Vertegenwoordiging van de stagiairs binnen het Instituut*

ARTIKEL 47, lid 7

De Raad overhandigt ieder jaar aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een verslag over de activiteiten van de stagecommissie en over de vormingsactiviteiten die door het Instituut ten behoeve van de stagiairs werden georganiseerd.

A.3. Erkende boekhouders(-fiscalisten)

Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (uittreksel)

Titel VIII.

Hoge Raad voor de economische beroepen

ARTIKEL 54 (PARTIM)

§ 1. Er wordt een “Hoge Raad voor de economische beroepen” opgericht, hierna Hoge Raad genoemd. De Hoge Raad is een zelfstandig organisme met zetel in het tweetalig gebied Brussel-Hoofdstad.

De Hoge Raad heeft tot taak via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering, (...) aan het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten, ertoe bij te dragen dat bij de uitoefening van de opdrachten en bij de verrichtingen van de (...) erkende boekhouder en boekhouder-fiscalist het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer in acht worden genomen. (...).

De Hoge Raad moet worden geraadpleegd voor elk koninklijk besluit dat moet worden genomen ter uitvoering van deze wet of de wetten betreffende de beroepen van (...) erkend boekhouder en boekhouder-fiscalist. De Koning moet elke afwijking van een eensluidend advies van de Hoge Raad, uitdrukkelijk met redenen omkleeden.

Bovendien moet de Hoge Raad worden geraadpleegd over elke beslissing met een algemene draagwijdte die (...) moet worden genomen (...) door de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten. De (...) Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten [kan] niet afwijken van een advies dat door de meerderheid van de leden van de Hoge Raad is goedgekeurd, indien het advies betrekking heeft op een aangelegenheid die betrekking heeft op meer dan één beroep of hoedanigheid. De betrokken Raad kan slechts afwijken van adviezen over een aangelegenheid die slechts op één beroep of hoedanigheid betrekking heeft, als dit uitdrukkelijk met redenen omkleed wordt.

De Hoge Raad moet de hem gevraagde adviezen binnen drie maanden uitbrengen. Zo niet wordt hij geacht een gunstig advies te hebben uitgebracht.

§ 2. De Hoge Raad organiseert permanent overleg met (...) het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten.

Hij kan daartoe met elk van deze Instituten werkgroepen oprichten.

§ 3. De Hoge Raad kan bij de tuchtcommissie van de respectieve Instituten klacht neerleggen tegen, naar gelang van het geval, één of meer (...) erkende boekhouders of boekhouders-fiscalisten. De betrokken commissie stelt de Hoge Raad in kennis van het gevolg dat aan deze klacht is gegeven.

B. Samenstelling en benoemingswijze

Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (uittreksel)

Titel VIII.

Hoge Raad voor de economische beroepen

ARTIKEL 54, § 4

De Hoge Raad bestaat uit zeven leden benoemd door de Koning. Vier onder hen, van wie één de kleine en middelgrote ondernemingen vertegenwoordigt, worden voorgedragen op een lijst met dubbeltallen door de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven. Drie leden worden voorgedragen door de minister van Economische Zaken, de minister van Financiën en de minister die de Middenstand onder zijn bevoegdheid heeft.

Hun bezoldiging wordt door de Koning vastgesteld.

Koninklijk besluit van 23 juni 1994

ARTIKEL 1

De leden van de Hoge Raad voor de economische beroepen worden door Ons benoemd voor een termijn van zes jaar. Hun mandaat is hernieuwbaar. In geval van vervanging van een lid beëindigt het nieuw aangewezen lid het mandaat van degene die hij vervangt.

De leden van de Hoge Raad kunnen geen lid zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, noch van het Instituut van de Accountants en de belastingconsulenten, noch van het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten, noch lid of vennoot in een vereniging of een vennootschap van bedrijfsrevisoren, accountants, belastingconsulenten, erkende boekhouders of erkende boekhouders-fiscalisten.

Benoemingen bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 30 november 2006 en van 30 mei 2007 (2de editie)

ARTIKEL 2

De Voorzitter van de Hoge Raad wordt door Ons benoemd onder de drie leden van de Hoge Raad die zijn voorgedragen door de Minister van Economische Zaken, door de Minister van Middenstand en door de Minister van Financiën.

Benoeming bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 30 november 2006

Hij wordt in deze hoedanigheid benoemd voor een hernieuwbare termijn van zes jaar. In geval van vervanging van de Voorzitter beëindigt de nieuw benoemde Voorzitter het mandaat van degene die hij vervangt.

De Voorzitter bereidt de vergaderingen van de Hoge Raad voor; hij zit die vergaderingen voor en verzekert de uitvoering van de door de Hoge Raad genomen beslissingen; hij houdt toezicht op het opstellen van de notulen van de vergaderingen alsmede van de adviezen, aanbevelingen en verslagen uitgaande van de Hoge Raad.

Hij vertegenwoordigt de Hoge Raad ten overstaan van de Regering, van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en van het Instituut van de Accountants en belastingconsulenten en van het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten zoals tegenover derden in het algemeen.

Hij doet de Regering de adviezen en aanbevelingen geworden die door de Hoge Raad zijn aangenomen.

Hij neemt de nodige maatregelen om de adviezen en aanbevelingen bekend te maken, wanneer de Hoge Raad tot bekendmaking heeft besloten.

Hij waakt over de publicatie van het jaarverslag van de activiteiten van de Hoge Raad.

Hij staat in voor het dagelijks bestuur van de Hoge Raad en neemt hiervoor de nodige maatregelen.

Hij kan het dagelijks bestuur delegeren aan een lid van het wetenschappelijk personeel van de Hoge Raad zoals bedoeld in artikel 7.

ARTIKEL 4

In toepassing van artikel 54, § 2, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en de fiscale beroepen, kan de Hoge Raad het Instituut der bedrijfsrevisoren, het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten belasten met elk probleem dat in hun bevoegdheid valt.

ARTIKEL 5

In toepassing van artikel 54, § 2, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en de fiscale beroepen, worden de Voorzitters en Ondervoorzitters van de Instituten gehoord door de Hoge Raad, telkens deze het nuttig acht.

Op hun verzoek worden ze gehoord door de Hoge Raad voor elk probleem dat in zijn bevoegdheid ligt.

De Hoge Raad kan deskundigen horen, of er een beroep op doen.

Hij kan eveneens, middels een unanieme beslissing van de leden, werk- en studiegroepen oprichten samengesteld uit leden van de Hoge Raad en/of deskundigen.

ARTIKEL 6

De Hoge Raad beraadslaagt collegiaal en overeenkomstig de regels van de beraadslagende vergaderingen.

De goedkeuring van een advies of aanbeveling vereist nochtans dan ten minste vier leden een positieve stem uitbrengen.

Een lid kan een ander lid een geschreven volmacht geven voor de stemming.

De adviezen en aanbevelingen moeten met redenen omkleed zijn.

De adviezen en aanbevelingen die aan het ene Instituut worden overgemaakt worden ook aan de andere Instituten gestuurd.

C. Financiering

Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (uittreksel)

Titel VIII.

Hoge Raad voor de economische beroepen

ARTIKEL 54, § 5

De Koning stelt het huishoudelijk reglement vast de Hoge Raad op diens voorstel. Het ministerie van Economische Zaken wordt ermee belast het secretariaat en de infrastructuur van de Hoge Raad waar te nemen. De overige werkingskosten van de Hoge Raad worden gedragen door de Instituten, op de wijze en binnen de grenzen die de Koning bepaalt.

Koninklijk besluit van 23 juni 1994

ARTIKEL 9

De emolumenten van de Voorzitter worden bepaald volgens het barema van toepassing op assessoren bij de Raad van State. Het bedrag van de zitpenningen der leden wordt vastgesteld op een bedrag van 5 000 F per vergadering. De Voorzitter en de leden hebben recht op de terugbetaling van hun verplaatsings- en verblijfskosten.

Deze verblijfskosten en reiskosten voor verplaatsingen worden vergoed ten belope van het bedrag van de werkelijke kosten mits voorlegging van bewijskrachtige bescheiden. Bij gebreke van dergelijke bescheiden worden deze kosten vergoed volgens het hoogste barema dat terzake geldt voor rijksambtenaren. De werkelijke kosten mogen dit barema evenmin overschrijden.

ARTIKEL 10

De emolumenten en kosten bedoeld in artikel 9 en alle andere werkingskosten van de Hoge Raad, uitgezonderd die van het administratief secretariaat en van de ruimtelijke infrastructuur, worden gedekt door bijdragen, gestort aan de Hoge Raad door het Instituut der bedrijfsrevisoren, het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten en door het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten.

Het bedrag van deze bijdragen wordt vastgesteld op basis van het jaarlijks budget, opgesteld door de Hoge Raad en bepaald op basis van een verdeelsleutel die is uitgewerkt met de Instituten. Bij gebrek aan een akkoord worden de voorzitters van de Instituten gehoord, wordt gemotiveerd geantwoord op hun bezwaren en wordt het bedrag van de bijdragen bepaald door de Hoge Raad, rekening houdend met het aantal leden van elk Instituut en met het bedrag aan bijdragen geïnd door de Instituten. In elk geval mag het bedrag, bestemd voor de Hoge Raad, niet meer bedragen dan 10 % van het totaal bedrag van de bijdragen, geïnd door beide Instituten.

De betaling van de bijdragen door de Instituten kan in vier schijven gebeuren, de eerste dag van elk trimester.

ARTIKEL 11

De Voorzitter stelt jaarlijks de begroting op en legt die ter goedkeuring voor aan de Hoge Raad. De Voorzitter brengt om de zes maand verslag uit bij de Hoge Raad en bij de Minister van Economische Zaken over de uitvoering van zijn begroting en over de toestand van zijn rekeningen, na controle op de juistheid.

Een maal per jaar stelt de Hoge Raad de jaarrekening vast en beslist over de bestemming van een eventueel batig saldo.

Na goedkeuring door de Hoge Raad worden de rekeningen voorgelegd aan de Minister van Economische Zaken die er de juistheid kan van doen nagaan.

De rekeningen van de Hoge Raad worden gepubliceerd in zijn jaarverslag.

D. Beroepsgeheim / Discretieplicht

D.1. Wat betreft bepaalde opdrachten in het kader van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren – Beroepsgeheim

Wet van 22 juli 1953 (uittreksels)

HOOFDSTUK VII.

Publiek toezicht

ARTIKEL 43, §§ 3 en 4

[§ 3. De procureur-generaal, de kamer van verwijzing en instaatstelling en de tuchtinstanties zijn de organen belast met individuele beslissingen inzake 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.

§ 4. 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.

De organen van publiek toezicht mogen, in afwijking van § 3 en artikel 458 van het Strafwetboek, vertrouwelijke informatie ontvangen in het kader van de opdrachten die hen zijn toevertrouwd door of krachtens deze wet, meedelen aan het Instituut voor zover deze informatie noodzakelijk is voor de uitoefening van de opdrachten van het Instituut.]

D.2. Wat betreft alle andere opdrachten van de Hoge Raad – Discretieplicht

Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen

Titel VIII.

Hoge Raad voor de economische beroepen

ARTIKEL 54, § 5 (PARTIM)

De Koning stelt het huishoudelijk reglement vast de Hoge Raad op diens voorstel.

Koninklijk besluit van 23 juni 1994

ARTIKEL 8

De leden van de Hoge Raad, het wetenschappelijk personeel dat hij tewerkstelt en de personen die het administratief secretariaat waarnemen mogen geen feiten bekendmaken, waarvan ze kennis zouden hebben uit hoofde van hun functie.

Strafwetboek van 8 juni 1867

Verder kan opgemerkt worden dat het artikel 458 van het Strafwetboek eveneens toepasselijk is op de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, zelfs indien dit niet uitdrukkelijk in de wet van 22 april 1999 wordt vermeld.

Het artikel 458 van het Strafwetboek heeft immers meer in het bijzonder betrekking op "alle andere personen die uit hoofde van hun staat of beroep kennis dragen van geheimen die hun zijn toevertrouwd".

Het Hof van cassatie¹ past deze bepaling toe « aux personnes investies d'une mission de confiance qui sont constituées par la loi, la tradition ou les mœurs, dépositaires nécessaires des secrets qu'on leur confie ».²

Het criterium is drievoudig³:

- het beroep op een beroepsbeoefenaar moet noodzakelijk zijn ;
- het vertrouwen moet noodzakelijk zijn voor de uitoefening van het beroep ;
- het beroep moet verband houden met het algemeen belang (morele finaliteit).

Strafwetboek van 8 juni 1867

Titel VIII.

Misdaden en wanbedrijven tegen personen

Hoofdstuk VI.

Enige andere wanbedrijven tegen personen

ARTIKEL 458

Geneesheren, heilkundigen, 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 frank tot vijfhonderd frank.

1 Cass. 20 februari 1905 (*Pas.* 1905, I, p.141).

2 Zie in dit verband de bijdrage van Professor Michel FRANCHIMONT, getiteld « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises » gepubliceerd in 1986 in de brochure 2/1986 van BCNAR., pp.5-50.

3 Criteria voorgesteld in de conclusies van de Advocaat-generaal COLLARD in het kader van een arrest van het Hof van cassatie van 26 september 1966 (*R.D.P.* 1966-1967, p. 301).

BIJLAGEN

Rekeningen van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen over het boekjaar 2012

	2012 in EUR	2011 in EUR
Leden (aanwezigheidsgelden en verplaatsingskosten)	4.354,47	5.957,58
Bezoldigingen (met sociale bijdragen en hiermee verbonden kosten)	286.878,96	276.491,88
Publicatie- en vertaalkosten	35.424,42	33.618,60
Bureelonkosten	1.668,42	1.497,02
Meubelen en bureautica	5.189,49	5.400,67
Representatiekosten	456,00	781,40
Verplaatsingskosten (vergaderingen EC,...)	665,00	635,00
Diverse werkingskosten - Abonnementen op tijdschriften en aankoop boeken - Andere werkingskosten	6.636,84 113,56	8.099,01 105,65
TOTAAL WERKINGSKOSTEN	341.387,16	332.586,81

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen, worden de lopende kosten van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen in 2011 gedragen door de drie instituten van de economische beroepsbeoefenaars, ten belope van de helft voor het IBR en een kwart voor het IAB en het BIBF. In 2012 zijn deze kosten gedragen door de drie instituten, elk voor derde deel.

Dekking van de werkingskosten (*) (buiten ontvangen interesten)	341.228,00 159,16	332.457,47 129,34
Bijdrage IBR	113.742,67	166.228,74
Bijdrage IAB	113.742,67	83.114,37
Bijdrage BIBF	113.742,67	83.114,37

(*) P.M. Er moet opgemerkt worden dat bepaalde andere kosten eveneens gedragen worden door de instituten (bedragen elk voor hun deel). Het bedrag voor de dekking van de vertaling van adviezen gevraagd door de instituten aan de Hoge Raad bedraagt 0,00 euros (voor 2011) en 1270,50 euros (voor 2012).

Europese hervorming van de auditmarkt: Schrijven aan de Minister en advies van 30 maart 2012

De heer Johan VANDE LANOTTE

Vice-Eerste Minister en Minister van Economie, Consumenten en Noordzee

Kunstlaan 7

1210 BRUSSEL

Brussel, 30 maart 2012

Geachte Heer Vice-Eerste Minister,

Betreft: Voorstellen van de Europese Commissie tot hervorming van de auditmarkt

Ik heb uw schrijven van 16 maart 2012 in verband met de voorstellen van de Europese Commissie tot hervorming van de auditmarkt in goede orde ontvangen. Meer in het bijzonder verzoekt u om het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen omtrent het voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen¹ enerzijds en het voorstel voor een verordening van het Europees Parlement en de Raad betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang² anderzijds.

Uw verzoek heeft een spoedeisend karakter en ik heb kunnen begrijpen dat de dringendheid is ingegeven door het feit dat de voorstellen momenteel besproken worden in de schoot van de Raad van de Europese Unie. Dit houdt in dat de Belgische vertegenwoordiging een standpunt wenst te formuleren en ik ben verheugd dat u in dit kader het advies van de Hoge Raad inwint.

Gezien de uiterst beperkte termijn die u voor de reactie van de Hoge Raad heeft vooropgesteld, hebben de leden van de Hoge Raad in een eerste fase een advies geformuleerd over de diverse aspecten van het voorstel van richtlijn, zoals opgesomd in uw schrijven.

De Hoge Raad zal zich veroorloven om in een tweede fase een advies te formuleren over een aantal maatregelen die vervat zijn in het voorstel van verordening. Naar verluidt zijn de besprekingen in de schoot van de Raad van de Europese Unie over het voorstel van verordening immers minder ver gevorderd en is er aan de delegaties van de lidstaten voorlopig nog geen onmiddellijke reactie gevraagd.

Deze werkwijze moet de leden van de Hoge Raad toelaten om, desgevallend, binnen hun eigen organisatie, de nodige consultaties omtrent een aantal aspecten uit de Europese voorstellen te organiseren. Zoals u weet, is de Hoge Raad immers niet alleen samengesteld uit academici,

¹ COM (2011) 778, 2011/0389 (COD).

² COM (2011) 779, 2011/0359 (COD).

maar tevens uit vertegenwoordigers van andere organisaties, met name vertegenwoordigers van werknemers-, werkgevers- en zelfstandigenorganisaties³.

Als bijlage van onderhavig schrijven vindt u dan ook het advies van de Hoge Raad in verband met de diverse aspecten van het voorstel van richtlijn, zoals opgesomd in uw schrijven.

De Hoge Raad wenst in elk geval nu reeds uw aandacht te vestigen op het feit dat er, volgens het voorstel van de Europese Commissie, voor de wettelijke controles van organisaties van openbaar belang (OOB's) voortaan een specifieke verordening van toepassing zal zijn en dat deze dus niet langer zullen vallen onder het toepassingsgebied van de zogenaamde "auditrichtlijn". Het vroegere uitgangspunt "*an audit is an audit*" wordt hiermee op de helling geplaatst; er zal dan ook moeten nagegaan worden wat de gevolgen zijn in België van het onderscheid tussen OOB's en de overige ondernemingen.

*

* *

De leden van de Hoge Raad achten het wenselijk om voorafgaandelijk het bestaand systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren in België kort in herinnering te brengen.

De Belgische wetgever heeft in 2007 – in het kader van de omzetting van de "auditrichtlijn" en overeenkomstig het subsidiariteitsprincipe – gekozen voor een systeem van publiek toezicht, bestaande uit diverse organen die elk op hun beurt een deel van de eindverantwoordelijkheid inzake het publiek toezicht op zich nemen. Dit was een logische keuze voor een land met een meer dan 20 jaar lange traditie inzake toezicht op het bedrijfsrevisoraat.

Het Belgisch systeem, dat onafhankelijk is ten aanzien van de beroepsbeoefenaars van de audit en hun beroepsorganisatie, bestaat uit zes organen en is 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.

³ Rekening houdend met het ontslag sinds eind december 2011 van de vertegenwoordiger van de KMO's en het feit dat voorlopig nog niet in de vervanging is voorzien, heeft de bespreking en beraadslaging in de schoot van de Hoge Raad plaatsgevonden zonder deelname van een vertegenwoordiger van de KMO's.

In deze materie zijn vier entiteiten van het systeem van publiek toezicht op het bedrijfs-revisorat 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.

Volledigheidshalve kan in herinnering gebracht worden dat in België in 2003 een lijst is opgesteld met opdrachten die onverenigbaar worden geacht met de uitvoering van wettelijke controles van jaarrekeningen. Deze regeling⁴ is toepasselijk voor alle wettelijke controles, zowel bij OOB's als bij de overige ondernemingen.

*

* *

Uiteraard houd ik me ter beschikking ingeval u verdere toelichting zou wensen.

Met voorname hoogachting,

Jean-Paul SERVAIS

Voorzitter

4 De lijst van de met de wettelijke controle onverenigbare opdrachten is als volgt:

- 1° in de gecontroleerde vennootschap een beslissing nemen of in de besluitvorming tussenkomen;
 - 2° 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;
 - 3° instaan voor de opstelling, de ontwikkeling, de invoering en het beheer van technologische systemen van financiële informatie in de gecontroleerde vennootschap;
 - 4° 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;
 - 5° deelnemen aan de interne adviesfunctie;
 - 6° de gecontroleerde vennootschap vertegenwoordigen bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen;
 - 7° tussenkomen in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap.
- (artikel 183ter van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, zoals aangepast door het koninklijk besluit van 4 april 2003).

Advies van 30 maart 2012 inzake bepaalde aspecten uit het voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen

1. Eigendomsregels van auditkantoren

Voorstel van de Europese Commissie (artikel 3, punt 4 van de gewijzigde richtlijn):

Het is de lidstaten niet meer toegestaan om te bepalen dat een meerderheid van de stemrechten of van het kapitaal in een auditkantoor in handen moet zijn van wettelijke auditors of auditkantoren.

Het voorstel van richtlijn stelt uitsluitend eisen aan de vakbekwaamheid van de meerderheid van de leden van het bestuur: de meerderheid van de leden van het bestuur moet een wettelijke auditor/auditkantoor zijn.

De lidstaten mogen met betrekking tot deze punten geen aanvullende voorwaarden stellen.

Wijziging ten opzichte van de huidige Belgische situatie

Momenteel moet in België de meerderheid van het kapitaal van een auditkantoor in handen zijn van wettelijke auditors of auditkantoren. Verder moet ook de meerderheid van het bestuursorgaan bestaan uit wettelijke auditors en auditkantoren.

Volgens het voorstel zal de vereiste in verband met de meerderheid van het kapitaal van auditkantoren moeten wegvallen.

Standpunt van de Hoge Raad

Het voorstel van de Europese Commissie liberaliseert nog verder de toegang tot het kapitaal

van de auditkantoren en zou erop gericht zijn om auditkantoren in staat te stellen te groeien.

De Hoge Raad is geen vragende partij voor de volledige openstelling van auditkantoren tot extern kapitaal en pleit voor het behoud van de huidige regeling.

Het feit dat externen het volledige kapitaal van auditkantoren in handen zouden hebben, kan de onafhankelijkheid van de beroepsbeoefenaars mogelijk in het gedrang brengen.

Bovendien betwijfelt de Hoge Raad of de doelstelling van deze maatregel, met name de groei van auditkantoren en zelfs het aanmoedigen van nieuwkomers, zal bereikt worden. De moeilijkheden die bepaalde auditstructuren onderkennen om zich verder te ontwikkelen, lijken immers niet zozeer te wijten aan een louter gebrek aan kapitaal.

Overigens toont een recente studie van de Hoge Raad¹ voor België aan dat, niettegenstaande de openstelling van het aandeelhouderschap, het aantal auditkantoren, ingeschreven in het Belgisch openbaar register, met niet-bedrijfsrevisoren als aandeelhouder, uiterst beperkt is.

Volledigheidshalve vestigt de Hoge Raad de aandacht op het feit dat het vóór de omzetting van de "auditrichtlijn" van 2006 in Belgisch recht zelfs vereist was dat 100% van het aandeelhouderschap van auditkantoren in handen was van wettelijke auditors. De versoepeling

¹ *Gezamenlijk jaarverslag 2010 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren*, onderdeel van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, 3.1. Structuur van de sector van de externe audit in België, p. 145 e.v.

van de voorwaarden omtrent het kapitaal en het bestuur van auditkantoren, zoals in 2007 doorgevoerd, is in België gekoppeld aan de invoering van een maatregel om de aansprakelijkheid van de wettelijke auditors te beperken.

Er moet benadrukt worden dat België één van de weinige landen in de Europese Unie is dat in zijn nationaal recht een beperking van de aansprakelijkheid heeft ingevoerd voor de opdrachten van de wettelijke controles uitgevoerd door wettelijke auditors (beperking tot 12 miljoen EUR voor wettelijke controles in een beursgenoteerde onderneming / beperking tot 3 miljoen EUR voor de andere mandaten).

In het kader van een studie, uitgevoerd in 2010-2011 door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, inzake de concentratiegraad van controlemandaten bij organisaties van openbaar belang (OOB's)², kan men vaststellen dat er in de Belgische auditmarkt, hoewel er een vrij hoge concentratiegraad van de zogenaamde « *Big four* »-kantoren waar te nemen is (zoals in de andere landen van de Europese Unie), er toch ook andere kantoren aan bod komen. Een aantal van deze kantoren maakt deel uit van structuren die lid zijn van « *Forum of firms* » (dit zijn de 22 grootste structuren op wereldniveau), andere dan weer niet. In België zijn er zelfs een aantal louter nationale structuren met een 10-tal bedrijfsrevisoren die opdrachten uitvoeren bij (kleinere) organisaties van openbaar belang.

Tenslotte wenst de Hoge Raad de aandacht te vestigen op het feit dat in België sedert vele jaren de hoofdtaak van de wettelijke auditor moet bestaan uit controlewerkzaamheden en dat de meerderheid van zijn honoraria daaruit afkomstig moet zijn.

² *Gezamenlijk jaarverslag 2010 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren*, onderdeel van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, 3.2. Concentratiegraad van controlemandaten bij organisaties van openbaar belang in België, p. 197 e.v.

2. Europees paspoort

Voorstel van de Europese Commissie (artikel 3ter van de gewijzigde richtlijn) :

Er wordt een "Europees paspoort" voor auditkantoren voorgesteld. Dit betekent dat auditkantoren ook in andere lidstaten hun diensten mogen verrichten (tijdelijk, occasioneel of permanent) onder de voorwaarde dat de wettelijke auditor (die optreedt namens het kantoor) is toegelaten als auditor in de lidstaat van ontvangst. De lidstaat van ontvangst registreert dergelijk auditkantoor uit een andere lidstaat op basis van een bewijs van registratie in de lidstaat van herkomst.

Wijziging ten opzichte van de huidige Belgische situatie

Auditkantoren die zijn ingeschreven op het openbaar register in België kunnen momenteel uitsluitend in België wettelijke controles verrichten. Wanneer zij ook in andere Europese lidstaten controlediensten willen verstrekken, zullen zij in die lidstaat moeten worden geregistreerd. Dit uitgangspunt geldt binnen de hele Europese Unie.

Volgens het voorstel zal een Europees paspoort worden ingevoerd waarbij de registratie in een andere lidstaat plaatsvindt op basis van het bewijs van inschrijving in de lidstaat van herkomst (zonder verdere beoordeling).

Opdat een auditkantoor, afkomstig uit een andere lidstaat, wettelijke controlediensten in België zal kunnen verstrekken, zal een wettelijke auditor (natuurlijke persoon) moeten aangewezen worden die in het openbaar register in België ingeschreven is.

Standpunt van de Hoge Raad

De Hoge Raad stelt vast dat een vereenvoudiging van de toegang voor auditkantoren tot de (Europese) auditmarkt wordt voorgesteld. Auditkantoren die controlediensten willen verrichten in diverse lidstaten van de Europese Unie, zullen niet langer geconfronteerd worden met een veelheid aan toelatingsprocedures in elke individuele lidstaat; het Europees paspoort zal de grensoverschrijdende mobiliteit van auditkantoren bevorderen.

De Hoge Raad maakt zich ernstig zorgen over de manier waarop het toezicht zal worden uitgeoefend ingeval van een dergelijk Europees paspoort voor auditkantoren. Ook al stelt de Europese Commissie dat de automatische erkenning van auditkantoren niet zal resulteren in een vermindering van de kwaliteit van het toezicht, doordat de toezichthouders de in hun eigen lidstaat verrichte auditwerkzaamheden zullen moeten blijven bewaken, toch is dit voor de Hoge Raad niet volkomen overtuigend.

Het Europees paspoort voor auditkantoren heeft voor gevolg dat het Belgisch systeem van publiek toezicht zal moeten vertrouwen op het systeem van toezicht in andere lidstaten. Dit veronderstelt echter dat de auditrichtlijn doorheen de EU op een consistente wijze wordt toegepast. Ook zal de samenwerking tussen de diverse Europese bevoegde autoriteiten verder moeten worden geoptimaliseerd.

Bijkomende garanties dat er een voldoende harmonisering van de praktijken op het vlak van de audit bestaat, alvorens de grensoverschrijdende mobiliteit verder uit te bouwen, lijken wenselijk.

Voorstel van de Europese Commissie (artikel 3bis van de gewijzigde richtlijn)

Daarnaast wordt een “Europees paspoort” voor wettelijke auditors voorgesteld. Een wettelijke auditor mag in andere lidstaten op tijdelijke of occasionele basis controlediensten verrichten. De richtlijn “beroepskwalificaties” is dan van toepassing (onder meer de voorafgaande kennisgeving aan de bevoegde autoriteit van het voornemen om de dienst te verstrekken).

Wijziging ten opzichte van de huidige Belgische situatie

Het voorstel betreffende het paspoort voor wettelijke auditors wordt afgestemd op de bepalingen van Richtlijn 2005/36 betreffende de erkenning van beroepskwalificaties³.

Standpunt van de Hoge Raad

De Hoge Raad stelt vast dat de voorschriften in de auditrichtlijn in lijn worden gebracht met

de eisen in de richtlijn “beroepskwalificaties” en dat hiermee onduidelijkheid omtrent de toepassing van de verschillende richtlijnen wordt weggerukt.

Wettelijke auditors zullen voortaan in staat zijn om op tijdelijke of occasionele basis grensoverschrijdende controlediensten te verstrekken, mits naleving van de voorwaarden uit de richtlijn “beroepskwalificaties”. Meer in het bijzonder moeten de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van ontvangst vooraf in kennis gesteld worden van het voornemen om de desbetreffende diensten te verstrekken.

Toch stelt de Hoge Raad zich ernstig vragen op welke wijze kan gegarandeerd worden dat er ingeval van tijdelijke of occasionele dienstverlening voldoende kennis is van de specifieke nationale wet- en regelgeving (zo bijvoorbeeld op het vlak van de ondernemingsraden). Er is immers geen bekwaamheidsproef nodig.

3. Nieuwe voorschriften betreffende de bevoegde autoriteiten – mogelijkheid van delegatie

Voorstel van de Europese Commissie (artikel 32, lid 1 en artikel 32bis van de gewijzigde richtlijn):

Om voor meer transparantie te zorgen in het publiek toezicht op de wettelijke auditors en om de verantwoordingsplicht te vergroten, moet elke lidstaat één enkele autoriteit aanwijzen die verantwoordelijk is voor het publiek toezicht op de wettelijke auditors en auditkantoren.

De bevoegde autoriteiten moeten over toereikende bevoegdheden en middelen beschikken om hun onderzoek te verrichten.

De voor het publiek toezicht verantwoordelijke bevoegde autoriteit mag uitsluitend met betrekking tot de toelating en registratie van wettelijke auditors en auditkantoren taken delegeren aan andere instanties (zoals beroepsorganisaties).

De expliciete mogelijkheid dat beroepsorganisaties worden aangemerkt als bevoegde autoriteit wordt geschrapt.

3 PB L 255 van 30 september 2005, blz. 22.

Wijziging ten opzichte van de huidige Belgische situatie

Momenteel voorziet artikel 43, § 1 van de wet van 22 juli 1953 in een “systeem” van publiek toezicht, waarop de eindverantwoordelijkheid van het toezicht rust; dit systeem is samengesteld uit de Minister die bevoegd is voor Economie, de Procureur-generaal, de Kamer van verwijzing en instaatstelling, de Hoge Raad voor Economische Beroepen, het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris en de tuchtinstanties.

Voortaan zal één enkele autoriteit moeten aangewezen worden die verantwoordelijk is voor het publiek toezicht.

Bovendien zal het niet meer mogelijk zijn om, behalve voor de toelating en registratie, taken te delegeren aan de beroepsorganisatie.

Het IBR zal niet langer kunnen optreden als “bevoegde autoriteit” voor de registratie van wettelijke auditors en auditkantoren.

Standpunt van de Hoge Raad

De Hoge Raad heeft fundamentele bezwaren tegen het feit dat voortaan de volledige verantwoordelijkheid voor het gehele publiek toezicht bij één enkele autoriteit zou worden gelegd.

Zoals toegelicht in het schrijven van de Hoge Raad van 30 maart 2012 aan de Minister, heeft de Belgische wetgever in 2007 – in het kader van de omzetting van de “auditrichtlijn” en overeenkomstig het subsidiariteitsprincipe – gekozen voor een “systeem” van publiek toezicht.

Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen de entiteiten die instaan voor de normatieve aspecten enerzijds en de entiteiten die individuele dossiers behandelen anderzijds. Dit onderscheid is van belang aangezien de instantie die de regelgeving ontwikkelt niet tegelijk verantwoordelijk is voor het toezicht op de naleving ervan en zelfs niet voor de vervolging en bestrafing van inbreuken.

De Hoge Raad wenst te benadrukken dat het Belgisch systeem van publiek toezicht zijn opdracht met de nodige effectiviteit en efficiëntie vervult. Hij pleit dan ook voor het behoud van de mogelijkheid om een “systeem” van publiek toezicht te organiseren.

Bij de besprekingen omtrent de bestaande “auditrichtlijn” in 2006, is de mogelijkheid voor een “systeem” van publiek toezicht overigens uitdrukkelijk gepreciseerd naar aanleiding van van een tussenkomst van België.

Advies van 31 mei 2012 over het Europese voorstel voor een verordening betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang

De federale Minister, bevoegd voor Economie, heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen verzocht om een advies uit te brengen over de hervormingsvoorstellen die momenteel op Europees niveau worden besproken.

Deze vanuit Europa gestuurde hervorming heeft betrekking op een voorstel voor een richtlijn tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG, de zogenoemde “auditrichtlijn”, enerzijds, en een voorstel voor een verordening die tot doel heeft de audit van jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang kwalitatief te verbeteren, anderzijds.

Dit is het tweede advies van de Hoge Raad en handelt over het hiervoor bedoelde voorstel van verordening. Het eerste advies van de Hoge Raad dateert van 30 maart 2012 en handelt over het voorstel van richtlijn tot wijziging van de “auditrichtlijn”.

Beide adviezen van de Hoge Raad gaan uit van de teksten in hun huidige versie, zoals die thans op Europees niveau worden besproken. Ingeval er tijdens de lopende procedure op Europees niveau eventueel amendementsvoorstellen zouden worden ingediend, dan zal de Hoge Raad zo vrij zijn om hierop te reageren.

Alle maatregelen die in het kader van de hervorming van de jaarrekeningcontrole en inzonderheid door het voorstel van verordening worden voorgesteld, dienen niet enkel vanuit een Europese invalshoek te worden bekeken; zij moeten ook in een internationale context worden gesitueerd, want organisaties van openbaar belang hebben vaak een internationale dimensie.

1. Over het onderscheid tussen organisaties van openbaar belang (verkort “OOB’s”) en andere organisaties die voor hun jaarrekening onder de wettelijke controleplicht vallen (verkort “niet-OOB’s”)

1.1. Algemene draagwijdte van de voorgestelde maatregel

Zoals aangegeven in het advies van 30 maart 2012, zou het voorstel van richtlijn tot wijziging van de “auditrichtlijn” het toepassingsgebied van de richtlijn ongewijzigd laten voor de wettelijke controle van de jaarrekening van zowel als OOB aangemerkte organisaties (zoals omschreven in de nieuwe definitie), als van andere vennootschappen waarvan de jaarrekening moet worden gecontroleerd op grond van Europeesrechtelijke regels dan wel van een nationaal geldende reglementering.

In het voorstel van richtlijn staat daarentegen een maatregel ingeschreven om via een voorstel van verordening specifieke aanvullende maatregelen op te leggen aan wettelijke auditors met opdrachten in organisaties van openbaar belang.

Die specifieke aanvullende maatregelen in het voorstel van verordening hebben betrekking op deontologische regels voor wettelijke auditors (onafhankelijkheid in de ruime zin, beroepsgeheim) maar tevens op de manier waarop auditcomités functioneren (rol in de aanstelling van een wettelijke auditor, informatieverstrekking, enz.), alsook op de organisatie van het publiek toezicht op die wettelijke auditors.

1.2. Advies van de Hoge Raad

Zoals aangegeven in het advies van 30 maart 2012, vraagt de Hoge Raad zich af of de visie waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen OOB's en niet-OOB's, wel pertinent is. Die maatregel dreigt immers te leiden tot een audit met twee snelheden en een nog sterkere dualisering van het beroep van externe auditor. Niettemin is het voor de Hoge Raad wenselijk de problematiek in haar geheel te bekijken, rekening houdend met de situatie op wereldvlak.

Volgens de Hoge Raad zou het aangewezen zijn een analyse te maken van de principes uit het voorstel van verordening die mogelijk van toepassing zouden kunnen zijn op alle wettelijke controlediensten, om zeker te zijn dat die hun beslag krijgen in de herziene "auditrichtlijn".

- Zo, bij wijze van voorbeeld, maar niet exhaustief,
- het principe van "*professional scepticism*" (artikel 15 van het voorstel van verordening) of
 - de regels in verband met de organisatie van auditwerkzaamheden (artikel 16 van het voorstel van verordening)

die beide *a priori* gelden voor alle audits en niet enkel voor wettelijke audits bij OOB's.

Het is duidelijk dat de "auditrichtlijn" (zowel in haar huidige versie als na de eventuele invoering van de thans besproken wijzigingen) voor geen van beide enig voorschrift bevat dat die materies in het algemeen of in detail regelt; naar het oordeel van de Hoge Raad gaat het om materies met een algemene draagwijdte.

De draagwijdte van dit algemene principe dient evenwel te worden genuanceerd, in die zin dat het niet echt aangewezen lijkt om ondernemingen die geen "OOB" zijn, en in het bijzonder KMO's, dergelijke complexe regels op te leggen, zoals een lijst van diensten die niet verenigbaar zijn met een wettelijke controle (artikel 10, § 2 van het voorstel van verordening), op te splitsen in vier categorieën ("*Black list*", "*Dark grey list*", "*Light grey list*" en "*White list*"), tenzij men dat principe gaat herzien met de bedoeling het te vereenvoudigen.

De Hoge Raad wenst er bovendien op te wijzen dat een Europese verordening het meest gezaghebbende juridisch instrument is op Europees vlak, want zij laat op nationaal niveau geen en-

kele manoeuvreerruimte toe, wat er *in concreto* toe zou leiden dat een aantal voorschriften uit het huidige Wetboek van vennootschappen zouden worden opgeheven (meer bepaald met betrekking tot de auditcomité's in organisaties van openbaar belang).

2. Over het verbod om bepaalde niet-controlediensten te verstrekken aan OOB's

2.1. Draagwijdte van de voorgestelde maatregel

Vooraf moet erop gewezen worden dat het voorstel van de Europese Commissie voor een verordening tot doel heeft in het Europese recht een aantal beperkingen in te voeren met betrekking tot het type diensten dat een wettelijke auditor mag verrichten naast de wettelijke controle van jaarrekeningen, wanneer het gaat om controles in organisaties van openbaar belang (verkort "OOB's") in de zin van de nieuwe definitie die in het voorstel van richtlijn tot wijziging van de "auditrichtlijn" wordt voorgesteld.

In het voorstel van richtlijn tot wijziging van de "auditrichtlijn" wordt daarentegen geen enkel dergelijk verbod opgelegd voor wettelijke controlediensten in ondernemingen die geen organisatie van openbaar belang zijn (verkort "niet-OOB's"). Voor die ondernemingen blijven de algemene principes van artikel 22 van de richtlijn 2006/43/EG van toepassing.

Voorstel voor een Europese verordening (artikel 10, §§ 1 tot 4 en § 6):

1. Een wettelijke auditor of een auditkan-toor die de wettelijke controle van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoeren, mag de gecontroleerde entiteit, haar moederonderneming en de door haar gecontroleerde ondernemingen wettelijke controlediensten en gerelateerde financiële controlediensten leveren.

Wanneer de wettelijke auditor tot een netwerk behoort, mag een lid van dit netwerk aan de gecontroleerde entiteit, haar moederonderneming of haar gecontroleerde ondernemingen binnen de Unie wettelijke controlediensten of gerelateerde financiële controlediensten leveren.

2. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder 'gerelateerde financiële controlediensten' verstaan:

- a) de controle of beoordeling van tussentijdse financiële overzichten;
- b) de verstrekking van betrouwbaarheidsverklaringen met betrekking tot corporate governance;
- c) de verstrekking van betrouwbaarheidsverklaringen met betrekking tot maatschappelijk verantwoord ondernemen;
- d) 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;
- e) de verstrekking van certificering inzake de naleving van belastingvoorschriften indien een dergelijke attestering door de nationale wetgeving wordt voorgeschreven;
- f) 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.

3. Een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang uitvoert, mag noch direct noch indirect niet-controlediensten verstrekken aan de gecontroleerde entiteit, haar moederonderneming en de door haar gecontroleerde ondernemingen.

Indien de wettelijke auditor tot een netwerk behoort, mag geen enkel lid van dit netwerk niet-controlediensten verstrekken aan de gecontroleerde entiteit, haar moederonderneming en de door haar gecontroleerde ondernemingen binnen de Unie.

Voor de toepassing van dit artikel wordt onder niet-controlediensten verstaan:

a) diensten die te allen tijde belangenconflicten teweegbrengen:

- i) diensten van deskundigen die geen verband houden met de controle, diensten inzake belastingadvies, algemene bedrijfsvoering en andere adviesdiensten;
- ii) boekhouding en het opstellen van administratieve vastleggingen en financiële overzichten;
- iii) het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van de interne beheersings- of risico-beheersprocedure die verband houdt met de opstelling en/of controle van financiële informatie in de financiële overzichten, alsook risicoadvies;
- iv) waarderingdiensten, het geven van een oordeel over de getrouwheid of verklaringen over inbreng in natura;
- v) actuariële en juridische diensten, waaronder de beslechting van rechtsgeschillen;
- vi) 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;
- vii) het deelnemen aan de interne beheersing van de auditcliënt en het leveren van diensten die verband houden met de interne beheersingsfunctie;
- viii) diensten van een makelaar of handelaar, beleggingsadviseur of investeringsbank; het voor de auditcliënt optreden bij de beslechting van rechtsgeschillen;

b) diensten die belangenconflicten kunnen teweegbrengen:

- i) personeelsdiensten, met inbegrip van het werven van hogere leidinggevendenden;
- ii) het verschaffen van zachte garanties aan beleggers in het kader van de emissie van effecten van een onderneming;
- iii) het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van in artikel 2, lid 13, onder a), van Richtlijn 2006/43/EG bedoelde financiële informatietechnologiesyste-

- men voor organisaties van algemeen belang;
- iv) *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.

In afwijking van de eerste en tweede alinea mogen de onder b), iii) en iv) vermelde diensten door de wettelijke auditor of het auditkantoor worden verstrekt, op voorwaarde dat de in artikel 35, lid 1, bedoelde bevoegde autoriteit hiervoor haar voorafgaande toestemming heeft verleend.

In afwijking van de eerste en tweede alinea mogen de onder b), i) en ii) vermelde diensten door de wettelijke auditor of het auditkantoor worden verstrekt, op voorwaarde dat het in artikel 31 van deze verordening bedoelde auditcomité hiervoor zijn voorafgaande toestemming heeft verleend.

4. Wanneer een lid van het netwerk waartoe de wettelijke auditor die of het auditkantoor dat de wettelijke controle van financiële overzichten van een organisatie van openbaar belang uitvoert, behoort, niet-controlediensten levert aan een onderneming met rechtspersoonlijkheid in een derde land die wordt beheerst door de gecontroleerde organisatie van openbaar belang, beoordeelt de betrokken wettelijke auditor of het betrokken auditkantoor of zijn of haar onafhankelijkheid in het gedrang wordt gebracht door de levering van zulke diensten door het lid van het netwerk.

Als zijn of haar onafhankelijkheid in het gedrang wordt gebracht, past de wettelijke auditor of het auditkantoor veiligheidsmaatregelen toe om de bedreigingen als gevolg van het leveren van zulke diensten in een derde land in te perken. De wettelijke auditor of het auditkantoor mag de wettelijke controle van financiële overzichten van de organisatie van openbaar belang uitsluitend blijven uitvoeren als hij, zij of het conform artikel 11 kan rechtvaardigen dat het verlenen van deze diensten zijn of haar professionele oor-

deelsvorming en de controleverklaring niet beïnvloedt.

Betrokkenheid bij de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit en het leveren van de diensten als bedoeld onder a), ii) en iii) van lid 3, worden in alle gevallen geacht deze onafhankelijkheid in het gedrang te brengen.

De levering van de diensten als bedoeld onder a), i) en iv) tot en met viii) van lid 3, alsook elke uitbesteding in verband met deze diensten wordt verondersteld de onafhankelijkheid in het gedrang te brengen.

De wettelijke auditor of het auditkantoor kan bij de bevoegde autoriteit te rade gaan voor een oordeel over deze kwestie.

(.....)

6. De Commissie is bevoegd om gedelegeerde handelingen vast te stellen overeenkomstig artikel 68, teneinde de lijst van gerelateerde financiële controlediensten als bedoeld in lid 2 en de lijst van niet-controlediensten als bedoeld in lid 3 van dit artikel te wijzigen. Bij de uitoefening van deze bevoegdheid houdt de Commissie rekening met de ontwikkelingen in de auditpraktijk en binnen het auditberoep.

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 van verordening;
- niet-controlediensten die verenigbaar zijn mits toestemming 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 van verordening;
- niet-controlediensten die verenigbaar zijn mits toestemming 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 van verordening;

- niet-controlediensten die onverenigbaar zijn (de zogenoemde “*Black list*”): artikel 10, § 3, derde lid, a) van het voorstel van verordening.

Die categorieën vindt men terug in de volgende passages van het voorstel:

“ <i>White list</i> ”:	• 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.
“ <i>Light grey list</i> ”:	• personeelsdiensten, met inbegrip van het werven van hogere leidinggevenden; • het verschaffen van zachte garanties aan beleggers in het kader van de emissie van effecten van een onderneming;
“ <i>Dark grey list</i> ”:	• 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 (<i>nvdr : beursgenoteerde vennootschappen</i>); • <i>due diligence</i>-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.
“ <i>Black list</i> ”:	• 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 financiële 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 (<i>nvdr : alle OOB's, uitgezonderd beursgenoteerde vennootschappen</i>); • 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 investeringsbank; het voor de auditcliënt optreden bij de beslechting van rechtsgeschillen.

Voor de lijst van verenigbare diensten (opge-lijst in de “White list”), is een samenlezing met artikel 9, § 2 van het voorstel van verordening aangewezen, waar de omvang van dergelijke verenigbare diensten als volgt wordt beperkt:

*Voorstel voor een Europese verordening
(artikel 9, § 2):*

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 van verordening de Europese Commissie de bevoegdheid om via gedelegeerde handelingen (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.

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 netwerk¹ — 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 2002² 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).

Die als onverenigbaar met de wettelijke controle geachte diensten zijn grotendeels in-

1 „netwerk”: de grotere structuur (artikel 2, 7° van de auditrichtlijn):

- 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.

2 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 beurse genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen, *Belgisch Staatsblad* van 22 augustus 2002 (tweede editie), pp. 36555-36565.

gegeven door de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 over de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant³.

- 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 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 bekendmaken. Die “one to one”-regel verbiedt elke overschrijding van die ratio voor honoraria voor diensten verricht op het niveau van het netwerk door een auditkantoor (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 zijn verkregen : 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, door 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 526bis).

In 2008 werd het Wetboek van vennootschappen gewijzigd door inlassing van bepaalde interacties tussen een auditcomité en de wettelijke auditor van de jaarrekening van de betrok-

ken entiteit, meer bepaald met betrekking tot de uitoefening van een wettelijke controle in volstreekte onafhankelijkheid.

*
* *

In 2002 heeft de *Sarbanes-Oxley Act* in de Verenigde Staten eveneens nieuwe onafhankelijkheidsregels ingevoerd voor externe auditors belast met de wettelijke controle van jaarrekeningen van vennootschappen onder toezicht van de SEC.

In hoofdzaak gaat het om de volgende regels (Sectie 201 van de *Sarbanes-Oxley Act*) die zijn ingevoerd in Sectie 10A van de *Securities Exchange Act* uit 1934 :

- een lijst van 9 “niet-controlediensten” die bij wet onverenigbaar worden geacht met een wettelijke controle van jaarrekeningen :
 - (1) de boekhouding voeren en andere diensten verrichten die verband houden met de boekhouding of de financiële overzichten van vennootschappen waarin de jaarrekening wordt gecontroleerd ;
 - (2) systemen voor financiële-informatieverstrekking ontwerpen en toepassen ;
 - (3) beoordelings- of waarderingsdiensten, billijkheidsattesten (zogenoemde “*fairness opinions*”) en verslagen over inbrengen in natura ;
 - (4) actuariële diensten ;
 - (5) uitbesteding van de interne audit ;
 - (6) bestuurs- en human-ressourcesfuncties ;
 - (7) diensten van een makelaar of handelaar, beleggingsadviseur of bancaire beleggingsdiensten ;
 - (8) juridische diensten of expertisediensten die geen verband houden met audit ;
 - (9) elke andere dienst die de PCAOB bij reglement aanmerkt als ongeoorloofd.

³ 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.

- de verplichting⁴ voor de wettelijke auditor om de voorafgaande toestemming te verkrijgen van het auditcomité van de betrokken vennootschap om één of meer niet-controlediensten te verrichten die niet onverenigbaar worden geacht;
- de mogelijkheid voor een vennootschap onder toezicht van de SEC of een wettelijke auditor bij dergelijke vennootschap, om in individuele gevallen van de PCAOB een afwijking te verkrijgen voor een dienst die wettelijk gezien onverenigbaar wordt geacht met een wettelijke controle, voor zover die dienst kan worden beschouwd als noodzakelijk of passend in het algemeen belang en de bescherming van de beleggers kan waarborgen. Het verkrijgen van een dergelijke afwijking van de PCAOB is pas rechtsgeldig indien ook bekrachtigd door de SEC.

*
* *

Het Belgisch recht beschikt momenteel over een lijst van diensten die niet verenigbaar zijn met de wettelijke controle van jaarrekeningen, 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 183bis van Boek III) via een koninklijk besluit van 4 april 2003⁵ :

- *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 waarden 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.*

Uitgaand van het Europees voorstel van verordening wordt hieronder getracht beide "Black lists" tegenover elkaar te stellen :

4 Het hoofdstuk 202 van de *Sarbanes-Oxley Act* heeft echter in hoofdstuk 10A van de *Securities Exchange Act* van 1934, een uitzonderingsregel *de minimis* ingevoerd (te beschouwen als een geheel) die overeenkomt met een bedrag van 5% van het totaal bedrag van de honoraria die door de vennootschap aan haar externe auditor wordt betaald gedurende het fiscaal boekjaar tijdens het welke de "niet-controledienst(en)" wordt (worden) verricht.

5 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.

“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 (<i>nvdr : alle OOB's, uitgezonderd beursgenoteerde vennootschappen</i>);	• 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 diensten 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 bekend maken, 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”).

2.2. Advies van de Hoge Raad

- 1°) **Het principe zelf om concreet aan te geven welke diensten niet verenigbaar zijn met een wettelijke controle van jaarrekeningen, is niet nieuw**, in die zin dat de oorsprong hiervan terug te vinden is in een Europese aanbeveling van 2002 die in het Belgisch recht is omgezet, hoewel die aanbeveling niet bindend was.
- 2°) **Het principe van een verbod op diensten die op het niveau van het netwerk waar toe de wettelijke auditor behoort, onverenigbaar worden geacht met een wettelijke controle, is niet nieuw**, in die zin dat dit principe reeds sinds 2002 in het Belgisch recht – in het Wetboek van vennootschappen – is ingevoerd.
- 3°) **Zowel het principe van een concrete oplijsting van diensten die niet verenigbaar zijn met een wettelijke controle van jaarrekeningen, als van een dergelijke aanpak op het niveau van het netwerk, heeft in België zijn doeltreffendheid bewezen en wordt niet betwist.**
- 4°) De Hoge Raad is niettemin van oordeel dat de categorieën in het voorstel van verordening veel te ingewikkeld zijn en op lange termijn niet op alle soorten situaties betrekking kunnen hebben.

De benadering die Europa voorstelt, gaat uit van het postulaat dat alle diensten die een

wettelijke auditor en/of iemand anders die tot zijn netwerk behoort, kunnen worden geïdentificeerd.

Vervolgens heeft de Commissie gezorgd voor een opsplitsing van al deze diensten in categorieën, in functie van het risico verbonden aan deze diensten vanuit het oogpunt van de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor, indien deze of iemand anders uit zijn netwerk een dergelijke dienst zou verrichten naast de jaarrekeningcontrole. Op grond daarvan zijn de dienstenlijsten opgesteld: een “White list” en een “Black list”, met daar tussenin nog twee subcategorieën, de “Light grey list” en de “Dark grey list”.

Mocht dergelijk complex systeem worden ingevoerd, dan zou dit, naar het oordeel van de Hoge Raad, moeilijk te beheren zijn, omdat onmogelijk alle concrete gevallen kunnen worden geïdentificeerd, enerzijds, en omdat de omschrijving van diensten altijd voor discussie vatbaar is als zij niet bij name worden genoemd, anderzijds.

Het zou kunnen gebeuren dat iemand zich afvraagt hoe een eventuele niet in één van die categorieën voorkomende dienst dient te worden beoordeeld:

- vindt het adagium “wat niet verboden is, is toegestaan” toepassing? Zo ja, dan ligt het zwaartepunt bij de diensten in de “Black list”.
- is een dergelijke dienst gewoonweg verboden? Zo ja, dan ligt het zwaartepunt bij de “White list”.

Het zoeken naar een antwoord op die fundamentele vraag zou een gelegenheid zijn om al die lijsten (en hun eventueel relatief belang) onder de loep te nemen om zich terzake een beter gefundeerd beeld te vormen, maar zou zeker geen oplossing bieden voor het probleem van hun complexiteit.

De Hoge Raad is daarom voorstander van een – bij voorkeur zo sterk mogelijke – vereenvoudiging van het lijstensysteem, meer bepaald één enkele lijst op grond waarvan snel kan worden uitgemaakt wat verboden is.

De lijst die sinds 2003 in het Belgisch recht is opgenomen, is een lijst van diensten die

niet verenigbaar zijn met de wettelijke controle van jaarrekeningen, zowat een “*Black list*”. De verdienste van dit systeem is, volgens de Hoge Raad, zijn duidelijkheid en begrijpelijkheid, zowel voor beroepsbeoefenaars als voor de autoriteit belast met het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

In België zijn er ook diensten die zijn toegestaan

- mits toestemming van het auditcomité, enerzijds, en,
- op voorwaarde dat die informatie wordt opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening, anderzijds.

Dit komt overeen met een soort “*Grey list*”.

De Hoge Raad is niet gekant tegen dit type lijst, maar wijst erop dat slechts rechtszekerheid wordt verkregen wanneer het gaat om opdrachten die op zich de uitvoering van een wettelijke controle in volstrekte onafhankelijkheid niet in het gedrang brengen.

*
* * *

Indien het principe van een “*Grey list*” desondanks in het voorstel van verordening zou gehandhaafd worden, dan wensen de leden van de Hoge Raad twee aparte voorstellen te formuleren :

- mevrouw Ann JORISSEN en de heren Philippe LAMBRECHT, Pierre-Armand MICHEL en Jean-Paul SERVAIS zijn van oordeel dat een vereenvoudiging van het voorstel wenselijk is door weglating van de categorie “*Dark grey list*”. Die procedure is immers bedoeld om bepaalde diensten toe te staan mits **voorafgaande** toestemming van de autoriteit belast met het publiek toezicht op de wettelijke auditors bij de betrokken organisatie van openbaar belang (artikel 10, § 3, lid 3, b) iii) en iv)), terwijl die in elk geval instaat voor de *a posteriori*-controle van de werkzaamheden van de betrokken wettelijke auditors. Deze vier leden zouden er dan ook voor pleiten die dienstencategorie uit de “*Dark grey list*”

weg te laten en op te nemen in hetzij de “*Black list*”, hetzij de “*Light grey list*”.

- twee leden, mevrouw Bergie VAN DEN BOSCH en de heer Jean-Luc STRUYF, herhalen dat het hen voor de nodige rechtszekerheid verkieslijk lijkt dat de Europese wetgever slechts één enkele lijst zou vaststellen. Ten gronde zijn zij van oordeel dat enkel auditopdrachten en de door de nationale wetgevingen vastgestelde wettelijke opdrachten zouden mogen worden toegestaan.

*
* *

Indien evenwel het principe van een “*White list*” in het voorstel van Europese verordening zou gehandhaafd worden, dan zou, naar het oordeel van de Hoge Raad, de “*White list*” ten minste duidelijk moeten vermelden dat een wettelijke auditor naast auditopdrachten ook gemachtigd moet zijn om de wettelijke opdrachten uit te voeren zoals die door de nationale wetgeving zijn vastgesteld (voor zover die niet indruisen tegen het Europees wettelijk kader), waarmee voor België de opdrachten van een wettelijk auditor (in België een bedrijfsrevisor in zijn hoedanigheid van commissaris) in de ondernemingsraad worden bedoeld.

- 5°) De Hoge Raad wenst ook de aandacht van de Minister te vestigen op de “gerelateerde financiële controlediensten”, de zogenoemde “*White list*”.

De Hoge Raad vraagt zich inderdaad af in hoever het opportuun is de diensten uit de “*White list*” (gesteld dat die *in fine* gehandhaafd wordt) tot 10 % te beperken als men bedenkt dat het gaat om een categorie van diensten die de onafhankelijkheid van de commissaris niet in het gedrang brengen.

Daarom stelt de Hoge Raad voor om die beperking tot 10 % (gesteld dat die *in fine* gehandhaafd wordt), gewoon te schrappen voor diensten die worden geacht te behoren tot de “*White list*”.

Zoniet, zou nog een ander alternatief kunnen worden overwogen om terzake rekening te houden met het nationale wettelijke kader:

- a) aanpassing van punt f) van paragraaf 2 van artikel 10 van het voorstel van verordening, in de volgende zin:

2. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder ‘gerelateerde financiële controlediensten’ verstaan:

(...)

f) elke andere wettelijke taak die verband houdt met controlewerkzaamheden die is opgelegd aan de wettelijke auditor of het auditkantoor door de wetgeving van de Unie **of een nationale wetgeving, op voorwaarde dat die niet indruist tegen het Europees wettelijk kader.**

- b) herziening van de 10%-grens in artikel 9, § 2 van het voorstel van verordening. Wanneer diensten worden geacht verenigbaar te zijn met een wettelijke controle van jaarrekeningen (“White list”), is er immers geen reden om de honoraria voor dergelijke diensten tot 10% te beperken, op voorwaarde weliswaar dat de nationale wetgeving ervan uitgaat dat die dienst enkel door een wettelijke auditor mag worden verricht. De Hoge Raad is van oordeel dat de tekst als volgt zou moeten worden aangevuld:

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, **tenzij die diensten op nationaal vlak worden geacht enkel te mogen worden uitgevoerd door de externe auditor belast met de wettelijke controle van de jaarrekening.**

Wat er wordt van de “White list” is uiterst belangrijk voor België (gesteld dat die *in fine* gehandhaafd wordt) gelet op de thans geldende wettelijke regeling. Alle diensten die staan opgesomd in de “White list” - uit-

gezonderd de verstrekking van betrouwbaarheidsverklaringen met betrekking tot maatschappelijk verantwoord ondernemen (niet verplicht onder Belgisch recht) - mogen enkel worden verricht door de revisor belast met de wettelijke controle van de jaarrekening (de “commissaris” in het Belgisch recht):

- *de controle of beoordeling van tussentijdse financiële overzichten;*
- *de verstrekking van betrouwbaarheidsverklaringen met betrekking tot corporate governance;*
- *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.*

Andere (niet in de “White list” opgenomen) diensten mogen in België van rechtswege enkel door een wettelijke auditor worden verricht. Zo bij voorbeeld - omwille van het representatief karakter - de opdracht van commissaris in de ondernemingsraad. In België is een commissarismandaat tweeledig : enerzijds, een opdracht (van openbaar belang) tegenover de algemene vergadering van aandeelhouders, anderzijds een opdracht tegenover de ondernemingsraad (indien de onderneming de bij wet bepaalde criteria overschrijdt). Het feit dat beide opdrachten even belangrijk zijn, wordt bevestigd in de aanstellingsprocedures voor wettelijke auditors: bij beslissing van de algemene vergadering van aandeelhouders – in voorkomend geval op voorstel van het

bestuursorgaan en na onderzoek door het auditcomité, zo dit bestaat – voor zover de ondernemingsraad geen gebruik maakt van zijn vetorecht.

- 6°) De Hoge Raad is van oordeel dat de regels in het voorstel van verordening in verband met het “ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologiesystemen” al te ingewikkeld zijn, in die zin, dat zij behoren bij de lijst van diensten die niet verenigbaar zijn met de wettelijke controle van jaarrekeningen (de zogenoemde “*Black list*”) in alle organisaties van openbaar belang, uitgezonderd beursgenoteerde vennootschappen waar dit soort dienst beschouwd wordt als mogelijke bron van belangenconflicten maar toelaatbaar is mits toestemming van de autoriteit belast met het publieke toezicht op de wettelijke auditors bij genoteerde vennootschappen (“*Dark grey list*”).

Naar het oordeel van de Hoge Raad zouden deze regels best worden vereenvoudigd in die zin dat dergelijke diensten als volstrekt verboden zouden worden aangemerkt voor alle categorieën van organisaties van openbaar belang (“*Black list*”). Voor dit voorstel steunt de Hoge Raad zich op het feit dat dergelijk verbod in België reeds zijn dege-lijkheid heeft bewezen, aangezien dit reeds sinds 2003 probleemloos van kracht is.

- 7°) De Hoge Raad neemt het onderzoek van de diensten die in ieder geval onverenigbaar worden geacht met de wettelijke controle van jaarrekeningen (“*Black list*”) te baat om te peilen naar wat bedoeld wordt met “diensten van deskundigen die geen verband houden met de controle” in artikel 10, § 3, lid 3, a) (*sub i*), een dermate ruime formulering dat hiermee alle andere diensten dan de strikt wettelijke controle van jaarrekeningen zouden kunnen worden bedoeld.

De Engelse tekst van het voorstel maakt de lezer niet veel wijzer (“*expert services unrelated to the audit*”) en daarom acht de Hoge Raad een verduidelijking van deze zinsnede aangewezen, want inhoudelijk is die zo algemeen geformuleerd dat welke aanvulling dan ook overbodig lijkt.

De norm ISA 620 definieert de term “expert”⁶ als volgt : “*een persoon of entiteit die over specifieke vaardigheden, kennis en ervaring beschikt op een ander deskundigheidsgebied dan verslaggeving en controle*” (ISA 620.3) en legt verschillende regels op naargelang de expert op wie een beroep zou worden gedaan, al dan niet tot hetzelfde kantoor zou behoren.

De Hoge Raad maakt daarom sterk voorbehoud in verband met de handhaving van die zinsnede, die dermate ruim is geformuleerd dat hiermee zowat alle situaties zouden kunnen worden bedoeld, wat zou kunnen leiden tot rechtsonzekerheid; dit is zeker niet de bedoeling van het voorstel van verordening dat thans op Europees niveau wordt besproken.

- 8°) Voorts stelt de Hoge Raad vast dat “belastingadvies” ook voorkomt in de lijst van diensten die onverenigbaar worden geacht met de wettelijke controle (de zogenaamde “*Black list*”), een dienst die momenteel niet in de Belgische lijst van onverenigbare diensten voorkomt.

6 Na raadpleging van een aantal definities van “expert” lijkt - voor een goed begrip van die term - de Franse site van Wikipedia (www.Wikipedia.fr) een aantal nuttige elementen aan te brengen die hieronder in vrije vertaling worden weergegeven:

“Een *geleerde* (“*un savant*”) of wetenschapper wordt geacht de kennis van een welbepaald vakgebied te beheersen en die kennis, die als een realiteit op zich wordt beschouwd, kan meestal in een formele vorm worden gegoten en als objectief worden beschouwd. Met andere woorden, een geleerde staat ten dienste van zijn kennis. Een *expert* of deskundige beheerst daarentegen veeleer een know-how, die uiteraard uit kenniselementen bestaat, maar ook kan bogen op ervaring en kunde die niet in formele vorm is verworven. Een expert heeft als het ware zijn know-how in zich en op grond van die hoedanigheid kan hij oordelen.

Anders dan van een specialist wordt van een expert verwacht dat hij zich uitspreekt en stelling neemt in discussies en onderzoeken binnen zijn vakgebied. Meer nog dan als specialist is een expert iemand die in staat is een oordeel over een bepaald onderwerp klaar en duidelijk uiteen te zetten en tussen te komen in discussies waarin hij betrokken is.

Een expert is dus meer dan een geleerde en een specialist, want hij koppelt een algemene bevoegdheid aan het vermogen om hierover te communiceren.”

Gelet op de bijzonder nauwe band in het Belgisch recht tussen boekhouding en fiscaliteit, oordelen vier leden van de Hoge Raad, mevrouw Ann JORISSEN, de heren Philippe LAMBRECHT, Pierre-Armand MICHEL en Jean-Paul SERVAIS, dat het niet raadzaam zou zijn zich tegen dit voorstel te kanten, op voorwaarde dat een vrijwaringsmaatregel wordt ingebouwd, zoals het verkrijgen van de toestemming van het auditcomité van de onderneming.

Mevrouw Bergie VAN DEN BOSSCHE en de heer Jean-Luc STRUYF steunen dit luik van het Europese voorstel. Zij zijn inderdaad van oordeel dat belastingadvies niet te verenigen valt met de wettelijke controle van jaarrekeningen.

9°) Ten slotte lijkt het de Hoge Raad aangewezen in een procedure te voorzien om alle lidstaten te betrekken bij een eventuele herziening van de verschillende lijsten van diensten die de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor in het gedrang (kunnen) brengen. De Hoge Raad kan zich dan ook niet vinden in de manoeuvreerruimte die de Europese Commissie krijgt (in § 6 van artikel 10 van het voorstel van verordening) om deze lijst via gedelegeerde handelingen (de vroegere comitologieprocedure) te wijzigen.

3. Over de invoering van een verplicht beroep op “zuivere” auditkantoren in welbepaalde omstandigheden

3.1. Draagwijdte van de voorgestelde maatregel

Voorstel voor een Europese verordening (artikel 10, § 5):

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 1 500 miljoen 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.

Vooreerst wordt erop gewezen dat het hier gaat om een controversieel voorstel van de Europese Commissie, waarop een aantal beroepsgroepen al gereageerd hebben.

Doel van het voorstel van de Commissie is een soort “dam op te werpen” tegen een dominante positie van een marktspeeler. 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 1 500 miljoen 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.

passing ziet van die maatregel in de onmiddellijke toekomst (over hoeveel auditkantoren zou het gaan in hoeveel landen?) en hoe gevoelig die maatregel - volgens haar inschatting - ligt in de huidige context (gesteld dat er een lichte concentratietoename optreedt: hoeveel auditkantoren zouden kunnen worden geïnviseerd in hoeveel landen?). Zolang die gegevens niet voorhanden zijn, is het moeilijk om een objectief oordeel te vellen over de maatregel die Europa voorstelt.

Ten slotte zijn er ook nog een aantal lidstaten van de Europese Unie die erop gewezen hebben dat die maatregel strijdig zou zijn met artikel 114 van het Verdrag. Het komt de Hoge Raad voor de Economische Beroepen niet toe om in rechte te onderzoeken of er *in casu* sprake is van een mogelijke strijdigheid met het Europees Verdrag van Maastricht, zoals laatst gewijzigd door het Verdrag van Lissabon.

3.2. Advies van de Hoge Raad

Naar het oordeel van de Hoge Raad kan het “opwerpen van een dam” aanvaardbaar lijken, op voorwaarde dat het echt om een beschermingsmechanisme gaat dat in gang schiet zodra zich op de auditmarkt een reëel risico voordoet. Vooraleer stelling te kunnen nemen, zou de Hoge Raad het op prijs stellen dat de Europese Commissie duidelijk zou maken hoe zij de toe-

4. Over de duur van het mandaat en de rotatieregels

4.1. Draagwijdte van de voorgestelde maatregel

Vooreerst moet erop gewezen worden dat het hier gaat om een voorstel van de Europese Commissie bedoeld om in het Europees recht beperkingen in te voeren met betrekking tot 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 van richtlijn tot wijziging van de "auditrichtlijn" legt daarentegen geen dergelijke beperking op voor wettelijke controle-diensten in ondernemingen die niet worden beschouwd als organisaties van openbaar belang (verkort niet-OOB's).

Voorstel voor een Europese verordening (artikel 33):

1. De organisatie van openbaar belang benoemt een wettelijke auditor of een auditkantoor voor een eerste opdracht waarvan de duur niet korter dan twee jaar en niet langer dan vijf jaar is.

De organisatie van openbaar belang kan deze opdracht slechts één keer verlengen.

De duur van de twee opdrachten mag tezamen niet langer zijn dan zes jaar.

Wanneer tijdens een onafgebroken opdracht van zes jaar twee wettelijke auditors of auditkantoren zijn benoemd, bedraagt de maximumduur van de opdracht van elke wettelijke auditor of elk auditkantoor niet meer dan negen jaar.

2. Na afloop van de maximumduur van de in lid 1 bedoelde opdracht mogen de wettelijke auditor of het auditkantoor of de leden van zijn netwerk binnen de Unie, indien van toepassing, de wettelijke controle van de organisatie van openbaar belang pas uitvoeren nadat een periode van minstens vier jaar is verstreken.

3. In afwijking van de leden 1 en 2 kan de organisatie van openbaar belang op uitzonderlijke basis, de in artikel 35, lid 1, bedoelde bevoegde autoriteit verzoeken haar toestemming te verlengen voor het opnieuw benoemen van de wettelijke auditor of het auditkantoor voor een aanvullende opdracht. Bij benoeming van twee wettelijke auditors of auditkantoren mag deze derde opdracht niet langer duren dan drie jaar. Bij benoeming van één wettelijke auditor of auditkantoor mag deze derde opdracht niet langer duren dan twee jaar.

4. De voornaamste auditpartner(s) die verantwoordelijk is (zijn) voor de uitvoering van een wettelijke controle, staakt (staken) zijn, haar of hun deelname aan de wettelijke controle van de gecontroleerde entiteit na een periode van zeven jaar, te rekenen vanaf de datum van benoeming. Hij of zij kan (kunnen) opnieuw deelnemen aan de wettelijke controle van de gecontroleerde entiteit na een periode van ten minste drie jaar.

De wettelijke auditor of het auditkantoor zet een passend systeem van geleidelijke rotatie op voor de hoogstgeplaatste personeelsleden die betrokken zijn bij de wettelijke controle, met inbegrip van ten minste de personen die zijn geregistreerd als wettelijke auditors. Dit rotatiemechanisme wordt in fasen uitgevoerd op basis van individuele personen en niet van een compleet team. Het is evenredig met de schaal en de dimensie van de activiteiten van de wettelijke auditor of het auditkantoor.

De wettelijke auditor of het auditkantoor kan aan de bevoegde autoriteit aantonen dat dit systeem doeltreffend wordt toegepast en is aangepast aan de schaal en de dimensie van de activiteiten van de wettelijke auditor of het auditkantoor.

5. Wanneer een wettelijke auditor of een auditkantoor wordt vervangen door een andere wettelijke auditor of een ander auditkantoor, verstrekt de voormalige wettelijke auditor of het voormalige kantoor de nieuwe wettelijke auditor of het nieuwe kantoor een overdrachtdossier. Dit dossier omvat de relevante informatie aangaande de gecontroleerde entiteit die redelijkerwijs nodig kan zijn om

de aard van de activiteiten en de interne organisatie van de gecontroleerde entiteit te begrijpen en de continuïteit van de wettelijke controle en de vergelijkbaarheid met de in eerdere jaren uitgevoerde controles te waarborgen.

De voormalige wettelijke auditor of het voormalige auditkantoor verleent de nieuwe wettelijke auditor of het nieuwe auditkantoor tevens toegang tot de in artikel 23 bedoelde aanvullende verklaringen aan het auditcomité van voorgaande jaren en tot alle informatie die aan bevoegde autoriteiten is toegezonden overeenkomstig de artikelen 25 en 27.

De voormalige wettelijke auditor of het voormalige auditkantoor kan aan de bevoegde autoriteit aantonen dat deze informatie aan de nieuwe wettelijke auditor of het nieuwe auditkantoor is verstrekt.

6. De EAEM stelt een ontwerp van technische regelgevingsnormen op om de technische eisen met betrekking tot de inhoud van het overdrachtdossier als bedoeld in lid 6 te specificeren.

Aan de Commissie wordt de bevoegdheid gedelegeerd de in lid 6 bedoelde technische regelgevingsnormen vast te stellen overeenkomstig artikel 10 van Verordening (EU) nr. 1095/2010.

In haar voorstel voert de Europese Commissie nieuwe – specifiek op mandaten van wettelijke jaarrekeningcontrole 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 een auditkantoor (in de omgang “externe rotatie” genoemd): maximum 6 jaar indien geen gezamenlijke controle / maximum 9 jaar bij gezamenlijke controle;
- “cooling-off”-periode om een nieuwe wettelijke controleopdracht te mogen uitvoeren (als natuurlijke persoon en als rechtspersoon): minimum 4 jaar;
- mogelijkheid om af te wijken van de maximumduur voor opeenvolgende controlemandaten (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 overdrachtdossier te verstrekken, dat aan technische vereisten moet voldoen die inhoudelijk worden vastgelegd op basis van een technische reglementaire norm goedgekeurd door de Europese Commissie (via gedelegeerde handelingen – voorheen de comitologieprocedure) op voorstel van EAEM.

4.2. Advies van de Hoge Raad

4.2.1. Over de duur van een mandaat

Het thans in België geldende Wetboek van vennootschappen legt voor wettelijke controleopdrachten een termijn vast (3 jaar). De Hoge Raad stelt vast dat die termijn niet onverenigbaar is met de diverse voorstellen van Europa.

4.2.2. Over de “externe rotatie”

In België is een “interne rotatie”-regel opgenomen in een beroepsnorm voor wettelijke auditors wanneer de controle geschiedt in organisaties van openbaar belang in de zin van de wet van 22 juli 1953 (een enger begrip dan in het voorstel van richtlijn tot wijziging van de “auditrictlijn”) na afloop van een zesjarige periode.

Op federaal niveau bestaat er momenteel geen enkele “externe rotatie”-regel. Op gewestelijk niveau bestaat die wel, in twee Waalse decreten van 30 april 2009 over controleopdrachten bij organisaties van openbaar belang, intercommunales of openbare huisvestingsmaatschappijen in het Waals Gewest. Voor dit soort opdrachten

geldt een verplichte “externe rotatie” na afloop van een zesjarige periode (twee opeenvolgende mandaten van 3 jaar).

Volgens de Hoge Raad kan de invoering van een “externe rotatie”-regel vlot verlopen, maar biedt dit niet noodzakelijk een optimale oplossing voor de onderneming, haar aandeelhouders en diverse “stakeholders”. De kost van de wettelijke controle dreigt immers groter te worden. Een andere, nog fundamentele vraag, is te weten in hoever een wettelijke auditor nog gemotiveerd zal zijn om zijn opdracht zo correct mogelijk uit te voeren, als hij weet dat zijn mandaat ingevolge de verplichte “externe rotatie” na afloop van een bepaalde termijn, niet zal worden vernieuwd.

Voor de Hoge Raad is “externe rotatie” – waarvan tot nog toe niet bewezen is dat die effectief bijdraagt tot de uitvoering van een wettelijke rekeningcontroleopdracht in volstreekte onafhankelijkheid – nooit een prioritaire doelstelling geweest tegenover de vaststelling van een lijst van diensten die niet verenigbaar zijn met een wettelijke controle van jaarrekeningen, hetgeen wel degelijk effectief bijdraagt tot de uitvoering van een wettelijke controleopdracht in volstreekte onafhankelijkheid.

Ook al was “externe rotatie” voor de Hoge Raad niet doorslaggevend in zijn steun deze laatste jaren voor hervormingen die een grotere onafhankelijkheid beoogden (een strikte (niet-optionele) lijst van opdrachten die niet verenigbaar zijn met de wettelijke rekeningcontroleopdracht, de “one to one”-regel, de invoering van een “cooling-off”-periode voor een wettelijke auditor die uit het beroep stapt), toch acht hij externe rotatie vanzelfsprekend, op initiatief van alle betrokken partijen, zodra er een goed georganiseerd regulerend systeem bestaat dat garant staat voor de uitvoering van een wettelijke rekeningcontroleopdracht in volstreekte onafhankelijkheid. Niettemin dient gezorgd te worden voor een voldoende lange periodiciteit in die vervanging.

In dit perspectief lijkt een vergelijkende studie aangewezen over de gemiddelde duur van opeenvolgende controleopdrachten vooraleer uitspraak te kunnen doen over de vraag in hoever de invoering van een dergelijk rotatiesysteem opportuun is en, in voorkomend geval, welke

periodiciteit men voor de vervanging van een auditkantoor dient vast te stellen.

Volgens de Hoge Raad bestaan er doeltreffendere maatregelen om te zorgen voor de uitvoering van opdrachten van wettelijke rekeningcontrole in volstreekte onafhankelijkheid:

- De verplichting voor elke wettelijke auditor (zowel natuurlijke personen als rechtspersonen) om **het merendeel van de honoraria uit wettelijke rekeningcontroleopdrachten te halen**, aangevuld met een lijst van opdrachten die niet verenigbaar zijn met een wettelijke controleopdracht, die zowel op groepsniveau als door het netwerk in acht dient te worden genomen;
- Een “interne” rotatie, aangevuld met een publiek toezicht op auditkantoren, onder andere met betrekking tot de maatregelen voor de organisatie van het kantoor en de werkzaamheid van die procedures.

De eerste maatregel biedt volgens de Hoge Raad meer bepaald de zekerheid dat de wettelijke auditor zich in hoofdzaak bezig houdt met zijn “core business”, externe audit, en beschikt over de nodige ervaring om in te schatten welke risico’s de gecontroleerde onderneming loopt en waaruit hij nuttige vergelijkingspunten kan halen voor een goed begrip van de context waarin de gecontroleerde onderneming functioneert.

4.2.3. Over de “cooling-off”-periode die samen met de “externe rotatie” wordt ingevoerd

Aangezien er in het Belgisch recht structureel gezien geen “externe rotatie”-regel bestaat, wordt er uiteraard ook geen “cooling-off”-periode opgelegd vooraleer opnieuw een wettelijke controleopdracht te mogen uitvoeren.

Ingeval de regel voor een systematische “externe rotatie” gehandhaafd wordt (zie punt 4.2.2. hierboven), dan zou die periode voor de Hoge Raad moeten worden herleid tot drie (in plaats van vier) jaar. Bij het lezen van de verschillende teksten in het voorstel van verordening blijkt immers dat de meest gangbare termijn voor een wettelijke rekeningcontroleopdracht in de verschillende lidstaten van de Europese Unie zowat drie jaar moet zijn.

In de verordening een “cooling-off”-periode van vier jaar invoeren, dreigt volgens de Hoge Raad

de facto te leiden tot een “cooling-off”-periode van zes jaar, of zoniet ondernemingen ertoe te brengen lopende mandaten te onderbreken. Dergelijke risico’s kunnen aanzienlijk worden beperkt door de invoering van een “cooling-off”-periode van drie in plaats van vier jaar.

5. Europees kwaliteitscertificaat

5.1. Draagwijdte van de voorgestelde maatregel

Voorstel voor een Europese verordening (artikel 50):

1. De EAEM voert een Europese kwaliteitscertificering in voor wettelijke auditors en auditkantoren die wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoeren.

Het Europees kwaliteitscertificaat voldoet aan de volgende voorwaarden:

- a) het Europees kwaliteitscertificaat wordt afgegeven door de EAEM en is geldig in de hele Europese Unie;
- b) auditors en auditkantoren uit de Europese Unie die voldoen aan de toepasselijke eisen, hebben het recht om het Europees kwaliteitscertificaat aan te vragen;
- c) de EAEM publiceert de eisen voor het verkrijgen van het Europees kwaliteitscertificaat. Deze eisen hebben betrekking op de kwaliteit van de controles en de praktijk van de kwaliteitsborgingsstelsels als bedoeld in artikel 30 van Richtlijn 2006/43/EG en artikel 40 van deze verordening;
- d) de EAEM brengt de aanvragende wettelijke auditors en auditkantoren bedragen voor het verstrekken van het Europees kwaliteitscertificaat in rekening in overeenstemming met de gedelegeerde handelingen als bedoeld in lid 4 van dit artikel. Deze bedragen dekken de kosten die de EAEM moet maken in verband met het verstrekken van het certificaat, alsmede de schadeloosstelling van de bevoegde autoriteiten voor de kosten die zij hebben gemaakt voor het verrichten van werkzaamheden in verband met dit artikel;

e) de EAEM motiveert haar besluit om het certificaat af te geven dan wel de aanvraag af te wijzen;

f) een wettelijke auditor of een auditkantoor voldoet te allen tijde aan de voorwaarden voor de initiële verkrijging van het certificaat;

g) de EAEM heeft het recht om een certificaat dat aan een wettelijke auditor of een auditkantoor is afgegeven, opnieuw te onderzoeken, op verzoek van een bevoegde autoriteit of op eigen initiatief. Er wordt rekening gehouden met de resultaten van de kwaliteitsbeoordelingen;

h) de EAEM heeft het recht om het Europees kwaliteitscertificaat in te trekken, wanneer de wettelijke auditor of het auditkantoor niet langer aan de voorwaarden voor verkrijging van het certificaat voldoet;

i) de EAEM houdt een register van wettelijke auditors en kantoren bij die het certificaat hebben verkregen;

j) het Europees kwaliteitscertificaat heeft een vrijwillig karakter en mag aan wettelijke auditors of auditkantoren niet als voorwaarde worden gesteld om wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang te mogen uitvoeren, te worden toegelaten in een andere lidstaat overeenkomstig artikel 14 van Richtlijn 2006/43/EG of te worden erkend in een andere lidstaat overeenkomstig artikel 3 bis van die richtlijn.

2. De EAEM stelt een ontwerp van technische regelgevingsnormen op om de procedure te specificeren voor het verkrijgen van een Europees kwaliteitscertificaat door wettelijke auditors en auditkantoren die wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoeren. Deze technische normen voldoen aan de volgende beginselen:

- a) aanvragen dienen te worden ingediend bij de EAEM in een taal die is geaccepteerd in de lidstaat waar de wettelijke auditor of het auditkantoor is toegelaten, of in een veelgebruikte taal in de internationale financiële wereld.

- b) wanneer een groep van auditkantoren het Europees kwaliteitscertificaat aanvraagt, kunnen de leden van de groep een van hen mandateren om alle aanvragen namens de groep in te dienen;
- c) de EAEM zendt een kopie van de aanvraag naar de bevoegde autoriteiten van de bij de aanvraag betrokken lidstaten;
- d) de bevoegde autoriteiten van de bij de aanvraag betrokken lidstaten onderzoeken tezamen de aanvraag van het certificaat binnen een college van bevoegde autoriteiten als bedoeld in artikel 53. Dit onderzoek bestrijkt de vraag of de aanvraag volledig is en voldoet aan de voorwaarden voor afgifte van het certificaat. Bij dit onderzoek wordt informatie gebruikt die is verkregen bij kwaliteitsbeoordelingen van de aanvrager in kwestie;
- e) de bevoegde autoriteiten van de bij de aanvraag betrokken lidstaten geven de EAEM advies over de vraag of de aanvrager recht heeft op verkrijging van het certificaat;
- f) de EAEM neemt een besluit over de aanvraag;
- g) de EAEM stelt gedetailleerde procedurele stappen en tijdslimieten vast;

Voor de toepassing van b) omvatten deze lidstaten:

- als de aanvrager een wettelijke auditor is, ten minste de lidsta(a)t(en) waar de wettelijke auditor is toegelaten overeenkomstig artikel 3 van Richtlijn 2006/43/EG en, in voorkomende gevallen, de lidsta(a)t(en) waar de wettelijke auditor is toegelaten overeenkomstig artikel 14 van die richtlijn en/of de lidsta(a)t(en) waar de wettelijke auditor een aanpassingsperiode doorloopt overeenkomstig artikel 14 van Richtlijn 2006/43/EG;
- als de aanvrager een auditkantoor is, ten minste de lidsta(a)t(en) waar het auditkantoor is toegelaten overeenkomstig artikel 3 van Richtlijn 2006/43/EG en, in voorkomende gevallen, de lidsta(a)t(en) waar het auditkantoor is erkend overeenkomstig artikel 3 bis van die richtlijn en/of de lidsta(a)t(en) waar het auditkantoor door hem gecon-

troleerde entiteiten, verbonden entiteiten of een moederonderneming heeft.

3. De EAEM dient het ontwerp van de technische regelgevingsnormen als bedoeld in lid 2 vóór *[drie jaar na de inwerkingtreding van deze verordening]* in bij de Commissie.

Aan de Commissie wordt de bevoegdheid gedelegeerd de in lid 2 bedoelde technische regelgevingsnormen vast te stellen overeenkomstig artikel 10 van Verordening (EU) nr. 1095/2010.

4. De Commissie is bevoegd om overeenkomstig artikel 68 gedelegeerde handelingen vast te stellen, om de bedragen als bedoeld in lid 1, onder d), vast te stellen.

De gedelegeerde handelingen bepalen in het bijzonder de typen vergoedingen en de zaken waarvoor een vergoeding verschuldigd is, de hoogte van de vergoedingen, de wijze waarop deze moeten worden betaald, en de wijze waarop de EAEM de bevoegde autoriteiten schadeloos moet stellen voor kosten die zij mogelijk hebben moeten maken voor werkzaamheden in verband met dit artikel.

De hoogte van het bedrag dat aan een wettelijke auditor of een auditkantoor in rekening wordt gebracht, dekt alle administratieve kosten.

Doel van het voorstel van de Europese Commissie met het "Europees kwaliteitscertificaat" is een procedure in te voeren waarbij elke wettelijke auditor die hierom verzoekt, een kwaliteitscertificaat voor alle lidstaten van de Europese Unie kan verkrijgen, wat hem derhalve in staat stelt een wettelijke controledienst te verrichten bij alle organisaties van openbaar belang, ongeacht de lidstaat waar de onderneming is gevestigd.

Dit kwaliteitslabel zal kunnen worden afgeleverd door EAEM die, eens het label afgeleverd, zal instaan voor de coördinatie van het publiek toezicht door de nationale autoriteiten belast met het publiek toezicht op de wettelijke auditors.

5.2. Advies van de Hoge Raad

Na lezing van de verschillende maatregelen *sub* punt 5.1 die Europa voorstelt, is het volgens de Hoge Raad niet mogelijk om op correcte wijze uit te maken wat de meerwaarde van een der-

gelijk kwaliteitslabel zou zijn en op basis van welke criteria dit label zou kunnen worden uitgereikt. Er wordt verwezen naar maatregelen die EAEM gaat nemen, zonder verdere oriëntatie noch referentie waaruit de bedoeling kan blijken. Volgens de Hoge Raad is het belangrijk om op duidelijkere regels te kunnen terugvallen, zodanig dat een correcte inschatting mogelijk wordt van de impact van een dergelijk voorstel en de eventuele meerwaarde verbonden aan de invoering van dit soort label.

In de huidige stand van het voorstel vraagt de Hoge Raad zich ernstig af of de invoering van een dergelijk kwaliteitslabel wel pertinent is, in zover dit waarschijnlijk zou indruisen tegen de doelstellingen van deze hervorming. Gesteld dat dit soort kwaliteitslabel effectief zou bestaan, dan zou dit *a priori* hoogst waarschijnlijk in het voordeel uitvallen van de internationaal georganiseerde grote structuren (zoals de “*Big four*”) en niet erg aantrekkelijk zijn voor structuren met vestigingen in twee of drie landen (beroepsbeoefenaars in grensstreken) van de Europese Unie. De Hoge Raad is dan ook van

oordeel dat dergelijk initiatief niet zou leiden tot een openstelling van de markt voor nieuwe auditkantoren. Dat zo’n label optioneel zou zijn, roept ook vragen op in verband met de haalbaarheid en is niet van aard om het voorbehoud van de Hoge Raad weg te nemen.

De Hoge Raad is van oordeel dat een dergelijk voorstel van de Europese Commissie in verband met een “Europees kwaliteitscertificaat” pas echt interessant zou kunnen zijn als het dienstenaanbod tenminste gelijkwaardig is aan wat momenteel op de nationale markt wordt voorgesteld.

Zulks impliceert ten minste :

- een diepgaande kennis van het nationaal wettelijk en reglementair kader voor organisaties van openbaar belang;
- een kennis van de landstaal die de onderneming wenst te gebruiken en opstelling van het controleverslag in die taal en
- voldoende bruikbare ervaring in verband met gelijkaardige opdrachten (inclusief, bij voorbeeld, voor België, opdrachten in ondernemingsraden).

Advies van 3 oktober 2012 over het Europese voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn en voor een verordening over de wettelijke controle van de jaarrekening

De federale Minister, bevoegd voor Economie, heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen om advies verzocht in verband met de momenteel in Europa besproken hervormingsvoorstellen.

Deze vanuit Europa gestuurde hervorming omvat een voorstel voor een richtlijn tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG, de zogenoemde auditrichtlijn, enerzijds, en een voorstel voor een verordening ter verbetering van de kwaliteit van de jaarrekeningcontrole bij organisaties van openbaar belang anderzijds.

In zijn eerste twee adviezen is de Hoge Raad ingegaan op de thema's die de Minister in zijn verzoek om advies had aangehaald:

- een eerste advies van de Hoge Raad, uitgebracht op 30 maart 2012, handelde over het voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn;
- een tweede advies van de Hoge Raad, uitgebracht op 31 mei 2012, handelde over het voorstel voor een verordening.

Het voorliggende, derde advies van de Hoge Raad gaat dieper in op een aantal aspecten die verwant zijn met de thema's uit het verzoek om advies van de Minister, waarvoor de Hoge Raad meent in het Europese debat een constructieve bijdrage te kunnen leveren.

Voor al deze adviezen is de Hoge Raad uitgegaan van de huidige stand van de thans in Europa besproken teksten. Ingeval er in de loop van de verdere procedure die momenteel op Europees niveau loopt, amendementen zouden worden voorgesteld, zal de Hoge Raad zonodig opnieuw reageren.

Dit advies bestaat uit drie delen: het eerste handelt over thema's uit het voorstel voor een

verordening, het tweede over thema's uit het voorstel voor een richtlijn. In het laatste deel worden de artikelen opgelijst die, gelet op hun algemene draagwijdte, volgens de Hoge Raad uit het voorstel voor een verordening kunnen worden gelicht en ingevoegd in het voorstel voor een richtlijn.

1. Met betrekking tot het voorstel voor een verordening

Onverminderd het advies van de Hoge Raad (het eerste advies van 30 maart 2012) over de wenselijkheid om een voor organisaties van openbaar belang specifieke verordening goed te keuren, wenst de Hoge Raad een aantal bedenkingen te formuleren over de volgende aspecten:

- Artikel 8 [*artikel in verband met het dienstverband van voormalige wettelijke auditors of van werknemers van wettelijke auditors of auditkantoren bij organisaties van openbaar belang*], § 1

Dergelijke "cooling-off"-maatregel (wacht-tijd) bestaat al in het Belgische recht, maar dan voor alle opdrachten, ongeacht of die bij organisaties van openbaar belang worden uitgeoefend (of niet).

De Hoge Raad meent dat die maatregel ook in de auditrichtlijn zou moeten worden opgenomen, want zij heeft een algemene draagwijdte.

- Artikel 9 [*artikel over de honoraria voor controles*]

In het Belgische recht dient een wettelijke auditor het merendeel van zijn inkomsten uit audithonoraria te halen.

De Hoge Raad meent dat deze maatregel twee onmiskenbare voordelen biedt:

- Dit geeft de zekerheid dat elke wettelijke auditor voldoende en recurrente ervaring heeft met de wettelijke controle van jaarrekeningen en kan worden beschouwd als een specialist inzake externe audit.

De Hoge Raad acht dit belangrijk, onder meer met betrekking tot de te volgen procedures om het risico verbonden aan een specifieke wettelijke controleopdracht correct te kunnen inschatten.

- Qua onafhankelijkheid van een wettelijke auditor is dit de beste waarborg, als men uitgaat van al zijn activiteiten in hun geheel.

De Hoge Raad meent dat een invoeging van dit algemene principe in het voorstel voor een verordening, een nuttig instrument zou kunnen zijn, wil men de zekerheid hebben dat een wettelijke auditor zich hoofdzakelijk met zijn *“core business”* bezig houdt en stelt dan ook voor om in artikel 9 van het voorstel voor een verordening een derde paragraaf toe te voegen.

Het zou ook nuttig zijn een gelijkaardige maatregel in artikel 25 van het voorstel voor een Europese richtlijn in te voegen.

- Artikel 15 [*artikel over de professioneel-kritische instelling*] en artikel 16 [*artikel over de organisatie van het werk*]

Gelet op hun algemene draagwijdte zouden deze maatregelen naar het oordeel van de Hoge Raad ook in de auditrichtlijn dienen te worden opgenomen - in een nieuw hoofdstuk IVbis, in te voegen tussen artikel 25 en artikel 26 van de auditrichtlijn.

- Artikel 17, § 2 [*artikel over de marktintegriteit*]

§ 2 van artikel 17 van het voorstel voor een verordening wil elke wettelijke auditor die de jaarrekening van een organisatie van openbaar belang moet controleren en *“vermoedt of redelijke gronden heeft om te vermoeden dat feiten of gedragingen die erop wijzen dat onregelmatigheden, met inbegrip van fraude met betrekking tot de financiële overzichten van de gecontroleerde entiteit,*

plaatsvinden of hebben plaatsgevonden of dat daartoe pogingen worden of zijn gedaan”, ertoe verplichten de toezichthouder voor organisaties van openbaar belang te verwittigen wanneer de gecontroleerde organisatie geen passende maatregelen heeft getroffen.

Voorts verplicht § 1 van artikel 17 elke wettelijke auditor de publieke toezichthouder op de wettelijke controle van jaarrekeningen te verwittigen *“wanneer zich een incident voordoet dat ernstige gevolgen heeft of kan hebben voor de integriteit van de wettelijke controlewerkzaamheden”*.

Hierbij rijst de vraag wat de publieke toezichthouder op de wettelijke auditors bij ontvangst van dit soort informatie verondersteld wordt te doen:

- ten aanzien van de betrokken organisatie (het voorstel voor een verordening zegt hierover niets *a priori*) of
- ten aanzien van de wettelijke auditor die de toezichthouder heeft verwittigd (*a priori* integratie van een specifieke procedure in het kader van de kwaliteitsborging)

en wanneer de door de wettelijke auditor te goeder trouw aan de publieke toezichthouder verstrekte informatie een vertrouwelijk karakter heeft tegenover andere instellingen (zie in dit verband onder meer artikel 37 van het voorstel voor een verordening).

- Artikel 26 [*artikel over de openbaarmaking van financiële informatie*]

Op grond van zijn ervaring in België heeft de Hoge Raad kunnen vaststellen dat de informatie die op de website van een auditkantoor moet staan, voor derden niet altijd gemakkelijk terug te vinden is. Zeker wanneer een auditkantoor tot een internationaal netwerk behoort, is het gedeelte van de website met specifiek nationale informatie niet vlot te openen en de informatie moeilijk toegankelijk.

De Hoge Raad meent derhalve dat het verkieslijk zou zijn het jaarlijks financieel verslag en de jaarlijkse winst- en verliesrekening waarnaar artikel 26 van het voorstel voor een verordening verwijst, op te nemen in het openbaar register van auditkantoren

(niet in de vorm van een link naar een andere website, zoals vermeld in § 4 van het artikel).

Naar het oordeel van de Hoge Raad zou die maatregel moeten worden aangevuld met een jaarlijkse goedkeuring van de juistheid en volledigheid van de informatie die de beroepsbeoefenaar in het openbaar register vermeldt (zie de toelichting bij artikel 27 van het voorstel voor een verordening), enerzijds, en de vermelding dat die informatie in het kader van de kwaliteitsborging is geverifieerd (zie de toelichting bij artikel 40 van het voorstel voor een verordening), anderzijds.

- Artikel 27 [*artikel over het transparantieverlag*]

De Hoge Raad is absoluut voorstander dat wettelijke auditors en/of auditkantoren de publieke toezichthouders geregeld informatie verstrekken over het transparantieverlag.

Op grond van zijn ervaring in België heeft de Hoge Raad kunnen vaststellen dat de informatie die op de website van een auditkantoor moet staan, voor derden niet altijd gemakkelijk terug te vinden is. Zeker wanneer een auditkantoor tot een internationaal netwerk behoort, is het gedeelte van de website met specifiek nationale informatie niet vlot te openen en de informatie moeilijk toegankelijk.

De Hoge Raad meent derhalve dat het verkieslijk zou zijn het transparantieverlag waarnaar artikel 27 van het voorstel voor een verordening verwijst, op te nemen in het openbaar register van auditkantoren (niet in de vorm van een link naar een andere website, zoals vermeld in § 1 van het artikel).

Verwijzend naar de empirische studies van de Hoge Raad omtrent de kwaliteit van de informatie verstrekt via het openbaar register, lijkt het bovendien wenselijk dat op basis van de informatie (bij voorkeur uit het openbaar register) kan worden achterhaald:

- o welke de banden zijn met een nationaal en een internationaal netwerk (de ervaring in België leert dat die verwijzing - als die al wordt opgegeven, wat beslist niet altijd het geval is - in het openbaar

register soms beperkt blijft tot de structuur op nationaal niveau, terwijl die deel uitmaakt van een netwerk dat aangesloten is bij het *Forum of firms*);

- o wat de website van het kantoor is (verplicht te vermelden; zo er geen is, moet er NVT staan), met een link naar die website;
- o of er een transparantieverlag is (verplicht te vermelden; zo er geen is, moet er NVT staan) en opname van dat transparantieverlag in het openbaar register;
- o welke beroepsbeoefenaars het kantoor kunnen verbinden (met handtekeningbevoegdheid);
- o toevoeging van de jaarrekening van de auditkantoren (rechtstreeks of via een centraal register consulteerbaar);
- o verplichting voor elke beroepsbeoefenaar om jaarlijks te bevestigen dat de informatie in het openbaar register waarheidsgetrouw en volledig is;
- o die informatie in het openbaar register zou vervolgens moeten worden opgenomen in het kwaliteitsborgingsstelsel (zoals ook bedoeld - voor het transparantieverlag - in § 5, lid 1, c) van artikel 40 van het voorstel voor een verordening).

De Hoge Raad heeft ook twee specifieke bedenkingen in verband met § 2 van artikel 27:

- *Sub punt b)* lijkt het wenselijk de verplichte vermelding van de band met een netwerk - zowel op nationaal als op internationaal niveau - toe te voegen. Verwijzend naar de ervaring in België kan worden opgemerkt dat de informatie hierover in het openbaar register en/of in de transparantieverlagen niet altijd de band legt met het internationale netwerk, vooral niet wanneer uit de benaming van de nationale structuur niet meteen kan worden opgemaakt dat het kantoor tot een internationaal netwerk behoort.
- *Sub punt f) in fine* lijkt het wenselijk te preciseren dat het criterium “meer dan 5 % van zijn jaarlijkse inkomsten” geldt voor zowel honoraria voor controles als voor andere honoraria, namelijk alle inkomsten met betrekking tot een bepaalde boekhoudperiode.

- Artikel 29 [*artikel over de informatieverstrekking aan bevoegde autoriteiten*]

De Hoge Raad is absoluut voorstander van een regelmatige informatieverstrekking in dit verband aan de publieke toezichthouders.

Bovendien stelt hij voor om die maatregel uit te breiden tot de non-audithonoraria die de wettelijke auditor bij die organisaties van openbaar belang en/of het auditkantoor waartoe hij behoort, zou(den) hebben ontvangen.

- Artikel 32 [*artikel over de benoeming van wettelijke auditors of auditkantoren*]

De Hoge Raad wenst erop te wijzen dat de ondernemingsraad in het Belgische recht betrokken wordt bij de aanstelling van de wettelijke auditor of het auditkantoor (in voorkomend geval ook van diens vaste vertegenwoordiger).

Naar het oordeel van de Hoge Raad dient men ervoor te zorgen dat die maatregel geen afbreuk doet aan de wettelijk geregelde tussenkomst van de ondernemingsraad in deze materie.

Met andere woorden, artikel 37, § 2 van de auditrichtlijn moet ongewijzigd gehandhaafd worden [het huidige voorstel tot wijziging van de richtlijn amendeert dit voorschrift niet] alsook de verwijzing in § 1 van artikel 32 van het voorstel voor een verordening naar artikel 37, § 2 van de auditrichtlijn.

- Artikel 32, § 9 & artikel 33, § 1, alinea 4 [*artikelen over de aanstelling van een college van commissarissen*]

De Hoge Raad stelt vast dat de totnogtoe verrichte empirische studies nergens het belang hebben aangetoond van een maatregel waarbij de aanstelling van een college van wettelijke auditors verplicht zou worden gesteld. Per geval dient te worden uitgemaakt welke de best geschikte formule is voor de aanstelling van (een) wettelijke auditor(s).

De maatregelen in het voorstel voor een verordening laten die keuze open en stellen voor de Hoge Raad dus geen probleem.

- Artikel 33 [*artikel over de duur van de controleopdracht*]

De Hoge Raad stelt vast dat de voorgestelde maatregelen het mogelijk maken om de duur van een controleopdracht in het Belgische recht te handhaven op drie jaar, zoals voorgeschreven door het Wetboek van vennootschappen. Die duur lijkt te beantwoorden aan de verwachtingen van alle betrokken partijen; hierover bestaat in België geen discussie.

De Hoge Raad is van oordeel dat de vierjarige wachttijd die paragraaf 2 van artikel 33 voorschrijft, best wordt herleid tot 3 jaar. Zoniet zou die *de facto* neerkomen op zes jaar (twee mandaten van drie jaar), een *a priori* uiterst (te) lange periode.

- Artikel 40 [*artikel over de kwaliteitsborging*]

De Hoge Raad heeft kennis genomen van de maatregelen in artikel 40 van het voorstel voor een verordening en meent dat er tussen twee daarvan misschien een onverenigbaarheid bestaat:

- § 1, c) stelt dat een deskundige een praktiserend wettelijke auditor kan zijn, terwijl
- § 4, alinea 3 stelt dat deskundigen onafhankelijk moeten zijn van beroepsorganisaties en -organen.

De Hoge Raad stelt voor om de tekst van alinea 3 van § 4 aan te passen zodat duidelijk wordt dat de bedoelde personen, in om het even welk contractueel verband, in dienst zijn van beroepsorganisaties en/of -organen.

Bij § 5 stelt de Hoge Raad de toevoeging van een punt d) voor, met de bedoeling in het kader van de periodieke inspecties ook de informatie in het openbaar register te verifiëren.

- Artikel 68 [*artikel over de uitoefening van de bevoegdheidsdelegatie*]

Wanneer de besprekingen verder gevorderd zijn en op grond van de uiteindelijk vastgestelde maatregelen, lijkt het wenselijk om per geval de talrijke voorstellen tot delegatie van taken aan de Europese Commissie (gedelegeerde handelingen) te analyseren, om na te gaan met welke daarvan kan worden ingestemd.

Meer bepaald rijst de vraag of de lijst van opdrachten die worden beschouwd als onverenigbaar met de wettelijke controle van jaarrekeningen (*“black list”*), gewoon bij gedelegeerde handeling kan worden gewijzigd, zoals bepaald in artikel 10, § 6 van het voorstel voor een Europese verordening.

- Artikel 70 [*artikel over de overgangsbepaling*] en 72 [*artikel over de inwerkingtreding*]

Verwijzend naar de ervaring in België, is de Hoge Raad overtuigd van de noodzaak om, conform het principe dat in België wordt gehanteerd, voor de toepassing van artikel 26 (toepassing van de ISA-normen) een overgangperiode te bepalen, zoniet dreigt de marktconcentratie toe te nemen (de kleinste structuren beschikken niet over internationale netwerken die hen een gepaste *“template”* kunnen aanreiken en, wat meer is, er is niet zomaar een auditsoftware beschikbaar die deze kleinste kantoren op korte termijn kunnen gebruiken).

2. Met betrekking tot het voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn

2.1. Aspecten ten gronde

- Artikel 2, definitie 13 [*definitie van «organisaties van openbaar belang»*] - Artikel 1, amendement 2, d) van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

Doel van dit amendement is het toepassingsbereik van het begrip “organisatie van openbaar belang” te verruimen.

De Hoge Raad is van oordeel dat deze lijst van OOB's inhoudelijk niet echt een probleem stelt, want die stemt overeen met alle organisaties die als zodanig in België worden gekwalificeerd (inclusief de instellingen voor collectieve belegging in effecten - ICBE's - in de zin van artikel 1, paragraaf 2 van de richtlijn 2009/65/EG van het Europees Parlement en de Raad) en waarop het toezicht is opgedragen aan hetzij de NBB, hetzij de FSMA.

- Artikel 15, [*artikel over het openbaar register*] - Artikel 1, amendement 8 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

De Hoge Raad is absoluut voorstander van de toevoeging van alinea 2 in § 1, waarin duidelijk wordt gesteld dat het openbaar register door de in artikel 32 bedoelde bevoegde autoriteit wordt georganiseerd, want het openbaar register is een belangrijke bron van informatie voor wie zich een mening wil vormen over een of andere wettelijke auditor of auditkantoor.

De Hoge Raad is ook absoluut voorstander dat wettelijke auditors en/of auditkantoren de publieke toezichthouder geregeld informatie verstrekken over het transparantieverslag.

Op grond van zijn ervaring in België heeft de Hoge Raad kunnen vaststellen dat de informatie die op de website van een auditkantoor moet staan, voor derden niet altijd gemakkelijk terug te vinden is. Zeker wanneer een auditkantoor tot een internationaal netwerk behoort, is het gedeelte van de website met specifiek nationale informatie niet vlot te openen en de informatie moeilijk toegankelijk.

De Hoge Raad acht het dan ook verkieslijk om in het openbaar register van auditkantoren zoveel mogelijk informatie op te nemen (niet via een link naar een andere website, zoals § 1 van artikel 15 voorschrijft) en deze invalshoek nog met twee andere elementen aan te vullen:

- verplichting voor elke beroepsbeoefenaar om jaarlijks te bevestigen dat de informatie in het openbaar register waarheidsgetrouw en volledig is;
 - in punt f) van artikel 29 van de auditrichtlijn een zinsnede toevoegen, om het beoordelingsbereik in het kader van de periodieke inspecties te verruimen tot de informatie die in het openbaar register van wettelijke auditors is opgenomen.
- Artikel 21 [*artikel over de beroepsethiek*] / Artikel 26 [*artikel over de controlestandaarden*] - Artikel 1, amendement 10 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

De Hoge Raad vraagt zich af of de toepassing van de ISA-standaarden op Europees niveau (zoals het nieuwe artikel 26 van de auditrichtlijn voorschrijft) niet dient te worden

gekoppeld aan de naleving van de regels van de gedragscode van de IESBA, gepubliceerd door de IFAC.

Uit de ISA-norm 200 (meer bepaald uit paragraaf 200.14 en de desbetreffende toelichting (A14-A17)) blijkt immers wat volgt:

Uittreksel uit de ISA-norm 200

“Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten

14. De auditor dient relevante ethische voorschriften na te leven, inclusief die inzake onafhankelijkheid, met betrekking tot opdrachten voor de controle van financiële overzichten. (Zie Par. A14 - A17).”

Uittreksel uit de toelichting bij de ISA-norm 200

“Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten (Zie Par. 14).

A14. De auditor is onderworpen aan relevante ethische voorschriften, inclusief die inzake onafhankelijkheid, met betrekking tot opdrachten voor de controle van financiële overzichten. Relevante ethische voorschriften omvatten gewoonlijk de delen A en B van de International Federation of Accountants’ Code of Ethics for Professional Accountants (de IFAC Code) betreffende een controle van financiële overzichten tezamen met nationale voorschriften die strikter zijn.

A15. Deel A van de IFAC Code bevat de fundamentele beginselen van de beroepsethiek die relevant zijn voor de auditor wanneer hij een controle van financiële overzichten uitvoert en verschaft een conceptueel raamwerk voor de toepassing van die beginselen. De fundamentele beginselen die van de auditor worden vereist om aan de IFAC Code te voldoen zijn:

- (a) integriteit;*
- (b) objectiviteit;*
- (c) vakbekwaamheid en zorgvuldigheid;*
- (d) geheimhouding; en*
- (e) professioneel gedrag.*

Afdeling B van de IFAC Code is een illustratie van de wijze waarop het conceptuele raamwerk in specifieke situaties wordt toegepast.

A16. Bij een controleopdracht is het in het algemeen belang, en daarom door de IFAC Code vereist dat de auditor onafhankelijk is van de entiteit die aan de controle is onderworpen.

In de IFAC Code wordt onafhankelijkheid beschreven als enerzijds onafhankelijkheid qua geesteshouding en anderzijds onafhankelijkheid naar buiten toe. De onafhankelijkheid van de auditor van de entiteit waarborgt de mogelijkheid van de auditor om zich een controleoordeel te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die zijn oordeel zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt de mogelijkheid van de auditor om met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

A17. De International Standard on Quality Control (ISQC 1), of nationale vereisten die minstens zo veeleisend zijn, behandelen de verantwoordelijkheden van het kantoor om zijn systeem van kwaliteitsbeheersing voor controleopdrachten vast te stellen en te onderhouden. ISQC 1 bepaalt de verantwoordelijkheden van het kantoor om beleidslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om aan het kantoor een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat het kantoor en het personeel ervan relevante ethische voorschriften naleven, inclusief inzake onafhankelijkheid. In ISA 220 worden de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner met betrekking tot relevante ethische voorschriften uiteengezet. Deze omvatten het alert blijven, middels waarneming en het verzoeken om inlichtingen naargelang noodzakelijk, op informatie die het niet naleven door leden van het opdrachtteam van relevante ethische voorschriften aantoonst, het bepalen van de passende actie wanneer aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner worden gebracht die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd, alsmede het vormen van een conclusie omtrent het naleven van de onafhankelijkheidsvoorschriften die op de controleopdracht van toepassing zijn. In ISA 220 wordt erkend dat het opdrachtteam het recht heeft om te steunen op een stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor om zijn verantwoordelijkheden na te komen betreffende kwaliteitsbeheersingspro-

cedures die van toepassing zijn op de individuele controleopdracht, tenzij de informatie die door het kantoor of andere partijen verstrekt wordt, het tegendeel doet veronderstellen.”

Als dat niet zo is, zou voor de nodige rechtszekerheid de problematiek moeten worden toegelicht in een overweging.

Als dat wel zo is, zou dat uitdrukkelijk moeten worden vermeld in artikel 21 of artikel 26 van de auditrichtlijn.

- Artikel 22 [*artikel over onafhankelijkheid en objectiviteit*], § 2 - Artikel 1, amendement 11 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

De Hoge Raad stelt de invoeging voor van een alinea 3 in artikel 22, § 2 van de auditrichtlijn, met de maatregel uit artikel 8, § 1 van het voorstel voor een verordening. Dergelijke “cooling-off”-maatregel (een wachtperiode) bestaat reeds in het Belgische recht, weliswaar voor alle opdrachten, ongeacht of die in organisaties van openbaar belang worden uitgeoefend of niet. De Hoge Raad meent dat die maatregel ook in de auditrichtlijn zou moeten worden opgenomen, want zij heeft een algemene draagwijdte.

- Artikel 25 [*artikel over de honoraria voor controles*]

In het Belgische recht dient een wettelijke auditor het merendeel van zijn inkomsten uit audithonoraria te halen. De Hoge Raad meent dat deze maatregel twee onmiskenbare voordelen biedt:

- Dit geeft de zekerheid dat elke wettelijke auditor voldoende en recurrente ervaring heeft met de wettelijke controle van jaarrekeningen en kan worden beschouwd als een specialist inzake externe audit. De Hoge Raad acht dit belangrijk, onder meer met betrekking tot de te volgen procedures om het risico verbonden aan een specifieke wettelijke controleopdracht correct te kunnen inschatten.
- Qua onafhankelijkheid van een wettelijke auditor is dit de beste waarborg, als men uitgaat van al zijn activiteiten in hun geheel.

De Hoge Raad meent dat een invoeging van dit algemene principe in het voorstel voor een richtlijn, een nuttig instrument zou kunnen zijn, wil men de zekerheid hebben dat een wettelijke auditor zich hoofdzakelijk met zijn “core business” bezig houdt en stelt dan ook voor om in artikel 25 van de auditrichtlijn een tweede paragraaf toe te voegen.

Het zou ook nuttig zijn een gelijkaardige maatregel in artikel 9 van het voorstel voor een Europese verordening in te voegen.

- De Hoge Raad stelt voor om tussen artikel 25 en artikel 26 van de auditrichtlijn een nieuw **hoofdstuk IVbis** in te voegen, over de **uitvoering van wettelijke controleopdrachten**, waarin ten minste de maatregelen van artikel 15 [*artikel over het “professional scepticism”*] en artikel 16 [*artikel over de organisatie van de controlewerkzaamheden*] van het voorstel voor een verordening zijn opgenomen.
- Artikel 29 [*artikel over de kwaliteitsborgingsstelsels*], § 1, f) - Artikel 1, amendement 14 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

De Hoge Raad stelt voor hier toe te voegen dat de informatie in het openbaar register dient te worden geverifieerd (met een (ten minste) jaarlijkse toetsing en een bevestiging van de informatie in het openbaar register door de beroepsbeoefenaar - zie in dit verband de bovenstaande toelichting bij artikel 15).

- Artikel 29 [*artikel over de kwaliteitsborgingsstelsels*], § 1, k) - Artikel 1, amendement 14 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

De Hoge Raad wenst de aandacht van de Minister te vestigen op het primordiale karakter van die toevoeging, wil men vermijden dat de toetsing van alle opdrachten moet gebeuren aan de hand van een al te zwaar controlearsenaal.

Belangrijk hierbij is een zekere proportionaliteit in acht te nemen, in functie van het aan de opdracht verbonden risico en niet van de grootte van een kantoor. Hiertoe zouden dan ook specifieke controlelegidsen moeten

worden opgesteld, in functie van de typologie van opdrachten (jaarrekeningcontrole bij een KMO met een weinig gediversifieerd bedrijf, enerzijds, en controle bij een kredietinstelling of een verzekeringsonderneming met als voornaamste actief complexe financiële producten, anderzijds).

- Artikel 40 [*artikel over het transparantieverslag*] - Artikel 1, amendement 19 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

De Hoge Raad acht het wenselijk om ten minste voor te schrijven dat ingeval er een transparantieverslag is, dit consulteerbaar moet zijn (artikel 15 - openbaar register) en op zijn kwaliteit moet worden getoetst (artikel 29 - kwaliteitsborgingsstelsels).

In een meer fundamenteel opzicht zou moeten worden nagegaan in hoever het aangewezen is een transparantieverslag verplicht te stellen voor alle structuren, want dit is voor de grootste structuren toch een bijzonder krachtig marketinginstrument bij het binnenhalen van een wettelijke controleopdracht.

- Na artikel 48bis [*artikel over de uitoefening van de bevoegdheidsdelegatie*] - Artikel 1, amendement 25 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

Wanneer de besprekingen verder gevorderd zijn en op grond van de uiteindelijk vastgestelde maatregelen, lijkt het wenselijk om per geval de talrijke voorstellen tot delegatie van taken aan de Europese Commissie (gedelegeerde handelingen) te analyseren, om na te gaan met welke daarvan kan worden ingestemd.

- *Overgangsbepalingen en datum van inwerkingtreding* - Artikel 3 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

Verwijzend naar de ervaring in België, is de Hoge Raad overtuigd van de noodzaak om, conform het principe dat in België wordt gehanteerd, voor de toepassing van artikel 26 (toepassing van de ISA-normen) een overgangperiode te bepalen, zoniet dreigt de marktconcentratie toe te nemen (de kleinste structuren beschikken niet over internationale netwerken die hen een gepaste "template" kunnen aanreiken en, wat meer

is, er is niet zomaar een auditsoftware beschikbaar die deze kleinste kantoren op korte termijn kunnen gebruiken).

De Hoge Raad stelt dan ook voor een overgangsmaatregel toe te voegen (bij voorbeeld onder artikel 51 van de auditrichtlijn) die de kleinste structuren in staat moet stellen over passende middelen te beschikken (hetzij qua materiële ondersteuning of in de vorm van een aanpassingstermijn) om zich te schikken naar de toepassing van dit nieuwe normenstelsel.

2.2. Meer formele aspecten

- Artikel 2, definitie 9 [*definitie van de "controleverklaring"*] - Artikel 1, amendement 2, a) "*bis*" (toe te voegen) van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

De Hoge Raad acht een wijziging aangewezen van de referentie aan artikel 51bis van de vierde richtlijn en aan artikel 37 van de zevende richtlijn met betrekking tot het vennootschapsrecht door het artikel 37 van het voorstel van richtlijn, met de bedoeling deze beide richtlijnen te vervangen.

- Overweging (7) en artikel 26 [*artikel over de controlestandaarden*] - Artikel 1, amendement 12 van het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn

De Hoge Raad stelt vast dat in §§ 2 en 3 van artikel 26 alsook in de overweging (7) wordt verwezen naar de internationale controlestandaarden van de IFAC.

Hierbij valt op te merken dat sinds de hervorming van de IFAC, de internationale controlestandaarden (verkort ISA) worden vastgesteld door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (verkort IAASB), goedgekeurd door de internationale *Public Interest Oversight Board* (verkort PIOB) en gepubliceerd door de *International Federation of Accountants* (verkort IFAC).

Het voorstel voor een richtlijn zou dan ook dienovereenkomstig moeten worden aangepast.

3. Eventuele overdracht van maatregelen uit het voorstel voor een verordening naar het voorstel voor een richtlijn

In de logica van de maatregelen uit het voorstel voor een verordening met een dermate algemene draagwijdte lijkt de vraag terecht of die voorschriften niet voor alle wettelijke controles van jaarrekeningen verplicht zouden moeten worden gesteld en derhalve een aantal maatregelen uit het voorstel voor een verordening niet beter zouden worden overgeheveld naar het voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn; in die optiek zouden, naar het oordeel van de Hoge Raad, de volgende artikelen daarvoor in aanmerking kunnen komen:

- Artikel 5 over onafhankelijkheid en objectiviteit
- Artikel 6 over de interne organisatie van auditors en auditkantoren
- Artikel 7 over onafhankelijkheid van de gecontroleerde entiteit
- Artikel 8 over het dienstverband van voormalige wettelijke auditors of van werknemers van wettelijke auditors of auditkantoren bij organisaties van openbaar belang
- Artikel 9, § 1 over de honoraria voor controles en in het bijzonder het verbod op resultaatgebonden honoraria voor de wettelijke controle van jaarrekeningen
- Artikel 11, §§ 1 tot 3 over de voorbereiding van de wettelijke controle van jaarrekeningen en de beoordeling van bedreigingen voor de onafhankelijkheid
- Artikel 12 over vertrouwelijkheid en beroepsgeheim
- Artikel 14, § 2 waarin het toepassingsgebied voor de wettelijke controle van jaarrekeningen wordt afgebakend
- Artikel 15 over *“professional scepticism”*
- Artikel 16 over de organisatie van het werk
- Artikel 22 over de controleverklaring
- Artikel 26 over de openbaarmaking van financiële informatie
- Artikel 27 over het transparantieverlag
- Artikel 29 over de informatieverstrekking aan de bevoegde autoriteiten
- Artikel 30 over de bewaarplicht
- Artikel 34 over het ontslag en de ontslagname van wettelijke auditors of auditkantoren.

Advies van 27 april 2012 over een ontwerp van koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten en tot opheffing van het koninklijk besluit van 22 november 1990

De federale Minister, bevoegd voor Economie, heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 23 februari 2012 om zijn advies verzocht over een ontwerp van koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten, dat bedoeld is om het koninklijk besluit van 22 november betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten te vervangen.

1. Historiek van het dossier

In 1985 besloot de wetgever een "Instituut der Accountants" op te richten en het wettelijk kader voor het accountantsberoep vast te leggen. De erkenning van belastingconsulenten heeft meer tijd in beslag genomen, want pas in 1999 werd de titel van "belastingconsulent" - binnen het IAB (dat ondertussen het "Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten" was geworden) - wettelijk erkend.

In het verlengde van de wet van 21 februari 1985 werden een aantal koninklijke besluiten goedgekeurd, meer bepaald over de toegang tot het beroep:

- koninklijk besluit van 20 april 1990 betreffende de stage van de kandidaat-accountants, dat achteraf werd gewijzigd voor de toevoeging van de kandidaat-belastingconsulenten;
- koninklijk besluit van 20 april 1990 houdende vaststelling van het programma en de voorwaarden voor het bekwaamheidsexamen van accountant, dat achteraf werd gewijzigd

voor de toevoeging van de kandidaat-belastingconsulenten;

- koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants, dat achteraf werd gewijzigd voor de toevoeging van de kandidaat-belastingconsulenten.

De eerste twee koninklijke besluiten werden in het begin van de jaren 2000 grondig hervormd en samengebracht in één enkel koninklijk besluit, het koninklijk besluit van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent.

Het derde koninklijk besluit onderging in de loop der jaren een aantal wijzigingen, maar de filosofie van bij zijn goedkeuring in 1990 bleef bewaard. Daar wil het koninklijk besluit dat de Minister, bevoegd voor Economie, met zijn verzoek van 23 februari 2012 heeft voorgelegd, verandering in brengen.

2. Eerdere stellingnamen van de Hoge Raad

Met het oog op de vervanging van de eerste twee koninklijke besluiten werd in 2001 een voorontwerp van koninklijk besluit aan de Hoge Raad voorgelegd. In zijn advies van 17 mei 2001 had de Hoge Raad ernstige bedenkingen bij het voorontwerp van koninklijk besluit, wat hem ertoe bracht op 2 april 2003 een tweede advies uit te brengen.

- In zijn advies van 17 mei 2001 over de toegang tot het beroep van accountant en be-

lastingconsulent¹, onderstreepte de Hoge Raad reeds de wenselijkheid van een denkoefening ten gronde over het derde koninklijk besluit (het koninklijk besluit van 22 november 1990):

“In de huidige stand van zaken bestaat er overigens een koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma’s van de kandidaat-accountants en van de kandidaat-belastingconsulenten (verschillende malen gewijzigd, de laatste maal door het koninklijk besluit van 4 mei 1999).

Een in bijlage bij voornoemd koninklijk besluit opgenomen lijst van diploma’s bepaalt welke opleidingen de houders ervan toegang verlenen tot het toelatingsexamen voor accountant of belastingconsulent.

De Hoge Raad stelt vast dat tot op heden:

- de in bijlage bij het koninklijk besluit opgenomen lijst opgevat is als een opsomming van onderwijsinstellingen die diploma’s uitreiken die de houders ervan toelaten deel te nemen aan het toelatingsexamen om naderhand accountant en/of belastingconsulent te worden. Die lijst werd in geen geval opgesteld in functie van eventuele vrijstellingen gekoppeld aan een in de lijst opgenomen diploma;*
- er blijkbaar geen periodieke evaluatie gebeurd is van de lijst van onderwijsinstellingen die in de bijlage bij voormeld koninklijk besluit opgenomen zijn.*

Volgens de Hoge Raad voor de Economische Beroepen is het van belang dat de draagwijdte van dit koninklijk besluit duidelijk afgebakend wordt om elke kandidaat voor het toelatingsexamen inzake de principes van vrijstellingen eenzelfde behandeling te kunnen waarborgen. De krachtlijnen van het systeem van vrijstellingen moeten opgenomen worden in het voor advies voorgelegd koninklijk besluit.

Voor zover er inderdaad effectief een systeem van vrijstellingen toegepast wordt door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, wenst de Hoge Raad daarenboven de aandacht te vestigen op het feit dat de draagwijdte van het koninklijk besluit van 22 november 1990 dusdanig zou kunnen herzien worden dat elke vrijstelling per diploma in het koninklijk besluit zou opgenomen worden. De bevoegde Ministers zouden ook kunnen kiezen voor de vervanging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 door een nieuw koninklijk besluit dat zou beantwoorden aan de in het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit duidelijk omschreven doelstellingen.

Om klaarheid te scheppen in de vrijstellingen verbonden aan elk diploma, zou het passen dat in het voor advies voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit of in het koninklijk besluit van 22 november 1990 verduidelijkt wordt dat de studenten deze vrijstellingen genieten die gelden op het moment van hun eerste inschrijving aan de onderwijsinstelling.

De Hoge Raad acht het wenselijk aan de bevoegde ministeriële overheden voor te stellen om aan te dringen op een regelmatige herziening van de lijst van onderwijsinstellingen en hun in het koninklijk besluit opgenomen diploma’s, rekening houdend met de evolutie van de noden van het beroep.

Gezien die verschillende opmerkingen, wordt aldus voorgesteld het koninklijk besluit van 22 november 1990 te vervangen door een nieuw koninklijk besluit, opgesteld in de zin van het bij de Hoge Raad voorgelegd voorontwerp van koninklijk besluit. Het koninklijk besluit van 22 november 1990 zou gedurende een overgangperiode kunnen behouden blijven om de instellingen van hoger onderwijs toe te laten hun dossier in te dienen om in het nieuw koninklijk besluit opgenomen te worden. Dat dossier zou moeten ingediend worden bij de diensten van de Minister van Economie en diensten van de Minister van Landbouw en Middenstand opdat deze er zich van zouden vergewissen dat de onderwijsinstellingen die een dossier indienen wel degelijk één (of meerdere) diploma(’s) uitreiken die beantwoorden aan de criteria

¹ Eerste deel - Algemene bedenkingen bij het voorontwerp van koninklijk besluit / Punt II - De vrijstellingen die de kandidaat-accountants of kandidaat-belastingconsulenten bij het toelatingsexamen kunnen bekomen / Punt A Het nut van het koninklijk besluit van 22 november 1990.

vastgesteld in artikel 19, 3° van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.”

- Sindsdien heeft de Hoge Raad zich genoopt gezien met een advies herhaaldelijk de geldigheidstermijn van de overgangsmaatregel uit het koninklijk besluit van 22 november 1990 te verlengen.

In zijn laatste advies ² hierover - uitgebracht in 2011 - vatte de Hoge Raad **de historiek van dit dossier** als volgt samen :

“De federale Minister, bevoegd voor Economie, heeft op 12 april 2011 aan de Hoge Raad een verzoek om advies overgemaakt omtrent het ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma’s van de kandi-

daat-accountants en de kandidaat-belasting-consulenten.

Artikel 3 van dit koninklijk besluit, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 4 mei 1999, voerde destijds een overgangsmaatregel in die luidde als volgt:

“De diploma’s en instellingen bedoeld in artikel 2, 3° zijn, voor wat betreft de toepassing van dit besluit, erkend tot 30 juni 2005. Elke wijziging maakt het voorwerp uit van een koninklijk besluit, na advies van de Raad van het Instituut, en is slechts geldig tot 30 juni 2005.”

Nadien is de Hoge Raad verschillende keren om een advies verzocht teneinde de datum die in artikel 3 van het koninklijk besluit is opgenomen, te verlengen :

<i>Verzoek om advies op</i>	<i>Duur van de verlenging</i>	<i>Advies vanwege de Hoge Raad van</i>	<i>Koninklijk besluit van</i>
<i>7 september 2005</i>	<i>2 jaar</i>	<i>18 oktober 2005</i>	<i>11 juli 2006 (Belgisch Staatsblad van 9 augustus 2006)</i>
<i>27 april 2007</i>	<i>1 jaar</i>	<i>7 mei 2007</i>	<i>9 juli 2007 (Belgisch Staatsblad van 13 juli 2007)</i>
<i>22 september 2008</i>	<i>3 jaar</i>	<i>30 september 2008</i>	<i>14 mei 2009 (Belgisch Staatsblad van 2 juni 2009, tweede editie)</i>
<i>12 april 2011</i>	<i>1 jaar</i>	<i>24 mei 2011</i>	

Het door de Minister voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe om de datum van 30 juni 2011 met één jaar uit te stellen en bijgevolg de woorden “30 juni 2011” te vervangen door de woorden “30 juni 2012”. Dit impliceert dat de overgangsmaatregel van 6 jaar, zoals aanvankelijk bepaald, zou verlengd worden met één jaar zodat een 13de jaar gedekt wordt.”

Die laatste wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 werd goedgekeurd bij koninklijk besluit van 13 augustus 2011 en bekendgemaakt in het

Belgisch Staatsblad van 26 augustus 2011 (derde editie).

*
* *

In hetzelfde advies³- uitgebracht in 2011 - ging de Hoge Raad ook nader in op de **verwachte initiatieven** in dit dossier:

² Advies van 24 mei 2011 inzake de wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma’s van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten.

³ Advies van 24 mei 2011 inzake de wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma’s van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten.

“B.2. Noodzakelijke evoluties van het wettelijk en reglementair kader inzake de toegang tot het beroep van accountant en belastingconsulent

B.2.1. Op zeer korte termijn

De Hoge Raad wenst in de eerste plaats de aandacht van de Minister te vestigen op het belang van de goedkeuring van dit koninklijk besluit binnen de kortst mogelijke termijn. Is dit niet het geval, dan zouden de personen die geslaagd zijn voor het toelatingsexamen van accountant en/of belastingconsulent, zich in een problematisch rechtsvacuüm bevinden.

Om deze reden formuleert de Hoge Raad een gunstig advies omtrent het door de Minister voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit, zodat de situatie van de personen die geslaagd zijn voor het toelatingsexamen en die binnenkort een dossier voor het bekomen van vrijstellingen voor de volgende examensessie zouden indienen, niet in het gedrang zou worden gebracht.

De volgende sessie van het toelatingsexamen vindt plaats op 22 en 29 oktober 2011; de dossiers moeten uiterlijk op 22 juli 2011 bij het IAB worden ingediend. Bijgevolg is er hoogdringendheid bij de goedkeuring van het ontwerp van koninklijk besluit dat voor advies aan de Hoge Raad wordt voorgelegd.

B.2.2. Over een jaar

Naar het oordeel van de Hoge Raad dient men zich zo snel mogelijk inhoudelijk te beraden over de evolutie van dit koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van kandidaat-accountants en kandidaat-belastingconsulenten.

De Minister beschikt over de volgende alternatieven:

- ***De onderliggende logica van het koninklijk besluit behouden*** en de lijst van de onderwijsinstellingen, die diploma's afleveren die in aanmerking kunnen komen voor vrijstellingen in het kader van het toelatingsexamen tot de stage teneinde op termijn accountant en/of belastingconsulent te worden, herzien of

- ***De onderliggende logica van het koninklijk besluit wijzigen, hetzij door een ander criterium te weerhouden*** (zoals de titel vermeld op het diploma, rekening houdend met het feit dat er in de diverse Gemeenschappen dergelijke diplomalijsten voorhanden zijn), ***hetzij door een hervorming van het systeem zelf*** (met inbegrip van de eventuele afschaffing van het koninklijk besluit van 22 november 1990) ***waarbij de logica van het koninklijk besluit van 8 april 2003*** betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent ***blijft behouden***.

In dit verband is het nuttig om in herinnering te brengen dat het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent voorafgaat, vermeldt: *“De bepalingen van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten moeten op korte termijn worden herzien. Dit besluit omvat de lijst van de diploma's (in de bijlagen) die vastlegt welke opleidingen de mogelijkheid geven om zich aan te bieden voor het toelatingsexamen van accountant en/of belastingconsulent.”*

(...)

De Hoge Raad dringt dan ook aan op een onderzoek van deze problematiek binnen de kortst mogelijke termijn, opdat zo snel mogelijk een oriëntatie zou kunnen voorgesteld worden die inspeelt op de evolutie die het wettelijk en reglementair kader in 1999 en 2003 heeft gekend, om zodoende elk rechtsvacuüm te kunnen opvullen.

De Hoge Raad houdt zich ter beschikking van de Minister indien zijn deskundigheid terzake nuttig zou kunnen zijn om dit dossier te doen evolueren.”

3. Verzoek om advies van de federale Minister, bevoegd voor Economie

De federale Minister, bevoegd voor Economie, heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 23 februari 2012 om zijn advies verzocht over een ontwerp van koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten, dat bedoeld is om het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten te vervangen.

Algemeen genomen is het de bedoeling de lijst van onderwijsinstellingen te vervangen door een lijst van diploma's waarmee houders van niet-universitaire diploma's aan het toelatingsexamen kunnen deelnemen en vrijstellingen krijgen.

In de overwegingen die het ontwerpbesluit voorafgaan, wordt dit als volgt gemotiveerd:

- “overwegende de noodzaak om objectieve criteria vast te leggen die toegang geven tot het toelatingsexamen van de stage van accountant of belastingconsulent”
- “overwegende dat één van de huidige criteria voor de toelating tot de stage van accountant of belastingconsulent, zich baseert op een lijst van erkende onderwijsinstellingen overeenkomstig artikel 2, 3° van het koninklijk besluit van 22 november 1990”
- “overwegende dat het noodzakelijk is om over te gaan tot een periodieke evaluatie van de lijst van erkende onderwijsinstellingen en dat een lijst van erkende onderwijsinstellingen vatbaar is voor talrijke aanpassingen doorheen de tijd die dezelfde aanpassingen vereisen aan het koninklijk besluit”
- “overwegende dat het criterium verbonden aan de types van diploma's objectiever blijkt en minder onderworpen is aan verandering dan het criterium van erkende onderwijsinstellingen”
- “overwegende dat het criterium van diploma beantwoordt aan de vereisten inzake objectiviteit, rechtszekerheid en de bescherming van het algemeen belang”
- “overwegende dat er rekening werd gehouden met de evoluties op Europees niveau in het kader van de Bologna-akkoorden en met de omzetting van deze in de Belgische juridische omgeving”.

4. Thans geldend wettelijk en reglementair kader

4.1. *Uittreksels uit de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen*

“Artikel 19

Het Instituut verleent aan een natuurlijke persoon die hierom verzoekt, de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent, indien hij aan de volgende voorwaarden voldoet:

- [1° onderdaan zijn van een lidstaat van de Europese Gemeenschap of een andere Staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, of zijn woonplaats hebben in België.]
- 2° niet beroofd zijn geweest van zijn politieke en burgerlijke rechten, niet in staat van faillissement verklaard zijn geweest zonder eerherstel te hebben verkregen en geen zelfs voorwaardelijke gevangenisstraf van ten minste drie maanden hebben opgelopen voor een van de misdrijven vermeld in artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 22 van 24 oktober 1934 waarbij aan bepaalde veroordeelden en aan de gefailleerden verbod wordt opgelegd bepaalde ambten, beroepen of werkzaamheden uit te oefenen en waarbij aan de rechtbanken van koophandel de bevoegdheid wordt toegekend dergelijk verbod op te leggen, voor een inbreuk op de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, voor een inbreuk op de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, op de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen en haar uitvoeringsbesluiten, of op de fiscale wetgeving.
- 3° in het bezit zijn van een Belgisch universitair diploma of een Belgisch diploma van hoger onderwijs van universitair niveau, afgegeven na ten minste vier jaar studie in een van de door de Koning te bepalen disci-

plines, of van een diploma van hoger economisch onderwijs, afgegeven door een door de Koning daartoe erkende instelling, of van een diploma van gegradueerde, uitgereikt door een hogeschool binnen het studiegebied handelswetenschappen en bedrijfskunde van één cyclus of voldoen aan de door de Koning vastgestelde voorwaarden inzake diploma en/of ervaring. In het buitenland afgegeven diploma's in dezelfde disciplines worden aanvaard mits hun gelijkwaardigheid vooraf door de bevoegde Belgische overheid werd erkend. De Koning kan de Raad van het Instituut machtigen in individuele gevallen de gelijkwaardigheid van de in het buitenland afgegeven diploma's te aanvaarden.

- 4° de bij het stagereglement ingerichte stage hebben beëindigd.
- 5° geslaagd zijn voor een bekwaamheidsexamen waarvan het programma, de voorwaarden en de examenjury door de Koning worden vastgesteld en die zijn afgestemd op de hoedanigheid van accountant en belastingconsulent, waarbij in voorkomend geval de ervaring als lid van het Instituut wordt gevaloriseerd.
- 6° bij de inschrijving op de deellijst van externe accountants en/of externe belastingconsulenten van het Instituut, voor de rechtbank van koophandel van zijn woonplaats, de volgende eed afleggen: "Ik zweer getrouwheid aan de Koning, gehoorzaamheid aan de Grondwet en aan de wetten van het Belgische volk, en ik zweer de opdrachten die mij worden toevertrouwd, in eer en geweten getrouw te vervullen".

Personen van vreemde nationaliteit leggen voor de rechtbank van koophandel van hun woonplaats in België de volgende eed af: "Ik zweer de opdrachten die mij worden toevertrouwd, in eer en geweten, getrouw en volgens de voorschriften van de Belgische wet te vervullen".

Eenzelfde persoon kan niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en van belastingconsulent bezitten.

De hoedanigheid van accountant kan wel worden verleend aan een persoon met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor. Personen

met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor mogen de in artikel 38, 3°, bedoelde werkzaamheden niet uitoefenen voor ondernemingen waarin zij revisorale opdrachten uitoefenen.

[De personen die niet in België hun woonplaats hebben, leggen de eed af voor de rechtbank van koophandel van hun keuze.]

- [7° De onderdanen van een lidstaat van de Europese Gemeenschap of van een andere Staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, die niet hun woonplaats in België hebben, verbinden zich ertoe in België een kantoor te houden waar de beroepsactiviteit effectief zal worden uitgeoefend en waar de ermee samenhangende akten, documenten en briefwisseling zullen worden bewaard.]

[Artikel 19bis

[§ 1. Ter ondersteuning van hun verzoek om verlening van de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent, kunnen de onderdanen van een andere toegetreden staat één van de volgende diploma's of opleidingstitels doen gelden:

- a) de opleidingstitel voorgeschreven door een andere toegetreden staat om tot het beroep van accountant en/of belastingconsulent op zijn grondgebied te worden toegelaten, dan wel deze activiteit aldaar uit te oefenen.

Wordt verstaan onder opleidingstitel ieder diploma, certificaat of andere titel:

- die moet zijn afgegeven door een bevoegde autoriteit in een toegetreden staat die overeenkomstig de wettelijke, reglementaire of bestuursrechtelijke bepalingen van die toegetreden staat is aangewezen;
- ter afsluiting van een overwegend in de Gemeenschap gevolgde beroepsopleiding, of afgegeven in een derde land, wanneer de betrokken opleidingstitel erkend werd door een toegetreden staat waarin de houder ervan in het betrokken beroep een beroepservaring van drie jaar heeft opgedaan in deze toegetreden staat, die door deze toegetreden staat wordt bevestigd,
- en die blijken geven van een beroepskwalificatieniveau dat ten minste gelijkwaardig is aan een diploma ter afsluiting van een

opleiding op het niveau van postsecundair onderwijs dat ten minste één jaar duurt of in geval van een deeltijdse opleiding, van een gelijkwaardige duur, waarvoor als een van de toelatingsvoorwaarden in de regel geldt dat men de studiecycclus van secundair onderwijs moet hebben voltooid die voor de toegang tot het universitair of hoger onderwijs vereist is, of een volledige equivalente schoolopleiding van secundair niveau, alsook de beroepsopleiding die eventueel als aanvulling op deze cycclus van postsecundair onderwijs vereist is.

b) als de belanghebbende voltijds het beroep van accountant en/of belastingconsulent heeft uitgeoefend gedurende twee jaar tijdens de voorafgaande tien jaar in een andere toetgetreden staat, waar het beroep niet gereglementeerd is, een opleidingstitel:

- die moet zijn afgegeven door een bevoegde autoriteit in een toetgetreden staat die overeenkomstig de wettelijke, reglementaire of bestuursrechtelijke bepalingen van die toetgetreden staat is aangewezen;
- ter afsluiting van een overwegend in de Gemeenschap gevolgde beroepsopleiding, of afgegeven in een derde land, wanneer de betrokken opleidingstitel erkend werd door een toetgetreden staat waarin de houder ervan in het betrokken beroep een beroepservaring van drie jaar heeft opgedaan in deze toetgetreden staat, die door deze toetgetreden staat wordt bevestigd;
- die blijk geeft van een beroepskwalificatieniveau dat ten minste gelijkwaardig is aan een diploma ter afsluiting van een opleiding op het niveau van postsecundair onderwijs dat ten minste één jaar duurt of in geval van een deeltijdse opleiding, van een gelijkwaardige duur, waarvoor als een van de toelatingsvoorwaarden in de regel geldt dat men de studiecycclus van secundair onderwijs moet hebben voltooid die voor de toegang tot het universitair of hoger onderwijs vereist is, of een volledige equivalente schoolopleiding van secundair niveau, alsook de beroepsopleiding die eventueel als aanvulling op deze

cycclus van postsecundair onderwijs vereist is,

- en die moet aantonen dat de houder op de uitoefening van het beroep van accountant en/of belastingconsulent is voorbereid.

Alleszins mag de twee jaar beroepservaring niet worden geëist wanneer de opleidingstitel van de aanvrager een gereglementeerde opleiding betreft, d.w.z. elke opleiding die specifiek op de uitoefening van het beroep van accountant en/of belastingconsulent gericht is en die uit een studiecycclus bestaat die eventueel met een beroepsopleiding, een beroepsstage of praktijkervaring wordt aangevuld, waarvan de structuur en het niveau in wettelijke, reglementaire of bestuursrechtelijke bepalingen van de betrokken toetgetreden staat vastgesteld worden of het voorwerp vormen van een controle of erkenning van een daartoe aangewezen autoriteit.]

[§ 2. De houders van een opleidingstitel opgenomen in § 1, a) en b), zijn vrijgesteld van stage.

Zij moeten zich evenwel onderwerpen aan een bekwaamheidsproef, georganiseerd door het Instituut van Accountants en Belastingconsulenten in de volgende gevallen:

- wanneer de duur van de opleiding geveiseerd door § 1, a) en b), twee jaar niet overschrijdt;
- wanneer hun opleiding op het vlak van de boekhouding, fiscaliteit, vennootschapsrecht, deontologie en andere vakken waarvan de kennis noodzakelijk is voor de uitoefening van het beroep van accountant en/of belastingconsulent in België, belangrijke verschillen vertoont inzake duur of inhoud ten aanzien van de opleiding die bestreken is door de in België vereiste opleidingstitel.

De bekwaamheidsproef bestaat uit een controle, uitsluitend van de beroepskennis van de aanvrager, die tot doel heeft te beoordelen of deze de bekwaamheid bezit om het beroep van accountant en/of belastingconsulent uit te oefenen.

Bij de bekwaamheidsproef moet in aanmerking worden genomen dat de aanvrager in de Staat

van oorsprong of herkomst een gekwalificeerde beroepsbeoefenaar is. De proef heeft betrekking op de vakgebieden die moeten worden gekozen uit die welke op de lijst staan van de vakgebieden die, op basis van een vergelijking tussen de vereiste opleiding en de opleiding die de aanvrager heeft ontvangen, niet bestreken worden door het diploma of de titel(s) die de aanvrager overlegt. De kennis van deze vakgebieden moet een noodzakelijke voorwaarde zijn om het beroep van accountant en/of belastingconsulent te kunnen uitoefenen. Deze proef kan ook betrekking hebben op de kennis van de deontologie die op die functies, van toepassing is.

De voorschriften betreffende de bekwaamheidsproef, de opstelling van de lijst van de leerstof en het statuut van de aanvrager die zich daarop wil voorbereiden, worden vastgelegd door de Raad van het Instituut, met inachtneming van de regels inzake gemeenschapsrecht.

Indien overwogen wordt om de aanvrager een bekwaamheidsproef te laten afleggen, wordt er eerst nagegaan of de kennis die de aanvrager tijdens zijn beroepservaring als accountant of als belastingconsulent in een toetreden staat of derde land heeft verworven, van dien aard is, dat het wezenlijke verschil in de opleiding daardoor geheel of gedeeltelijk wordt ondervangen.]

[§ 3. De procedure voor het onderzoek van een in toepassing van dit artikel ingediende aanvraag moet uiterlijk vier maanden na de indiening van een volledig dossier door een met redenen omkleed besluit worden afgesloten. Tegen dit besluit, of tegen het uitblijven ervan, kan beroep worden aangetekend bij de in artikel 7 van de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulent bedoelde commissie van beroep.]

(...)

Artikel 25

Om tot de stage te worden toegelaten, dient men:

- 1° de bij artikel 19, 1° en 2°, gestelde voorwaarden te vervullen;
- 2° de voorwaarden te vervullen inzake diploma en/of ervaring vastgesteld met toepassing van artikel 19, 3°, en te slagen voor een toelatingsexamen waarvan het peil de be-

kwaamheid en geschiktheid van de toekomstige accountant en/of belastingconsulent kan waarborgen;

- 3° een stageovereenkomst te hebben gesloten met een lid van het Instituut dat al ten minste vijf jaar op het tableau van het Instituut is ingeschreven en zich ertoe verbindt de stagiair in zijn opleiding tot accountant en/of belastingconsulent te leiden en bij te staan. Die overeenkomst moet door de stagecommissie worden goedgekeurd."

*

* *

Hieruit blijkt dat de houders van een universitair diploma *sowieso* mogen deelnemen aan het toegangsexamen voor accountants of belastingconsulenten, welke ook hun opleiding weze, terwijl de andere categorieën door de Koning moeten worden vastgesteld (thans in het koninklijk besluit van 22 november 1990).

Het verzoek om advies van de federale Minister, bevoegd voor Economie, gaat over de categorieën die door de Koning moeten worden vastgelegd.

4.2. Uittreksel uit het koninklijk besluit van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent

Artikel 3 (*partim*)

"[§ 4. De kandidaten met een diploma van het universitair onderwijs of van het hoger onderwijs van het lange type of van twee cycli, worden vrijgesteld van het examen met betrekking tot de opleidingsinhouden die uitdrukkelijk worden vermeld op hun diploma, in voorkomend geval diploma-supplement, in de mate waarin het aantal contacturen of studiepunten dat werd besteed aan de studie van een opleidingsinhoud ten minste gelijk is aan het aantal dat vermeld wordt in het rooster in bijlage 1.

In overleg met de vertegenwoordigers van de betrokken onderwijsinstellingen stelt het Instituut jaarlijks per instelling een concordantieta-

bel op waarin de vrijstellingen per opleidingsinhoud worden aangegeven.

Het Instituut maakt voor eind mei de concordantietabel bekend.

In de mate waarin een kandidaat-accountant en/of een kandidaat-belastingconsulent geniet van een vrijstelling voor de drie opleidingsinhouden personenbelasting, vennootschapsbelasting en belasting op de toegevoegde waarde, geniet hij eveneens een vrijstelling voor de opleidingsinhoud algemene beginselen van het fiscaal recht.

[§ 5. De kandidaten met een diploma van hoger onderwijs van het korte type of van één cyclus worden ambtshalve vrijgesteld van het examen met betrekking tot de basisopleidingsinhouden die in het kader van hun vorming worden onderwezen, onafhankelijk van het aantal contacturen of studiepunten besteed aan de studie van deze opleidingsinhouden of van het aantal studiepunten die daarvoor toegekend worden. Worden bedoeld:

1° de afgestudeerden in boekhouding, in bedrijfsbeheer, optie accountancy/fiscaliteit of in boekhouding, optie fiscaliteit, die voor het toelatingsexamen van kandidaat-accountant en/of van kandidaat-belastingconsulent worden vrijgesteld voor de volgende opleidingsinhouden:

- a) algemene boekhouding;
- b) analytische bedrijfsboekhouding en management accounting;
- c) algemene beginselen van fiscaal recht;
- d) organisatie van boekhouddiensten en van administratieve diensten van ondernemingen;
- e) informatiesystemen en informatica.

2° de afgestudeerden met een specifieke opleiding in fiscaliteit, niet bedoeld in 1°, die voor het toelatingsexamen van kandidaat-accountant en/of kandidaat-belastingconsulent worden vrijgesteld voor de volgende opleidingsinhouden:

- a) algemene beginselen van fiscaal recht;
- b) personenbelasting;
- c) vennootschapsbelasting;
- d) belasting op de toegevoegde waarde.

3° de afgestudeerden in de rechten die voor het toelatingsexamen van kandidaat-accountant en/of kandidaat-belastingconsulent worden

vrijgesteld voor de volgende opleidingsinhouden:

- a) algemene beginselen van fiscaal recht;
- b) beginselen van burgerlijk recht;
- c) beginselen van handelsrecht en de wetgeving met betrekking tot de ondernemingen in moeilijkheden;
- d) beginselen van arbeids- en sociaal zekerheidsrecht.

Bepaalde opleidingsinhouden die deel uitmaken van opleidingen van het hoger onderwijs van het korte type of van één cyclus geven toegang tot bijkomende vrijstellingen op voorwaarde dat het aantal contacturen of studiepunten dat aan de studie ervan werd besteed, ten minste gelijk is aan het aantal dat vermeld wordt in het rooster in bijlage 2.

In overleg met de vertegenwoordigers van de betrokken onderwijsinstellingen stelt het Instituut jaarlijks per instelling een concordantietabel op waarin de vrijstellingen per opleidingsinhoud worden aangegeven.

Het Instituut maakt voor eind mei de concordantietabel bekend.

§ 6. De afgestudeerden van universitair niveau, van hoger onderwijs van het lange type of van twee cycli of hoger onderwijs van het korte type of van één cyclus die vrijstellingen wensen te genieten voor het toelatingsexamen dienen een individueel aanvraagdossier in uiterlijk drie maanden voor de datum van het examen.

Dit dossier dient vooraf geverifieerd en ondertekend te worden door de respectievelijke instellingen die de diploma's, die recht geven op één of meerdere vrijstellingen, uitgereikt hebben.

Het onderzoek van elk individueel dossier behelst een marginale toetsing, en wordt op basis van de vrijstellingscriteria uitgevoerd door de stagecommissie.

De stagecommissie maakt zijn beoordeling aan de Raad over met inachtneming van de criteria voor de toekenning van de vrijstellingen.

De Raad informeert de kandidaat-accountant en/of belastingconsulent uiterlijk één maand voor het examen over de vrijstellingen die hem werden toegekend. Bij gebrek aan antwoord binnen de gestelde termijn wordt de kandidaat-accountant of de kandidaat-belastingconsulent

vrijgesteld van de opleidingsinhouden voor de welke hij een verzoek heeft ingediend.

In de mate dat het aantal contacturen besteed aan de studie van een opleidingsinhoud of het aantal daaraan toegekende studiepunten onvoldoende is of indien het door de kandidaat-accountant of de kandidaat-belastingconsulent behaalde diploma niet valt onder het artikel 19, eerste lid, 3°, van de wet, weigert de Raad op gemotiveerde wijze de vrijstelling.”

5. Advies van de Hoge Raad

De Hoge Raad neemt met genoeg kennis van het initiatief van de federale Minister, bevoegd voor Economie, om het voormelde koninklijk besluit van 22 november 1990 te wijzigen. De aanpak zoals die totnogtoe werd gevolgd, namelijk het overnemen van een lijst van onderwijsinstellingen, blijkt uiterst complex, gelet onder meer op de fusie van talrijke Hogescholen of de wijziging in de naam van die onderwijsinstellingen.

5.1 Over het grondbeginsel uit het ontwerp van koninklijk besluit

De aanpak die in het voor advies voorgelegde koninklijk besluit wordt gevolgd, namelijk uitgaan van een lijst van diploma's, veeleer dan van een lijst van onderwijsinstellingen, lijkt niet alleen objectief maar biedt ook een grotere waarborg qua duurzaamheid, wat dus de nodige rechtszekerheid terzake zou moeten ten goede komen.

Die rechtszekerheid wordt nog vergroot door het feit dat de titel van de in de gemeenschappen erkende diploma's is opgenomen in de volgende gemeenschapsdecreten:

- Decreet van het Ministerie van de Vlaamse Gemeenschap van 30 april 2004 betreffende de flexibilisering van het hoger onderwijs in Vlaanderen en houdende dringende hoger-onderwijsmaatregelen
- Decreet van het Ministerie van de Vlaamse Gemeenschap van 15 juni 2007 betreffende het volwassenenonderwijs
- Decreet van de Franse Gemeenschap van 31 maart 2004 betreffende de organisatie van het hoger onderwijs ter bevordering van de integratie in de Europese ruimte van het ho-

ger onderwijs en betreffende de herfinanciering van de universiteiten

- Decreet van de Franse Gemeenschap van 16 april 1991 houdende organisatie van het onderwijs voor sociale promotie
- Decreet van de Duitstalige Gemeenschap van 27 juni 2005 houdende oprichting van een autonome hogeschool, zoals laatst gewijzigd door het Decreet van 24 oktober 2011 (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 19 december 2011 - tweede editie).

De Hoge Raad stelt vast dat deze aanpak in het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit tot gevolg heeft dat een aantal opleidingen worden uitgesloten die voorheen wel recht gaven op deelname aan het toelatingsexamen voor accountants en belastingconsulenten. Dit geldt alleszins:

- aan Franstalige kant, voor de “chambres belges des comptables” (meestal “CBC” genoemd), voor zover zij niet aanleunen bij een wettelijk erkende onderwijsinstelling;
- aan Nederlandstalige kant, voor sommige Syntra-campusen (een deel van de Vlaamse sociale promotie) die voorheen op de lijst stonden.

De Hoge Raad heeft overigens bedenkingen bij de manier waarop in het ontwerp van koninklijk besluit de IFAPME-campusen (alternerend hoger onderwijs) worden behandeld, waarvan er sommige een opleiding organiseren die thans recht geeft op deelname aan het toelatingsexamen voor accountants.

Volgens de Hoge Raad lijkt het aangewezen om in de overwegingen die het voor advies voorgelegde koninklijk besluit voorafgaan, de nodige duidelijkheid te scheppen omtrent de gemaakte keuzes in de context van het nieuwe reglementaire kader, wil men alle mogelijke rechtsonzekerheid vermijden.

Om een beeld te krijgen van de weerslag van de voorgestelde wijziging, werden bij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten de statistieken opgevraagd over het aantal afgestudeerden die bij het IAB een dossier hebben ingediend en enkel volgend diploma bezitten:

Jaar	Aantal ingediende dossiers	Gediplomeerden CBC Luik	Gediplomeerden CBC Brussel	Gediplomeerden van Syntra
2011	317	6 (of 1,9%)	8 (of 2,5%)	0
2010	297	5 (of 1,6%)	7 (of 2,2%)	0
2009	298	4 (of 1,3%)	7 (of 2,2%)	0
2008	317	5 (of 1,6%)	6 (of 1,9%)	0
2007	299	5 (of 1,6%)	8 (of 2,5%)	0

5.2 Over de verwijzing naar het ECTS-systeem

In het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit wordt (in artikel 1) verwezen naar de maateenheid die sinds de zogenoemde "Bolognahervorming" in Europa wordt gebruikt.

Die wordt in artikel 1 van het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit gedefinieerd onder verwijzing naar de definities vastgelegd in de decreten goedgekeurd door de diverse gemeenschappen:

- Decreet van het Ministerie van de Vlaamse Gemeenschap van 30 april 2004 betreffende de flexibilisering van het hoger onderwijs in Vlaanderen en houdende dringende hoger-onderwijsmaatregelen - Artikel 2, 22° (studiepunt / unité d'études)
- Decreet van het Ministerie van de Vlaamse Gemeenschap van 15 juni 2007 betreffende het volwassenenonderwijs - Artikel 2, 43° (studiepunt / unité d'études) dat verwijst naar het Decreet van het Ministerie van de Vlaamse Gemeenschap van 30 april 2004
- Decreet van de Franse Gemeenschap van 31 maart 2004 betreffende de organisatie van het hoger onderwijs ter bevordering van de integratie in de Europese ruimte van het hoger onderwijs en betreffende de herfinanciering van de universiteiten - Artikel 6, § 1, 8° (studiepunt / crédit)
- Decreet van de Franse Gemeenschap van 16 april 1991 houdende organisatie van het onderwijs voor sociale promotie - Artikel 41 (studiepunt / crédit) dat verwijst naar het Decreet van het Ministerie van de Vlaamse Gemeenschap van 31 maart 2004.

De Hoge Raad is zo vrij de aandacht van de Minister te vestigen op de wenselijkheid om ook het Decreet van de Duitstalige Gemeenschap op te nemen, zeker na de wijziging hiervan op 24

oktober 2011, met onder meer (in artikel 2.6.) de oprichting van een departement "financiële en bestuurswetenschappen", onderverdeeld in drie afdelingen: "boekhouding", "bank" en "verzekeringen".

Bij de afsluiting van deze alternerende basisopleidingen in de afdelingen boekhouding, bank en verzekeringen verkrijgt men het diploma van respectievelijk bachelor in de financiële en bestuurswetenschappen, afdeling "boekhouding", bachelor in de financiële en bestuurswetenschappen, afdeling "bank" en bachelor in de financiële en bestuurswetenschappen, afdeling "verzekeringen".

Met betrekking tot de competenties in de afdeling "boekhouding" preciseert artikel 2.8.1 van dit Decreet het volgende:

"§ 1. De basisopleiding is in overeenstemming met de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

De basisopleiding wordt zo georganiseerd dat ze de student de mogelijkheid biedt op zijn minst de volgende competenties te ontwikkelen:

- 1° boekhoudkundige diensten vakkundig organiseren en vakkundig boekhoudkundig advies geven;
- 2° alle boekhoudkundige verrichtingen uitvoeren: van het openen, voeren, centraliseren en opmaken van de jaarrekeningen tot het afsluiten van de boekhouding;
- 3° vakkundig advies geven over fiscale, financiële en juridische vragen inzake boekhouding;
- 4° financiële plannen opstellen;
- 5° de eigen commerciële activiteit voorbereiden en organiseren;
- 6° met inachtneming van de beroepsethiek en het geldende recht handelen;
- 7° basiscompetenties inzake personeelsbeheer ontwikkelen;

8° autodidactische competenties ontwikkelen en aldus actief deelnemen aan het proces van levenslang leren.

§ 2. De opleidingsactiviteiten die noodzakelijk zijn voor het verwerven van deze competenties steunen, in het kader van de basisopleiding, op zijn minst op de volgende opleidingsgebieden:

- 1° economische feiten en instellingen, alsook macro-economische randvoorwaarden;
- 2° recht;
- 3° beroepsethiek;
- 4° financiële wiskunde;
- 5° statistiek;

- 6° boekhouding;
- 7° bedrijfsbeheer;
- 8° begrotingsmanagement en financieel management;
- 9° informatica;
- 10° talen;
- 11° opties:
 - 11.1. management;
 - 11.2. fiscaliteit;
 - 11.3. bank en financiën.”

Vergeleken bij de Franstalige versie wijkt de terminologie in dit Decreet van de Duitstalige Gemeenschap als volgt af:

Décret de la Communauté germanophone du 27 juin 2005 portant création d'une haute école autonome, tel que modifié dernièrement par le Décret du 24 octobre 2011 (publié au <i>Moniteur belge</i> du 19 décembre 2011 – 2 ^{ième} édition)	Decreet van de Duitstalige Gemeenschap van 27 juni 2005 houdende oprichting van een autonome hogeschool, zoals laatst gewijzigd door het Decreet van 24 oktober 2011 (gepubliceerd in het <i>Belgisch Staatsblad</i> van 19 december 2011 – 2 ^{de} editie)
Article 1.3 – 17°	Artikel 1.3 – 17°
unité de valeur: unité d'enseignement exprimée en heures servant à exprimer le volume d'activités formatives d'une formation ainsi que le volume de travail personnel correspondant fourni par l'étudiant selon une norme uniformément prescrite au niveau européen (ECTS/ <i>European credit transfer system</i>); en moyenne, une unité de valeur correspond à un volume de travail de 26 à 30 heures.	“studiepunt”: de eenheid waarin de omvang van de opleidingsactiviteiten van een bepaalde opleiding en de tijdsinvestering van de student in eigen werk wordt uitgedrukt overeenkomstig de op Europees vlak uniform vastgelegde norm (ETCS/ <i>European credit transfer system</i>); een studiepunt stemt overeen met een gemiddelde arbeidsomvang van 26 à 30 uren.

Ten slotte lijkt het de Hoge Raad ook wenselijk de hier gehanteerde Duitse terminologie in het voor advies voorgelegde koninklijk besluit op te nemen.

*
* *

De Hoge Raad is ook zo vrij de aandacht van de Minister te vestigen op het feit dat bepaalde personen na een aantal jaren ervaring (bij voorbeeld, na een nieuwe oriëntatie in hun loopbaan of een verandering van werkgever) kiezen voor een carrière als accountant of belastingconsulent. In die hypothese lijkt het wenselijk ook het geval te vermelden van een kandidaat voor het toelatingsexamen met een diploma waarop het aantal lesuren staat vermeld en geen ECTS (voor diploma's afgeleverd voor de volledige inwerkingtreding van het “*post-Bologna*”-proces).

Die maatregel zou best worden opgenomen onder de slotbepalingen van het ontwerp van koninklijk besluit.

5.3 Over de door de Koning erkende diploma's

Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit (in artikel 2) somt de diploma's op zoals bedoeld in artikel 19, 3° van de wet van 22 april 1999, die zijn erkend in het kader van het voor advies voorgelegde koninklijk besluit.

Artikel 19, 3° van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen onderscheidt vijf categorieën van personen die in aanmerking kunnen komen voor het toelatingsexamen voor de titel van accountant en/of belastingconsulent:

In het bezit zijn van een Belgisch universitair diploma	<i>Diploma uitgereikt door een universiteit (waarvan de lijst in het Belgische recht is vastgelegd) die de graad verleent</i> van master [inclusief de “Ma na Ma” ⁴]
In het bezit zijn van een Belgisch diploma van hoger onderwijs van universitair niveau, afgegeven na ten minste vier jaar studie <u>in een van de door de Koning te bepalen disciplines</u>	<i>Diploma uitgereikt door een (niet-universitaire) onderwijsinstelling die de graad verleent</i> van master [inclusief de “Ma na Ma”]
In het bezit zijn van een diploma van hoger economisch onderwijs, afgegeven <u>door een door de Koning daartoe erkende instelling</u>	<i>Diploma uitgereikt door een onderwijsinstelling voor sociale promotie die de graad verleent</i> - van master - van [professionele] bachelor en/of - van specialisatie [inclusief de “Ba na Ba” ⁵ of de “Ma na Ma”]
In het bezit zijn van een diploma van gegradueerde, uitgereikt door een hogeschool binnen het studiegebied handelswetenschappen en bedrijfskunde van één cyclus	<i>Diploma uitgereikt door een onderwijsinstelling die de graad verleent</i> van [professionele] bachelor [inclusief de “Ba na Ba”]
<u>voldoen aan de door de Koning vastgestelde voorwaarden</u> inzake diploma en/of ervaring.	Enig ander diploma of ervaring dat/die door de Koning als gelijkwaardig zou kunnen worden aangemerkt.

Na lezing van artikel 2 van het voor advies voorgelegde koninklijk besluit kan de Hoge Raad zich qua diploma's moeilijk een oordeel vormen over het evenwicht tussen de bedoelde onderwijsvormen in de betrokken gemeenschappen. Hij kan ten hoogste vaststellen dat het gehanteerde criterium objectief is, wat op zich de nodige rechtszekerheid waarborgt.

Behalve het opnemen van een motivering over de manier waarop discriminatie tussen in de drie gemeenschappen afgeleverde diploma's is vermeden, lijkt het ook wenselijk een punt op te nemen met de opleiding die in het hierboven vermelde Decreet van de Duitstalige Gemeenschap wordt bedoeld *sub* punt 5.2.

In verband met artikel 2, 3°, heeft de Hoge Raad de volgende bedenkingen:

- dit punt lijkt te gelden voor alle Belgische bachelordiploma's, behalve voor het bachelordiploma boekhouding (Franse gemeenschap) en het bachelordiploma bedrijfsmanagement / afstudeerrichting “accountancy – fiscaliteit” (Vlaamse gemeenschap) als bedoeld in artikel 2,2° van het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit, ongeacht of het gaat om een diploma professionele bachelor of academische bachelor;
- om te voldoen aan de criteria van artikel 2, 3° van het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit, wordt rekening gehouden met het bachelordiploma en eventuele achteraf door de bachelor gevolgde aanvullende opleidingen. In verband met de *sub* 3° bedoelde “aanvullende opleidingen”

⁴ “Ma na Ma”: Master post Master

⁵ “Ba na Ba”: Bac post bac.

vraagt de Hoge Raad zich af of het gaat om opleidingen afgesloten met een diploma “Ba na Ba’s”) dan wel of eender welke opleiding wordt bedoeld (ook een eventuele “los” gevolgde cursus), ongeacht of die afgesloten wordt met een diploma.

De Hoge Raad is van oordeel - gelet op het feit dat het koninklijk besluit van 8 april 2003 (meer bepaald artikel 3 hiervan) voor het verlenen van een eventuele vrijstelling voor de opleidingsinhouden van het toelatingsexamen, enkel toestaat rekening te houden met opleidingen afgesloten met een diploma - dat in het voorliggende ontwerp van koninklijk besluit een gelijkaardige regeling dient te worden opgenomen. Het lijkt dan ook logisch om in de inleidende zin van artikel 2, 3° van het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit te verwijzen naar een “aanvullende opleiding afgesloten met een diploma” in plaats van naar een loutere “aanvullende opleiding”.

De specifiek op grond van een “Ba na Ba” of een “Ma na Ma” verkregen vrijstellingen worden vermeld in het koninklijk besluit van 8 april 2003 (artikel 3), op voorwaarde dat de kandidaat voor het toelatingsexamen voldoet aan de vereisten van het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit.

De Hoge Raad is van oordeel dat ingeval het voorliggende koninklijk besluit wordt goedgekeurd, het koninklijk besluit van 8 april 2003 op bepaalde punten zal dienen te worden aangepast. Zo lijkt het bij voorbeeld wenselijk een paragraaf te laten beginnen met de volgende

zinsnede: “Wanneer zij behoren tot één van de in artikel 2 van het koninklijk besluit van (...) bedoelde categorieën”, wat de volgende tekst zou opleveren:

“§ 5. [Wanneer zij behoren tot één van de in artikel 2 van het koninklijk besluit van (...) bedoelde categorieën] [worden] de kandidaten met een diploma van hoger onderwijs van het korte type of van één cyclus [...] ambtshalve vrijgesteld van het examen met betrekking tot de basisopleidingsinhouden die in het kader van hun vorming worden onderwezen, onafhankelijk van het aantal contacturen of studiepunten besteed aan de studie van deze opleidingsinhouden of van het aantal studiepunten die daarvoor toegekend worden. (...)”.

5.4. Over de overgangsmaatregelen

De Hoge Raad stelt met voldoening vast dat voor de nodige rechtszekerheid werd gezorgd:

- enerzijds in artikel 2, 4°, voor houders van een bij de inwerkingtreding van het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit uitgereikt diploma dat onder de regeling van het koninklijk besluit van 22 november 1990 zou zijn erkend en
- anderzijds in artikel 4, voor personen die bij de inwerkingtreding van het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit aan een opleiding zijn begonnen die onder de regeling van het koninklijk besluit van 22 november 1990 zou zijn erkend.

Advies van 27 april 2012 over een ontwerpnorm van de Raad van het IAB inzake de kwaliteitstoetsing

De Voorzitter van de Raad van het IAB heeft op 2 april 2012 de Hoge Raad voor de Economische Beroepen om advies verzocht over een ontwerpnorm met betrekking tot de voorgenomen kwaliteitstoetsing bij alle leden van het IAB (ongeacht of zij accountant dan wel belastingconsulent zijn) die zijn ingeschreven op de deellijst van “externen”.

De Hoge Raad is verheugd over dergelijk proactief initiatief vanwege de Raad van het IAB, met de bedoeling de kwaliteit te optimaliseren van alle opdrachten die aan zijn leden worden toevertrouwd. Dit initiatief zal ongetwijfeld de geloofwaardigheid van het beroep van accountant en belastingconsulent versterken.

1. Context

In het kader van de omzetting in Belgisch recht van de bepalingen van de Europese richtlijn over de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme, verplicht de goedgekeurde wet “de beroepsorganisaties en de tuchtorganen van de cijferberoepen om interne regels uit te werken om ervoor te zorgen dat de meldingsplicht wordt nageleefd”.

Na de goedkeuring van het gezamenlijk reglement voor de drie instituten met de gedragsregels voor de economische beroepsbeoefenaars, voor wie de bepalingen over de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme gelden, heeft de Hoge Raad de vertegenwoordigers van de drie instituten aangeschreven om hun aandacht te vestigen op de wenselijkheid om in het Belgische recht alle maatregelen op te nemen zoals die door de in 2010 herziene wet van 11 januari 1993 zijn opgelegd.

De belangrijkste in die brief van de Hoge Raad aangehaalde maatregel is die uit § 1 van het (nieuwe) artikel 39 van de wet van 11 januari 1993, die als volgt luidt:

*“Onder voorbehoud van de toepassing van andere wetgeving, **stellen de controle- of toezichhoudende overheden of tuchtoverheden van de ondernemingen en personen bedoeld in artikel 2, § 1, 1^o tot 15^o, 3 en 4, de federale overheidsdienst Economie, K.M.O., Middenstand en Energie voor de ondernemingen en personen bedoeld in artikel 2, § 1, 16^o tot 19^o en 21^o, en de federale overheidsdienst Binnenlandse Zaken voor de ondernemingen en personen bedoeld in artikel 2, § 1, 20^o, 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.”

*

* *

Gelet op het feit dat het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten lid is van IFAC, had de Hoge Raad, in het kader van het onderzoek van de ontwerpnorm inzake permanente vorming, in zijn brief van 29 januari 2009 de aandacht van de Raad van het IAB op het volgende gevestigd:

“Na analyse is de Hoge Raad van oordeel dat hij, mits de twee in voorgaande paragraaf vermelde aanpassingen worden aangebracht, kan instemmen met de versie die hem op 15 januari 2009 is voorgelegd, al betreurt hij ten zeerste dat het IAB zich niet integraal schikt naar de norm IES 7 van IFAC, in die zin dat het Instituut op dit ogenblik geen enkele periodieke kwaliteitscontrole uitvoert op de diverse taken die zijn leden verrichten.

De Hoge Raad stelt de Raad van het IAB voor om dit punt te agenderen op een volgende vergadering, om na te gaan in welke mate een dergelijke periodieke kwaliteitscontrole zou kunnen worden ingevoerd en derhalve de nodige conformiteit zou kunnen worden verwezenlijkt met de minimumeisen van IFAC (waarvan het IAB lid is) die uw beroep op internationaal niveau vertegenwoordigt.

De Hoge Raad is bereid om een bijdrage te leveren aan deze denkoefening in de schoot van het IAB met het oog op de invoering van een dergelijke periodieke kwaliteitscontrole.”

*
* *

Voor de volledigheid van deze historische context is het belangrijk te weten dat de Raad van het IAB reeds in 1998 een ontwerpnorm ter advies aan de Hoge Raad had voorgelegd. De Hoge Raad heeft een advies uitgebracht op 10 december 1998. De ontwerpnorm in kwestie is nooit definitief goedgekeurd door de Raad van het IAB.

*
* *

In die context situeert zich de beslissing van de Raad van het IAB om regels vast te stellen inzake “kwaliteitstoetsing”, in het Frans “revue qualité”.

2. Huidige wettelijke context

- Artikel 3 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen stelt: *“Het Instituut heeft als opdracht toe te zien op de opleiding, en de permanente organisatie van een korps van specialisten te verzekeren die bekwaam zijn om de functies van accountant en belastingconsulent uit te oefenen, waarvan het Instituut de organisatie kan controleren en bijsturen, met alle noodzakelijke waarborgen qua bekwaamheid, onafhankelijkheid en professionele rechtschapenheid.*

Het Instituut ziet er eveneens op toe dat de aan zijn leden en aan de personen die onderworpen zijn aan zijn toezicht en tuchtbevoegdheid, toevertrouwde opdrachten, behoorlijk worden uitgevoerd. (...)”

- Voorts stelt artikel 7, § 1 het volgende: *“De Koning stelt het stagereglement en het deontologisch reglement vast, alsook de nodige reglementen om de werking van het Instituut en de verwezenlijking van de hem bij deze wet gegeven doelstellingen te verzekeren.*

Deze reglementen worden vastgesteld op voorstel of na advies van de Raad van het Instituut en na advies van de Hoge Raad bedoeld bij artikel 54.”

- In artikel 27 staat vermeld: *“De Raad [van het IAB] legt de technische en deontologische normen en aanbevelingen vast voor de uitoefening van de betrokken functie.”*
- Artikel 28 geeft meer duiding over de volgende aspecten:

“§ 1. Overeenkomstig zijn doel ziet de Raad erop toe dat de leden de hun toevertrouwde opdrachten behoorlijk uitvoeren. In het bijzonder ziet hij erop toe dat alle leden hun beroepskennis permanent bijwerken.

De Raad kan tevens de regels bepalen volgens dewelke de externe leden een gratis eerste lijns advies verstrekken aan ondernemingen die erom verzoeken, in de loop van hun eerste activiteitenjaar.

§ 2. Hij ziet er bovendien op toe dat externe accountants en externe belastingconsulenten:

1° vooraleer een opdracht te aanvaarden, beschikken over de nodige bekwaamheid, medewerking en tijd om deze opdracht behoorlijk uit te voeren;

2° zich met de nodige zorg en volledig onafhankelijk kwijten van de hun toevertrouwde opdrachten;

3° geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen;

4° geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van hun functie.

Te dien einde kan de Raad:

1° van de leden de voorlegging eisen van elke informatie, van elke verantwoording en van elk stuk, en meer in het bijzonder van hun werkschema en nota's;

2° bij de leden een onderzoek laten instellen naar hun werkmethode en hun organisatie alsmede naar de zorg waarmee en de wijze waarop zij hun opdracht uitvoeren."

3. Verzoeken om advies vanwege de Raad van het IAB

Bij brief van 9 januari 2012 vroeg de Voorzitter van het IAB de Hoge Raad voor de Economische Beroepen om advies over een ontwerpnorm inzake de kwaliteitstoetsing die de Raad van het IAB op 14 november 2011 had goedgekeurd.

Naast een aantal technische vergaderingen tussen het IAB en de Hoge Raad, heeft de Hoge Raad op zijn vergadering van 28 februari 2012 de vertegenwoordigers van de Raad van het IAB op hun verzoek uitgenodigd voor een bespreking van de opmerkingen van de leden van de Hoge Raad in verband met bepaalde punten uit de ontwerpnorm.

Tijdens die ontmoeting kwamen de volgende opmerkingen ter sprake:

- Wat is het voornaamste verschil tussen een "kwaliteitstoetsing" en een "confraternele controle" in de zin van de ontwerpnorm uit 1998? Waarom die gewijzigde aanpak?
- De definitie van "assurance-opdrachten" (duidelijk geïnspireerd door de teksten uit-

gegeven door IFAC) strookte niet echt met de realiteit van de sector in België, zeker niet voor de "vrijwillige of contractuele controleopdrachten". Volgens de Hoge Raad kon uit deze definitie worden afgeleid dat elke controleopdracht "die is opgelegd door of krachtens wettelijke of reglementaire bepalingen en/of die leidt tot een voor een derde bestemde attestering", in België mag worden uitgevoerd door een externe accountant, terwijl het in werkelijkheid ging om de opdrachten van artikel 166 van het Wetboek van vennootschappen en elke andere controleopdracht waarmee de wetgever een externe accountant belast.

- Enkel aan de hand van de definitie van "andere opdrachten" zou een "strikt" externe belastingconsulent kunnen vermoeden dat hij al dan niet onder de norm valt, aangezien hij enkel voor "andere opdrachten" in aanmerking komt.
- Het gedeelte over het doel van de kwaliteitstoetsing voorziet in een versoepeling ingeval de beroepsbeoefenaar een ISO 9001 certificering aflevert. De Hoge Raad heeft praktische toelichting gevraagd om meer inzicht te krijgen in de draagwijdte van het principe in de ter advies voorgelegde ontwerpnorm.
- Er werden vragen gesteld over de inhoud van de toetsingshandleiding en in hoeverre die toegankelijk is.
- Ook werden vragen gesteld over de toewijzing van de toetsingsopdracht, meer bepaald om te weten over welke informatie het Instituut thans beschikt in verband met eventuele "belangenconflicten" en hoe men in de praktijk tewerk gaat.
- In antwoord op de vraag van de vertegenwoordigers van de Hoge Raad in verband met de frequentie van de kwaliteitstoetsing wordt gepreciseerd dat elke externe accountant en elke externe belastingconsulent na afloop van een periode van 7 jaar zal worden gecontroleerd en dat met het oog op de kwaliteitstoetsing voor elk van hen een aantal dossiers zullen worden geselecteerd. Beroepsbeoefenaars kunnen naar keuze individueel worden gecontroleerd dan wel opteren

voor een gelijktijdige controle van alle leden van eenzelfde kantoor. Voor welke formule ook wordt gekozen, elke beroepsbeoefenaar zal voor bepaalde van zijn dossiers worden gecontroleerd.

- De vertegenwoordigers van de Raad van het IAB hebben bevestigd dat de “incidenten-toetsing” bedoeld in de ontwerpnorm, overeenstemt met “toezicht”. De leden van de Hoge Raad achten het wenselijk de aandacht erop te vestigen dat alle leden in aanmerking kunnen komen voor een “toezichtsprocedure”, ook wanneer zij op de lijst van de “internen” staan.
- In verband met de dossierselectie is de vraag gesteld op grond van welke criteria dossiers worden uitgekozen, maar daarop is geen duidelijk antwoord gegeven. Die verantwoordelijkheid lijkt bij de toetser te liggen, maar hoe gaat die daarbij tewerk?

Voorts is ook gevraagd of de Raad van het IAB wel of niet beschikt over de lijst van mandaten van elk lid. Naar het oordeel van de Hoge Raad is dit een punt van fundamenteel belang waarop een antwoord moet komen vooraleer een dergelijke kwaliteitstoetsing in de praktijk om te zetten.

- De leden van de Hoge Raad hebben de vertegenwoordigers van de Raad van het IAB gevraagd hoe zij de kwaliteitstoetsing in de praktijk zagen zonder verplichte opdrachtbrief. Zonder opdrachtbrief lijkt de draagwijdte van een opdracht om een dossier te controleren inderdaad moeilijk in te schatten.
- Eén van de factoren die de Raad van het IAB ertoe hebben aangezet maatregelen te nemen inzake “kwaliteitstoetsing” is de goedkeuring van het nieuwe wettelijke kader voor de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme. De leden van de Hoge Raad achten het op zijn minst wenselijk in de norm aan te geven dat rekening zal worden gehouden met de problematiek van de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme (zowel qua organisatie van de kantoren als voor het nazicht van de dossiers). Aangezien de norm een bindend nor-

matief instrument is, zou het hiermee mogelijk moeten zijn te voldoen aan de vereisten van FAG.

*
* *

Aan het einde van deze ontmoeting heeft de Hoge Raad de volgende “concrete” punten meegegeven:

1°) het zou nuttig zijn om tussen punt I “Overwegingen” en punt II “Voorafgaande definities” een punt II “Toepassingsgebied” in te lassen met de volgende punten:

- bedoelde personen: alle “externe” accountants en alle “externe” belastingconsulenten;
- bereik van de kwaliteitstoetsing: de interne organisatie van het kantoor en de diverse opdrachten uitgevoerd door beroepsbeoefenaars die onder de norm vallen (ongeacht of het al dan niet om een wettelijke opdracht gaat);
- vermelding van het feit dat de wet van 22 april 1999 het Instituut belast met het toezicht op al zijn leden, ongeacht of zij zijn ingeschreven op de deellijst van “externen” of niet, en het feit dat de norm onder meer betrekking heeft op het toezicht op “externe” accountants en “externe” belastingconsulenten (“incidenten-toetsing” genoemd), geen afbreuk doet aan de wettelijke opdracht van het IAB ten aanzien van al zijn leden (inclusief de “internen”);
- in de norm aangeven dat rekening zal worden gehouden met de problematiek van de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme op alle niveaus (zowel qua organisatie van de kantoren als voor het nazicht van de dossiers). Aangezien de norm een bindend normatief instrument is, zou het hiermee mogelijk moeten zijn te voldoen aan de vereisten van FAG.

2°) Bij de definities stellen punten 6-7-8 een probleem.

Ook al is de wens om het begrip “assurance”-niveau (zoals IFAC aangeeft) in de definities op te nemen, de huidige tekst zou bij de leden de indruk kunnen wekken dat die norm niet voor hen geldt ... tenzij voor “andere opdrachten”.

De basisopdracht van accountants, namelijk de boekhouding voeren en de jaarrekening opstellen, komt trouwens niet voor in de lijst van opdrachten die onder de kwaliteitstoetsing vallen.

Vandaar het voorstel om een heel andere aanpak te volgen:

- de logica omdraaien en vertrekken vanuit het dagelijks werk van Belgische beroepsbeoefenaars: de boekhouding voeren, de jaarrekening opstellen / fiscale diensten verrichten en belastingaangiftes invullen;
- in de tweede plaats de “assurance”-opdrachten opnemen (buiten de wettelijke controle van de jaarrekening) die beroepsbeoefenaars waarnemen, opgesplitst tussen:
 - o de opdracht bedoeld in artikel 166 van het Wetboek van vennootschappen
 - o de bijzondere controleopdrachten (fusies/splitsingen, omvorming rechtsvorm, enz.)
 - o de vrijwillige of contractuele controleopdrachten;
- ten slotte de met “assurance” verwante opdrachten opnemen (*compilation / agreed upon procedures*).

3°) Het is voor de toetser belangrijk om in de aanloop naar zijn onderzoek snel over bepaalde informatie te kunnen beschikken.

Aangezien een opdrachtbrief niet verplicht is voor de werkzaamheden van leden van het IAB, dient aan elke beroepsbeoefenaar de verplichting te worden opgelegd om in zijn permanent dossier en zijn jaardossier een bijgewerkte lijst op te nemen van de vennootschappen waarin hij bedrijvig is (zowel recurrent als occasioneel) alsook, voor elke opdracht, welk type activiteit.

Bij gebrek aan dit soort informatie zou het voor de toetsers materieel gezien moeilijk zijn om in het kader van de kwaliteitstoetsing de dossiers te selecteren die op basis van de vast te stellen criteria als representatief kunnen worden beschouwd.

Een dergelijke vereiste opnemen in de handleiding is geen oplossing, want niet bindend.

Wel zou men vrede kunnen nemen met het feit dat die lijst niet vooraf beschikbaar is bij het IAB maar enkel op verzoek op het tijdstip van de kwaliteitstoetsing (al is dit niet ideaal).

4°) De ontwerpnorm die de Raad van het IAB ter advies voorlegt, voorziet (punt III.1.A) in een versoepeling van de procedures in geval van een ISO 9001 certificering.

Er wordt naar die norm gevraagd (want via internet enkel verkrijgbaar tegen betaling) om na te gaan wat de draagwijdte is van die ISO 9001 norm om die ten gronde te kunnen bekijken.

*
* *

Bij brief van 2 april 2012 heeft de Voorzitter van het IAB de Hoge Raad voor de Economische Beroepen om advies gevraagd over een nieuwe ontwerpnorm inzake de kwaliteitstoetsing, die de Raad van het IAB op 26 maart 2012 had goedgekeurd.

4. Advies van de Hoge Raad

De Hoge Raad heeft kennis genomen van de nieuwe ontwerpnorm, zoals goedgekeurd door de Raad van het IAB op 26 maart 2012.

De Hoge Raad stelt met tevredenheid vast dat de diverse punten die tijdens de vergadering van 28 februari 2012 aan bod zijn gekomen, in de nieuwe ontwerpnorm van de Raad van 26 maart 2012 zijn opgenomen en hij kan dus instemmen met de in de tekst aangebrachte aanpassingen.

Niettemin wenst de Hoge Raad de aandacht van de vertegenwoordigers van de Raad van het IAB op enkele punten te vestigen:

- De ontwerpnorm die thans ter advies is voorgelegd, verwijst (op blz. 6 - voetnoot 2) naar een uittreksel uit de parlementaire stukken die de goedkeuring van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen¹ voorafgaan. Die zin moet absoluut in zijn context worden geplaatst, namelijk de opdrachten van accountants en/of belastingconsulenten bij startende ondernemingen ("starters" genoemd). Die zin slaat immers niet op artikel 7 van de wet, maar wel op artikel 3, en daarom acht de Hoge Raad het wenselijk om die voetnoot te schrappen, wil men alle verwarring vermijden omtrent de draagwijdte van die zin, die - ten onrechte - in verband zou kunnen worden gebracht met de regels inzake kwaliteitstoetsing.
- Een analyse van de norm ISO 9001 leert dat een dergelijke certificering kan bijdragen tot een goede organisatie van een kantoor en dat het toekennen van dit label door een totaal onafhankelijke en wettelijk erkende instantie borg staat voor de nodige objectiviteit terzake.

Aangezien informatie terzake moeilijk verkrijgbaar is, lijkt het volgens de Hoge Raad nuttig dat het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten hierover aan zijn leden praktische informatie verstrekt (Wie levert dit soort certificaat af in België? Wat moet men daarvoor doen? Wat zijn de kosten? enz.) om voor beroepsbeoefenaars die dit kwaliteitslabel willen behalen, de zaken te vergemakkelijken.

Voor het overige dient de Raad van het IAB ervoor te zorgen dat de toetsingshandleiding (waaraan wordt gewerkt) de nodige waarborgen biedt voor een beoordeling van alle organisatorische aspecten van een accountancykantoor of van een kantoor van

belastingconsulenten die van belang zijn voor een passende "kwaliteitstoetsing".

- De Hoge Raad heeft kennis genomen van de beknopte informatie op de website van het IAB over bepaalde stukken uit de toetsingshandleiding (zie bijlage 1 bij dit advies).

Het is belangrijk dat de Raad van het IAB de inspanningen verderzet om dit ontwerp tot een goed einde te brengen, zodanig dat beroepsbeoefenaars tijdig over de nodige informatie beschikken om zich optimaal voor te bereiden op de uiteindelijke "kwaliteitstoetsing".

- Het is belangrijk dat de Raad van het IAB in zijn toetsingshandleiding dieper ingaat op de aspecten waarop een controle in het kader van een "kwaliteitstoetsing" betrekking zal hebben in het licht van de problematiek van de bestrijding van het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme op diverse niveaus (zowel qua organisatie van de kantoren als voor het nazicht van de dossiers).

¹ Parl. St. 1923/1 & 1924/1 (GZ 1998/1999) van de Kamer van Volksvertegenwoordigers over het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en het wetsontwerp betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten van 13 januari 1999.

Bijlage I

Bron :

http://www.iec-iab.be/fr/membres/Profession/organisation_cabinets/Pages/ManuelOrganisationDesCabinetsEtProcedures.aspx

Manuel

« Organisation des cabinets et procédures »

Cette page est actuellement en construction. Les documents seront insérés au fur et à mesure de leur approbation par le Conseil de l'Institut.

Introduction

But et portée du manuel |  

Partie I – Cadre légal et réglementaire

Cadre légal et réglementaire de l'exercice des activités d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal |  

Partie II – Description des services

Description des services rendus aux clients par le cabinet |  

Partie III – Organisation du cabinet

- 3.1 Structure du cabinet |  
- 3.2 Ressources humaines
- 3.3 Communication  
- 3.4 Bibliothèque et documentation |  
- 3.5 Facturation des travaux aux clients
- 3.6 Organisation interne

- 3.7 Procédures internes de contrôle de qualité permanent

Partie IV – Gestion des dossiers

- 4.1 Acceptation et relations contractuelles avec les clients
- 4.2 Planning des activités pour les clients |  
- 4.3 Contacts avec les clients
- 4.4 Gestion des délais dans les relations avec les clients et avec les pouvoirs publics
- 4.5 Types de dossiers de travail
- 4.6 Structure des dossiers de travail et documents types à utiliser par type de service rendu aux clients

Avis de non-responsabilité

Avis de non-responsabilité |  

Annexes

Advies van 9 juli 2012 omtrent het ontwerp tot wijziging van de norm permanente vorming van het IAB

De Voorzitter van de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB) heeft op 2 april 2012 een schrijven overgemaakt waarin hij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen verzoekt om een advies uit te brengen omtrent het ontwerp tot wijziging van de norm permanente vorming van het IAB. Dit ontwerp wijzigt de bestaande norm van het IAB van 2 februari 2009 inzake permanente vorming.

De Hoge Raad heeft de wettelijke opdracht¹ mee te werken aan de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen, via het verstrekken op eigen initiatief of op verzoek van adviezen of aanbevelingen aan de Regering of aan de beroepsinstituten die de economische beroepen vertegenwoordigen.

De Hoge Raad benadrukt dat, overeenkomstig artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, de Raad van het IAB niet van onderhavig advies mag afwijken, aangezien de ter advies voorgelegde norm betrekking heeft op meer dan één hoedanigheid (accountant en belastingconsulent).

De aanpassingen die de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten voorstelt, zijn van uiteenlopende strekking, onder meer:

- het invoeren van de mogelijkheid van vormen op afstand,
- het preciseren van de modaliteiten voor de erkenning als vormingsoperator en voor de erkenning als vormingsactiviteit,
- het herformuleren van de relevante vakgebieden waarop de permanente vorming moet betrekking hebben,

- het preciseren van de controle op de permanente vorming,
- de nadere voorschriften inzake de samenstelling van de Commissie permanente vorming.

In zijn advies formuleert de Hoge Raad een aantal opmerkingen die erop gericht zijn, enerzijds de transparantie en rechtszekerheid van de gewijzigde bepalingen inzake permanente vorming te verzekeren en, anderzijds, te waken over de kwaliteit van de vormen en over een geharmoniseerde aanpak bij de verschillende economische beroepen, met de nodige aandacht voor de eventuele bijzonderheden eigen aan bepaalde beroepsgroepen.

*
* *

1. Wettelijk, reglementair en normatief kader

Overeenkomstig artikel 3 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (*Belgisch Staatsblad*, 11 mei 1999, 2^{de} editie), “heeft het Instituut als opdracht toe te zien op de opleiding en de permanente organisatie van een korps van specialisten te verzekeren die bekwaam zijn om de functies van accountant en belastingconsulent uit te oefenen, waarvan het Instituut de organisatie kan controleren en bijsturen, met alle noodzakelijke waarborgen qua bekwaamheid, onafhankelijkheid en professionele rechtschapenheid. Het Instituut ziet er eveneens op toe dat de aan zijn leden toevertrouwde opdrachten behoorlijk worden uitgevoerd”.

Daarenboven stelt lid 1, § 1 van artikel 28 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (*Belgisch Staatsblad*,

¹ Deze opdracht vloeit voort uit artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, *B.S.* 11 mei 1999.

11 mei 1999, 2^{de} editie) dat *“overeenkomstig zijn doel de Raad erop toe ziet dat de leden de hun toevertrouwde opdrachten behoorlijk uitvoeren. In het bijzonder ziet hij erop toe dat alle leden hun beroepskennis permanent bijwerken”*.

Het koninklijk besluit van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants (*Belgisch Staatsblad*, 31 maart 1998) preciseert in artikel 33, dat *“de accountants jaarlijks een minimum aantal uren moeten besteden aan werkzaamheden die bijdragen tot de verbetering van hun vakkennis, overeenkomstig de normen vastgelegd door de Raad. Dit aantal uren mag niet minder bedragen dan 30”*.

De bestaande IAB-norm inzake permanente vorming is goedgekeurd door de Raad van het IAB op 2 februari 2009 en in werking getreden vanaf 1 september 2009.

De tussenkomst van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen in verband met de bestaande norm van 2 februari 2009 is gefaseerd verlopen:

- op 16 juni 2004 heeft de Hoge Raad een advies² uitgebracht over een ontwerp van norm, voorbereid door het IAB. In dit advies heeft de Hoge Raad het IAB verzocht om de tekst te herwerken, teneinde rekening te houden met de norm IES 7 van IFAC inzake permanente vorming.
- in november 2008 heeft de Hoge Raad een aantal technische opmerkingen geformuleerd bij een nieuw ontwerp dat in oktober 2008 door het IAB is voorgelegd. Bij zijn analyse heeft de Hoge Raad bijzondere aandacht besteed aan de coherentie van het normenstelsel voor de diverse beroepsbeoefenaars die behoren tot de Belgische economische beroepen (weliswaar met inachtneming van hun eventuele specifieke kenmerken).
- in januari 2009 heeft het IAB een aangepast ontwerp aan de Hoge Raad voorgelegd. In zijn schrijven van 29 januari 2009 aan het IAB³, heeft de Hoge Raad laten weten te kunnen instemmen met de nieuwe versie, mits een tweetal aanpas-

singen in de norm worden doorgevoerd; wel betreurt de Hoge Raad ten zeerste dat het IAB zich niet integraal schikt naar de norm IES 7, gepubliceerd door het IFAC, in zoverre het Instituut - op dat ogenblik - geen enkele periodieke kwaliteitscontrole uitvoert op de verschillende opdrachten die door zijn leden worden uitgevoerd.

2. Verzoek om advies vanwege de Raad van het IAB

De Voorzitter van het IAB heeft via zijn schrijven van 2 april 2012 een verzoek om advies gericht aan de Hoge Raad omtrent het ontwerp tot wijziging van de huidige norm van het IAB inzake de permanente vorming.

Hij verwijst naar het feit dat de huidige norm, goedgekeurd door de Raad van het IAB op 2 februari 2009, in september 2012 drie jaar van toepassing zal zijn en dat de ervaring met de nieuwe regeling zeer positief is. Toch zou de uitwerking aangetoond hebben dat de tekst op een aantal punten voor verbetering vatbaar is; vandaar dat de Raad van het IAB op 26 maart 2012 een ontwerp tot wijziging van de bestaande norm heeft goedgekeurd.

In zijn schrijven aan de Hoge Raad vestigt de Voorzitter van het IAB de aandacht op het feit dat het wenselijk is dat de nieuwe norm in werking zou kunnen treden alvorens de eerste aanvragen voor de hernieuwing als vormingsoperator zullen binnenkomen, vermoedelijk vanaf september 2012. De bepalingen in verband met de kwaliteit en de kwantiteit van de vormingsactiviteiten zouden in werking moeten kunnen treden bij het begin van de volgende periode van drie jaar (1 januari 2013), aldus de Voorzitter van het IAB.

*
* * *

De Hoge Raad heeft de vertegenwoordigers van de Raad van het IAB, op hun verzoek, uitgenodigd in het kader van zijn vergadering van 25 juni 2012 teneinde diverse elementen die de leden van de Hoge Raad nader toegelicht wensten te zien, te bespreken.

2 Jaarverslag HREB 2004, pp. 45-51.

3 Jaarverslag HREB 2009, pp. 6-8 en pp. 55-56.

Meer in het bijzonder zijn de volgende aspecten ter gelegenheid van deze ontmoeting aan bod gekomen:

- de vertegenwoordigers van het IAB hebben toelichting gegeven omtrent de ervaring met en de toepassing van de bestaande norm inzake permanente vorming (aantal erkende vormingsoperators en vormingsactiviteiten, concrete controle- en sanctiemaatregelen,...);
- de vertegenwoordigers van het IAB hebben eveneens toelichting gegeven omtrent vormen op afstand (intrinsieke criteria, zoals de controle van de werkelijke deelname en mogelijkheid tot vraagstelling; garanties omtrent de kwaliteit van de verstrekte vorming; ervaringen in binnen- en buitenland, onderscheid met de klassieke vorming met contactmomenten...);
- de beweegredenen voor de inhoudelijke verfijningen van de norm, alsook voor de tekstuele aanpassingen zijn overlopen (onder meer de aanpassing van de Franstalige term "*formation continue*" in plaats van "*formation permanente*", in lijn met de internationaal gehanteerde terminologie);
- de voorwaarden waaraan een accountants- of belastingconsulentenkantoor moet voldoen om erkend te kunnen worden als vormingsoperator, zijn besproken (bestaan van een permanente structuur van vorming in de schoot van het kantoor);
- de norm is gesitueerd binnen de internationale context, met name in het kader van de herziening van het internationaal referentiekader (IES 7) door de *International Accounting Education Standards Board* (IAESB).

3. Advies van de Hoge Raad

De Hoge Raad heeft kennis genomen van het ontwerp tot wijziging van de bestaande norm permanente vorming, zoals door de Raad van het IAB goedgekeurd op 26 maart 2012 en op 2 april 2012 voor advies voorgelegd, alsook van

de toelichting door de IAB-vertegenwoordigers ter gelegenheid van de vergadering van de Hoge Raad op 25 juni 2012.

Voorafgaandelijk wenst de Hoge Raad te wijzen op het belang dat hij hecht aan de permanente vorming van de beroepsbeoefenaars, rekening houdend met hun maatschappelijke verantwoordelijkheid, de snel evoluerende context waarbinnen zij hun beroep uitoefenen en de steeds toenemende eisen die aan de beroepsbeoefenaars worden gesteld.

De Hoge Raad juicht het feit toe dat de Raad van het IAB de toepassing van de huidige norm inzake de permanente vorming op de voet volgt en stelt met genoeg vast dat het initiatief is genomen om de bestaande norm te verfijnen met het oog op nog meer rechtszekerheid en om de nieuwe technologische mogelijkheden op het vlak van vorming een normatieve basis te geven.

Naar aanleiding van de analyse van het voorgelegde ontwerp, wenst de Hoge Raad evenwel de aandacht te vestigen op de volgende punten:

3.1. Relevante vakgebieden

In artikel 4 worden de vakgebieden opgesomd die relevant zijn voor de accountant en de belastingconsulent en waarop de beroepsopleiding zal moeten worden toegespitst.

De Hoge Raad stelt vast dat er voor bepaalde vakgebieden een herformulering wordt voorgesteld. Zo wordt het vakgebied « *ondernemingsrecht* » verfijnd door de volgende toevoeging: « (*handelsrecht, vennootschapsrecht, wetgeving over de ondernemingen in moeilijkheden*) ».

Verder worden de vakgebieden « *informatica* » en « *communicatietechnieken* » veranderd in « *informatie- en communicatietechnologieën* ».

De Hoge Raad kan instemmen met deze vormelijke aanvulling en terminologische verduidelijking.

Verder is de Hoge Raad van mening dat de tekst van artikel 4 aan duidelijkheid heeft gewonnen door te preciseren welke vakgebieden bij voorkeur moeten ingevuld worden en welke vakgebieden eerder als aanvulling zullen beschouwd worden. Dit komt de rechtszekerheid in hoofde van de beroepsbeoefenaars zeker ten goede.

Daarnaast wordt een nieuw vakgebied toegevoegd, met name « 7. organisatie, strategie en management van ondernemingen ».

Uit de toelichting vanwege de vertegenwoordigers van het IAB ter gelegenheid van de vergadering van de Hoge Raad van 25 juni 2012 is gebleken dat deze toevoeging in lijn is met de vooropgestelde invoering van een kwaliteits-toetsing voor de IAB-leden. “Organisatie” wijst in de eerste plaats naar de “organisatie van (accountants- en belastingconsulenten-)kantoren”, in het verlengde van de voorbereiding door het IAB van een specifiek handboek over de organisatie van kantoren. Volgens de IAB-vertegenwoordigers is het toegevoegd vakgebied veralgemeend naar “organisatie, strategie en management van ondernemingen” met het oog op de overeenstemming met de vakgebieden die gedoceerd worden bij tal van universiteiten en hogescholen in het kader van economische opleidingen. Vaak wordt verwezen naar “bedrijfsmanagement” maar in de norm is geopteerd voor de term “ondernemingen” aangezien dit begrip ruimer is en ook de ondernemingen van de publieke of non-profit-sector omvat.

De Hoge Raad oordeelt dat dit bijkomend vakgebied voor de beroepsbeoefenaars ongetwijfeld een toegevoegde waarde heeft en vindt deze aanpassing dan ook positief.

Vanuit de bekommernis om duidelijkheid voor de beroepsbeoefenaars, acht de Hoge Raad het wel wenselijk dat de beroepsbeoefenaars omstandig geïnformeerd worden over de draagwijdte en inhoud van dit bijkomend vakgebied, in het bijzonder aangezien de Franstalige formulering van dit vakgebied niet toelaat dit onderscheid te maken.

Tenslotte vindt de Hoge Raad het aangewezen dat in de mogelijkheid zou voorzien worden om – in functie van de actualiteit – de beroepsbeoefenaars ertoe aan te zetten in het kader van hun permanente vorming bijzondere aandacht te besteden aan specifieke thema’s (bijvoorbeeld materies die in de loop van het jaar werden gewijzigd).

3.2. Mededeling van de vormingsactiviteiten

Artikel 9.2 van de voor advies voorgelegde norm bepaalt dat het Instituut de lijst van de erkende (e-)vormingsoperatoren en alle (e-)vormingsactiviteiten publiceert. Reeds in zijn brief van 29 januari 2009 aan het IAB over de bestaande norm beveelde de Hoge Raad aan om in de norm uitdrukkelijk te vermelden *langs welke weg* het IAB deze informatie over de lijst van de vormingsoperatoren en van de erkende opleidingsactiviteiten zal publiceren.

De Hoge Raad betreurt dat deze aanbeveling niet is gevolgd in de huidige norm en evenmin in het voorgelegd ontwerp. *De facto* kan wel vastgesteld worden dat de informatie zich op de website van het IAB (onder de rubriek “permanente vorming”) bevindt en publiek toegankelijk is.

De Hoge Raad herhaalt dan ook zijn aanbeveling om de vindplaats van de lijst van de erkende (e-)vormingsoperatoren en alle (e-)vormingsactiviteiten uitdrukkelijk in de norm te bepalen; dit komt niet alleen de transparantie ten goede; ook de rechtszekerheid – zowel voor de beroepsbeoefenaars als voor de verstrekkers van opleidingen – wordt hiermee gediend.

3.3. Geschillen

Volgens artikel 13 (nieuw) van de voor advies voorgelegde norm, kan er tegen de beslissingen van de Raad van het IAB tot weigering om een erkenning toe te kennen of tot intrekking van een erkenning beroep worden ingesteld bij de Commissie van Beroep.

De Hoge Raad stelt vast dat dit een administratieve procedure betreft, geen tuchtrechtelijke procedure.

Het is voor de Hoge Raad niet duidelijk wat de wettelijke basis is voor de bevoegdheid van de Commissie van Beroep.

Er dient bovendien rekening te worden gehouden met het toepassingsgebied van de norm, in het bijzonder met het feit dat de norm ook voorschriften voor niet-beroepsbeoefenaars bevat (zoals bijvoorbeeld wat de erkenning van onderwijsinstellingen als vormingsoperator betreft).

Het verdient aanbeveling om deze bepaling te herbekijken, gelet onder meer op de gemeenschappelijke bevoegdheid van de Raad van State in administratieve aangelegenheden.

3.4. Coherentie van het normatief kader voor de beroepsbeoefenaars die deel uitmaken van de economische beroepen

De Hoge Raad besteedt bijzondere aandacht aan de coherentie van het normatief kader dat toepasselijk is op de beroepsbeoefenaars die behoren tot de diverse economische beroepen.

Wat de voor advies voorgelegde tekst betreft, bepaalt artikel 5 welke activiteiten voor de IAB-leden bijdragen tot de permanente vorming: onder meer het deelnemen aan seminars, studiedagen en opleidingscycli georganiseerd door het IAB, het IBR, het BIBF en de soortgelijke buitenlandse beroepsorganisaties en beroepsinstellingen.

Volledigheidshalve dient gewezen te worden op de specifieke bevoegdheden sinds april 2011 van het ICCI (Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat) op het vlak van de vormingsactiviteiten: seminars, bestemd voor de bedrijfsrevisoren en hun medewerkers, maar ook voor andere geïnteresseerden, worden voortaan niet langer door het IBR, maar wel door het ICCI georganiseerd.

Volgens de voorgestelde tekst komen de vormingsactiviteiten die georganiseerd worden door het ICCI echter niet automatisch in aanmerking in het kader van de permanente vorming voor accountants en belastingconsulenten. Uiteraard zou het ICCI wel zijn erkenning als vormingsoperator kunnen aanvragen.

Gelet op de nauwe verwantschap van de relevante vakgebieden waarop de permanente vorming van de leden van het IAB, IBR en BIBF moet worden toegespitst, verdient het volgens de Hoge Raad aanbeveling dat overleg wordt gepleegd tussen de verschillende beroepsinstellingen, en dit met het oog op een maximaal aanbod van kwalitatief hoogstaande en passende vormen en opleidingen, waarover bij de beroepsbeoefenaars geen twijfel kan bestaan dat deze in aanmerking komen in het kader van de verplichte permanente vorming.

3.5. Internationale context

De Hoge Raad heeft bij de analyse van het voor advies voorgelegde ontwerp van norm ook aandacht besteed aan de vraag of de tekst in overeenstemming is met hetgeen op internationaal vlak voorgeschreven wordt.

Zo is nagegaan of de voorgestelde aanpassingen in lijn zijn met de *International Education Standard* (IES) 7 van de *International Accounting Education Standards Board* (IAESB), en gepubliceerd door de *International Federation of Accountants* (IFAC), waarvan het IAB lid is.

Het nazien van de conformiteit van de bestaande IAB-norm inzake permanente vorming met de internationale voorschriften had de Hoge Raad reeds doorgevoerd in 2009; dit had toen aanleiding gegeven tot de opmerking van de Hoge Raad dat hij ten eerste betreunde dat het IAB zich niet integraal schikte naar de norm IES 7 van IFAC, in die zin dat het Instituut geen enkele periodieke kwaliteitscontrole uitvoerde op de verschillende opdrachten die door zijn leden worden uitgevoerd.

Dankzij de recente goedkeuring door de Raad van het IAB op 7 mei 2012 van de nieuwe norm inzake de kwaliteitstoetsing voor de externe IAB-leden, aansluitend op het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van 27 april 2012, is tegemoet gekomen aan deze fundamentele bekommernis van de Hoge Raad. De Hoge Raad verheugt zich over deze belangrijke en noodzakelijke stap voor de toekomst van het beroep en kijkt uit naar de concrete toepassingen en resultaten van de (vrijwillige) kwaliteitstoetsingen die (tijdens de overgangsperiode) in 2013 zullen gerealiseerd worden.

Wat de internationale voorschriften betreft, merkt de Hoge Raad op dat het IAESB momenteel bezig is met een herziening van de bestaande standaarden, dit met het oog op meer duidelijkheid en uniformisering. Zo maakt ook IES 7 het voorwerp uit van een herziening; verwacht wordt dat tegen eind 2012 alle IES-standaarden zullen aangepast zijn.

Er is dan ook nagegaan in welke mate de tekst van de *Proposed Redrafted International Education Standard "IES 7 – Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Compe-*

tence" (waarvan de consultatieperiode liep tot 8 maart 2011) een invloed heeft op de voor advies voorgelegde aanpassingen van de IAB-norm.

Vastgesteld kan worden dat de aanpassingen die door het IAESB worden voorgesteld, althans volgens de huidige beschikbare versie, geen aanleiding lijken te geven tot fundamentele wijzigingen van de door het IAB voorgestelde norm. Wel acht de Hoge Raad het noodzakelijk om de evolutie op internationaal vlak van nabij op te volgen en hij maakt dan ook een voorbehoud ten aanzien van eventuele aanpassingen die desgevallend, naar aanleiding van de consultatieronde door het IAESB, nog zullen aangebracht worden aan de internationale norm IES 7.

3.6. A posteriori-erkenning

In het voorgelegd ontwerp van norm wordt voortaan in de mogelijkheid voorzien om – ten uitzonderlijke titel – een seminarie, studiedag of vormingscyclus *a posteriori* te laten erkennen (nieuw artikel 7.3.).

Volgens de tekst wordt de beslissing inzake de erkenning *a posteriori* enkel aan de persoon die om de erkenning heeft verzocht, medegedeeld.

Met het oog op transparantie, is het volgens de Hoge Raad wenselijk om ook voor deze beslissing van het Instituut in de nodige publicatie te voorzien, naar het voorbeeld van de publicatievoorschriften voor de andere vormingsactiviteiten omschreven in artikel 9.

3.7. Terminologische wijzigingen

De Hoge Raad stelt vast dat er in het voor advies voorgelegd ontwerp een aantal terminologische aanpassingen zijn doorgevoerd.

In dit opzicht betreft de Hoge Raad dat in het ontwerp de term "*beroepsbeoefenaars die deel*

uitmaken van de economische beroepen" is vervangen door "*beroepsbeoefenaars van de boekhoudkundige, accountancy, fiscale en/of auditberoepen*".

Deze aanpassing druist in tegen het éénduidig gebruik van de term "economische beroepen" voor de leden van de drie beroepsinstellingen, met name het IAB, het IBR en het BIBF. Het gebruik van het begrip "economische beroepen", dat door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen is ingevoerd en sindsdien ruim ingang heeft gevonden, wordt hiermee op de helling geplaatst en dit kan voor het maatschappelijk verkeer de verwarring in de hand werken.

De Hoge Raad pleit voor het éénduidig hanteren van de term "economische beroepen" en vindt deze aanpassing in de norm dan ook niet gepast.

4. Conclusie

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen kan zich over het algemeen terugvinden in het voor advies voorgelegd ontwerp tot wijziging van de norm van het IAB inzake permanente vorming en benadrukt eens te meer het belang van de permanente vorming voor een degelijke beroepsuitoefening.

De Hoge Raad geeft dan ook een positief advies omtrent de voorgelegde tekst, met dien verstande dat rekening gehouden wordt met de bovenstaande bemerkingen.

Tevens beveelt de Hoge Raad het IAB aan om de evolutie van de internationale voorschriften verder van nabij op te volgen en bijzondere aandacht te besteden aan de link tussen het toezicht op de naleving van de permanente vorming en de vooropgestelde kwaliteitstoetsing die zal toegepast worden op de externe IAB-leden.

Advies van 28 september 2012 over een 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

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

A. Vooraf

1. Het ontwerp van koninklijk besluit dat de federale Minister, bevoegd voor Economie, op 24 juli 2012 voor advies aan de Hoge Raad heeft voorgelegd, strekt ertoe om een bepaling uit het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren aan te passen. Dit koninklijk besluit is goedgekeurd in uitvoering 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.

2. In 2011 werd reeds een eerste verzoek om advies over een gelijkaardig ontwerp van koninklijk besluit bij de Hoge Raad ingediend.

Het verzoek om advies vanwege de federale Minister, bevoegd voor Economie, van 26 januari 2011 had betrekking op een koninklijk besluit tot wijziging van de vergoedingswijze van de “experten” op wie de Kamer van verwijzing en instaatstelling een beroep kan doen in welbepaalde omstandigheden zoals omschreven in 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.

Meer in het bijzonder was de bepaling uit het koninklijk besluit erop gericht om de wijze van

vergoeding van de “experten” in de zin van artikel 49, § 2 van de wet van 22 juli 1953 aan te passen en de bestaande vergoedingswijze (125 euro per halve dag) te vervangen door een nieuwe vergoedingswijze (121 euro per uur).

In zijn advies van juli 2011, had de Raad van State geoordeeld dat een wijziging van de vergoedingswijze niet via een eenvoudig koninklijk besluit kon gebeuren maar dat dit rechtstreeks in de wet van 22 juli 1953 moest worden opgenomen.

3. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering of aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.¹

De Hoge Raad moet worden geraadpleegd voor elk koninklijk besluit dat wordt genomen ter uitvoering 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.

B. Algemene beschouwingen

4. Het verzoek om advies vanwege de federale Minister, bevoegd voor Economie, van 24 juli 2012 heeft betrekking op een koninklijk besluit tot wijziging van de vergoeding van de “experten” op wie de Kamer van verwijzing en

¹ Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54, § 1 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

instaatstelling een beroep kan doen in welbepaalde omstandigheden, zoals omschreven in 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.

Meer in het bijzonder is de bepaling uit het koninklijk besluit erop gericht om de wijze van vergoeding van de “experten” in de zin van artikel 49, § 2 van de wet van 22 juli 1953 aan te passen en het bedrag van de huidige vergoeding (125 euro per halve dag) te vervangen door een nieuw bedrag van vergoeding (500 euro per halve dag).

C. Huidig wettelijk en reglementair kader voor de uitoefening van de opdrachten van de “experten” in de zin van de wet van 22 juli 1953

5. Sinds de omzetting in Belgisch recht van de richtlijn 2006/43/EG, de zogenaamde “auditrichtlijn”, en in het bijzonder van artikel 32, is een systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren ingesteld; dit systeem bestaat uit diverse entiteiten die elk op hun beurt belast zijn met een deel van de eindverantwoordelijkheid van het publiek toezicht. Dit systeem is operationeel sinds augustus 2007.

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 bepaalt 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”.

Uit de wet van 22 juli 1953 vloeit voort dat de opdrachten, toevertrouwd aan de entiteiten van het stelsel van publiek toezicht, een duidelijk onderscheid maken tussen de organen:

- met een eindverantwoordelijkheid voor de algemene aspecten van het beroep van be-

drijfsrevisor: de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de goedkeuring van normen inzake beroepsethiek, normen inzake permanente vorming, normen inzake interne kwaliteitsbeheersing van auditkantoren, alsook van controlestandaarden,

- met een eindverantwoordelijkheid voor de behandeling van individuele dossiers van wettelijke rekeningcontroleurs: de eindverantwoordelijkheid
 - o voor het toezicht op de toelating en registerinschrijving van bedrijfsrevisoren en auditkantoren maar eveneens
 - o voor de permanente vorming, kwaliteitscontrole, toezicht en
 - o voor het tuchtsysteem.

6. Wat de Kamer van verwijzing en instaatstelling betreft, kan worden opgemerkt dat de wetgever dit orgaan belast heeft met de eindverantwoordelijkheid voor de kwaliteitscontrole (en bijgevolg eveneens voor de naleving van de vereisten inzake de permanente vorming) en het toezicht op de bedrijfsrevisoren.

In deze context laat de wetgever de Kamer van verwijzing en instaatstelling toe om beroep te doen op “experten” om bepaalde opdrachten waarin de wet voorziet, uit te voeren en dit volgens de modaliteiten die bepaald zijn door het Belgisch wettelijk en reglementair kader.

C.1. Opdrachten, bedoeld door de wet, die door een “expert” kunnen worden uitgevoerd op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling

7. Uit de analyse van de wettelijke en reglementaire teksten blijkt dat aan de “experten” in de zin van de wet van 22 juli 1953, op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling drie types van opdrachten kunnen worden toevertrouwd:

- i. Vooronderzoek van een dossier ingeval van een klacht (artikel 49, § 1 en § 2, eerste lid van de wet van 22 juli 1953)

“§ 1. Wanneer een klacht bij haar is ingediend, verzoekt de Kamer van verwijzing en

instaatstelling de Raad om de klachten die zij ontvangen heeft lastens een bedrijfsrevisor in vooronderzoek te nemen en haar erover verslag uit te brengen, tenzij de klacht klaarblijkelijk onontvankelijk of ongegrond zou zijn.

§ 2. De Kamer van verwijzing en instaatstelling kan bij unanimité van haar verslaggevers een expert aanduiden die het dossier in vooronderzoek zal nemen.

Artikel 22 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren laat overigens toe:

“De Kamer van verwijzing en instaatstelling kan het dossier terugzenden naar de Raad of naar de speciaal daartoe aangeduide expert overeenkomstig artikel 49, § 2, van de wet met het verzoek om bijkomende onderzoeksdaden te verrichten.”

- ii. Opmaken van een verslag waarin de feiten die aan de bedrijfsrevisor worden ten laste gelegd, worden uiteengezet (artikel 53 van de wet van 22 juli 1953)

“Na afloop van het vooronderzoek zal de Raad of de speciaal daartoe overeenkomstig artikel 49, § 2 aangeduide expert een verslag overmaken aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling waarin de feiten worden uiteengezet met verwijzing naar de wettelijke, reglementaire en tuchtrechtelijke bepalingen van toepassing.

Na beslist te hebben tot verwijzing van de bedrijfsrevisor voor de Tuchtcommissie, zonder het in het eerste lid bedoelde verslag te hebben goedgekeurd, vordert de Kamer van verwijzing en instaatstelling de Raad of de speciaal daartoe overeenkomstig artikel 49, § 2 aangeduide expert dat deze, binnen een termijn van twee maanden, een verslag opstelt of wijzigt waarbij hij zich voegt naar de genomen beslissing en waarin de feiten worden uiteengezet die aan de bedrijfsrevisor worden verweten.

Het verslag waarvan sprake is in het eerste en tweede lid kan onder andere een beschrijving bevatten van het niet gewiste tuchtrechtelijke verleden van de betrokken bedrijfsrevisor alsook een voorstel tot sanctie.”

Wanneer beroep is gedaan op een dergelijke “expert” (in het kader van de opdracht i., in voorkomend geval aangevuld met de opdracht ii.), dan wordt deze geïnformeerd over de verdere procedure:

- Artikel 55 van de wet van 22 juli 1953
“De beslissing van de Kamer van verwijzing en instaatstelling wordt per aangetekend schrijven betekend aan de betrokken bedrijfsrevisor en aan de Raad en in voorkomend geval, aan de speciaal daartoe overeenkomstig artikel 49, § 2 aangeduide expert.”
- Artikel 61, § 1 van de wet van 22 juli 1953
“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.”
- Artikel 64, § 1 van de wet van 22 juli 1953
“De betrokken bedrijfsrevisor kan beroep aantekenen per aangetekend schrijven gericht aan de Commissie van Beroep binnen een termijn van dertig dagen te rekenen vanaf de betekening. De Commissie van Beroep betekent de akte van beroep per aangetekend schrijven verzonden binnen de twee werkdagen volgende op de ontvangst van de akte, aan de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep, aan de Raad en, in voorkomend geval, aan de speciaal daartoe, overeenkomstig artikel 49, § 2 van de wet, aangeduide expert, alsook aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling.”
- Artikel 66, § 1, eerste lid van de wet van 22 juli 1953
“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.”

- Artikel 68, § 1 van de wet van 22 juli 1953 “Binnen de drie maanden te rekenen van de dag waarop van iedere beslissing van de Commissie van Beroep kennis is gegeven, kan zij door de betrokken bedrijfsrevisor, de Raad, in voorkomend geval, de speciaal daartoe overeenkomstig artikel 49, § 2 aangeduide expert of door de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep, aan het Hof van Cassatie worden voorgelegd in de vormen van de voorzieningen in burgerlijke zaken.”

Het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren verleent eveneens rechten en verplichtingen aan deze “experten” in het kader van het verloop van de tuchtprocedure (Tuchtcommissie / Commissie van beroep):

- Artikel 27, § 1, eerste lid
“De betrokken bedrijfsrevisor, de Raad of de overeenkomstig artikel 49, § 2, van de wet speciaal daartoe aangeduide expert, kunnen zich op de zitting laten bijstaan of vertegenwoordigen door een advocaat of bedrijfsrevisor.”
 - Artikel 27, § 2, eerste lid
“De Raad en de betrokken bedrijfsrevisor kunnen ieder aan de Tuchtcommissie en de Commissie van Beroep vragen om de expert(en) bedoeld in artikel 49, § 2, van de wet te horen.”
- iii. Andere experts op wie de Kamer van verwijzing en instaatstelling beroep kan doen (artikel 23 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren):
- “De Voorzitter kan, met instemming van de verslaggevers, andere experts dan degene

bedoeld in artikel 49, § 2 van de wet horen of er beroep op doen tijdens de vergaderingen. Deze personen kunnen niet deelnemen aan de stemming.”

C.2. Wie kan worden aangeduid door de Kamer van verwijzing en instaatstelling als “expert” in de zin van de wet van 22 juli 1953?

8. Wanneer de Kamer van verwijzing en instaatstelling beroep wenst te doen op een expert, dan moet deze expert gekozen worden uit drie categorieën van personen. Uit artikel 49, § 2, tweede lid van de wet van 22 juli 1953 blijkt immers: “Deze aangeduide expert is hetzij een lid van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, hetzij een bedrijfsrevisor die de voorwaarden van verkiesbaarheid voor de Raad vervult, of een ere-bedrijfsrevisor.”

Deze beperking geldt voor de opdrachten die worden uitgevoerd door een expert, aangeduid voor de opdrachten overeenkomstig de voorschriften van het artikel 49, § 2 van de wet van 22 juli 1953 (zie de opdrachten *i.* en *ii.* hierboven onder nr. 7).

9. Wanneer de Kamer van verwijzing en instaatstelling daarentegen beslist om een expert te horen of erop beroep te doen (anders dan hetgeen bepaald is in artikel 49, § 2 van de wet van 22 juli 1953) (zie de opdracht *iii.* hierboven onder nr. 7) tijdens één van haar vergaderingen, dan voorziet het wettelijk of reglementair kader in geen enkele beperking op het vlak van de hoedanigheid van de “experten” die zullen worden gehoord of waarop een beroep zal worden gedaan.

C.3. Financiering van de werkzaamheden van een “expert” uitgevoerd op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling

10. Uit paragraaf 5 van het artikel 45 van de wet van 22 juli 1953 kan worden afgeleid: “De kosten en honoraria, gevraagd door de expert speciaal aangesteld door de Kamer van verwijzing en instaatstelling overeenkomstig artikel 49, § 2 worden gedragen door het Instituut.” en “Bij gebrek

aan een akkoord van het Instituut over het bedrag van de kosten en honoraria, legt de meest gerede partij het geschil voor aan de Tuchtcommissie die deze zal belasten.” (zie de opdrachten i. en ii. hierboven onder nr. 7).

Daarentegen kan opgemerkt worden dat geen enkele wettelijke bepaling de problematiek van de eventuele vergoeding lijkt te regelen wanneer beroep gedaan wordt op “andere experts dan degene bedoeld in artikel 49, § 2 van de wet” door de Kamer van verwijzing en instaatstelling (in de zin van artikel 23 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtrecht voor de bedrijfsrevisoren) of die de Kamer van verwijzing en instaatstelling zou wensen te horen tijdens haar vergaderingen (zie de opdracht iii. hierboven onder nr. 7).

C.4. Praktische vergoedingswijze van een “expert” op wie een beroep zou worden gedaan op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling

11. Zoals hierboven vermeld, preciseert paragraaf 5 van het artikel 45 van de wet van 22 juli 1953: *“De kosten en honoraria, gevraagd door de expert speciaal aangesteld door de Kamer van verwijzing en instaatstelling overeenkomstig artikel 49, § 2 worden gedragen door het Instituut.”* en *“Bij gebrek aan een akkoord van het Instituut over het bedrag van de kosten en honoraria, legt de meest gerede partij het geschil voor aan de Tuchtcommissie die deze zal belasten.”*

Uit artikel 19 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtrecht voor de bedrijfsrevisoren volgt:

“§ 3. De Voorzitter, de verslaggevers en de expert bedoeld in artikel 49, § 2, van de wet, hebben recht op de terugbetaling van hun verplaatsings-, verblijfs- en enige andere kosten die zij in de uitoefening van hun mandaat hebben moeten maken. Deze kosten worden vergoed ten belope van het bedrag van de werkelijke kosten mits het voorleggen van bewijskrachtige bescheiden. De overeenkomst bedoeld in artikel 19 § 5 van het onderhavige Koninklijk Besluit kan eventueel voor-

zien in een terugbetaling van kosten op forfaitaire basis.” (artikel 19, § 3)

“Aan de expert, bedoeld in artikel 49 § 2 van de wet, wordt enkel een vaste vergoeding van 125 euro bruto per halve dag toegekend voor de door de Kamer van verwijzing en instaatstelling aan hem toegewezen onderzoekswerkzaamheden. De Koning kan dit bedrag verhogen op voorstel van de Kamer van verwijzing en instaatstelling. Deze vergoeding wordt jaarlijks aangepast aan de evolutie van de index der consumptieprijzen.” (artikel 19, § 4)

12. De maatregel opgenomen in het ontwerp van koninklijk besluit, voor advies voorgelegd door de federale Minister, bevoegd voor Economie, strekt ertoe om het bedrag van de vergoeding van de “experten” in de zin van artikel 49, § 2 van de wet van 22 juli 1953 te wijzigen en het huidig bedrag van de vergoeding (125 euro per halve dag) te vervangen door een nieuw bedrag van vergoeding (500 euro per halve dag).

D. Advies van de Hoge Raad

13. De enige maatregel opgenomen in het ontwerp van koninklijk besluit, voor advies aan de Hoge Raad voorgelegd overeenkomstig artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, strekt ertoe om het bedrag van de vergoeding van de “experten” in de zin van artikel 49, § 2 van de wet van 22 juli 1953 te wijzigen en het huidig bedrag van de vergoeding (125 euro per halve dag) te vervangen door een nieuw bedrag van vergoeding (500 euro per halve dag).

14. Volgens de leden van de Hoge Raad is het van belang dat de experts op een adequate wijze worden vergoed voor de werkzaamheden die zij verrichten op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling; vandaar dat zij geen enkel principieel bezwaar hebben tegen de bepaling die opgenomen is in het voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit.

De Hoge Raad wenst er evenwel op te wijzen dat artikel 19, § 4 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtrecht voor de bedrijfsrevisoren uitdrukkelijk bepaalt: *“De Koning kan dit bedrag verhogen op*

voorstel van de Kamer van verwijzing en instaatstelling. Deze vergoeding wordt jaarlijks aangepast aan de evolutie van de index der consumptieprijzen.”

In het verzoek om advies dat is ontvangen, heeft de Hoge Raad echter niet kunnen nagaan of voldaan is aan deze voorwaarde. Het zou wenselijk zijn om een bijkomende “overweging” toe te voegen teneinde de datum van het voorstel tot wijziging vanwege de Kamer van verwijzing en instaatstelling te verduidelijken.

15. Verder houdt de Hoge Raad eraan de aandacht van de federale Minister, bevoegd voor Economie, te vestigen op het feit dat hij niet in de mogelijkheid is geweest om een inschatting te maken van de impact van de voorgestelde maatregel – bijvoorbeeld op jaarbasis – op de rekeningen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

Uit de lectuur van het jaarverslag 2009 van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, alsook van het jaarverslag 2009 van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren kan slechts onvolledige informatie in verband met het beroep op dergelijke experts in de loop van het voorbije jaar worden afgeleid:

- ***Wat betreft het jaarverslag 2009 van de Kamer van verwijzing en instaatstelling***

Er kan verwezen worden naar artikel 46, § 5 van de wet van 22 juli 1953 dat de Kamer van verwijzing en instaatstelling oplegt om jaarlijks haar werkprogramma's en activiteitenverslagen te publiceren.

Wat de werkzaamheden van de experts betreft, vermeldt het jaarverslag 2009 van de Kamer van verwijzing en instaatstelling het volgende: *“11 dossiers die in 2008 bij de KVI werden ingediend, waren nog steeds in behandeling op 31.12.2009 (lopend onderzoek – 3 dossiers in beraad bij de KVI). De KVI heeft in 4 van deze 11 dossiers een college van experts aangesteld, overeenkomstig artikel 49, § 2 van de wet tot oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren.”*

- ***Wat betreft het jaarverslag 2010 van de Kamer van verwijzing en instaatstelling***

In het jaarverslag 2010 van de Kamer van verwijzing en instaatstelling kon geen gelijkaardige informatie worden gevonden.

- ***Wat betreft de jaarverslagen 2009 en 2010 van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren***

Artikel 26, § 1 van de wet van 22 juli 1953 verplicht de Raad van het IBR om elk jaar ter goedkeuring aan de algemene vergadering voor te leggen:

- 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.

Noch in het jaarverslag 2009 van het IBR, noch in dat van 2010 is informatie beschikbaar omtrent het eventueel beroep op experts of omtrent de kost die de vergoeding van dergelijke experts, aangeduid door de Kamer van verwijzing en instaatstelling, zou hebben teweeggebracht in de loop van de betrokken periode.

De jaarrekeningen 2009 en 2010, alsook de begrotingen 2010 en 2011, zoals door het IBR publiek gemaakt via zijn website, laten niet toe om de kost van de experts gedurende het jaar 2009 of 2010 te identificeren, hetzij rechtstreeks, hetzij onrechtstreeks.

De Hoge Raad stelt na lectuur van de jaarrekening die openbaar gemaakt wordt door het IBR, overigens vast dat het zelfs niet mogelijk is om de totale kost van het publiek toezicht in zijn geheel te identificeren, zoals gedragen door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren overeenkomstig de van kracht zijnde wettelijke bepalingen.

- ***Wat betreft het jaarverslag 2008 van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren***

De documenten met betrekking tot het boekjaar 2008 en de begroting 2009, bekendgemaakt door het IBR, bevatten daarentegen wel een commentaar omtrent de begroting van het IBR voor 2009. Men kan het volgende lezen:

*“De kost die gepaard gaat met het **systeem van publiek toezicht op het beroep** wordt begroot op 649.585 EUR. Deze omvat de finan-*

ciering van de werking van de tuchtinstanties (165.000 EUR), de bijdragen in de werkingskosten van de HREB (150.000 EUR), alsook de bijdrage in de werkingskosten van de KVI en de vergoeding van experts aangesteld door de KVI (334.585 EUR)”.

16. De Hoge Raad betreurt het gebrek aan transparantie in dit verband en stelt vast dat het voor niemand buiten het IBR in België mogelijk is (met inbegrip van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, belast met de coördinatie van het systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren georganiseerd in België, of van de federale Minister, bevoegd voor de voogdij over de bedrijfsrevisoren) om de totale kost van het publiek toezicht in België op de bedrijfsrevisoren te becijferen.

In dergelijke omstandigheden is het dus voor de Hoge Raad niet mogelijk gebleken om de impact van dergelijke maatregel op de rekeningen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren in te schatten.

17. De Hoge Raad heeft zich verder afgevraagd of het, vanuit het oogpunt van de rechtszekerheid, niet wenselijk zou zijn om hetzij een maximale limiet van vergoeding per dossier in te voeren, hetzij een controlemechanisme te bepalen op het vlak van het aantal uren die de experts aangeven, en dit in het bijzonder in het licht van de specifieke situatie, met name de entiteit die de expert aanduidt (te weten, de Kamer van verwijzing en instaatstelling) is niet de entiteit die de effectieve kosten draagt (te weten, het Instituut van de Bedrijfsrevisoren).

Zoals vermeld onder **11.**, volgt uit artikel 45, § 5 van de wet van 22 juli 1953: *“De kosten en honoraria, gevraagd door de expert speciaal aangesteld door de Kamer van verwijzing en instaatstelling overeenkomstig artikel 49, § 2 worden gedragen door het Instituut.*

Bij gebrek aan een akkoord van het Instituut over het bedrag van de kosten en honoraria, legt de meest gereede partij het geschil voor aan de Tuchtcommissie die deze zal belasten.” (zie de opdrachten i. en ii. hierboven onder nr. 7).

18. Zo ook heeft de Hoge Raad zich de vraag gesteld of de expert die door de Kamer van verwijzing en instaatstelling in haar schoot wordt aangeduid, al dan niet moet worden vergoed,

bovenop de vergoeding waarop hij reeds recht heeft als Voorzitter of lid/verslaggever van de Kamer.

In dit verband kan verwezen worden naar artikel 45, § 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: *“De bezoldiging van de voorzitter en de verslaggevers wordt vastgesteld door de Koning op voorstel van de Minister bevoegd voor Economie. Deze bezoldiging mag niet meer bedragen dan de helft van de wedde die wordt verleend aan de Eerste Voorzitter van de Raad van State, automatisch vermeerderd met de verhogingen en voordelen die aan die wedde verbonden zijn, rekening houdend met een anciënniteit van 35 jaar.”*

Artikel 19 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren bepaalt:

§1. De bezoldiging van de Voorzitter en de overige verslaggevers van de Kamer van verwijzing en instaatstelling bestaat uit een vaste maandelijkse vergoeding.

Rekening houdend met de administratieve taken die de Voorzitter voor de Kamer van verwijzing en instaatstelling dient waar te nemen, ligt de vaste maandelijkse vergoeding van de Voorzitter hoger dan de vaste maandelijkse vergoeding van de overige verslaggevers.

§ 2. De vaste maandelijkse vergoeding uit het vorige paragraaf kan maximaal 4.000 euro bruto per maand bedragen voor de Voorzitter en maximaal 3.500 euro bruto voor elk van de overige verslaggevers. Deze vergoeding wordt jaarlijks aangepast aan de evolutie van de index der consumptieprijzen.

§ 3. De Voorzitter, de verslaggevers en de expert bedoeld in artikel 49, § 2, van de wet, hebben recht op de terugbetaling van hun verplaatsings-, verblijfs- en enige andere kosten die zij in de uitoefening van hun mandaat hebben moeten maken. Deze kosten worden vergoed ten belope van het bedrag van de werkelijke kosten mits het voorleggen van bewijskrachtige bescheiden. De overeenkomst bedoeld in artikel 19 § 5 van het onderhavige Koninklijk Besluit kan eventueel voorzien in een terugbetaling van kosten op forfaitaire basis.

§ 4. Aan de expert, bedoeld in artikel 49 § 2 van de wet, wordt enkel een vaste vergoeding van 125 euro bruto per halve dag toegekend voor de door de Kamer van verwijzing en instaatstelling aan hem toegewezen onderzoekswerkzaamheden. De Koning kan dit bedrag verhogen op voorstel van de Kamer van verwijzing en instaatstelling. Deze vergoeding wordt jaarlijks aangepast aan de evolutie van de index der consumptieprijzen.

§ 5. Het bedrag van de bezoldiging en van de vergoeding van de Voorzitter en van de verslaggevers wordt samen met de andere modaliteiten waarin deze hun mandaat zullen uitoefenen vastgelegd in een bijzondere overeenkomst afgesloten tussen enerzijds de Kamer van verwijzing en instaatstelling en anderzijds telkens respectievelijk de Voorzitter en elk van de andere verslaggevers.

Die overeenkomst, welke louter de modaliteiten waarin de betrokkene zijn mandaat uitoefent regelt en dus geen arbeidsovereenkomst uitmaakt, wordt voor de Voorzitter en voor elke andere verslaggever afzonderlijk schriftelijk vastgesteld.

Bij het onderhandelen over en de ondertekening van deze overeenkomst wordt de Kamer van verwijzing en instaatstelling vertegenwoordigd door de Minister bevoegd voor Economie."

Tenslotte kan verwezen worden naar artikel 16 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren: *"De Kamer van verwijzing en instaatstelling stelt haar huishoudelijk reglement op en legt het ter goedkeuring voor aan de Minister die bevoegd is voor Economie."*

Er is geen enkele precisering in dit verband opgenomen in het huishoudelijk reglement van de Kamer van verwijzing en instaatstelling (Ministerieel besluit van 28 april 2009 houdende de goedkeuring van voormeld reglement, *Belgisch Staatsblad* van 15 mei 2009 – 2^{de} editie).

Advies van 28 september 2012 over de wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten

Ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten

A. Inleiding

De federale Minister, bevoegd voor Economie, heeft op 7 september 2012 de Hoge Raad om advies verzocht over het ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten.

Artikel 3 van dit koninklijk besluit, ingevoegd bij koninklijk besluit van 4 mei 1999, voerde destijds een overgangsmaatregel in die luidde als volgt:

“De diploma's en instellingen bedoeld in artikel 2, 3^o zijn, voor wat betreft de toepassing van dit besluit, erkend tot 30 juni 2005. Elke wijziging maakt het voorwerp uit van een koninklijk besluit, na advies van de Raad van het Instituut, en is slechts geldig tot 30 juni 2005.”

Nadien is de Hoge Raad verschillende keren om advies verzocht teneinde de datum die in artikel 3 van het koninklijk besluit is opgenomen, te verlengen:

<i>Verzoek om advies op</i>	<i>Duur van de verlenging</i>	<i>Advies vanwege de Hoge Raad van</i>	<i>Koninklijk besluit van</i>
7 september 2005	2 jaar	18 oktober 2005	11 juli 2006 (<i>Belgisch Staatsblad</i> van 9 augustus 2006)
27 april 2007	1 jaar	7 mei 2007	9 juli 2007 (<i>Belgisch Staatsblad</i> van 13 juli 2007)
22 september 2008	3 jaar	30 september 2008	14 mei 2009 (<i>Belgisch Staatsblad</i> van 2 juni 2009, tweede editie)
12 april 2011	1 jaar	24 mei 2011	13 augustus 2011 (<i>Belgisch Staatsblad</i> van 26 augustus 2011, derde editie)

Het door de Minister voor advies voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe de datum van 30 juni 2012 met twee jaar uit te stellen en bijgevolg de woorden “30 juni 2012” te vervangen door de woorden “30 juni 2014”.

B. Bijzondere context van het verzoek om advies

De federale Minister, bevoegd voor Economie, heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 23 februari 2012 om zijn advies verzocht over een ontwerp van koninklijk besluit betref-

fende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten, dat bedoeld is om het koninklijk besluit van 22 november betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten te vervangen.

Algemeen genomen was het de bedoeling van het ter advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit de lijst van onderwijsinstellingen te vervangen door een lijst van diploma's waarmee houders van niet-universitaire diploma's aan het toelatingsexamen kunnen deelnemen en vrijstellingen krijgen.

In zijn advies van 27 april 2012 verklaarde de Hoge Raad zich tevreden met het initiatief van de federale Minister, bevoegd voor Economie, in verband met de hervorming van het voormelde koninklijk besluit van 22 november 1990, weliswaar met enkele bedenkingen over het basisprincipe van het ontwerp van besluit in verband met de verwijzing naar het ECTS-systeem en de door de Koning erkende diploma's.

Van dat ontwerp van koninklijk besluit werd op 1 juni 2012 een aangepaste versie voorgelegd aan de Raad van State. In zijn advies van 3 juli 2012 stelt de Raad van State, in het licht van het voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit, vragen bij de rechtsgeldigheid van de wettelijke grondslag van dit ontwerp.

In die context heeft de Minister, bevoegd voor Economie, uiteindelijk een verzoek om advies ingediend over een ontwerp van koninklijk besluit tot verlenging van de geldigheidsduur van de lijst van diploma's en onderwijsinstellingen bedoeld in artikel 2, 3° van het koninklijk besluit van 1990, opgenomen in de bijlage van voormeld koninklijk besluit.

C. Advies van de Hoge Raad

De Hoge Raad betreurt dat de hervorming in de toegang tot het beroep van accountant en/of belastingconsulent nogmaals wordt uitgesteld. Volgens de Hoge Raad moest het mogelijk geweest zijn om, naar aanleiding van de goedkeuring van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, en vier jaar later, de goedkeuring van het koninklijk besluit van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent, ten minste dit koninklijk besluit aan te passen, want die datum was al jarenlang bekend.

De Hoge Raad wenst met aandrang de nadruk te leggen op het belang van een snelle goedkeuring - met terugwerkende kracht - van dit koninklijk besluit. Is dit niet het geval, dan zouden de personen die geslaagd zijn voor het toelatingsexamen van accountant en/of belastingconsulent, zich in een problematisch rechtvacuüm bevinden.

De Hoge Raad dringt dan ook aan op een onderzoek van deze problematiek binnen de kortst mogelijke termijn, opdat de bevoegde Ministers zo snel mogelijk een oriëntatie zouden kunnen voorstellen die inspeelt op de evolutie die het wettelijk en reglementair kader in 1999 en 2003 heeft gekend, om zodoende elk rechtvacuüm te kunnen vermijden, zoals aangegeven in het advies van de Raad van State van 3 juli 2012.

De economische beroepen in cijfers (op 31 december 2012)

Instituut van de Bedrijfsrevisoren

		Totaal	NL	Fr
A.	Aantal leden (natuurlijke personen)	1.050	687	363
B.	Aantal leden (rechtspersonen)	507		
C.	Aantal stagiairs (natuurlijke personen)	424	314	110

Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten

A. Aantal leden (natuurlijke personen)		Totaal	NL	Fr
		6.562	4.177	2.385
-	Accountants en belastingconsulenten	3.866	2.408	1.458
-	Accountants	1.420	772	648
-	Belastingconsulenten	1.276	997	279

Deellijst « externen »		Totaal	NL	Fr
		4.368	2.659	1.709
-	Accountants en belastingconsulenten	3.000	1.822	1.178
-	Accountants	821	421	400
-	Belastingconsulenten	547	416	131

Andere (interne en andere)		Totaal	NL	Fr
		2.194	1.518	676
-	Accountants en belastingconsulenten	866	586	280
-	Accountants	599	351	248
-	Belastingconsulenten	729	581	148

B. Aantal leden (rechtspersonen)		Totaal	NL	Fr
		3.213	2.006	2.385
-	Accountants en belastingconsulenten	1.939	1.236	703
-	Accountants	974	547	427
-	Belastingconsulenten	300	223	77

C. Aantal stagiairs (natuurlijke personen)		Totaal	NL	Fr
		1.659	1.088	571
-	Accountants	1.267	768	499
-	Belastingconsulenten	392	320	72

Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten

Aantal leden (natuurlijke personen)		Totaal	NL	Fr
		5.016	2.754	2.262
-	Erkende boekhouders	906	439	467
-	Erkende boekhouders-fiscalisten	4.110	2.315	1.795

Aantal erkende rechtspersonen		Totaal	NL	Fr
		3.473	2.015	1.458
-	Erkende boekhouders	585	404	181
-	Erkende boekhouders-fiscalisten	2.888	1.611	1.277

Aantal stagiairs		Totaal	NL	Fr
		985	446	539
-	Stagiairs erkende boekhouders	70	21	49
-	Stagiairs erkende boekhouders-fiscalisten	915	425	490

Inhoudstafel

Samenstelling van de Hoge Raad en Wetenschappelijke adviseurs.....	1
Woord vooraf	3
Verslag over de werkzaamheden van de Hoge Raad in 2012	7
A. Activiteiten van de Hoge Raad ingevolge de wet van 22 april 1999.....	7
Advies van 30 maart 2012 inzake bepaalde aspecten uit het voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen	
Advies van 31 mei 2012 over het Europese voorstel voor een verordening betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang	
Advies van 3 oktober 2012 over het Europese voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn en voor een verordening over de wettelijke controle van de jaarrekening	
Hervorming van de auditmarkt: opvolgen van de Europese werkzaamheden	
Advies van 27 april 2012 over een ontwerp van koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten en tot opheffing van het koninklijk besluit van 22 november 1990	
Advies van 28 september 2012 over de wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten	
Advies van 27 april 2012 over een ontwerpnorm van de Raad van het IAB inzake de kwaliteitstoetsing	
Advies van 9 juli 2012 omtrent het ontwerp tot wijziging van de norm permanente vorming van het IAB	
Advies van 28 september 2012 over een 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 tuchtrecht voor de bedrijfsrevisoren	
B. Activiteiten van de Hoge Raad ingevolge de wet van 22 juli 1953 –	
Publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor.....	26
1. Aanpassingen aan de wet van 22 juli 1953.....	27
2. Nationale en internationale samenwerking van het Belgisch systeem van publiek toezicht –hoofdstuk IX van de wet van 22 juli 1953	28

3. Goedkeuring van normen en aanbevelingen – artikel 30, §§ 1 en 4 van de wet van 22 juli 1953	29
3.1. Verzoek tot goedkeuring van een deontologische Code van de bedrijfsrevisoren...	29
3.2. Verzoek om goedkeuring van een ontwerp van bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA)	30
3.3. Verzoek om goedkeuring van een ontwerp van norm inzake de toepassing in België van de ISAE- en ISRS-standaarden	31
3.4. Opvolging van het begeleidingsplan in verband met de goedkeuring, in 2009, van een norm inzake de overstap op termijn in België naar de ISA <i>Clarified</i> -normen...	33
4. <i>A posteriori</i> -nazicht van de adviezen, omzendbrieven en mededelingen -artikel 30, § 5 van de wet van 22 juli 1953	40
5. Beslissing tot voortijdige beëindiging van een commissarismandaat - artikel 135, § 2 van het Wetboek van vennootschappen	40
C. Permanent overleg met de betrokken Instituten	41
1. Goedkeuring van een gezamenlijke normatieve tekst van de drie instituten en opvolging in de loop van 2012.	41
2. Overmaken van informatie aan de instituten op verzoek van de CFI.	43
2.1. Landen met strategische tekortkomingen	43
2.2. Herziene aanbevelingen van FAG.	43
D. Andere werkzaamheden van de Hoge Raad.	44
1. Gemeenschappelijke algemene vergadering van het IBR en van het IAB	44
2. Deelname aan de vierde editie van het “ <i>Forum for the Future</i> ”	45
3. 60 jaar van het IBR	45
4. Academische zitting van het BIBF ter gelegenheid van 20 jaar	45
E. Relevante wettelijke en reglementaire bepalingen die in de loop van 2012 zijn goedgekeurd en in verband staan met de economische beroepen	45
Werkprogramma 2013 van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen	49
Wettelijk en reglementair kader van de Hoge Raad	53

Bijlagen	73
 Bijlage 1	
Rekeningen van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen over het boekjaar 2012	75
 Bijlage 2	
Advies van 30 maart 2012 inzake bepaalde aspecten uit het voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen	77
 Bijlage 3	
Advies van 31 mei 2012 over het Europese voorstel voor een verordening betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang	85
 Bijlage 4	
Advies van 3 oktober 2012 over het Europese voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn en voor een verordening over de wettelijke controle van de jaarrekening.....	107
 Bijlage 5	
Advies van 27 april 2012 over een ontwerp van koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten en tot opheffing van het koninklijk besluit van 22 november 1990	117
 Bijlage 6	
Advies van 27 april 2012 over een ontwerpnorm van de Raad van het IAB inzake de kwaliteitstoetsing.....	131
 Bijlage 7	
Advies van 9 juli 2012 omtrent het ontwerp tot wijziging van de norm permanente vorming van het IAB	139
 Bijlage 8	
Advies van 28 september 2012 over een 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 tuchtrecht voor de bedrijfsrevisoren.....	145

Bijlage 9

Advies van 28 september 2012 over de wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten.....	153
--	-----

Bijlage 10

De economische beroepen in cijfers (op 31 december 2012).....	155
---	-----

Inhoudstafel	157
---------------------------	------------