

## 3.2. Transparantieverlagen en communicatiemiddelen van bedrijfsrevisoren

### 3.2.1. Kernfactoren van deze studie

- 19% van de structuren (revisorenkantoren of gehelen van revisorenkantoren) of van de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen maken geregeld een transparantieverlag bekend. Alle geledingen van het beroep van bedrijfsrevisor maken – in diverse graden – een transparantieverlag bekend, met inbegrip van de alleenwerkende bedrijfsrevisoren (hetzij via een vennootschap hetzij rechtstreeks als natuurlijke persoon). De bekendmaking van een transparantieverlag is dan ook niet beperkt tot de grootste structuren die in België vertegenwoordigd zijn.

- In het kader van de verzameling van transparantieverlagen, is vastgesteld dat een aanzienlijk aantal revisorenkantoren (met inbegrip van bepaalde “Big 4”) meerdere transparantieverlagen publiceren (één voor hun opdrachten die vallen onder de wet van 22 juli 1953, een ander onder het Waals decreet), terwijl andere kantoren één verslag per jaar publiceren. Verder is vastgesteld dat een aantal revisorenkantoren of bedrijfsrevisoren, in het kader van de transparantieverlagen die overgemaakt worden met het oog op mandaten in het Waals gewest of in de Franse gemeenschap, specifiek voor elk mandaat een transparantieverlag publiceren.

Volgens de Hoge Raad is het wenselijk dat er duidelijkheid komt over de vraag of er al dan niet één transparantieverlag moet zijn, enerzijds, en over de frequentie waarmee dergelijk transparantieverlag moet gepubliceerd worden anderzijds.

Bij gebrek aan duidelijkheid is de Hoge Raad van oordeel dat het moeilijk is om *a posteriori* de inhoud van het transparantieverlag na te gaan in het kader van de kwaliteitscontrole die periodiek wordt uitgevoerd of in het kader van een toezichtsdossier.

- 79% van de bedrijfsrevisoren deelt informatie mee via een persoonlijke website en/of via de website van de structuur waartoe zij behoren. Het gaat hier om een aandeel van het beroep dat gevoelig hoger ligt dan hetgeen kon verwacht worden bij het opstarten van de studie.

- De vier nationale structuren van de “Big 4”, alle andere structuren die lid zijn van “Forum of firms” en alle revisorenkantoren die behoren tot andere internationale structuren, beschikken over een website. Uit de analyse van de informatie met betrekking tot de louter nationale structuren, blijkt dat nagenoeg 74% van deze structuren met een gezamenlijke benaming over een website beschikken, terwijl bijna 30% van deze structuren zonder benaming (anders dan de naam van de vennoten) er één gemaakt heeft. Wat de alleenwerkende revisoren betreft, beschikt een minder groot, maar toch nog aanzienlijk aandeel (19%) over een website (voor de alleenwerkende revisoren met een vennootschap).

- Het openbaar register van de bedrijfsrevisoren is niet kunnen gebruikt worden als enige bron van informatie om uit te maken welk aandeel van de bedrijfsrevisoren informatie over hun revisorenkantoor of over hun structuur of over zichzelf (als natuurlijke persoon) verspreiden. Een niet te verwaarlozen aantal bedrijfsrevisoren heeft immers een website maar maakt hiervan geen melding op het openbaar register. Deze vaststelling is problematisch aangezien de vermelding van het bestaan van een website een wettelijke verplichting is. Er zou volgens de Hoge Raad moeten toegezien worden op een betere naleving van de wettelijke bepalingen terzake.

- In het kader van de studie zijn diverse soorten van transparantieverlagen waargenomen: sommige beperken zich tot een korte beschrijving van de wettelijk vereiste informatie (naar het voorbeeld van het model dat door het ICCI in april 2012 is gepubliceerd, waaraan hierna wordt gerefereerd); andere zien in de wettelijke verplichting een opportuniteit en maken van het transparantieverlag een communicatiemiddel.

De grootste structuren (met name de vier “Big 4” alsook de helft van de revisorenkantoren die behoren tot structuren die lid zijn van het “Forum of firms”) hebben van deze wettelijke verplichting een marketinginstrument, dat niet wettelijk geregeld is, gemaakt.

- De Hoge Raad vestigt evenwel de aandacht op het feit dat een dergelijk transparantieverlag, op vrijwillige basis, in talloze ondernemingen zou kunnen gebruikt worden, bijvoorbeeld in ondernemingen met een on-

ondernemingsraad. Of het nu in het kader is van de aanstellingsprocedure van de commissaris of van de voorstelling van de commissaris aan de ondernemingsraad, het transparantieverlag is een communicatiemiddel waarvan de impact niet mag onderschat worden.

Als besluit van deze studie kan gesteld worden dat de communicatie van de bedrijfsrevisoren voor verbetering vatbaar is. Het openbaar register is een door de wet opgerichte databank, die de bedrijfsleiders die een wettelijke rekeningcontroleur moeten aanstellen, maar ook iedere geïnteresseerde persoon moet toelaten om inzake elke bedrijfsrevisor over betrouwbare informatie te beschikken.

Men kan zich eveneens de vraag stellen naar de gegrondheid van het principe om transparantieverlagen op een website van een revisorenkantoor of van een geheel van revisorenkantoren ter beschikking te stellen: die website is, per definitie, van commerciële aard terwijl het transparantieverlag objectieve informatie moet bevatten en op alle punten betrouwbaar moet zijn.

Naast de hoofdverantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor, dringen zich systematische controlemaatregelen op teneinde derden de nodige rechtszekerheid te kunnen bieden.

In de loop van 2012 zal de Hoge Raad nagaan in welke mate en, in voorkomend geval, onder welke vorm er gevolg moet worden gegeven aan deze empirische studie.

### 3.2.2. Voorwerp van de studie

De eerste doelstelling van de Hoge Raad bestaat erin na te gaan in welke mate de revisorenkantoren, of zelfs de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen, een transparantieverlag bekendmaken.

Bij uitbreiding heeft de studie van de Hoge Raad ook betrekking op de communicatiekanalen die de bedrijfsrevisoren of de revisorenkantoren hanteren: publicatie via internet, in voorkomend geval aangevuld door de bekendmaking van een transparantieverlag dat verder gaat dan de louter wettelijke voorschriften en het transparantieverlag omvormt tot een communicatiemiddel, waardoor de specialisatiedomeinen van het revisorenkantoor, de structuur waartoe het behoort of elk ander voordeel van dit kantoor beter kunnen in kaart worden gebracht.

Deze studie is opgestart in 2011 en afgerond op 30 april 2012. Rekening houdend met de snelheid waarmee de informatie achterhaald kan zijn, wordt deze studie hierna opgenomen in het jaarverslag 2011 van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, onder de werkzaamheden van de Hoge Raad.

De keuze van deze datum laat toe om rekening te houden, voor de auditkantoren met een boekjaar dat overeenkomt met een kalenderjaar, met het transparantieverlag dat bekendgemaakt is in de maand die het afronden van deze studie voorafgaat.

### 3.2.3. Wettelijk kader inzake de transparantieverlagen

#### A. Huidig Europees wettelijk kader

In 2006 was de auditrichtlijn bijzonder vernieuwend op het vlak van de informatie die de wettelijke rekeningcontroleurs en de auditkantoren moeten bekendmaken. De auditrichtlijn verplicht de wettelijke rekeningcontroleurs en de auditkantoren die de wettelijke controle van de rekeningen van organisaties van openbaar belang uitvoeren, om op hun internetsite binnen de drie maanden volgend op het einde van elk boekjaar, een jaarlijks transparantieverlag te publiceren met minstens de informatie die voorgeschreven wordt door artikel 40 van de richtlijn.

De auditrichtlijn preciseert wat moet verstaan worden onder de uitdrukking “organisaties van openbaar belang” (artikel 2, 13° van de auditrichtlijn):

“In de zin van deze richtlijn wordt verstaan onder: (...), „organisaties van openbaar belang”:

- onder het recht van een lidstaat vallende **entiteiten waarvan de effecten in een lidstaat worden verhandeld op een gereguleerde markt** in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG,
- **kredietinstellingen** als omschreven in artikel 1, punt 1, van Richtlijn 2000/12/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 maart 2000 betreffende de toegang tot en de uitoefening van de werkzaamheden van kredietinstellingen (1) en
- **verzekeringsondernemingen** in de zin van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 91/674/EEG.

**De lidstaten kunnen ook andere entiteiten aanmerken als organisaties van openbaar belang, bijvoorbeeld entiteiten die van groot algemeen belang zijn als gevolg van de aard van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of hun personeelsbestand”.**

Verder laat artikel 39 van de auditrichtlijn de lidstaten toe om organisaties van openbaar belang, waarvan de effecten niet worden verhandeld op een gereguleerde markt zoals bedoeld in artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG, en hun wettelijke auditor(s) of auditkanto(or)en vrij te stellen van één of meerdere van de eisen bedoeld in hoofdstuk X (artikelen 39 tot 43) van de auditrichtlijn.

Artikel 40 van de auditrichtlijn dat de bekendmaking van een transparantieverlag voor bepaalde auditkantoren (of wettelijke auditors) verplicht stelt, luidt als volgt:

*“1. De lidstaten zien erop toe dat de wettelijke auditors en auditkantoren die wettelijke controles van de jaarrekeningen bij organisaties van openbaar belang uitvoeren, uiterlijk drie maanden na het eind van elk boekjaar op hun websites jaarlijkse transparantieverlagen bekendmaken waarin ten minste de volgende informatie is opgenomen:*

- a) een beschrijving van de juridische en eigendomsstructuur;*
- b) wanneer het auditkantoor tot een netwerk behoort, een beschrijving van het netwerk en van de juridische en structurele regelingen binnen het netwerk;*
- c) een beschrijving van de bestuurstructuur van het auditkantoor;*
- d) een beschrijving van het interne kwaliteit-beheersingssysteem van het auditkantoor en een verklaring van het leidinggevende of bestuursorgaan betreffende de doeltreffendheid van de werking van dit systeem;*
- e) een aanduiding van wanneer de laatste kwaliteitsbeoordeling zoals bedoeld in artikel 29 heeft plaatsgevonden;*
- f) een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij het auditkantoor het afgelopen jaar wettelijke controles van jaarrekeningen heeft uitgevoerd;*
- g) een verklaring betreffende de praktijken van het auditkantoor op het gebied van de onafhankelijkheid, waarin tevens wordt bevestigd dat een interne beoordeling van de naleving van de onafhankelijkheidseisen heeft plaatsgevonden;*

*h) een verklaring inzake de door het auditkantoor gevolgde gedragslijn betreffende de permanente scholing van wettelijke auditors als bedoeld in artikel 13;*

*i) financiële informatie waaruit blijkt hoe belangrijk het auditkantoor is, zoals de totale omzet uitgesplitst naar honoraria voor de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, en honoraria voor andere assuranceopdrachten, belastingadviesdiensten en andere niet-controlediensten;*

*j) informatie over de grondslagen voor de beloning van vennoten.*

*In uitzonderlijke gevallen kunnen de lidstaten afzien van toepassing van het bepaalde onder f), voorzover dit noodzakelijk is om een onmiddellijke en aanzienlijke bedreiging voor de persoonlijke veiligheid van een persoon in te perken.*

*2. Het transparantieverlag wordt ondertekend door de wettelijke auditor, respectievelijk het auditkantoor. Dit kan bijvoorbeeld gebeuren door middel van een elektronische handtekening als omschreven in artikel 2, lid 1, van Richtlijn 1999/93/EG.”*

**B. Belgisch wettelijk kader in toepassing van de auditrichtlijn**

In België bestaat er in het Wetboek van vennootschappen geen definitie van het begrip “organisatie van openbaar belang” (verkort OOB).

- De wet van 22 juli 1953 omschrijft – voor wat deze wet betreft – het begrip organisatie van openbaar belang in artikel 2, 7° evenwel als volgt: “organisaties van openbaar belang: de genoteerde vennootschappen in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen, de kredietinstellingen in de zin van artikel 1 van de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 2 van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle van de verzekeringsondernemingen”.

Deze wet is van toepassing op de opdrachten voor de wettelijke jaarrekeningcontrole uitgevoerd door bedrijfsrevisoren (ook in organisaties van openbaar belang). Die definitie van organisatie van openbaar belang kan echter niet worden veralgemeend en van toepassing worden verklaard op de ondernemingen zelf, aangezien het Wetboek van vennootschappen zelf hiervan geen definitie geeft.

- De basisprincipes voor een versterking van de maatregelen in verband met de interactie tussen auditcomités en wettelijke auditors uit de auditrichtlijn zijn vastgelegd in artikel 41 van de auditrichtlijn en hebben enkel betrekking op organisaties van openbaar belang.

Die principes werden in het Belgisch recht omgezet met de wet van 17 december 2008<sup>1</sup>.

Met betrekking tot het toepassingsgebied heeft de Belgische wetgever het begrip "organisatie van openbaar belang" niet in het Wetboek van vennootschappen opgenomen, maar wel beslist om de maatregelen uit de auditrichtlijn in verband met auditcomités toe te passen op de volgende categorieën van ondernemingen:

- de kredietinstellingen in de zin van de wet van 22 maart 1993
- de verzekeringsondernemingen in de zin van de wet van 9 juli 1975
- de beleggingsondernemingen in de zin van de wet van 6 april 1995
- de beheersvennootschappen van instellingen voor collectieve belegging in de zin van de wet van 20 juli 2004
- de beursgenoteerde vennootschappen in de zin van artikel 4 van het Wetboek van vennootschappen.

Onder al deze categorieën van ondernemingen heeft de wetgever de ondernemingen vrijgesteld waarvoor dat overeenkomstig de afwijkingsbepalingen van artikel 41 van de auditrichtlijn toegestaan was.

Artikel 15 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, dat de bekendmaking van een transparantieverlag voor bepaalde auditkantoren (of bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen) verplicht stelt, luidt als volgt:

*"§ 1. De bedrijfsrevisoren die wettelijke controles van de enkelvoudige jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening bij organisaties van openbaar*

*belang uitvoeren, maken uiterlijk drie maanden na het eind van elk boekjaar op hun websites jaarlijkse transparantieverlagen bekend die ze via een elektronische handtekening bevestigen. Dit verslag bevat in hoofde van de bedrijfsrevisor natuurlijke persoon ten minste de volgende informatie:*

- a) indien hij tot een netwerk behoort, een beschrijving van dit netwerk en van de juridische en structurele regelingen binnen het netwerk;*
- b) een aanduiding van wanneer de laatste kwaliteitscontrole zoals bedoeld in artikel 33 heeft plaatsgevonden;*
- c) een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij het afgelopen jaar de wettelijke controle van de jaarrekening heeft uitgevoerd;*
- d) de data waarop de informatie opgenomen onder a) tot c) werden bijgewerkt.*

*§ 2. Bovendien bevestigen de bedrijfsrevisorenkantoren de volgende informatie:*

- a) een beschrijving van de juridische en kapitaalstructuur;*
- b) indien een bedrijfsrevisorenkantoor tot een netwerk behoort, een beschrijving van het netwerk en van de juridische en structurele regelingen binnen het netwerk;*
- c) een beschrijving van de bestuursstructuur van het bedrijfsrevisorenkantoor;*
- d) een beschrijving van het interne kwaliteitbeheersingssysteem en een verklaring van het leidinggevende of bestuursorgaan betreffende de doeltreffendheid van de werking van dit systeem;*
- e) een aanduiding van wanneer de laatste kwaliteitscontrole zoals bedoeld in artikel 33 heeft plaatsgevonden;*
- f) een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij het bedrijfsrevisorenkantoor het afgelopen jaar een wettelijke controle van de jaarrekening heeft uitgevoerd;*
- g) een verklaring betreffende de praktijken van het bedrijfsrevisorenkantoor op het gebied van de onafhankelijkheid, waarin tevens wordt bevestigd dat een interne beoordeling van de naleving van de onafhankelijkheidseisen heeft plaatsgevonden;*
- h) een verklaring inzake de door het bedrijfsrevisorenkantoor gevolgde gedragslijn betreffende de permanente scholing van bedrijfsrevisoren als bedoeld in artikel 31;*

<sup>1</sup> Wet van 17 december 2008 inzonderheid tot oprichting van een auditcomité in de genoteerde vennootschappen en de financiële ondernemingen, *Belgisch Staatsblad* van 29 december 2008 (3<sup>de</sup> editie). Die wet werd gewijzigd door de wet van 9 februari 2009, gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 25 februari 2009.

- i) *financiële informatie waaruit blijkt hoe belangrijk het bedrijfsrevisorenkantoor en zijn netwerk in België zijn, zoals de totale omzet uitgesplitst naar honoraria voor de wettelijke controle van de jaarrekening en geconsolideerde jaarrekening, en honoraria voor andere revisorale opdrachten, belastingadviesopdrachten en andere opdrachten buiten de revisorale opdrachten;*
- j) *informatie over de grondslagen voor de vergoeding van vennoten;*
- k) *de data waarop de informatie opgenomen onder a) tot j) werden bijgewerkt."*

\*

\* \* \*

Artikel 14 van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register verplicht de bedrijfsrevisoren ertoe om meer specifieke informatie in dit verband bekend te maken:

- "§ 1. Het Instituut opent een dossier op naam van de bedrijfsrevisoren. Het dossier bevat de bescheiden die bij de vraag om toegelaten te worden tot de hoedanigheid van bedrijfsrevisor werden overgemaakt.  
De bedrijfsrevisor deelt spontaan aan de Raad de volgende informatie mee, die aan het dossier wordt toegevoegd:
  - a) de akten en bekendmakingen, die de wijzigingen in het openbaar register desgevallend staven;
  - b) de procedures bedoeld in artikel 41 van de wet;
  - c) de melding of al dan niet wordt opgetreden in organisaties van openbaar belang;**
  - d) elke inschrijving bij bevoegde Belgische autoriteiten."
- "§ 3. Het dossier van elk bedrijfsrevisorenkantoor ingeschreven in het openbaar register vermeldt: het registratienummer, de datum van registratie, de maatschappelijke benaming op het moment van registratie, de rechtsvorm op het moment van inschrijving, de datum van oprichting en het ondernemingsnummer bij de Kruispuntbank van Ondernemingen.

Naast de in § 1 bedoelde inlichtingen, bevat het dossier van elk bedrijfsrevisorenkantoor:

- 1° zijn statuten of, in voorkomend geval, een gelijkwaardige overeenkomst;
- 2° de lijst van de verbonden entiteiten van het bedrijfsrevisorenkantoor;
- 3° in voorkomend geval, de bevestigingen met betrekking tot de naleving van artikel 15 van de wet;**
- 4° de lijst van de bedrijfsrevisorenkantoren, auditkantoren en auditororganisaties van derde landen waarin het kantoor aandelen of deelbewijzen bezit."

Bovendien voorziet het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de bedrijfsrevisoren in de mededeling van periodieke informatie door de bedrijfsrevisoren aan het IBR (Hoofdstuk VIII).

Meer in het bijzonder kan verwezen worden naar de paragrafen 2 en 3 van artikel 31 waarin bepaald wordt:

"§ 2. De bedrijfsrevisoren die één of meerdere commissarismandaten in een organisatie van openbaar belang uitoefenen, delen jaarlijks aan het Instituut **de hyperlink mee naar het deel van de website waar de in artikel 15 van de wet bedoelde informatie is bekendgemaakt.**

§ 3. De Raad bepaalt de vorm, de gedetailleerde inhoud en de periodiciteit van de informatie bedoeld in de eerste en tweede paragraaf."

*C. Belgisch wettelijk kader goedgekeurd op regionaal niveau*

De verplichtingen in verband met de wettelijke controle van de jaarrekening van organisaties van openbaar belang werden in België ook op gewestelijk niveau nog vóór de regionale verkiezingen van mei 2009 door de Waalse gewestregering ingevoerd via twee decreten:

- het decreet<sup>2</sup> van 30 april 2009 betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, de intercommunales en de openbare huisves-

<sup>2</sup> *Belgisch Staatsblad* van 26 mei 2009.

tingsmaatschappijen alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten van revisoren door een Waalse aanbestedende overheid en tot wijziging van sommige bepalingen van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris, het Wetboek van de Plaatselijke Democratie en Decentralisatie en van de Waalse Huisvestingscode en

- het decreet<sup>3</sup> van 30 april 2009 tot wijziging van sommige bepalingen van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris voor de aangelegenheden geregeld krachtens artikel 138 van de Grondwet en betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten van revisoren door een Waalse aanbestedende overheid.

Beide decreten dragen als datum 30 april 2009 en hebben betrekking op opdrachten inzake de wettelijke controle van jaarrekeningen van bepaalde categorieën van ondernemingen in het Waals gewest:

- de instellingen van openbaar nut<sup>4</sup>
- de intercommunales en
- de openbare huisvestingsmaatschappijen.

Hoofdstuk I van het decreet dat verscheen in het *Belgisch Staatsblad* van 26 mei 2009 werd opnieuw gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 27 mei 2009. De enige – zij het niet onbelangrijke – wijziging ten opzichte van de eerste versie is de toevoeging van een verwijzing naar artikel 138 van de Grondwet (dat een materie bedoeld in artikel 128 van de Grondwet regelt) in de titel van het Decreet van 12 februari 2004.

De Waalse decreten hebben de mogelijkheid benut uit artikel 39 van de auditrichtlijn, dat lidstaten toelaat organisaties van openbaar belang waarvan de effecten niet worden verhandeld op een gereguleerde markt zoals bedoeld in artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG, en hun wettelijke auditor(s) of

3 *Belgisch Staatsblad* van 27 mei 2009.

4 Er is een duidelijk onderscheid tussen de “instellingen van openbaar nut” bedoeld in dit decreet en de “organisaties van openbaar belang” waarvan hierboven sprake. “Instellingen van openbaar nut” zijn instellingen met een openbaar nut in de sociale betekenis van het woord, in tegenstelling tot “organisaties van openbaar belang” waar openbaar belang moet worden begrepen in de financiële betekenis van het woord.

auditkanto(o)r(en) vrij te stellen van één of meerdere van de eisen in hoofdstuk X (artikel 39 tot 43) van de auditrichtlijn.

Aan de drie categorieën van ondernemingen bedoeld in beide Waalse decreten worden de volgende eisen opgelegd:

- **Kadaster van openbare aanbestedingen (voor wat betreft de commissarismandaten)** – Er wordt op het niveau van het Waals Gewest een openbaar register bijgehouden van alle opdrachten voor de wettelijke rekeningcontrole van 22.000 euro of meer, exclusief BTW, gegund tussen een revisor en de Waalse aanbestedende overheden, gefinancierd of voor de meerderheid gecontroleerd door het Gewest, de gemeenten of de provincies, en met als doel een decreetale opdracht tot controle op de rekeningen van een instelling van openbaar nut, een intercommunale of een openbare huisvestingsmaatschappij in het Waals Gewest. Dit kadaster wordt “*cadastre des marchés publics – Réviseurs*” (Kadaster Overheidsopdrachten – Revisoren) genoemd.

Dit kadaster is openbaar, aangezien het op de website van het Waals Gewest staat<sup>5</sup>.

Bovendien moet de Waalse regering het Parlement uiterlijk op 1 september van het jaar na het jaar waarop het betrekking heeft, een rapport over dat kadaster bezorgen, met het voorwerp van de overheidsopdracht, het bedrag ervan, de betrokken aanbestedende overheid en de begunstigde.

- **“Externe” rotatie** – De revisor(en) die in deze entiteiten wordt (worden) benoemd, wordt (worden) gekozen onder de leden natuurlijke personen, rechtspersonen of entiteiten, ongeacht hun rechtsvorm, van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, “voor een maximumduur van drie jaar die één keer op achtereenvolgende wijze verlengd kan worden op het niveau van hetzelfde kabinet of van hetzelfde netwerk”.

Hier gaat het om een gewone “externe” rotatie zonder meer, in tegenstelling tot de regeling op federaal niveau, waar geopteerd werd voor een “interne” rotatie, hetgeen

5 Zie in verband hiermee de volgende internetpagina op “*Portail des marchés publics en Région wallonne et en Communauté française*”: <http://marchespublics.wallonie.be/fr/informations-generales/pratiques-demarche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-et-rapports-de-transparences.html>.

voor de vennootschap die een controlemandaat toewijst dus de mogelijkheid schept om desgewenst de rotatie enkel te beperken tot de voornaamste vennoot die met de opdracht is belast met behoud van hetzelfde auditkantoor of een revisorenvennootschap uit hetzelfde netwerk.

- **Transparantieverlag** – Uit beide decreten volgt onder andere ook dat een revisor die wenst in te schrijven voor een mandaat om controle te voeren op de rekeningen van een instelling van openbaar nut, een intercommunale of een openbare huisvestingsmaatschappij in het Waals Gewest, bij de indiening van zijn kandidatuur tevens een transparantieverlag dient mee te delen.

Deze transparantieverlagen zijn openbaar, aangezien zij op de website van het Waals Gewest staan<sup>6</sup>.

Er kan opgemerkt worden dat de Waalse regering in december 2010 twee uitvoeringsbesluiten heeft uitgevaardigd voor wat betreft de inhoud en de voorstelling van het kadaster van de openbare aanbestedingen:

- Besluit van 9 december 2010 van de Waalse Regering houdende uitvoering van het decreet van 30 april 2009 betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut, de intercommunales en de openbare huisvestingsmaatschappijen alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten van revisoren door een Waalse aanbestedende overheid en tot wijziging van sommige bepalingen van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris, het Wetboek van de plaatselijke democratie en decentralisatie en van de Waalse Huisvestingscode (*Belgisch Staatsblad* van 20 december 2010, Editie 2)
- Besluit van 9 december 2010 van de Waalse Regering houdende uitvoering van de artikelen 20bis, § 3, en 20ter, § 1, tweede lid, van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris en de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van openbaar nut voor de aange-

legenheden geregeld krachtens artikel 138 van de Grondwet (*Belgisch Staatsblad* van 21 december 2010, Editie 3).

#### D. Hervorming voorgesteld op Europees niveau

Op 30 november 2011 publiceerde de Europese Commissie twee documenten met het oog op de hervorming van het Europees wettelijk kader voor de wettelijke jaarrekeningcontrole zoals goedgekeurd in 2006:

- een voorstel voor een verordening en
- een voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de auditrichtlijn.

Uit deze documenten blijkt dat de Europese Commissie voorstelt om de artikelen 39 tot 43 (dit zijn de maatregelen die specifiek gelden voor “organisaties van openbaar belang” en/of auditors/auditkantoren die (een) controleopdracht(en) bij dergelijke ondernemingen uitvoeren) weg te laten uit de auditrichtlijn en te integreren in een verordening die in ontwerp op 30 november 2011 is bekendgemaakt.

#### D.1. Structuur van de auditrichtlijn en de Europese verordening

Het toepassingsgebied van richtlijn 2006/43/EG, zoals goedgekeurd in 2006 ter vervanging van de achtste richtlijn, bestreek om het even welke wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen.

Uit de hervorming voorgesteld in november 2011 tot wijziging van de auditrichtlijn blijkt dat de auditrichtlijn een algemene richtlijn zou blijven die zou gelden voor om het even welke wettelijke jaarrekeningcontrole, ook bij organisaties van openbaar belang, maar waarvan bepaalde voorschriften niet zouden gelden voor specifieke opdrachten inzake wettelijke jaarrekeningcontrole bij “organisaties van openbaar belang” (verkort OOB’s).

In dit geval zou de verordening de bovenhand krijgen op een aantal passages uit de auditrichtlijn. *In concreto*:

- bepaalde materies zouden worden aangemerkt als “niet van toepassing” voor jaarrekeningcontroleopdrachten bij organisaties van openbaar belang:
  - Artikel 22 dat handelt over onafhankelijkheid en objectiviteit

<sup>6</sup> Zie in verband hiermee de volgende internetpagina op “Portail des marchés publics en Région wallonne et en Communauté française”: <http://marchespublics.wallonie.be/fr/informations-generales/pratiques-de-marche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-et-rapports-de-transparences.html>.

- Artikel 25 dat handelt over audithonoraria
- Artikel 27 dat handelt over wettelijke controles van de geconsolideerde jaarrekening
- Artikel 28 dat handelt over de controleverklaring
- Artikel 29 dat handelt over de kwaliteitsborgingsstelsels
- Artikel 30 dat handelt over de onderzoeks- en sanctieregelingen.
- bepaalde regels zouden worden aangemerkt als “niet van toepassing” voor jaarrekeningcontroleopdrachten bij organisaties van openbaar belang met uitzondering<sup>7</sup> van de regels in verband met het toezicht op de naleving van de voorschriften inzake de toelating en registratie van wettelijke auditors en auditkantoren:
  - Artikel 32 dat handelt over de beginselen van het publiek toezicht
  - Artikel 33 dat handelt over de samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht op Gemeenschapsniveau
  - Artikel 34 dat handelt over de erkenning van wederzijdse regelingen tussen lidstaten
  - Artikel 35 dat handelt over de aanwijzing van bevoegde autoriteiten
  - Artikel 36 dat handelt over beroepsgeheim en regelgevende samenwerking tussen de autoriteiten van de lidstaten.
- De artikelen 39 tot 43 (met specifieke regels voor OOB's en/of auditors/auditkantoren met (een) wettelijke controleopdracht(en) bij dergelijke organisaties) worden opgeheven en opgenomen in het voorstel voor een verordening.

Deze materies vallen onder het voorstel voor een verordening dat samen met het voorstel tot wijziging van de auditrichtlijn werd bekendgemaakt.

<sup>7</sup> Uit het voorstel van Europese verordening blijkt dat enkel nog de toelating en het bijhouden van het openbaar register aan de beroepsorganisatie mogen worden overgelaten. Voor de overige opdrachten van de bevoegde autoriteiten inzake publiek toezicht op de wettelijke auditors en auditkantoren is geen enkele vorm van “delegatie” meer toegestaan.

## D.2. Begrip “organisaties van openbaar belang”

- **De huidige tekst van de auditrichtlijn** stelt duidelijk wat onder “organisaties van openbaar belang” dient te worden verstaan (artikel 2, 13° van de auditrichtlijn):

*“In de zin van deze richtlijn wordt verstaan onder: (...) „organisaties van openbaar belang”: onder het recht van een lidstaat vallende entiteiten waarvan de effecten in een lidstaat worden verhandeld op een gereguleerde markt in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG, kredietinstellingen als omschreven in artikel 1, punt 1, van Richtlijn 2000/12/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 maart 2000 betreffende de toegang tot en de uitoefening van de werkzaamheden van kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 91/674/EEG. De lidstaten kunnen ook andere entiteiten aanmerken als organisaties van openbaar belang, bijvoorbeeld entiteiten die van groot algemeen belang zijn als gevolg van de aard van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of hun personeelsbestand.”*

- **Zowel in het voorstel van richtlijn als in het ontwerp van verordening** wordt het begrip “organisaties van openbaar belang” als volgt gedefinieerd:

*“a) door de wetgeving van een lidstaat geregelde organisaties waarvan de verhandelbare effecten worden toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt van een lidstaat in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG;*

*b) kredietinstellingen in de zin van artikel 4, punt 1, van Richtlijn 2006/48/EG van het Europees Parlement en de Raad;*

*c) verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 13 van Richtlijn 2009/138/EG van het Europees Parlement en de Raad;*

*d) door de wetgeving van een lidstaat geregelde organisaties die betalingsinstellingen zijn zoals gedefinieerd in artikel 4, punt 4, van Richtlijn 2007/64/EG van het Europees Parlement en de Raad, tenzij artikel 15, lid 2, van dat artikel van toepassing is;*

*e) door de wetgeving van een lidstaat geregelde organisaties die instellingen voor elektronisch geld zijn zoals gedefinieerd in ar-*



tikel 2, punt 1, van Richtlijn 2009/110/EG van het Europees Parlement en de Raad, tenzij artikel 15, lid 2, van Richtlijn 2007/64/EG van toepassing is;

- f) beleggingsondernemingen zoals gedefinieerd in artikel 4, lid 1, punt 1), van Richtlijn 2004/39/EG;
- g) alternatieve beleggingsfondsen van de EU als gedefinieerd in artikel 4, lid 1, onder k), van Richtlijn 2011/61/EG van het Europees Parlement en de Raad;
- h) instellingen voor collectieve belegging in effecten (ICBE) als gedefinieerd in artikel 1, lid 2, van Richtlijn 2009/65/EG van het Europees Parlement en de Raad;
- i) door de wetgeving van een lidstaat geregelde organisaties die centrale effectenbeheerinstellingen zijn;
- j) centrale tegenpartijen zoals gedefinieerd in artikel 2, lid 1, van Verordening X/XXXX van het Europees Parlement en de Raad [zie voorstel voor een verordening betreffende OTC-derivaten, centrale tegenpartijen en transactieregisters, COM(2010) 484];”.

De definitie is duidelijk ruimer (en omvat – naast genoteerde ondernemingen, kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen – voortaan ook beleggingsondernemingen, betalingsinstellingen, ICBE's, instellingen voor elektronisch geld en alternatieve beleggingsfondsen), enerzijds, en beperkt op nationaal niveau de interpretatiemarge voor het begrip organisatie van openbaar belang, anderzijds.

### D.3. Voorgestelde maatregelen inzake transparantieverslagen en bijhouden van gegevens

Hoofdstuk V van het voorstel van verordening heeft betrekking op de transparantieverslagen van wettelijke auditoren en auditkantoren en het bijhouden van gegevens, en meer in het bijzonder op:

- De verplichtingen inzake de transparantieverslagen (artikel 27);
- De verplichtingen inzake de openbaarmaking van financiële informatie (artikel 26);
- De verplichting voor bepaalde auditkantoren om een verklaring inzake *corporate governance* openbaar te maken (artikel 28)

- De verplichtingen inzake de informatieverstrekking aan de bevoegde autoriteiten die instaan voor het publiek toezicht (artikel 29) en
- De verplichtingen inzake de bewaarplicht van de verstrekte informatie (artikel 30).

Wat de verplichtingen inzake de transparantieverslagen betreft, kan uit artikel 27 van het voorstel van verordening het volgende worden afgeleid:

- Een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat wettelijke controle(s) van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoert, maakt uiterlijk drie maanden na afloop van elk boekjaar een jaarlijks transparantieverslag openbaar. Het jaarlijkse transparantieverslag wordt gepubliceerd op de website van de wettelijke auditor of het auditkantoor en dient gedurende ten minste vijf jaar op deze website beschikbaar te blijven.
- Een wettelijke auditor of een auditkantoor mag zijn of haar gepubliceerde jaarlijkse transparantieverslag wijzigen. In dat geval geeft de auditor of het kantoor aan dat het een bijgewerkte versie van het verslag betreft, en dient de oorspronkelijke versie van het verslag op de website beschikbaar te blijven.
- Wettelijke auditoren en auditkantoren delen de EAEM en de bevoegde autoriteiten mee dat het transparantieverslag is gepubliceerd op de website van de wettelijke auditor of het auditkantoor of, in voorkomend geval, dat het is bijgewerkt.
- Het jaarlijkse transparantieverslag bevat ten minste de informatie opgesomd in paragraaf 2.

De hiernavolgende tabel laat toe om een vergelijking te maken tussen de gegevens die momenteel vereist zijn en deze die zullen vereist zijn in het kader van de hervorming van november 2011:

Artikel 40 van richtlijn 2006/43/CE (zogenaamde auditrichtlijn)	Artikel 27 van het voorstel van verordening
1. De lidstaten zien erop toe dat de wettelijke auditors en auditkantoren die wettelijke controles van de jaarrekeningen bij organisaties van openbaar belang uitvoeren, uiterlijk drie maanden na het eind van elk boekjaar op hun websites jaarlijkse transparantieverlagen bekendmaken waarin ten minste de volgende informatie is opgenomen:	2. Het jaarlijkse transparantieverlag bevat ten minste de volgende informatie:
a) een beschrijving van de juridische en <b>eigenomsstructuur</b> ;	a) een beschrijving van de juridische en <b>eigenomsstructuur</b> van het auditkantoor;
b) wanneer het auditkantoor tot een netwerk behoort, een beschrijving van het netwerk en van de juridische en structurele <b>regelingen</b> binnen het netwerk;	b) wanneer de wettelijke auditor of het auditkantoor tot een netwerk behoort, een beschrijving van het netwerk en van de juridische en structurele <b>regelingen</b> binnen het netwerk;
c) een beschrijving van de bestuurstructuur van het auditkantoor;	c) een beschrijving van de bestuursstructuur van het auditkantoor;
d) een beschrijving van het interne kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor en een verklaring van het leidinggevende of bestuursorgaan betreffende de doeltreffendheid van de werking van dit systeem;	d) een beschrijving van het interne kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor en een verklaring van het leidinggevende of bestuursorgaan betreffende de doeltreffendheid van de werking van dit systeem;
e) een aanduiding van wanneer de laatste kwaliteitsbeoordeling zoals bedoeld in artikel 29 heeft plaatsgevonden;	e) een aanduiding van wanneer de laatste kwaliteitsbeoordeling zoals bedoeld in artikel 40 heeft plaatsgevonden;
f) een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij het auditkantoor het afgelopen jaar wettelijke controles van jaarrekeningen heeft uitgevoerd;	f) een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij de wettelijke auditor of het auditkantoor het afgelopen boekjaar wettelijke controles van financiële overzichten heeft uitgevoerd en <b>een lijst van de entiteiten waarvan de wettelijke auditor of het auditkantoor meer dan 5 procent van zijn jaarlijkse inkomsten ontvangt</b> ;
g) een verklaring betreffende de praktijken van het auditkantoor op het gebied van de onafhankelijkheid, waarin tevens wordt bevestigd dat een interne beoordeling van de naleving van de onafhankelijkheidseisen heeft plaatsgevonden;	g) een verklaring betreffende de praktijken van de wettelijke auditor of het auditkantoor op het gebied van de onafhankelijkheid, waarin tevens wordt bevestigd dat een interne beoordeling van de naleving van de onafhankelijkheidseisen heeft plaatsgevonden;
h) een verklaring inzake de door het auditkantoor gevolgde gedragslijn betreffende de permanente scholing van wettelijke auditors als bedoeld in artikel 13;	h) een verklaring inzake de door de wettelijke auditor of het auditkantoor gevolgde gedragslijn betreffende de permanente scholing van wettelijke auditors als bedoeld in artikel 13 van Richtlijn 2006/43/EG;

i) financiële informatie waaruit blijkt hoe belangrijk het auditkantoor is, zoals de totale omzet uitgesplitst naar honoraria voor de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, en honoraria voor andere assuranceopdrachten, belastingadviesdiensten en andere niet-controlediensten;	[zie in dit verband artikel 26 van het voorstel van verordening]
j) informatie over de grondslagen voor de beloning van vennoten	i) informatie over de grondslagen voor de beloning van vennoten in <b>auditkantoren</b> ;
	<b>j) een beschrijving van zijn gedragslijn betreffende het rouleren van voornaamste vennoten en personeel overeenkomstig artikel 33, lid 5;</b>
	<b>k) in voorkomend geval, een verklaring inzake corporate governance</b>
In uitzonderlijke gevallen kunnen de lidstaten afzien van toepassing van het bepaalde onder f), voorzover dit noodzakelijk is om een onmiddellijke en aanzienlijke bedreiging voor de persoonlijke veiligheid van een persoon in te perken.	De wettelijke auditor of het auditkantoor kan, in uitzonderlijke gevallen, besluiten de onder f) van de eerste alinea vereiste informatie niet openbaar te maken voor zover dit noodzakelijk is om een onmiddellijke en significante bedreiging voor de persoonlijke veiligheid van een persoon in te perken. De wettelijke auditor of het auditkantoor dient het bestaan van een dergelijke bedreiging aan de bevoegde autoriteit te kunnen aantonen.
2. Het transparantieverlag wordt ondertekend door de wettelijke auditor, respectievelijk het auditkantoor. Dit kan bijvoorbeeld gebeuren door middel van een elektronische handtekening als omschreven in artikel 2, lid 1, van Richtlijn 1999/93/EG.	3. Het transparantieverlag wordt ondertekend door de wettelijke auditor of het auditkantoor.

*Betreffende de verplichtingen inzake de openbaarmaking van financiële informatie, volgt uit artikel 26 van het voorstel van verordening het volgende:*

- Een auditkantoor dat wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoert, maakt zijn jaarlijks financieel verslag als bedoeld in artikel 4, lid 2, van Richtlijn 2004/109/EG uiterlijk vier maanden na afloop van elk boekjaar openbaar;
- Wettelijke auditors die wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoeren, publiceren een jaarlijkse winst- en verliesrekening;
- Het jaarlijks financieel verslag en de jaarlijkse winst- en verliesrekening bevatten

de totale omzet uitgesplitst naar honoraria ontvangen voor de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang en entiteiten die behoren tot een groep van ondernemingen waarvan de moederonderneming een organisatie van openbaar belang is, honoraria ontvangen voor de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen van andere entiteiten, en honoraria die in rekening zijn gebracht voor gerelateerde financiële controlediensten als bedoeld in artikel 10, lid 2;

- In afwijking van hetgeen voorafgaat, mag de wettelijke auditor of het auditkantoor de aanvullende informatie niet verstrekken, wanneer deze door de rechtspersoon die het netwerk bestuurt, of door een andere ver-

tegenwoordiger van het netwerk openbaar wordt gemaakt. In dit geval geeft de wettelijke auditor of het auditkantoor in de bijlage bij de jaarlijkse winst- en verliesrekening of het jaarlijks financieel verslag aan waar deze informatie toegankelijk is;

- Het jaarlijks financieel verslag of de jaarlijkse winst- en verliesrekening dient te worden gecontroleerd overeenkomstig de bepalingen van deze verordening;
- Wanneer de wettelijke auditor of het auditkantoor tot een netwerk behoort, verstrekt de wettelijke auditor of het auditkantoor de volgende aanvullende informatie, hetzij in het jaarlijks financieel verslag hetzij als bijlage bij de jaarlijkse winst- en verliesrekening:
  - a) de naam van alle wettelijke auditors en auditkantoren die tot het netwerk behoren;
  - b) het land of de landen waarin elke wettelijke auditor die en elk auditkantoor dat tot het netwerk behoort, bevoegd is als wettelijke auditor of zijn of haar statutaire zetel, centraal bestuur of hoofdvestiging heeft;
  - c) de totale omzet die door de wettelijke auditors en auditkantoren die tot het netwerk behoren, is gegenereerd met de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen;
  - d) de gecontroleerde geconsolideerde jaarrekeningen voor het netwerk, en, indien er een rechtspersoon is die het netwerk bestuurt, de gecontroleerde jaarrekeningen van deze rechtspersoon, opgesteld overeenkomstig artikel 4, lid 3, van Richtlijn 2004/109/EG.
- Het jaarlijks financieel verslag of de jaarlijkse winst- en verliesrekening wordt gepubliceerd op de website van de wettelijke auditor of het auditkantoor en dient gedurende ten minste vijf jaar op deze website beschikbaar te blijven;
- Wettelijke auditors en auditkantoren delen de bevoegde autoriteiten mede dat de jaarlijkse winst- en verliesrekening of het jaarlijks financieel verslag zijn gepubliceerd op de website van de wettelijke auditor of het auditkantoor.

*Betreffende de verplichting voor bepaalde auditkantoren om een verklaring inzake corporate governance op te maken, volgt uit artikel 28 van het voorstel van verordening het volgende:*

- Wanneer een auditkantoor meer dan één derde van zijn jaarlijkse inkomsten ontvangt uit controles van grote organisaties van openbaar belang, maakt het een verklaring inzake *corporate governance* openbaar. Deze verklaring vormt een specifiek deel van het transparantieverlag;
- De verklaring inzake *corporate governance* bevat ten minste de volgende informatie:
  - a) een verwijzing naar ten minste één van de onderstaande zaken:
    - i) de *corporate-governance*code waaraan het auditkantoor is onderworpen;
    - ii) de *corporate-governance*code die het auditkantoor eventueel vrijwillig toepast;
    - iii) alle relevante informatie over de *corporate-governance*praktijken die worden toegepast naast de nationale wettelijke vereisten.

Indien het bepaalde onder i) of ii) van toepassing is, vermeldt het auditkantoor tevens waar de desbetreffende teksten voor het publiek beschikbaar zijn. Indien het bepaalde onder iii) van toepassing is, maakt het auditkantoor zijn *corporate-governance*praktijken beschikbaar voor het publiek.

Als het auditkantoor niet valt onder een *corporate-governance*code en niet vrijwillig een dergelijke code toepast, vermeldt het dit.

- b) voor zover een auditkantoor, in overeenstemming met de nationale wetgeving, van de onder a), i) of ii), bedoelde *corporate-governance*code afwijkt, een vermelding van de delen van de *corporate-governance*code waarvan het afwijkt en van de redenen daarvoor. In gevallen waarin het auditkantoor heeft besloten geen enkele bepaling van een onder a), i) en ii), bedoelde *corporate-governance*code toe te passen, dient het aan te geven om welke redenen het daartoe heeft besloten;
- c) een beschrijving van de belangrijkste kenmerken van de interne beheersings- en risicobeheersystemen van de onderneming, in verband met het proces van financiële verslaggeving;

- d) de volgende informatie:
- i) het rechtstreeks of middellijk houden van belangrijke stemrechten van 5 procent of meer van de totale stemrechten in het auditkantoor, met inbegrip van het houden van stemrechten via piramideconstructies en het wederzijds houden van stemrechten;
  - ii) de identiteit van de houders van bijzondere zeggenschapsrechten, en een beschrijving van deze rechten, of deze rechten nu voortvloeien uit het houden van effecten, uit een contract of anderszins;
  - iii) elke beperking van stemrecht, zoals beperkingen van het stemrecht voor houders van een zeker percentage of een zeker aantal stemmen, en verplichte termijnen voor de uitoefening van het stemrecht;
  - iv) de regels voor de benoeming en vervanging van de leden van het leidinggevend of het bestuursorgaan en voor de wijziging van de statuten van de vennootschap;
  - v) de bevoegdheden van de leden van het leidinggevend of het bestuursorgaan;
- e) tenzij de desbetreffende informatie reeds volledig in nationale wetgeving of regelgeving wordt verstrekt, de werking van de vergadering van aandeelhouders of houders van stemrechten en haar voornaamste bevoegdheden en een beschrijving van de rechten van de aandeelhouders of houders van stemrechten en hoe deze kunnen worden uitgeoefend;
- f) de samenstelling en de werking van de bestuurs-, leidinggevende en toezicht houdende organen en hun comités.

*Betreffende de verplichtingen inzake de informatieverstrekking aan de bevoegde autoriteiten die instaan voor het publiek toezicht, volgt uit artikel 29 van het voorstel van verordening dat een wettelijke auditor of een auditkantoor zijn of haar bevoegde autoriteit jaarlijks een lijst van de gecontroleerde organisaties van openbaar belang naar de van hen ontvangen inkomsten verstrekt.*

*Betreffende de verplichtingen inzake het bewaren van gegevens, volgt uit artikel 30 van het voorstel van verordening het volgende:*

- Wettelijke auditors en auditkantoren bewaren de documenten en informatie als bedoeld in artikel 6, lid 1, artikel 9, lid 3, artikel 11, lid 3 en lid 4, artikel 16, lid 2 tot en met 6, artikel 17, lid 1 en lid 2, artikel 18, lid 1 en lid 3, artikel 19, lid 3 tot en met 6, de artikelen 22, 23 en 24, artikel 25, lid 1 en lid 2, artikel 29, artikel 32, lid 2, 3, 5 en 6, artikel 33, lid 6, en artikel 43, lid 4, gedurende een periode van vijf jaar, te rekenen vanaf de datum waarop deze documenten zijn of deze informatie is geproduceerd.
- De lidstaten kunnen van wettelijke auditors en auditkantoren eisen dat deze de documenten en informatie als bedoeld in de eerste alinea langer bewaren, overeenkomstig hun regels op het gebied van de bescherming van persoonsgegevens en administratieve en gerechtelijke procedures.

### **3.2.4. Toegepaste methodologie**

Voor deze empirische studie is geen enkele informatie die niet publiek is gebruikt. De opdracht die de wetgever aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen in het kader van het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren heeft toevertrouwd, heeft inderdaad betrekking op de verschillende algemene aspecten van het beroep (met name de goedkeuring van de normen en aanbevelingen) en heeft geen betrekking op een systematische of occasionele controle van informatie betreffende een bepaalde bedrijfsrevisor (ongeacht of het gaat om een natuurlijke persoon dan wel een rechtspersoon).

Met betrekking tot de transparantieverslagen die door de revisorenkantoren of de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen worden bekendgemaakt, is het natuurlijk uitgangspunt voor de verzameling van de informatie het openbaar register van de bedrijfsrevisoren dat toegankelijk is vanop de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Er zijn twee types van registers met beroepsbeoefenaars die beschikken over de hoedanigheid van de bedrijfsrevisor beschikbaar: het register van de natuurlijke personen en dit van de rechtspersonen. Men vindt er eveneens een lijst van “netwerken”, zoals aangemeld door de bedrijfsrevisoren, in het kader van de berekening van de bijdragen die ze aan

hun instituut moeten betalen en van de methodologie die toegepast wordt voor de periodieke kwaliteitscontrole.

Helaas verstrekt het openbaar register geen rechtstreekse informatie in dit verband. Sinds de hervorming van het openbaar register, afgerond door de Raad van het IBR op het einde van het tweede semester van 2011, bestaat er inderdaad geen rubriek meer die de bedrijfsrevisor moet toelaten om een link te maken tussen zijn transparantieverlag en het openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

De informatiebronnen die zijn gebruikt in het kader van deze studie zijn deze die, rechtstreeks of onrechtstreeks, door de beroepsbeoefenaars zelf op internet zijn geplaatst:

- Het openbaar register van de bedrijfsrevisoren, meer bepaald de informatie met betrekking tot het bestaan (of niet) van een website teneinde na te gaan, geval per geval, of er al dan niet een transparantieverlag bestaat;
- Het portaal van openbare aanbestedingen in het Waals gewest en de Franse gemeenschap<sup>8</sup> waar een kadaster van de controleopdrachten uitgevoerd door de bedrijfsrevisoren wordt opgenomen, alsook de transparantieverlagen die in het kader van de toekenning van de openbare aanbesteding worden overgemaakt en
- De informatie die via het internet door de internationale netwerken/structuren en door de bedrijfsrevisoren via hun internet-site wordt verstrekt.

Rekening houdend met de moeilijkheden om de transparantieverlagen van de bedrijfsrevisoren (rechtspersonen en natuurlijke personen) te bekomen, buiten de transparantieverlagen die op hogervermeld portaal beschikbaar zijn, heeft de Hoge Raad voor deze studie de bedrijfsrevisoren opgedeeld naargelang ze al dan niet over een website beschikken.

Een deel van de studie die betrekking heeft op de analyse van het al dan niet bestaan van een internetsite, is dus geïntegreerd in de analyse van de informatie die besproken wordt in deze studie.

8 <http://marchespublics.cfwb.be/fr/informations-generales/pratiques-de-marche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-et-rapports-de-transparences.html>.

### **3.2.5. Analyse van de resultaten van de studie van de Hoge Raad**

In het kader van deze empirische studie komen achtereenvolgens drie aspecten aan bod:

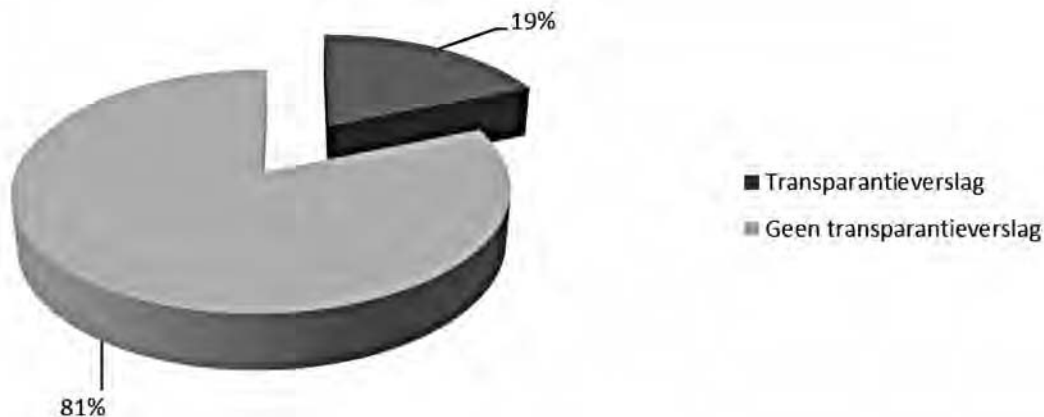
- De publicatie van transparantieverlagen;
- Internet als communicatiemiddel;
- Het transparantieverlag: marketinginstrument of wettelijke verplichting?

Vooraf dient in herinnering te worden gebracht dat de doelstelling van deze studie er niet in bestaat om de kwaliteit van de informatie die via het transparantieverlag wordt medegedeeld te beoordelen. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is door de wetgever immers aangeduid als entiteit van het Belgisch systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, die instaat voor de algemene normatieve aspecten en niet voor een opdracht van analyse van individuele dossiers (waarvoor andere entiteiten van het systeem van publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren instaan).

#### *A. Betreffende de bekendmaking van de transparantieverlagen*

Algemeen blijkt uit de empirische studie van de Hoge Raad dat 19% van de structuren (revisorenkantoren of gehelen van revisorenkantoren) of van de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen regelmatig een transparantieverlag bekendmaken.

## Bekendmaking van transparantieverlagen (43) - representativiteit qua aantal structuren



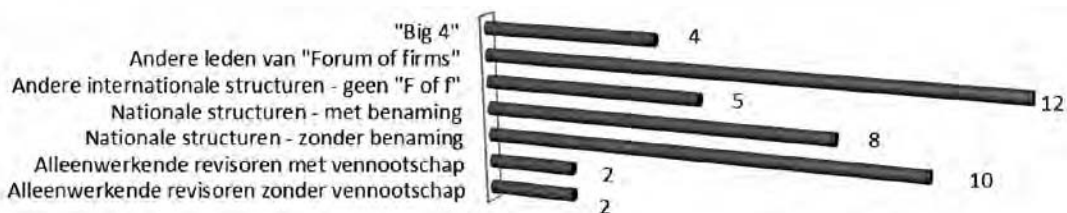
De publicatiewijze van deze transparantieverlagen varieert: meestal gebeurt de bekendmaking door de beroepsbeoefenaar zelf, via de website van het auditkantoor of van de bedrijfsrevisor – natuurlijke persoon. Sommige structuren maken eveneens een papieren versie van hun transparantieverlag bekend en verspreiden dit op ruime wijze onder diverse “*stakeholders*”. Het portaal van de openbare aanbestedingen in het Waals gewest en in de Franse gemeenschap publiceert een kadaster van “publieke” mandaten van jaarrekeningcontrole uitgevoerd door bedrijfsrevisoren; hierbij worden onder meer de transparantieverlagen die door de bedrijfsrevisoren in het kader van de toekenningsprocedure van mandaten worden medegedeeld, opgenomen. Deze bron van informatie heeft toegelaten om een aanzienlijk aantal transparantieverlagen van kleinere structuren of van alleenwerkende revisoren die niet beschikken over een eigen website, op te sporen.

Als men de structuren meer in detail bekijkt (revisorenkantoren of gehelen van revisorenkantoren) of de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die regelmatig een transparantieverlag bekendmaken, dan kan hun typologie – samengesteld op een gelijkaardige manier als de opdeling die weerhouden is voor de studie<sup>9</sup> van de Hoge Raad omtrent de structuur van de sector van de externe audit in België, als volgt worden weergegeven :

9 De studie van de Hoge Raad met betrekking tot de structuur van de sector van de externe audit in België (opgenomen onder punt 3.1. van onderhavig jaarverslag) deelt de beroepsbeoefenaars op in vijf categorieën:

- de 23 internationale netwerken, leden van het “*Forum of firm*”, die aanwezig zijn in België;
- de andere internationale netwerken/structuren die aanwezig zijn in België;
- de louter nationale netwerken/structuren met een benaming (anders dan de naam van de bedrijfsrevisor(en));
- de louter nationale structuren zonder benaming (anders dan naam van de bedrijfsrevisor(en));
- de alleenwerkende bedrijfsrevisoren (hetzij met een revisorenvennootschap, hetzij rechtstreeks als natuurlijke persoon).

## Typologie van structuren / bedrijfsrevisoren die (een) transparantieverlag(en) bekendmaken Totaal aantal = 43 verslagen van verschillende structuren

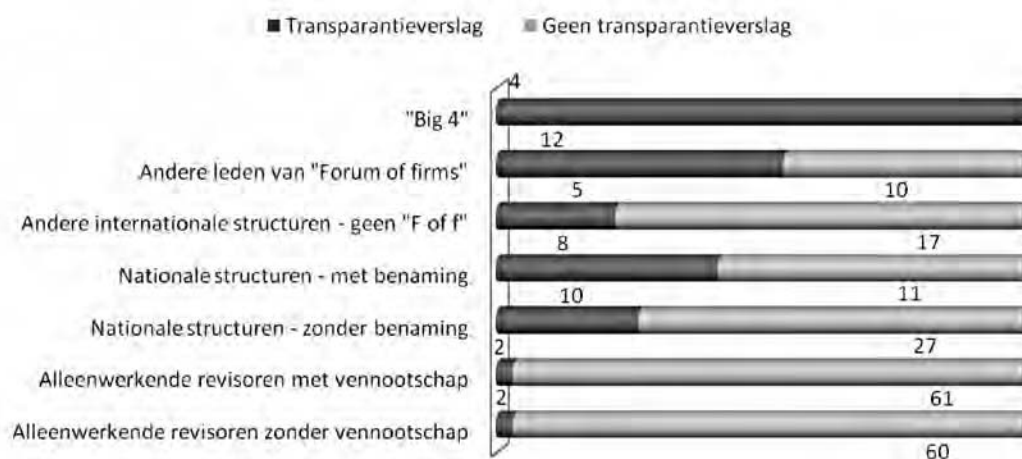


Vastgesteld kan worden dat sommige geledingen van het beroep van bedrijfsrevisor een transparantieverlag bekendmaken, met inbegrip van de alleenwerkende bedrijfsrevisoren (hetzij via een vennootschap hetzij rechtstreeks als natuurlijke persoon). De bekendmaking van een transparantieverlag is dan ook niet beperkt tot de grootste structuren die in België vertegenwoordigd zijn.

Het is ook van belang om na te gaan of het aantal structuren (revisorenkantoren of gehelen van revisorenkantoren) of het aantal bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen dat regelmatig een transparantieverlag bekendmaakt, al dan niet representatief is.

De volgende grafiek toont het aandeel aan, voor elk van deze categorieën, van de structuren (revisorenkantoren of gehelen van revisorenkantoren) en/of van de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen die regelmatig een transparantieverlag bekendmaken.

## Structuren / bedrijfsrevisoren en transparantieverlagen





Hieruit blijkt dat de 4 nationale structuren van de "Big 4", alsook een meerderheid (55%) van de structuren die behoren tot de "Forum of firms" een transparantieverlag bekendmaken. Daarentegen maakt slechts een derde van de revisorenkantoren, behorend tot andere internationale structuren (geen lid van de "Forum of firms"), een dergelijk transparantieverlag bekend.

Uit de analyse van de gegevens betreffende de louter nationale structuren, kan vastgesteld worden dat een derde van deze structuren met een gemeenschappelijke benaming een transparantieverlag bekendmaakt, terwijl nagenoeg de helft van deze structuren zonder benaming (anders dan de naam van de vennoten) een transparantieverlag bekendmaakt.

Wat de alleenwerkende revisoren betreft, is er een vrij beperkte groep die een transparantieverlag bekendmaakt.

\*  
\* \*

In het kader van de verzameling van transparantieverlagen, is vastgesteld dat een aanzienlijk aantal revisorenkantoren (met inbegrip van bepaalde "Big 4") **meerdere** transparantieverlagen publiceren (één voor hun opdrachten die vallen onder de wet van 22 juli 1953, een ander onder het Waals decreet), terwijl andere kantoren één verslag per jaar publiceren.

Verder is vastgesteld dat een aantal revisorenkantoren of bedrijfsrevisoren, in het kader van de transparantieverlagen die overgemaakt worden met het oog op mandaten in het Waals gewest of in de Franse gemeenschap, specifiek voor elk mandaat een transparantieverlag publiceren.

Volgens de Hoge Raad is het wenselijk dat er duidelijkheid komt over de vraag of er al dan niet één transparantieverlag moet zijn, enerzijds, en over de frequentie waarmee dergelijk transparantieverlag moet gepubliceerd worden anderzijds.

Bij gebrek aan duidelijkheid is de Hoge Raad van oordeel dat het moeilijk is om *a posteriori* de inhoud van het transparantieverlag na te gaan in het kader van de kwaliteitscontrole die periodiek wordt uitgevoerd of in het kader van een toezichtsdossier.

\*  
\* \*

Tenslotte kan verwezen worden naar de publicatie door het ICCI, in april 2012, van een model van transparantieverlag, in het Nederlands en in het Frans, in het kader van een gezamenlijke mededeling van de Voorzitter van het IBR, de Voorzitter van het ICCI en de Voorzitter van de Commissie SME/SMP inzake de publicatie van het handboek intern kwaliteitsbeheersingssysteem op de site van het ICCI.

### B. Betreffende het internet als communicatiemiddel

Eén van de belangrijkste informatiebronnen voor de verzameling van de transparantieverlagen, zijn de websites van de revisorenkantoren, en zelfs van bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen.

Het natuurlijk uitgangspunt om het bestaan van deze websites te kunnen vaststellen, is het openbaar register van de bedrijfsrevisoren, waarin verplicht melding moet gemaakt worden van het bestaan van dergelijke website.

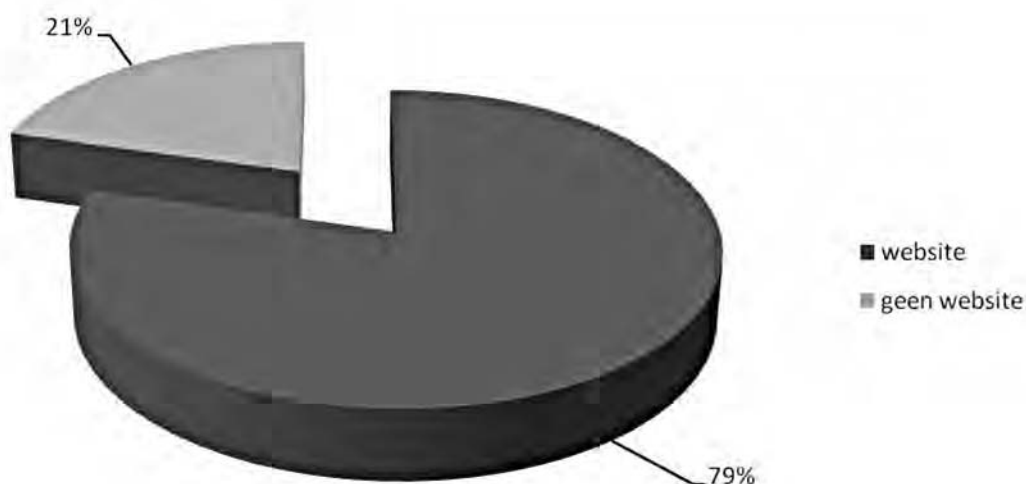
Er moet echter vastgesteld worden dat deze bron van informatie (het openbaar register van de bedrijfsrevisoren) op dit vlak niet betrouwbaar is, aangezien van een aanzienlijk aantal websites geen melding wordt gemaakt, ongeacht of het gaat om revisorenkantoren dan wel om bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen.

Bijgevolg zijn bijkomende onderzoeksinstrumenten in verband met het eventuele bestaan van websites toegepast:

- raadplegen van websites van internationale structuren, waarbij verwezen wordt naar de website van hun vertegenwoordiger(s) op nationaal vlak;
- opzoeken van adressen van websites via het mailadres opgegeven (in voorkomend geval) door de bedrijfsrevisoren op het openbaar register van de bedrijfsrevisoren;
- raadplegen van de hoofding van het briefpapier van bepaalde revisorenkantoren;
- overige opzoekingen op het internet.

Uit deze analyse blijkt dat het aandeel van de bedrijfsrevisoren die informatie meedelen via een persoonlijke website en/of de website van de structuur waartoe zij behoren, 79% bedraagt. Het gaat hier om een aandeel van het beroep dat gevoelig hoger ligt dan hetgeen kon verwacht worden bij het opstarten van de studie.

## Aandeel van bedrijfsrevisoren met een website of behorend tot een structuur met een website

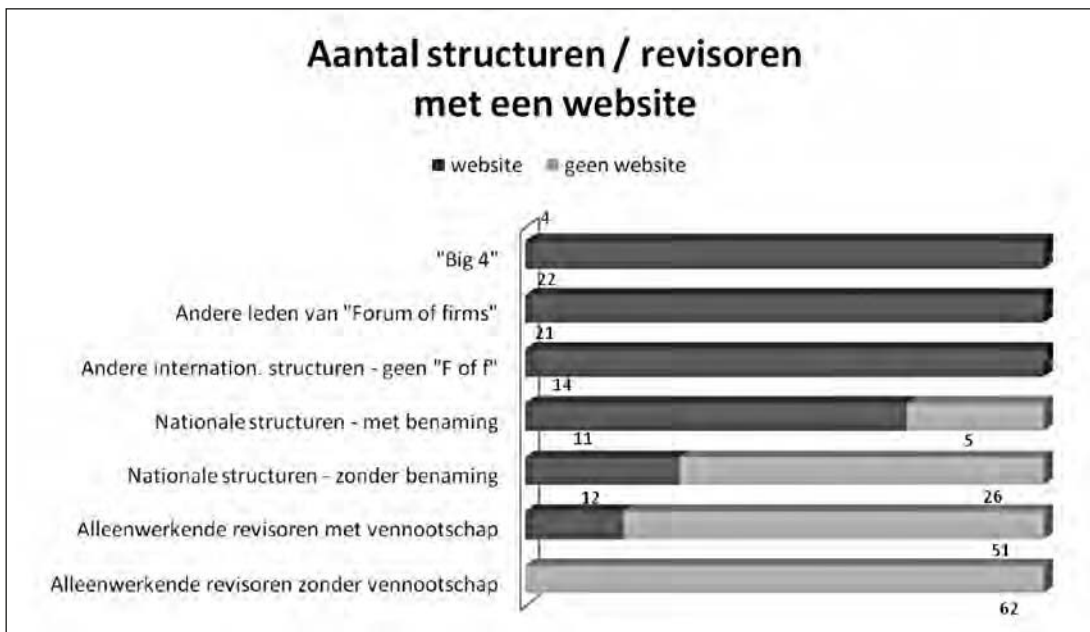


Een meer verfijnde analyse van de resultaten kan als volgt worden samengevat:

- De bedrijfsrevisoren met een website of behorend tot een structuur met een website kunnen als volgt worden opgedeeld:
  - Alle bedrijfsrevisoren behorend tot een netwerk, lid van “*Forum of firms*”, hetzij 542 bedrijfsrevisoren;
  - Alle bedrijfsrevisoren behorend tot andere internationale netwerken /structuren, geen lid van “*Forum of firms*”, hetzij 82 bedrijfsrevisoren;
  - De bedrijfsrevisoren die behoren tot 14 louter nationale structuren met een specifieke benaming, hetzij 50 bedrijfsrevisoren;
  - De bedrijfsrevisoren die behoren tot 3 louter nationale structuren (met een complexe structuur) zonder specifieke benaming, hetzij 8 bedrijfsrevisoren;
  - De bedrijfsrevisoren die behoren tot 8 louter nationale structuren (met een eenvoudige structuur) zonder specifieke benaming, hetzij 26 bedrijfsrevisoren;
  - 12 alleenwerkende bedrijfsrevisoren met een éénpersoonsvennootschap.

- De bedrijfsrevisoren zonder website of behorend tot een structuur zonder website kunnen als volgt worden opgedeeld:
  - De bedrijfsrevisoren die behoren tot 5 louter nationale structuren met een specifieke benaming, hetzij 14 bedrijfsrevisoren;
  - De bedrijfsrevisoren die behoren tot 3 louter nationale structuren (met een complexe structuur) zonder specifieke benaming, hetzij 6 bedrijfsrevisoren;
  - De bedrijfsrevisoren die behoren tot 23 louter nationale structuren (met een eenvoudige structuur) zonder specifieke benaming, hetzij 54 bedrijfsrevisoren;
  - 51 alleenwerkende bedrijfsrevisoren met een éénpersoonsvennootschap;
  - 62 alleenwerkende bedrijfsrevisoren zonder éénpersoonsvennootschap.

Het aandeel per categorie kan schematisch als volgt worden in kaart gebracht:



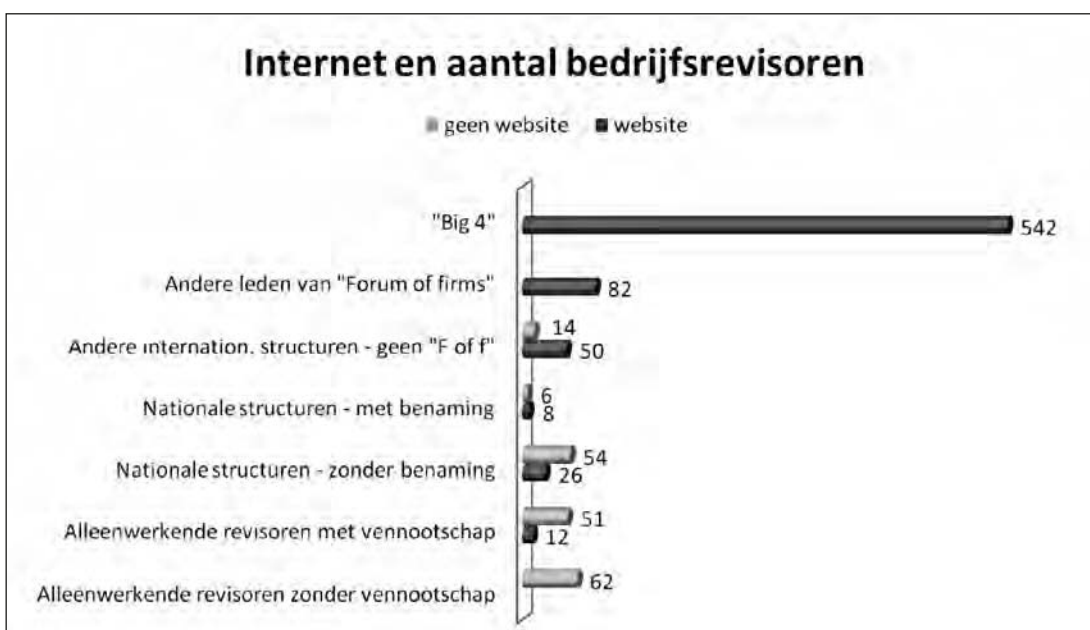
Hieruit volgt dat de vier nationale structuren van de "Big 4", alsook alle structuren die lid zijn van "Forum of firms" over een website beschikken. Hetzelfde geldt voor alle revisorenkantoren die behoren tot andere internationale structuren (geen lid van "Forum of firms", verkort in de grafiek als "geen F of f").

Uit de analyse van de informatie met betrekking tot de louter nationale structuren, blijkt dat nagenoeg 74% van deze structuren met een gezamenlijke benaming over een website beschikt, terwijl bijna 30% van deze structuren zonder benaming (anders dan de naam van de vennoten) er één gemaakt heeft.

Wat de alleenwerkende revisoren betreft, beschikt een minder groot, maar toch nog aanzienlijk aandeel (19%) over een website (voor de alleenwerkende revisoren met een vennootschap).

\*  
\* \*

Indien men de cijfers bekijkt van de bedrijfsrevisoren – natuurlijke personen, bekomt men 79% van de beroepsbeoefenaars, verdeeld als volgt:



Zoals hierboven vermeld, is in het kader van deze studie vastgesteld dat het openbaar register niet kan gebruikt worden als enige informatiebron teneinde na te gaan wat het aandeel is van de bedrijfsrevisoren die informatie verspreiden over hun revisorenkantoor of over hun structuur of over zichzelf (als natuurlijke persoon), aangezien een aanzienlijk aantal bedrijfsrevisoren een website heeft zonder hiervan melding te maken op het openbaar register.

Indien men de verschillen tussen de vaststellingen van de Hoge Raad naar aanleiding van de studie (totaal aantal structuren met een internetsite vastgesteld in het kader van de studie – in de grafiek hierna “bestaan”) en de gegevens opgenomen op het openbaar register van de bedrijfsrevisoren (informatie vermeld in het openbaar register door de beroepsbeoefenaars zelf – in de grafiek hierna “vermelding in het openbaar register”) schematisch weergeeft, dan geeft dit voor de verschillende hiervoor gepreciseerde categorieën het volgende schema:



Vastgesteld kan worden dat “de melding” over het bestaan van een website gebeurt ten belope van:

- 100% voor de “Big 4”;
- Bijna 82% voor de andere internationale netwerken, lid van “Forum of firms”, die in België aanwezig zijn;
- Bijna 48% voor de andere internationale netwerken/structuren die aanwezig zijn in België (geen lid van “Forum of firms”);
- Bijna 36% voor de louter nationale netwerken/structuren met een specifieke benaming (anders dan de naam van de bedrijfsrevisor(en));
- Iets meer dan 27% voor de louter nationale structuren zonder specifieke benaming (anders dan de naam van de venno(o)t(en)-bedrijfsrevisor(en));

- Slechts 8% voor de alleenwerkende bedrijfsrevisoren (met een revisorenvennootschap).

Deze vaststelling is problematisch aangezien de vermelding van het bestaan van een website een wettelijke verplichting is.

In dit verband is het nuttig om de specifieke wettelijke verplichtingen terzake in herinnering te brengen, zowel wat betreft de bedrijfsrevisoren als wat betreft het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, onverminderd de rol van de procureur-generaal op het vlak van het openbaar register of de rol van de Kamer van verwijzing en instaatstelling op het vlak van de periodieke kwaliteitscontrole of van het toezicht:

- Voorschriften uit de wet van 22 juli 1953
  - Artikel 10, § 1 - De Raad houdt een openbaar register bij waarin de bedrijfsrevisoren worden geregistreerd.

- *Artikel 10, § 5* - **De modaliteiten inzake actualisering** en toegang tot het openbaar register worden **door de Koning bepaald**.
- Voorschriften uit het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register
  - *Artikel 9, § 1* - **Het openbaar register**, voorzien in artikel 10 van de wet, **bevat ten minste de volgende gegevens** omtrent de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen:
    - (...)
    - 2° **in voorkomend geval**, naam, vestigingsadres, internetadres en registratienummer van de bedrijfsrevisorenkantoren waarbij de betrokken bedrijfsrevisor natuurlijke persoon werkzaam is of waaraan hij als vennoot of anderszins verbonden is;
      - (...)
  - *Artikel 10, § 1* - **Het openbaar register bevat ten minste de volgende gegevens** omtrent de bedrijfsrevisorenkantoren:
    - (...)
    - 3° contactgegevens, voornaamste contactpersoon en, in voorkomend geval, **internetadres van de website**;
      - (...)
  - *Artikel 11, § 1* - **Het openbaar register wordt bijgehouden, onder de verantwoordelijkheid van de Raad**, onder de vorm van een database die toegankelijk is via een website, die voor elke bedrijfsrevisor de datum aangeeft van de laatste actualisering.
  - *Artikel 11, § 2* - De bedrijfsrevisoren dienen het Instituut zo spoedig mogelijk in kennis te stellen van elke wijziging in de gegevens die in het openbaar register zijn opgenomen. Het register wordt zo spoedig mogelijk na de kennisgeving geactualiseerd. Zij dienen de verstrekte gegevens te ondertekenen. Vanaf het moment dat de mogelijkheid bestaat voor de bedrijfsrevisoren om op elektronische wijze de gegevens te verstrekken en te actualiseren, kan de ondertekening gebeuren door middel van een elektronische handtekening, waarvan de modaliteiten door de Raad worden bepaald.
- *Artikel 13* - **De Raad kan beslissen dat de website**, zoals bedoeld in artikel 11, § 1 **andere informatie bevat waarin derden geïnteresseerd kunnen zijn**, zoals onder meer een elektronisch adres.
- *Artikel 15* - De bedrijfsrevisoren delen het Instituut binnen de maand **spontaan alle wijzigingen mee** aangebracht in de gegevens bedoeld in artikelen 9, 10, 13 en 14.
  - (...)
  - De Raad bepaalt de modaliteiten volgens dewelke het de bedrijfsrevisoren kan worden toegelaten, of verplicht, om zelf de databanken van het Instituut te actualiseren via een beveiligde toegang op afstand.**
- Voorschriften uit het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huiselijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren
  - *Artikel 16* - **De Raad kan**, in voorkomend geval binnen de door hem vastgestelde voorwaarden, de volgende taken **aan het Uitvoerend Comité delegeren**:
    - (...)
    - 2° **toezicht houden op het opmaken en het bijwerken van het openbaar register overeenkomstig de door onderhavig reglement opgestelde regels**;
    - 3° **verzorgen van de publieke toegankelijkheid van de nodige in het openbaar register opgeslagen gegevens, zoals voorzien in artikel 11 van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register**;
    - (...)
  - *Artikel 28* - **De secretarissen houden toezicht** op de organisatie en de werking van het secretariaat, **op het bijhouden van het openbaar register** en op het bewaren van het archief. Zij zijn belast met het secretariaat van de algemene vergadering. Zij bereiden de algemene vergaderingen en de vergaderingen van de Raad voor, evenals de erop betrekking hebbende notulen.
  - *Artikel 31, § 2* - **De bedrijfsrevisoren** die één of meerdere commissarismandaten in een organisatie van openbaar belang uitoefenen, **delen jaarlijks aan het Instituut de hyperlink mee naar het deel van de website waar de in artikel 15 van de wet bedoelde informatie is bekendgemaakt**.

*C. Transparantieverlag: communicatiemiddel of wettelijke verplichting?*

In het kader van deze studie zijn diverse soorten van transparantieverlagen waargenomen: sommige beperken zich tot een korte beschrijving van de wettelijk vereiste informatie (naar het voorbeeld van het model dat door het ICCI in april 2012 is gepubliceerd, waaraan hiervoor wordt gerefereerd); andere zien in de wettelijke verplichting een opportuniteit en maken van het transparantieverlag een marketinginstrument.

Het betreft hier een gelijkaardige aanpak als deze die bepaalde vennootschappen toepassen voor hun jaarverslag.

Sinds de invoering van de wettelijke verplichting op Europees niveau omtrent de transparantieverlagen (en in België ingevolge de omzetting van de auditrichtlijn van 2006 in Belgisch recht sinds augustus 2007), hebben bepaalde (grotere) structuren de opportuniteit gezien om de wettelijke verplichting om te vormen tot een communicatiemiddel.

De criteria die zijn gehanteerd om een onderscheid te maken tussen de twee categorieën van transparantieverlagen zijn van diverse aard:

- de algemene voorstelling van het transparantieverlag: een eenvoudig document op briefpapier van het auditkantoor of een echte brochure die met het oog op een ruime verspreiding is uitgewerkt;
- de inhoud van het transparantieverlag: gegevens die beperkt zijn tot strikte minimum van hetgeen de wet voorschrijft of informatie die verdergaat dan hetgeen strikt wettelijk is voorgeschreven teneinde de specifieke kwaliteiten van de structuur die een transparantieverlag bekendmaakt, aan te tonen;
- de slogans of titels die opgenomen zijn in bepaalde klassieke onderdelen van het transparantieverlag op het vlak van communicatie: " ... een recente en ambitieuze groep", "ondersteuning bij uitstekende audits", "... collectieve intelligentie in actie", enz.

Schematisch kunnen de resultaten voor elk van de hiervoor geïdentificeerde categorieën als volgt worden voorgesteld:



Vastgesteld kan worden dat het de grootste structuren zijn (met name de vier "Big 4" alsook de helft van de revisorenkantoren die behoren tot structuren die lid zijn van het "Forum of firms") die van deze wettelijke verplichting een communicatiemiddel, dat niet gereguleerd is, hebben gemaakt.

De Hoge Raad vestigt evenwel de aandacht op het feit dat een dergelijk transparantieverlag, op vrijwillige basis, in talloze ondernemingen zou kunnen gebruikt worden, bijvoorbeeld in ondernemingen met een ondernemingsraad. Of het nu in het kader is van de aanstellingsprocedure van de commissaris of van de voorstelling van de commissaris aan de ondernemingsraad, het transparantieverlag is een communicatiemiddel waarvan de impact niet mag onderschat worden.