

**HOGHE RAAD VOOR  
DE ECONOMISCHE  
BEROEPEN**

North Gate III - 5e verdieping  
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel  
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19  
E-mail : CSPEHREB@skynet.be  
www.cspe-hreb.be

**Advies van 24 juni 2004 omtrent het voorstel van  
achtste Europese vennootschapsrichtlijn**

# bijlage VI

## D

e Hoge Raad steunt het Europese initiatief om de achtste vennootschapsrichtlijn te herzien. De huidige richtlijn werd immers sinds de goedkeuring in 1984 niet aangepast en de tekst dient te worden gewijzigd om rekening te houden met de evolutie die het beroep in de voorbije twintig jaar heeft doorgemaakt.

De Hoge Raad stelt met genoeg vast dat de meeste bepalingen in dit voorstel van richtlijn reeds in het Belgische recht zijn terug te vinden. De omzetting van deze richtlijn zal derhalve in België vlotter kunnen verlopen dan in vele andere lidstaten van de Europese Unie.

Toch betreurt de Hoge Raad het feit dat de Europese Commissie niet volop van de gelegenheid gebruik maakt om bij deze herziening van de achtste Europese vennootschapsrichtlijn de realisaties die voortvloeien uit de werkzaamheden van het *Committee on Auditing* in de tekst te integreren. Deze resultaten zijn terug te vinden in niet-bindende Europese aanbevelingen en in het bijzonder in de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 met betrekking tot de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste auditors in de Europese Unie.

Volgens de Hoge Raad zou de herziening van de achtste Europese richtlijn op zijn minst moeten leiden tot de integratie

van de fundamentele principes die deze aanbevelingen bevatten. Zoniet betekent de achtste richtlijn een achteruitgang in het Europese beleid inzake de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de jaarrekening en de kwaliteit van hun werk. Indien men deze nieuwe richting blijft volgen, is de Hoge Raad van mening dat dit de meeste lidstaten (waaronder België), die reeds inspanningen hebben geleverd om de bepalingen van de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 om te zetten in nationaal recht, ertoe zal brengen de gegrondheid van de beslissingen die in de voorbije jaren werden genomen, in vraag te stellen.

\*  
\*            \*

De krachtlijnen van dit advies van de Hoge Raad zijn vervat in tien punten die in overeenstemming met de volgorde van de artikelen in het voorstel van richtlijn hieronder aan bod komen.

De onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de jaarrekening wordt evenwel als eerste punt behandeld, gezien het belang dat de Hoge Raad aan deze problematiek hecht.

## 1. Regels inzake ethiek, beroepsgeheim en onafhankelijkheid

De Hoge Raad betreurt de soepele houding in het voorstel van Europese richtlijn wat beroepsethiek, beroepsgeheim en onafhankelijkheid betreft ten eerste. Hij is van oordeel dat de voorgestelde tekst zo vaag is dat hij geenszins de gewenste rechtszekerheid kan verzekeren.

De Hoge Raad wijst er bovendien op dat de opdeling van de bepalingen omtrent beroepsethiek en beroepsgeheim in één hoofdstuk en deze met betrekking tot de onafhankelijkheid in een ander hoofdstuk doet onderstellen dat de onafhankelijkheid geen deel uitmaakt van de ethische regels waaraan de wettelijke controleur van de jaarrekening is onderworpen. Volgens de Hoge Raad is het beter om deze twee hoofdstukken samen te voegen en het verband tussen deze verschillende concepten te verduidelijken.

Meer in het bijzonder wenst de Hoge Raad het volgende te benadrukken:

- De huidige tekst inzake **onafhankelijkheid** is, zelfs indien hij moet worden aangevuld met eventuele “comitologische” maatregelen, totaal onaanvaardbaar.

***De Hoge Raad is immers van oordeel dat de Europese richtlijn, naar het voorbeeld van de methode toegepast voor de kwaliteitscontrole (zie onder punt 5), de verschillende fundamentele principes (tekst in vet) uit de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 met betrekking tot de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste auditor, zou moeten bevatten.***

Zoniet moet de Europese richtlijn, gezien het niet-bindende karakter van de Europese aanbeveling van 16 mei 2002, beschouwd worden als een afzwakking van de stellingen die de Europese Commissie voorheen heeft ingenomen.

- De huidige tekst inzake **ethiek** bevat een algemeen principe en verwijst voor het overige naar de comitologie.

Volgens de Hoge Raad moet de nodige transparantie worden verzekerd door te verduidelijken of de ethische code van de IFAC op Europees niveau al dan niet de basis vormt. Zoniet moeten de fundamentele ethische principes waaraan de wettelijke controleur van de jaarrekening bij het uitvoeren van zijn opdrachten is onderworpen, worden verduidelijkt.

De Hoge Raad benadrukt dat deze strekking rechtstreeks verband houdt met de houding jegens het referentiekader voor auditnormen (artikel 26 waarin het gebruik van de “ISA+-normen” wordt voorgesteld). Het naleven van de ISA-normen, uitgewerkt door het IAASB, impliceert *de facto* het naleven van alle bepalingen van de ethische code van de IFAC.

- Wat betreft de **confidentialiteit** en het **beroepsgeheim** waaraan de wettelijke controleur van de jaarrekening is onderworpen, zijn de bepalingen in het voorstel tot richtlijn naar luid van de Hoge Raad eveneens in aanzienlijke mate ontoereikend.

Volgens de Hoge Raad is het van belang dat er duidelijke regels van toepassing op alle externe auditoren en hun auditkantoren in de Europese Unie worden opgenomen in de achtste Europese richtlijn. Er moeten minstens duidelijke regels worden opgesteld inzake de uitwisseling van informatie tussen wettelijke controleurs:

- in het kader van een “due diligence” opdracht die wordt uitgevoerd door een externe auditor die geen wettelijke controleur van de jaarrekening is;
- bij een wijziging van commissaris;
- in het geval een commissaris belast is met de controle van de geconsolideerde rekeningen maar niet van de rekeningen van de entiteiten die deel uitmaken van de consolidatiekring.

## 2. Instellingen van openbaar belang

### 2.1. Toepassingsgebied

*et voorstel tot achtste richtlijn maakt een onderscheid tussen de instellingen van openbaar belang en de andere. Volgens de Hoge Raad is een dergelijk onderscheid slechts aanvaardbaar voor zover dit niet leidt tot het instellen van auditprocedures die verschillen naargelang de aard van de ondernemingen.*

De Hoge Raad is verheugd vast te stellen dat de huidige tekst in hoofdstuk XI van het voorstel van Europese richtlijn (artikelen 38 tot 43), die enkel slaat op de instellingen van openbaar belang, geen bijzondere verplichtingen omtrent auditactiviteiten bevat. Op die manier wordt vermeden dat er op termijn twee categorieën van externe auditoren ontstaan.

Toch is de Hoge Raad van oordeel dat *het raadzaam is de definitie van instellingen van openbaar belang in artikel 2 te herzien door de definitie te beperken tot die vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot een gereguleerde markt of die het voorwerp uitmaken van een prudentiële controle die door een onafhankelijke administratieve autoriteit wordt verricht.*

### 2.2. Transparantiebepalingen die verweven zijn met het statuut van instelling van openbaar belang

De Hoge Raad verheugt zich tevens over de aanscherping van de transparantiebepalingen die zijn opgenomen in de nieuwe achtste richtlijn en die zich niet alleen richten tot de wettelijke controleurs van de rekeningen (op de site van het auditkantoor te vermelden informatie) maar ook tot vennootschappen (vermelding van de honoraria).

- **Wat de informatie betreft die door de auditkantoren moet worden verspreid,** wenst de Hoge Raad te beklemtonen dat artikel 38 van toepassing zou moeten zijn op alle wettelijke controleurs van de jaarrekeningen, ongeacht of zij onder vennootschapsvorm opereren of niet en ongeacht het feit of zij opdrachten uitvoeren in instellingen van openbaar belang of niet, teneinde de gelijke behandeling van de verschillende wettelijke controleurs van de jaarrekening te verzekeren.

De uitbreiding van het toepassingsgebied van artikel 38 zou de organen belast met het aanstellen van een wettelijke controleur van de jaarrekening de mogelijkheid bieden te beschikken over de nodige informatie met betrekking tot alle externe auditoren en om bijgevolg met kennis van zaken een keuze te maken.

Deze uitbreiding van het toepassingsgebied zou logischerwijs tevens leiden tot een aanpassing van artikel 16 van het voorstel tot richtlijn door de toevoeging van een derde soort van informatie die het openbaar register moet vermelden. Het betreft het internetadres van het auditkantoor of van de externe auditor (en de precieze plaats op deze website waar men de in artikel 38 geviseerde informatie terugvindt). Anders zou de in het kader van artikel 38 te publiceren informatie rechtstreeks toegankelijk kunnen zijn door deze als dusdanig in het openbaar register op te nemen.

- **Wat de vermelding van de honoraria voor de wettelijke controle van de jaarrekeningen en de bijkomende honoraria betreft,** steunt de Hoge Raad het initiatief van de Europese Commissie aangezien de toepasbare regels de gewenste transparantie en rechtszekerheid verzekeren.

In dit perspectief dient de draagwijdte van § 2 van artikel 50 van het ontwerp van richtlijn te worden verduidelijkt: heeft de informatie met betrekking tot de honoraria en de bijkomende honoraria die in bijlage bij de geconsolideerde jaarrekeningen moet worden vermeld enkel betrekking op de consoliderende onderneming of op alle entiteiten die deel uitmaken van de consolidatiekring?

De Hoge Raad beklemtoont dat het advies<sup>1</sup> van 1 maart 2004 over het voorontwerp van koninklijk besluit omtrent de regels tot uitsplitsing van de honoraria van de commissaris, volledig in overeenstemming is met de bepaling in het voorstel tot richtlijn. Bovendien is de suggestie van de Hoge Raad om de informatie voor te stellen onder de vorm van een tabel met twee kolommen zeer geschikt voor de “klassieke” presentatie van de bijlagen tot de jaarrekeningen.

1. Advies van de Hoge Raad van 1 maart 2004 inzake het voorontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen en tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.

### 3. Toegang tot het beroep

1. De Bolognaverklaring van 19 juni 1999 bepaalt een nieuwe wijze om een diploma te behalen waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen een diploma dat na drie jaar ("Bachelor"), na vijf jaar ("Master") en na acht jaar ("Doctor") wordt verkregen.
2. Punt j) van §1 van artikel 8 van het voorstel tot richtlijn.
3. Artikel 8, § 1 vermeldt de vakgebieden waarover de kandidaat-wettelijke controleur van de jaarrekeningen tijdens een toetsing van de theoretische kennis zal worden ondervraagd. Onder meer de volgende onderwerpen komen aan bod:
  - punt h) met betrekking tot de "wettelijke voorschriften en beroepsnormen betreffende de wettelijke accountantscontrole en de daarmee belaste accountants";
  - punt i) met betrekking tot de "internationale standaarden voor accountantscontrole";
  - punt j) met betrekking tot de "beroepsvaardigheden";
  - punt k) met betrekking tot de "beroepsethiek en onafhankelijkheid".

De Hoge Raad betreurt dat artikel 6 – waarvan de titel "qualifications éducatives" in de Franse versie door "formation" zou vervangen kunnen worden – geen rekening houdt met de nieuwe wijze waarop diploma's worden uitgereikt zoals voorzien in de **Bolognaverklaring** van 19 juni 1999<sup>1</sup>.

Bovendien stelt de Hoge Raad zich vragen over de draagwijdte van bepaalde vakgebieden die aan bod komen in de toetsing van de theoretische kennis (artikel 8 van het voorstel tot richtlijn). In

het bijzonder past het te verduidelijken wat wordt begrepen onder "**professional skills**" ("**beroepsvaardigheden**")<sup>2</sup>.

Gezien enerzijds het bestaan van zeer verwante vakgebieden, zoals beroepsnormen, internationale standaarden voor accountantscontrole of beroepsethiek en onafhankelijkheid<sup>3</sup> en, anderzijds, het feit dat artikel 8 betrekking heeft op de toetsing van de theoretische kennis, stelt de Hoge Raad zich vragen over de draagwijdte van de materie "beroepsvaardigheden".

### 4. Feitelijke kwalificatie van een langdurige praktijkervaring

Het ter advies voorgelegde voorstel tot Europese richtlijn neemt in artikel 11 het artikel 9 uit de huidige richtlijn over. Deze bepaling stelt bijzondere maatregelen vast om personen die niet over een voldoende theoretische opleiding beschikken (zoals bedoeld in artikel 6 van het voorstel tot richtlijn), maar wel over een langdurige praktijkervaring (naargelang het geval van 15 of 7 jaar), toe te laten de titel van wettelijke controleur van de jaarrekening te verwerven.

Volgens de leden van de Hoge Raad heeft deze bepaling geen bestaansreden meer aangezien de voorwaarden met betrekking tot het uitoefenen van de wettelijke controle van de jaarrekeningen binnen de Europese Unie sinds 1984 zijn vastgelegd. De Hoge Raad stelt daarom voor om deze bepaling te schrappen in de tekst van het voorstel tot richtlijn.

### 5. Regels inzake kwaliteitscontrole

De Hoge Raad is blij dat een aantal basisprincipes die "in vet" werden vastgelegd in de Europese aanbeveling van 15 november 2000 met betrekking tot waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie werden opgenomen in artikel 29 van het voorstel tot richtlijn.

**om de zes jaar bij alle wettelijke controleurs van de jaarrekening, in de zin van artikel 2 van het voorstel tot richtlijn, plaatsvindt.**

De Hoge Raad kan zich akkoord verklaren met de bijzondere regels in artikel 41 van het voorstel tot richtlijn die van toepassing zijn op de wettelijke controleur van de jaarrekening van de instellingen van openbaar belang, met name om de kwaliteitsbeoordeling

4. "Kwaliteitsbeoordeling", zoals bepaald in punt h) van § 1 van artikel 29 van het voorstel tot Europese richtlijn.

**De Hoge Raad meent dat het belangrijk is dat de Europese richtlijn duidelijk stelt dat de kwaliteitsbeoordeling<sup>4</sup> minstens**

## 6. Verplichte rotatie

frequenter te uit te voeren (om de drie jaar in plaats van om de zes jaar), op voorwaarde dat de methodologie en de draagwijdte van de kwaliteitsbeoordeling dezelfde zijn, ongeacht het soort ondernemingen dat door

een wettelijke controleur van de jaarrekening wordt gecontroleerd (met uitzondering van de specifieke sectoren, zoals banken, verzekeringsmaatschappijen en mutualiteiten).

Het voorstel van achtste Europese richtlijn legt in artikel 40, c) voor de instellingen van openbaar belang een verplichte rotatie van de wettelijke controleur van de jaarrekening op. Het voorstel laat aan de lidstaten het keuzerecht tussen de interne en de externe rotatie.

belangrijker een gedetailleerde regeling inzake de onafhankelijkheid op te nemen (zie hiertoe punt 1 van onderhavig advies).

Volgens de Hoge Raad vormt de rotatie op zich geen bijkomende garantie voor de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de jaarrekeningen. Om deze reden mag deze maatregel niet dwingend zijn. Het is volgens de Hoge Raad echter

De Hoge Raad benadrukt het belang dat hij hecht aan de gelijke behandeling van deze groep beroepsbeoefenaars. In dit opzicht wijst de Hoge Raad erop dat de interne rotatie geen bijzonder voordeel inhoudt ten opzichte van de externe rotatie. De facto staat de interne rotatie voor bepaalde kantoren, in het bijzonder de kleine kantoren, immers gelijk aan een externe rotatie.

## 7. Oprichting van een extern toezichtsorgaan in elke Lidstaat

In 1985 was de Belgische wetgever een pionier door een extern toezichtsorgaan op te richten dat volkomen onafhankelijk was van het beroep van externe auditor. Dit orgaan is momenteel de "Hoge Raad van de Economische Beroepen".

(artikel 31) en dat er in het kader van de onderzoeken een wettelijke samenwerking tussen de lidstaten wordt voorzien (artikel 34).

Gedurende bijna twintig jaar kan men in België dit systeem van extern toezicht zien evolueren zoals dit ook het geval is voor het normatieve en reglementaire kader dat van toepassing is op de externe controleurs van de jaarrekeningen, dankzij de proactieve rol die de Hoge Raad van de Economische Beroepen speelt.

Volgens de leden van de Hoge Raad dient er, op zijn minst in de motivering, duidelijk te worden vermeld wat men dient te verstaan onder "eindverantwoordelijkheid van het toezicht" zoals vermeld in § 4 van artikel 31 van het voorstel tot Europese richtlijn.

De Hoge Raad is blij dat het ontwerp van achtste richtlijn voorziet in de verplichting tot het oprichten van een dergelijk extern toezichtsorgaan in elke lidstaat

Volgens de Hoge Raad moeten de rol en de taken van de "Hoge Raad voor de Economische Beroepen", zelfs indien deze in zekere mate zullen evolueren, in overeenstemming kunnen worden gebracht met de bepalingen in het voorstel tot richtlijn.

In het licht van subsidiariteitsbeginsel dat in artikel 31 van het voorstel tot Europese richtlijn werd opgenomen, dient te worden opgemerkt dat er een ruime beleidsruimte wordt gelaten om, met in acht name van de nationale eigenheid, het extern toezichtstelsel op nationaal niveau in te richten.

De Hoge Raad benadrukt dat hij bereid is bij te dragen aan de reflectie over de omzetting in het Belgische recht van regels inzake een Belgisch systeem van extern toezicht, zoals bedoeld in artikel 31 van het ontwerp van richtlijn, zodra deze definitief is goedgekeurd.

## 8. Bepalingen omtrent de oprichting en de werking van auditcomités

De Hoge Raad stelt vast dat het voorstel van achtste Europese richtlijn in artikel 39 de "instellingen van openbaar belang" gelast een auditcomité op te richten.

De Hoge Raad vraagt zich af of het niet aangewezen is een verband te leggen tussen dit voorstel en de huidige werkzaam-

heden op Europees niveau in het kader van de raadpleging over de onafhankelijke bestuurders en de comités van de raad<sup>1</sup>.

Volgens de Hoge Raad is het raadzaam om de twee denkpistes samen te voegen teneinde tot een globale aanpak te komen.

## 9. Wederzijdse erkenning

De Hoge Raad verheugt zich over de maatregelen die in het voorstel tot achtste richtlijn worden genomen inzake de wederzijdse erkenning. Er wordt immers een onderscheid gemaakt tussen, enerzijds, de erkenning van een wettelijke controleur van de jaarrekening die erkend is in een andere lidstaat van de Europese Unie (artikel 14) en, anderzijds, de erkenning van een wettelijke controleur van de jaar-

rekening die erkend is in een ander land (Hoofdstuk XII – artikelen 44 tot 47).

*De Hoge Raad wenst echter te wijzen op het feit dat de bepalingen uit hoofdstuk XII zowel voor de Europese wettelijke controleur van de jaarrekening als voor de externe toezichtsorganen op nationaal niveau enkel aanvaardbaar zijn indien deze leiden tot een daadwerkelijke wederzijdse erkenning.*

## 10. Opdrachten toegewezen aan het Reglementerend Comité voor de Accountantscontrole

De Hoge Raad stelt vast dat artikel 49 van het voorstel tot richtlijn voorziet in de oprichting van het "Reglementerend Comité voor de Accountantscontrole".

Hoewel hij dit voorstel steunt, acht de Hoge Raad het aangewezen om nauwkeurig de verschillende taken van dit Comité vast te leggen, zodat de gewenste transparantie en rechtszekerheid terzake worden verzekerd.

Hoewel het a priori logisch lijkt dat de vertegenwoordigers van de lidstaten worden aangesteld door de externe toezichtsorganen die op nationaal niveau worden opgericht, is het volgens de Hoge Raad aangewezen om te verduidelijken hoe dit comité wordt samengesteld.

1. Raadpleging (afgesloten op 4 juni 2004) van het Directoraat-Generaal "Interne markt" van de Europese Commissie, getiteld "Recommendation on the role of (independent) non-executive or supervisory directors", 5 mei 2004, 20 p.