

# HOGE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN

North Gate III 5<sup>e</sup> 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

# S

## amenstelling<sup>(\*)</sup> van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen<sup>1</sup> (2000 – 2006)

Voorzitter :



De Heer Jean-Paul Servais

Leden :



De Heer Guy Keutgen



De Heer Pierre-Armand Michel



De Heer Kris Peeters



Mevrouw Lieve Pieters



De Heer Jean-Luc Struyf



Mevrouw Bergie Van Den Bossche

## Wetenschappelijke adviseurs van de Hoge Raad



Mevrouw Catherine Dendauw



De Heer Christoph Van der Elst

(\*) Toestand op 31 augustus 2003.

1. Koninklijk besluit van 12 augustus 2000 tot aanstelling van de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (*Belgisch Staatsblad* van 9 september 2000, 1<sup>e</sup> editie)



**HOGE RAAD VOOR  
DE ECONOMISCHE  
BEROEPEN**

North Gate III 5<sup>e</sup> 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

**A**ctiviteitenverslag van de Hoge Raad  
voor de Economische Beroepen



## Woord vooraf



De Hoge Raad voor de Economische Beroepen werd opgericht in 1999 en kwam in de plaats van de in 1985 opgerichte Hoge Raad voor het Bedrijfs-revisorat en voor de Accountancy.

De reorganisatie van de Hoge Raad – met name de uitbreiding van zijn bevoegdheden – hangt samen met deze van de economische beroepen. Sinds 1999 behoren tot de “economische beroepen” de bedrijfsrevisoren, de accountants, de belastingconsulenten, de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten.

Deze geregementeerde beroepen zijn ondergebracht in drie Instituten: het Instituut der Bedrijfsrevisoren (IBR), opgericht in 1953, het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB), opgericht in 1985, en het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten (BIBF), opgericht in 1992.

Door de aanduiding van al deze verschillende beroepsbeoefenaars als “economische beroepsbeoefenaars”, heeft de wetgever in 1999 hun verdiensten als korps van “cijfermatige beroepsbeoefenaars” willen erkennen. Dit stelsel

werd omkaderd met een adviesorgaan dat belast is met het toezicht op de naleving van het algemeen belang en van de vereisten van het maatschappelijk verkeer. Deze taak is aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen toevertrouwd. De economische beroepsbeoefenaars vormen in aantal (bijna 15.000 leden) het derde grootste vrije beroep, na de medische en paramedische beroepen. Dit duidt op het belang van hun inzet maar ook van hun verantwoordelijkheden bij het ondernemingsleven en de organisatie van een zeer groot aantal ondernemingen in België.

In dit kader heeft de Hoge Raad de wettelijke opdracht mee te werken aan de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen door op eigen initiatief of op verzoek advies of aanbevelingen te verstrekken aan de Regering of aan de beroepsorganisaties die de economische beroepen vertegenwoordigen. Tijdens de betrokken verslagperiode kunnen de krachtlijnen van het optreden en de bedenkingen van de Hoge Raad als volgt worden samengevat.

<sup>1</sup> Hoge Raad voor de Zelfstandigen en de KMO, *Jaarverslag 2003*, aantal beoefenaars van een vrij beroep, p. 35.

## De hervorming van 1999 en haar gevolgen vijf jaar later

De hervorming van de economische beroepen in 1999 leidde tot de goedkeuring van een voor deze beroepen nieuw wettelijk kader, dat bestaat uit twee elkaar aanvullende wetten:

- de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, enerzijds;
- en de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, anderzijds.

De wet van 1953 heeft betrekking op het Instituut der Bedrijfsrevisoren terwijl de wet van 1999 het wettelijke kader van de twee andere Instituten, het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten, vastlegt.

Het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten is historisch gezien ook onderworpen aan de wet “Verhaegen” van 1 maart 1976 die de uitoefening van de “dienstverlenende intellectuele beroepen” regelt. In 1999 wenste de wetgever het statuut van het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten te wijzigen door de erkende boekhouders(-fiscalisten) bij de economische beroepen te integreren. De band met de wet Verhaegen werd echter niet in vraag gesteld.

In het licht van de ontwikkelingen van het wettelijke en reglementaire kader van de verschillende economische beroepen, beklemtoont de Hoge Raad voor de Economische Beroepen het belang dat hij in zijn op eigen initiatief of op verzoek genomen adviezen en aanbevelingen hecht aan een convergentie van de verschillende normen, met in acht name van de specifieke eigenschappen van de verschillende beroepen.

Het hybride systeem waarin het Beroepsinstituut voor Erkende Boekhouders en Fiscalisten zich bevindt kan echter leiden tot een zekere onsamen-

hangendheid in het onderscheiden reglementair kader. Dit is in het bijzonder het geval in het licht van de doelstelling die de wetgever zich bij de hervorming in 1999 had gesteld om een basis uit te bouwen die een toenadering van de verschillende economische beroepen toelaat.

Bovendien wil Hoge Raad benadrukken dat, naar aanleiding van de hervorming van 1999, de koninklijke besluiten omtrent de toegang tot de verschillende economische beroepen alsook omtrent de deontologie moeten worden herzien.

Tot op heden werden enkel de koninklijke besluiten inzake de toegang tot het beroep aangepast. In het Belgisch Staatsblad verscheen:

- het Koninklijk Besluit van 20 januari 2003 betreffende het programma, de voorwaarden en de examenjury van het praktisch bekwaamheidsexamen van de “erkende boekhouders” en “erkende boekhouders-fiscalisten” (Belgisch Staatsblad van 12 februari 2003) en
- het Koninklijk Besluit van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent (Belgisch Staatsblad van 6 juni 2003).

De Hoge Raad wil de aandacht van de bevoegde ministers vestigen op het belang dat moet worden gehecht aan een aanpassing van de andere Koninklijke Besluiten – en in het bijzonder de Koninklijke Besluiten inzake deontologie – opdat de verschillende economische beroepen over een volledig en samenhangend wettelijk en reglementair kader kunnen beschikken. De herziening van het Koninklijk Besluit inzake de deontologie van accountants is hoogdringend, daar de belastingconsulenten tot op heden niet onderworpen zijn aan dit Koninklijk Besluit en niet alle belastingconsulenten tevens accountants zijn.

\*  
\* \*

Slechts indien hieraan wordt voldaan kunnen de economische beroepen op serene wijze en met in acht name van de specifieke eigenschappen van de verschillende beroepen evolueren. Een werkelijke toenadering van de economische beroepen is mogelijk op voorwaarde dat de wetgever en de Instituten effectief de hervorming van de economische beroepen van 1999 verderzetten.

In ditzelfde opzicht was de Hoge Raad tijdens de betrokken periode bijzonder actief bij de voorbereiding van de hervorming van de stage voor de toegang tot het beroep van accountant en het regelen van de toegang tot het beroep van belastingsconsulent. Deze hervorming, waarvan de Hoge Raad een van de bezielers was, zorgt voor een grotere rechtszekerheid bij de organisatie van het toelatingsexamen tot het beroep. Deze hervorming maakt deze economische beroepen bovendien bekender bij de aankomende generaties. De Hoge Raad zal in overeenstemming met de wettelijke bepalingen in het bijzonder toezien op het goede verloop en de goede organisatie van de stages bij het Instituut.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen zal zoals in het verleden blijven toezien op het naleven van het algemeen belang door op eigen initiatief of op verzoek adviezen en aanbevelingen te verstrekken.

Hij zal ook de taak die de wetgever hem in 1993 heeft toevertrouwd en in 1999 heeft uitgebreid, met name overleg met de verschillende instituten, voortzetten.

In dit kader heeft de Raad de aandacht van de Instituten gevestigd op het belang van een gepaste voorbereiding op en permanente vorming van hun leden over de overgang op korte termijn naar de IAS/IFRS-normen voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekeningen van talrijke Belgische ondernemingen.

De Hoge Raad heeft tevens bij verschillende betrokken instanties en autoriteiten gepleit voor een coherente aanpak van de toekenning van nieuwe opdrachten aan de verschillende economische beroepen.

## ***Evoluties op het stuk van het toezicht op het beroep van externe auditor***

In 1985 was de Belgische wetgever een pionier – zowel Europees als wereldwijd – door een “public oversight”-orgaan op te richten dat moest toezien op de naleving van het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer. Aanvankelijk bezat de Hoge Raad uitsluitend bevoegdheden jegens het bedrijfsrevisorat. In 1993 en 1999 heeft de Belgische wetgever de bevoegdheden van de Hoge Raad versterkt en uitgebreid tot alle economische beroepen. De Hoge Raad overkoepelt sinds 1999 alle economische beroepen en dit brengt hem

ertoe een actieve rol te spelen bij het overleg tussen de verschillende instituten van economische beroepen.

Verschiedende financiële schandalen hebben aanleiding gegeven tot fundamentele hervormingen van het wettelijke kader van de controle op de jaarrekening, zowel in de Verenigde Staten, door de goedkeuring van de “Sarbanes-Oxley Act” in juli 2002 als in Europa, door het voorstel tot wijziging van de achtste vennootschapsrichtlijn. In het bijzonder leiden deze hervormingen tot de oprichting van een orgaan belast met het toezicht

op de externe auditors, een “public oversight board”.

De rol die de Hoge Raad in 1985 werd bedeed was niet volledig vergelijkbaar met die van de PCAOB (de Amerikaanse “public oversight board”) aangezien de bevoegdheid van de eerste louter adviserend was. In 1993 kreeg de Hoge Raad een ruimere bevoegdheid. Sindsdien wordt de Raad beschouwd als een “adviserende autoriteit”. Immers, sinds 1993 zijn verschillende soorten adviezen van de Hoge Raad bindend. Dit is het geval voor een advies dat betrekking heeft op meer dan één beroep of hoedanigheid.

Gezien zijn bijna 20 jaar lange ervaring, neemt de Hoge Raad actief deel aan de huidige debatten op het niveau van Europese Unie over het oprichten in elke lidstaat van een van het beroep onafhankelijke “public oversight board” met gemeenschappelijke kenmerken in de verschillende lidstaten.

Dit ontwerp van richtlijn stelt voor, in het licht van de Amerikaanse organisatie van toezicht, op het niveau van de lidstaten een dergelijk toezichtorgaan belast met de volgende eindverantwoordelijkheid in te richten:

- het erkennen van auditvennootschappen en natuurlijke personen belast met de wettelijke controle van de jaarrekening;
- het opstellen van normen omtrent audit, kwaliteitscontrole, ethiek en onafhankelijkheid van de wettelijke controleurs van de jaarrekening;
- de organisatie van het toezicht op de geregistreerde auditvennootschappen;
- de organisatie van disciplinaire onderzoeken en procedures.

Deze debatten zullen leiden tot een aanzienlijke aanpassing van de achtste vennootschapsrichtlijn. Uit de huidige debatten blijkt dat het subsidiariteitsprincipe in het kader van deze hervorming zal worden toegepast. Immers, er wordt een gelaagde structuur voorgesteld: de achtste richtlijn bevat de algemene principes terwijl de bijzondere modaliteiten op nationaal niveau zullen worden vastgelegd.

Sinds 2002 wordt de Hoge Raad in België geschraagd door een nieuw controleorgaan, het Advies- en Controlecomité op de Afhankelijkheid van de Commissaris. Dit orgaan heeft tot taak op verzoek van om het even welke commissaris een advies uit te brengen over de onafhankelijke uitvoering van de wettelijke controle van de jaarrekening. Dit comité kan, zoals de Hoge Raad voor de Economische Beroepen bedrijfsrevisoren doorverwijzen naar de disciplinaire organen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Gezien de middelen en de bevoegdheden die de Hoge Raad werden toegekend, is hij gehouden, naast zijn traditionele taak om de algemene aspecten van het beroep van externe auditor te kaderen, ook een tweedelijnscontrole uit te voeren binnen het welomlijnde kader van de evaluatie van individuele gevallen die werden voorgelegd aan het Advies- en Controlecomité op de Onafhankelijkheid van de Commissaris en op anonieme wijze en in de vorm van een samenvatting aan de Hoge Raad worden overgemaakt.

Bovendien drukt de Hoge Raad de wens uit dat deze nieuwe achtste richtlijn de verschillende beginselen over het onafhankelijke oordeel van de externe auditor zal bevatten mede in het licht van de vooruitgang die reeds werd geboekt in de Europese aanbeveling inzake de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de jaarrekening van 16 mei 2002 en die op voorstel van de Hoge Raad reeds in Belgisch recht werd omgezet. De Hoge Raad zal over dit ontwerp van achtste vennootschapsrichtlijn een advies met zijn standpunten uitbrengen en spoedig aan de bevoegde ministeriële overheden overmaken.

In dit opzicht vestigt de Hoge Raad de aandacht op het feit dat het past zeer behoedzaam om te springen met een eventuele herziening van de zogenaamde “corporate-governance”-wet, gezien de moeilijke huidige context. Naast het feit dat talrijke financiële schandalen die de afgelopen drie jaar de onafhankelijkheid van de externe auditors in opspraak hebben gebracht, dient gewezen op de



vaststelling dat het thans nog niet mogelijk is om alle effecten van de in 2002 door het Parlement goedgekeurde “corporate governance”-wet te evalueren. Een deel van de bepalingen van deze wet zullen voor de bedrijfsrevisoren immers slechts gevolgen met zich meebrengen na de hernieuwing van hun driejarig mandaat.

Volgens de leden van de Hoge Raad kan een aanpassing van de in 2002 gewijzigde bepalingen inzake “Corporate governance” op heden enkel worden overwogen in de mate de aanpassingen tot doel hebben de transparantie te vergroten en de rechtszekerheid te versterken.

Naar aanleiding van de omzetting van bovengenoemde nieuwe Europese regeling zal het mogelijk zijn de noodzaak tot

aanpassing van de huidige Belgische bepalingen omtrent de geloofwaardigheid van de door de commissaris uitgevoerde opdrachten in het kader van het algemeen belang te evalueren. De Hoge Raad ontmoette daartoe reeds in tal van bijeenkomsten vertegenwoordigers van de verschillende economische beroepen en de verschillende actoren van de bedrijfswereld.

De Hoge Raad zal zijn wettelijke opdracht verder zetten en een proactieve rol spelen in de evolutie van het wettelijke en normatieve kader dat van toepassing is op de leden van de economische beroepen. Hierbij zal hij steeds het algemeen belang in acht nemen en ten dienste staan van de verschillende bevoegde ministeriële autoriteiten en instellingen.



**HOGE RAAD VOOR  
DE ECONOMISCHE  
BEROEPEN**

North Gate III 5<sup>e</sup> 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

# bijlage I

## Jaarrekening

over het boekjaar 1/09/2002 – 31/08/2003

	Euros
<b>Leden</b> (aanwezigheidsgelden en verplaatsingskosten)	5.564,30
<b>Bezoldigingen</b> (en sociale bijdragen en hiermee verbonden diverse kosten)	183.733,57
<b>Publicatie- en vertaalkosten</b>	22.906,27
<b>Bureelonkosten</b>	1.894,01
<b>Meubelen en bureautica</b>	1.907,03
<b>Representatiekosten</b>	917,43
<b>Verplaatsingskosten</b> (bijeenkomsten EC,..)	2.521,62
<b>Diverse werkingskosten</b>	
- Abonnementen op tijdschriften en dagbladen en aankoop boeken	4.776,99
- Bancaire werkingskosten	141,77
<b>TOTAAL WERKINGSKOSTEN</b>	<b>224.362,99</b>
<b>DEKKING</b>	<b>(224.362,99)</b>
Bijdrage IBR	74.787,66
Bijdrage IAB	74.787,66
Bijdrage BIBF	74.787,66

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen worden de kosten van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen gedragen door de drie Instituten voor de economische beroepsoefenaars.



## HOGE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN

North Gate III 5<sup>e</sup> 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 6 september 2002 inzake het voorontwerp houdende wijziging van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld

# bijlage II

## A. Inleiding

Met het voorontwerp van wet houdende wijziging van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld wil men de Europese richtlijn 91/308/EEG, zoals gewijzigd door richtlijn 2001/97/EG<sup>1</sup>, omzetten in het Belgische recht.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen<sup>2</sup> heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.

De minister van Financiën vroeg op 23 juli 2002 het advies van de Hoge Raad

voor de Economische Beroepen omtrent dit voorontwerp van wet. Dit voorontwerp heeft niet enkel tot doel het toepassingsveld van de wet van 11 januari 1993 uit te breiden tot de juridische beroepen, doch ook om de bepalingen van de wet van toepassing op de personen en ondernemingen vermeld in de artikelen 2 en 2bis van deze wet aan te passen.

Aangezien de Hoge Raad slechts bevoegd is voor het wettelijke en normatieve kader van toepassing op de economische beroepen (de bedrijfsrevisoren, de accountants, de belastingconsulenten, de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten), beperkt dit advies zich tot de aspecten die betrekking hebben op deze economische beroepen.

## B. Advies

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen stelt vast dat de omzetting de juridische beroepsbeoefenaars onderwerpt aan de bepalingen in het voor advies ingediende voorontwerp van wet houdende wijziging van de wet van 11 januari 1993. Het betreft een omzetting van de Europese richtlijn van december 2001, tot wijziging van richtlijn 91/308/EEG. Zodra deze wet zal goedgekeurd zijn, zullen de leden van de juridische beroepen zich voegen bij de groep van de bedrijfsrevisoren, de accountants,

de belastingconsulenten, de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten en andere beroepen beoogd in artikel 2bis van de wet van 11 januari 1993. Ze zullen deze groepervoegen in de hoedanigheid van «gatekeepers» in de betekenis zoals aangegeven in het adviserend FAG-document van mei 2002 of als «beroepen en ondernemingen waarvan de werkzaamheden in het bijzonder geschikt zijn om voor het witwassen van geld gebruikt te worden» in de betekenis van de Europese richtlijn.

1. Richtlijn 91/308/EEG van 10 juni 1991 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld (PB L 166 van 28 juni 1991), zoals gewijzigd door richtlijn 2001/97/EG van 4 december 2001 (PB L 344 van 28 december 2001).
2. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

### 1. Identificatie van alle daden van witwassen

Artikel 3, § 3 van de huidige wet van 11 januari 1993 verplicht de «in artikel 2 beoogde ondernemingen en personen» volledig mee te werken aan de toepassing van de wet van 11 januari 1993 om «alle daden van witwassen van geld te identificeren».

Artikel 4 van het voorontwerp van wet (lid 2) stelt voor deze verplichting uit te breiden tot alle personen bedoeld in artikel 2bis en artikel 2ter. Volgens de leden van de Hoge Raad is het aangewezen zich te beraden over de reikwijdte van de uitbreiding van deze *identificatieplicht van alle* daden van witwassen naar alle personen bedoeld in artikel 2bis (waaronder de bedrijfsrevisoren, de accountants (ingeschreven op de lijst van de externen), de belastingsconsulenten (ingeschreven op de lijst van de externen), de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten)) en 2ter (de juridische beroepsbeoefenaars).

De bedrijfsrevisor, die belast is met de wettelijke controle van de rekeningen, voert zijn taak uit met toepassing van het internationaal erkende en toegepaste principe van «*professional scepticism*»<sup>1</sup>. Dit betekent dat hij, wanneer hij de uitvoering van een dergelijke taak aanvaardt, a priori vertrouwen stelt in de ondernemingsleiding waarmee hij in contact treedt. Toch moet hij in het kader van zijn opdracht een kritische ingesteldheid behouden: indien hij elementen vaststelt die zijn vertrouwen doen afnemen, dan moet hij bijkomende procedures instellen aan de hand waarvan zijn vermoedens worden bevestigd of ontkracht.

Dit principe van «*professional scepticism*» is *de facto* ook van toepassing op andere economische beroepsbeoefenaars in het kader van hun uitoefening van opdrachten bij ondernemingen.

In het specifieke geval van daden van witwassen is men – in de huidige wetgeving – niet verplicht om systematisch aanwijzingen «op te sporen» waaruit men het bestaan van daden van witwassen zou

kunnen afleiden. Indien men daarentegen feiten vaststelt die daden van witwassen door de onderneming laten vermoeden, dan mag men deze niet negeren en is men verplicht deze informatie over te maken aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking.

De voorgestelde wijziging in het voorontwerp van wet van de bepaling onder paragraaf 2 van artikel 3 kan laten veronderstellen dat men voortaan eventuele aanwijzingen van daden van witwassen moet gaan «opsporen». Dit systematische speurwerk zou een bijzondere onderzoeksmethode vereisen die naargelang het geval «*forensic accounting*» of «*forensic audit*» wordt genoemd. Deze methode verschilt in wezen van het principe van «*professional scepticism*».

Na lezing van artikel 5 van de Europese richtlijn van 10 juni 1991, zoals gewijzigd door artikel 1, 4°), blijkt dat de Lidstaten erop moeten toezien “*dat de onder deze richtlijn vallende instellingen en personen elke transactie die zij van nature bijzonder geschikt achten om verband te houden met wiswassen van geld, met bijzondere aandacht onderzoeken*”.

Volgens het unanieme advies van de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen impliceert deze bepaling van de Europese richtlijn geen systematische toepassing van «*forensic accounting*» of «*forensic audit*», ook al is het vanzelfsprekend dat artikel 5 van deze richtlijn de beroepsbeoefenaar tot een zekere waakzaamheid verplicht.

De leden van de Hoge Raad stellen dan ook voor om op zijn minst de reikwijdte van deze aanpassing van artikel 3, § 3 van de wet van 11 januari 1993 te verduidelijken door te vermelden dat het principe van «*professional scepticism*» van toepassing blijft voor de economische beroepen. Meer algemeen werpen de leden van de Hoge Raad de vraag op of het niet aangewezen zou zijn artikel 3, § 3 aan te passen om te komen tot een bepaling met een strekking die beter aansluit bij de Europese tekst inzake de tussenkomst van de economische beroepsbeoefenaars.

1. Zie in dit verband paragraaf 6 van de ISA 200-norm van de IAASB (vroeger IAPC) van het IFAC, «Objective and general principles governing an audit of financial statements» (versie van toepassing in 2002): «*The auditor should plan and perform the audit with an attitude of professional scepticism recognizing that circumstances may exist which cause the financial statements to be materially misstated. For example, the auditor would ordinarily expect to find evidence to support management representations and not assume they are necessarily correct.*»

## 2. Eenvoudig vermoeden versus versterkt vermoeden

Sedert 2001 voorziet artikel 6 van de Europese richtlijn inzake de strijd tegen het witwassen dat alle door deze richtlijn beoogde personen en instellingen op eigen initiatief de bevoegde autoriteiten moeten op de hoogte brengen (in België, de Cel voor Financiële Informatieverwerking) van ieder feit dat “zou kunnen wijzen” op witwassen van geld.

Op Europees niveau is sedert 2001 het «eenvoudig vermoeden» van toepassing. Daarom wordt, in het voor advies voorgelegde voorontwerp van wet, artikel 14bis, § 1 gewijzigd door het begrip «versterkt vermoeden» te vervangen door «vereenvoudigd vermoeden».

Wat de economische beroepen betreft (de bedrijfsrevisoren, de accountants, de belastingsconsulenten, de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten), beklemtoont de Hoge Raad het feit dat zij zich niet meer zullen kunnen beperken tot de feiten waarvan ze weten dat ze bewijsmateriaal voor het witwassen van geld kunnen vormen. Voortaan moeten ze alle feiten waarvan ze vermoeden dat ze verband houden met het witwassen van geld melden.

De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen zijn van mening dat deze nieuwe bepaling een tweeledig fundamenteel antwoord geeft omtrent de verwerking van feiten inzake het witwassen van geld:

- alle aanwijzingen van witwassen van geld moeten meegedeeld worden aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking. Men moet bijgevolg *geen* oordeel vellen over deze elementen noch belangrijke onderzoeken uitvoeren *voorafgaand* aan de mededeling van deze informatie aan de CFI (op straffe van verdenking feiten die verband houden met het witwassen van geld te hebben begaan);
- een beroepsbeoefenaar moet zodra hij beschikt over een nieuwe aanwijzing

van witwassen van geld deze informatie melden. Dit betekent dat hij er niet mag van uitgaan dat eenmaal hij bepaalde informatie over een gegeven onderneming op een gegeven ogenblik heeft meegedeeld, hij nadien geen nieuwe informatie moet melden wanneer hij over nieuwe aanwijzingen beschikt.

Toch blijven bepaalde elementen weinig duidelijk. De externe auditeur die optreedt als wettelijk controleur van de rekeningen kan zich in een moeilijke situatie bevinden wanneer hij rekeningen zonder voorbehoud moet attesteren en hij tegelijk de Cel voor Financiële Informatieverwerking op de hoogte heeft gebracht over een «aanwijzing» van feiten die verband houden met het witwassen van geld. Indien het vermoeden bij later onderzoek wordt bevestigd door de Cel voor Financiële Informatieverwerking, dan kan het feit een verklaring zonder voorbehoud te hebben verstrekt, terwijl de onderneming criminele en frauduleuze praktijken pleegt, de reputatie aantasten van de kwaliteit van het werk van de externe auditor in het kader van zijn wettelijke controle van de rekeningen. Dit soort situatie kan zich ook voordoen bij accountants ingeschreven op de lijst van de externen wanneer zij de CFI feiten zouden hebben gemeld in het kader van een opdracht van fusie, splitsing of wijziging van de rechtsvorm, terwijl ze een positieve verklaring hebben verstrekt omtrent de aard en de voorwaarden waaronder de operatie plaatsvond.

De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen stellen voor te overleggen met de vertegenwoordigers van de drie Instituten en de Cel voor Financiële Informatieverwerking om, in het algemeen de evolutie van de wetgeving inzake het bestrijden van het witwassen van geld en in het bijzonder de in de vorige alinea aangehaalde problematiek te bespreken. Een tweede advies van de Hoge Raad inzake de bestrijding van het witwassen van geld zal U na dit overleg worden bezorgd.

### 3. Andere opmerkingen

De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen zouden ook nog de aandacht willen vestigen op twee aspecten die werden aangehaald in het FAG-adviesdocument van mei 2002 en niet onmiddellijk worden besproken in het voorontwerp van wet:

- Met betrekking tot het informeren van de aangifteplichtige over de aangifte van verdachte operaties (zoals bedoeld onder paragraaf 3.7.2. van het FAG-adviesdocument van mei 2002), beklemtonen de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen het belang dat de beroepsbeoefenaars hechten aan de opvolging van de informatie die door de leden van de economische beroepen wordt meegedeeld aan de FIU (in België, de CFI). Bijgevolg stellen ze voor dat, wat betreft paragraaf 131 van het FAG-adviesdocument, optie 1 wordt behouden en in het Belgische recht wordt omgezet.
- De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen wensen de aandacht te vestigen op de bijzondere risico's die beroepsbeoefenaars lopen bij een inbreng in natura van schuldvorderingen of bij fusies van vennootschappen die enkel schuldvorderingen als activa hebben. Het is inderdaad vereist in deze omstandigheden een bijzondere waakzaamheid aan de dag te leggen aangezien deze schuldvorderingen gelijkgesteld moeten worden met inbrengen van fondsen. Deze gevallen doen zich uiteraard voor bij bedrijfsrevisoren, maar kunnen ook, in het geval van fusies, zich bij de accountants (ingeschreven op de tabel van externen) voordoen wanneer ze een advies moeten uitbrengen over de voorwaarden waaronder deze operaties plaatsvinden. De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen wensen dat er over de grond van de zaak in samenwerking met de vertegenwoordigers van de FIU (in dit geval de CFI) en de betrokken beroepsorganisaties overleg wordt gepleegd dat met betrekking tot deze materie moet uitmonden in normatieve voorstellen.



**HOGE RAAD VOOR  
DE ECONOMISCHE  
BEROEPEN**

North Gate III 5<sup>e</sup> 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

**De Belgische economische beroepen  
en de IAS/IFRS-normen****Bijdrage van de Hoge Raad aan de voorbereiding  
van de economische beroepen****Eerste advies van 20 september 2002**

# bijlage III

## Synthese

*De problematiek van de internationale harmonisatie van de boekhoudregels inzake het opstellen van de jaarrekeningen van ondernemingen zal veel Belgische ondernemingen ertoe aanzetten om in het kader van het opstellen van hun geconsolideerde en zelfs statutaire jaarrekeningen de internationale boekhoudnormen (IAS/IFRS) toe te passen.*

*Volgens de leden van de Hoge Raad is het belangrijk dat de vennootschappen waarop deze fundamentele verandering betrekking heeft, tegen eind 2002 duidelijk worden geïdentificeerd om hen toe te laten op harmonieuze wijze de overschakeling naar dit nieuwe boekhoudkundige referentiekader tegen 2005 voor te bereiden.*

*De leden van de Hoge Raad zijn geen voorstander van een vroegere invoering van deze verplichting voor sommige categorieën van ondernemingen rekening houdend met de noodzakelijke voorbereidingstijd van de overstap en de tijd die nodig is om de economische beroepsbeoefenaars te vormen en hen het nieuwe wettelijke kader eigen te maken.*

*De Hoge Raad van de Economische Beroepen wenst een beroep te doen op het Interinstitutionencomité, samengesteld uit vertegenwoordigers van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten, om over voldoende informatie te beschikken tot beoordeling of de leden van deze economische beroepen op de overschakeling naar de IAS/IFRS-normen voorbereid zijn. Dit moet geschieden door de ondernemingen waarin ze actief zijn te raadplegen, zowel over het houden van de boekhouding, het opstellen van de jaarrekeningen als over de wettelijke controle van deze rekeningen.*

*De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen onderscheiden vier fundamentele elementen waarover de drie desbetreffende instituten zouden moeten waken : het regelmatig inlichten van hun leden, de opleiding tot het eigen maken van de IAS/IFRS-normen, de aanpassing van het normatieve kader en het bijzondere toezicht op de beroepsbeoefenaars tijdens de kritieke overgangperiode van een groot aantal ondernemingen naar het nieuwe boekhoudkundige referentiekader.*

*In het kader van de voorbereiding van de beroepsbeoefenaars op deze fundamentele wijziging in hun werkomgeving, wenst de Hoge Raad van de Economische Beroepen het Interinstitutionencomité zijn medewerking te verlenen om een kalender op te stellen met de werkzaamheden die tegen 2005 door de drie desbetreffende Instituten moeten worden uitgevoerd.*

## 1. Stand van zaken

De problematiek van de internationale harmonisatie van de boekhoudkundige regels voor het opstellen van de jaarrekeningen van ondernemingen kent sedert de jaren negentig talrijke ontwikkelingen die bepaalde ondernemingen dwingen hun boekhoudkundig referentiekader tegen 2005 te wijzigen.

De Europese verordening van 19 juli 2002<sup>1</sup> verplicht de beursgenoteerde vennootschappen en de ondernemingen die een openbaar beroep op het spaarwezen doen tegen 2005 voor het opstellen van hun geconsolideerde jaarrekeningen de IAS/IFRS-normen die werden vastgelegd door de IASB, een privé-organisatie voor boekhoudkundige normalisatie, te hanteren.

In tegenstelling tot een richtlijn, is een Europese verordening rechtstreeks van toepassing op de geïsoleerde ondernemingen. De tekst die op Europees niveau werd goedgekeurd biedt elke Lidstaat

bovendien de mogelijkheid deze toepassingsplicht van de IAS/IFRS-normen uit te breiden tot andere categorieën van ondernemingen of andere jaarrekeningen (in dit geval, de niet-geconsolideerde jaarrekeningen, ook «statutaire» jaarrekeningen genoemd).

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen<sup>2</sup> heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.

In dit kader wenst de Hoge Raad de leden van de economische beroepen te wijzen op het belang om mee te werken aan de toepassing van deze normen, zowel voor wat het houden van de boekhouding betreft, als voor het opstellen en de controle van de financiële staten.

## 2. Dringend door de Regering te treffen beleidsmaatregelen

Volgens de leden van de Hoge Raad is het belangrijk dat de ondernemingen die deze fundamentele wijziging aanbelangen (waarbij een onderscheid moet worden gemaakt tussen zij die verplicht zijn over te schakelen op de IAS/IFRS-normen en zij die er de mogelijkheid toe hebben) tegen eind 2002 geïdentificeerd zijn. Op deze manier kan de overschakeling op het nieuwe boekhoudkundige referentiekader tegen 2005 op harmonieuze wijze worden voorbereid.

Er moet rekening worden gehouden met de tijd die de voorbereiding op deze overgang vergt en de tijd die nodig is voor de opleiding van de economische beroepen

en het eigen maken van het nieuwe wettelijke kader. Daarom wijzen de leden van de Hoge Raad op de moeilijkheden die een eventuele vroegere invoering van deze verplichting voor bepaalde categorieën van ondernemingen zou kunnen veroorzaken. Zij zijn van oordeel dat het de voorkeur verdient dat de geïsoleerde ondernemingen vrijwillig en in de mate van het mogelijke vrijwillig anticiperen op het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening in overeenstemming met de internationale boekhoudnormen.

De overschakeling naar de IAS/IFRS-normen op korte termijn is immers geen eenvoudige opdracht.

<sup>1</sup> Verordening (EG) nr.1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 over de toepassing van de internationale boekhoudnormen, PB L 243 van 11 september 2002, p. 1-4.

<sup>2</sup> Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

- De betrokken ondernemingen moeten, gezien de specifieke eisen met betrekking tot dit boekhoudkundig referentiekader, hun boekhoudkundige organisatie wijzigen om alle gewenste informatie te verzamelen. De eerste ervaringen van Belgische ondernemingen die op de internationale boekhoudnormen overschakelden, leren dat men moet rekenen op een periode van 18 tot 24 maanden tussen het ogenblik waarop de beslissing tot de overschakeling op de IAS/IFRS-normen wordt genomen en de publicatie van de eerste jaarrekeningen (met vergelijkende cijfers). 2005 is reeds zeer nabij wanneer de ondernemingen
- terzake ten laatste in 2003 een beslissing moeten nemen.
- Weinig werknemers van deze ondernemingen beschikken terzake reeds over voldoende technische kennis doordat de IAS/IFRS-normen pas sinds kort worden onderricht (helaas meestal als keuzevak) en dit nog niet in alle instellingen.
- Indien de IAS/IFRS-normen impliceren dat de basismethode voor de evaluatie van bepaalde posten in vraag wordt gesteld, moeten deze normen niet onmiddellijk worden beheerst doch vereisen ze naast een theoretische opleiding ook een leerperiode voor de praktische toepassing van deze concepten.

### 3. Dringend door de Instituten voor de economische beroepen te treffen voorbereidingen

De leden van de Hoge Raad voor de Economische beroepen zijn van mening dat het onder punt 2 aangehaalde dringend karakter omtrent de te nemen beleidsmaatregelen versterkt wordt door de uitdaging die de leden van de Belgische economische beroepen in het kader van de overschakeling naar de IAS/IFRS-normen zullen moeten aangaan.

De bedrijfsrevisoren, accountants, belastingsconsulenten en boekhouders(-fiscalisten) zullen immers tal van ondernemingen moeten begeleiden in de overgang naar de internationale boekhoudnormen.

Er dient ook op gewezen te worden dat dit niet alleen geldt voor zij die werken voor ondernemingen die onderworpen zijn aan deze wettelijke plicht, maar ook voor zij die werken in dochterondernemingen (vaak KMO's) van een Belgische of buitenlandse moederonderneming die zelf in het kader van het opstellen en publicatie van de (geconsolideerde) jaarrekeningen aan deze plicht is onderworpen.

#### 3.1. Informatie

De problematiek van de overschakeling naar de IAS/IFRS-normen heeft sedert

begin jaren negentig tal van ontwikkelingen ondergaan. Om de leden van de economische beroepen bewust te maken van de verandering moeten ze hieromtrent regelmatig op de hoogte worden gehouden.

Dit kan geschieden door middel van bijdragen die gepubliceerd worden in vaktijdschriften alsook door het organiseren van algemene opleidingsessies met betrekking tot alle aspecten van de problematiek.

Bepaalde Instituten hebben daarnaast besloten al hun leden een brochure met de IAS/IFRS-normen of een becommentariërende brochure te bezorgen. Ook dit is een initiatief tot informering van de leden.

#### 3.2. Opleiding

Het is absoluut noodzakelijk dat alle leden van de economische beroepen op heel korte termijn worden opgeleid om de ondernemingen waarvoor of waarbij ze werken te kunnen adviseren.

Het is aan de Instituten om deze opleidingen te organiseren of om ervoor te zorgen dat hun leden op een correcte wijze terzake worden gevormd.

Een loutere lezing van de IAS-normen volstaat niet om er alle nuances van te beheersen. Indien de IAS/IFRS-normen impliceren dat de basismethode voor de evaluatie van bepaalde posten in vraag wordt gesteld, moeten deze normen niet onmiddellijk worden beheerst doch vereisen ze naast een theoretische opleiding ook een leerperiode voor de praktische toepassing van deze concepten.

Deze opleidingstaak moet zich ook tot stagiairs die een economisch beroep wensen uit te oefenen, richten. De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen leggen het Interinstitutencomité het voorstel ter beoordeling om vanaf heden deze materie op te nemen in de lijst van de vakken waarover het bekwaamheidsexamen handelt wat de materie bijgevolg tot één van de opleidingsonderdelen die de Instituten aanbieden, maakt.

### 3.3. Normalisatie

De overgang naar de IAS/IFRS-normen door bepaalde categorieën van ondernemingen zou moeten gepaard gaan met wijzigingen van de normatieve teksten die de leden van de economische beroepen die voor deze ondernemingen prestaties verrichten, moeten toepassen. Een boekhoudkundige harmonisatie op internationaal niveau zou waardeloos zijn als deze niet gepaard gaat met een internationale harmonisatie van de normen toegepast door de beroepsbeoefenaars die belast zijn met het houden van de boekhouding en het opstellen of controleren van de rekeningen.

Zonder deze problematiek tot de bedrijfsrevisoren te beperken, past het te benadrukken dat, na lezing van het jaarverslag 2001 van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (p.233), de bedrijfsrevisoren in de toekomst naar de internationale auditnormen zullen verwijzen, en niet langer naar de controlenormen en –aanbevelingen die werden goedgekeurd door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

De Commissie Controlenormen stelt in het jaarverslag 2001 van de Raad van het

Instituut der Bedrijfsrevisoren, immers een nieuwe werkwijze voor:

- Sectie 1: letterlijke vertaling van de ISA-normen goedgekeurd door de IAASB<sup>1</sup> van de IFAC
- Sectie 2: verwijzingen naar de specifieke wettelijke en reglementaire bepalingen van het Belgisch recht
- Sectie 3: gedragslijnen en interpretatieadviezen in het licht van de bijzonderheden van de Belgische situatie.

Deze normalisatiemethode komt overeen met de «ISA+-benadering» die het *Committee on Auditing* van de Europese Commissie op Europees niveau, in het kader van een voorbereidend document<sup>2</sup> van de vergadering van 6 en 7 juni 2002 in Helsinki, voorstelde.

De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen stellen vast dat er tot op heden – september 2002 – nog geen enkele norm of aanbeveling van het type «ISA+» voor advies aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen werd voorgelegd.

De leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen wensen de Raad van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren te wijzen op een aantal problemen:

- Indien dit nog niet gebeurd is, moeten er dringend een methodologie en een werkschema worden opgesteld.
- Indien de structuur van de ISA-normen niet overeenstemt met die van de normen en aanbevelingen die momenteel van toepassing zijn, dan moet de vraag naar de structuur van de normen die zullen gelden worden opgeworpen (systematisch de nummers van de ISA-normen hanteren, of in bepaalde gevallen, normen samenvoegen<sup>3</sup>).
- Het is van essentieel belang dat men zich bewust is van de logheid van de «klassieke» procedure ter goedkeuring van de normen. Deze procedure omvat de volgende stappen:
  - het opstellen van een normatieve tekst door een door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren

1. Vroeger IAPC genoemd.

2. *EU strategy on auditing standards*, Note to Members EU Committee on Auditing, 27th May 2002, 5p.

3. Ter illustratie vermelden we twee praktische voorbeelden: zal het principe van de algemene controlenormen worden behouden? Zullen de normen ISA 240 (met betrekking tot fouten en fraude) en 250 (met betrekking tot illegale handelingen) worden samengesmolten?

- hiertoe gemachtigde Commissie (meestal de Commissie Controlenormen);
- sedert juni 2000 onderzoekt de Commissie Controlenormen van het IBR de voorgestelde normatieve tekst (indien de tekst werd opgesteld door een andere commissie);
  - onderzoek en goedkeuring van de normatieve tekst door de Raad van het IBR;
  - raadpleging van de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren;
  - in voorkomend geval, aanpassen van de ontwerptekst;
  - de ontwerptekst wordt voor advies aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen overgemaakt die hiervoor over een termijn van drie maanden beschikt;
  - aanpassing van de normatieve tekst, goedkeuring van de tekst door de Raad van het IBR en verspreiding van de definitieve versie van de normatieve tekst onder de bedrijfsrevisoren;
  - de definitieve versie van de normatieve tekst wordt aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen overgemaakt met in voorkomend geval, een bijlage met motivering waarom bepaalde aspecten van het advies van de Hoge Raad niet worden opgevolgd;
  - publicatie van de normatieve tekst als bijlage bij het jaarverslag van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren;
  - publicatie van de normatieve tekst in het Vademecum van de bedrijfsrevisor.

Deze problematiek betreft ook, zij het in mindere mate, de normen en aanbevelingen die door de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en door de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten werden goedgekeurd.

Ten slotte dient er volgens de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op gewezen te worden dat indien de statutaire jaarrekeningen aan het nationale boekhoudrecht zouden onderworpen blijven<sup>1</sup>, dit tot het opstellen van tal van «overeenstemmende staten» zou leiden. Het behoort de Instituten toe de onderzoeken in welke mate richtlijnen moeten worden uitgewerkt omtrent specifieke werkzaamheden inzake de herverwerking van informatie (de kwaliteit van de informatie die deze “overeenstemmende staten” bevatten, de terugwerkende kracht van deze “herverwerking”, enz.).

#### 3.4. Confraternele controle of kwaliteitscontrole

Het toezicht op de beroepsbeoefenaars door beroepsbeoefenaars is bijzonder belangrijk wanneer het beroep fundamentele veranderingen ondergaat. Deze procedure maakt het namelijk mogelijk om, in voorkomend geval, het disfunctioneren als gevolg van een slechte integratie van deze veranderingen, vast te stellen.

Het is dan ook raadzaam dat de instituten hun toezichtprocedures omtrent de evolutie van deze praktijken in het beroep herzien om voldoende garantie te bieden.

Wanneer er tijdens eenzelfde periode twee praktijken coëxisteren, is het niet uitgesloten twee bijzondere soorten controles bij de betrokken beroepsbeoefenaars in te richten. Bijvoorbeeld: bedrijfsrevisoren die de rekeningen opgevoerd volgens de IAS/IFRS-normen attesteren, zouden logischerwijze moeten worden gecontroleerd door een bedrijfsrevisor die onderlegd is in deze materie en de internationale auditnormen beheerst.

1. In deze hypothese zou men moeten nagaan in welke mate het Belgische boekhoudrecht zou moeten evolueren om het aantal significante verschillen tussen het nationaal boekhoudrecht en de internationale boekhoudnormen te verminderen, zodat de overgang naar de internationale boekhoudnormen, indien nodig, gemakkelijker kan verlopen.

#### **4. Beleidslijnen van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen**

**D**e leden van de Hoge Raad voor de Economische beroepen wensen op de hoogte te worden gehouden over de vooruitgang die bij de instituten voor de economische beroepen omtrent de verschillende aspecten van de problematiek van de overgang naar de IAS/IFRS-normen wordt geboekt.

Daarom wensen ze van het Inter-Institutencomité in de loop van het laatste trimester van 2002 een verslag te ontvangen over de genomen initiatieven – per instituut, alleen of samen met andere organisaties – inzake informering, opleiding, normalisatie en controle omtrent de overgang naar de IAS/IFRS-

normen alsook over het aantal leden dat effectief van deze initiatieven heeft kunnen genieten.

In dit perspectief zullen de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen onderzoeken of het nodig is om in samenwerking met het Inter-institutencomité een werkgroep op te richten met als doel het opstellen van een planning voor initiatieven die door elk van deze instituten moeten worden genomen om te komen tot een harmonieuze overgang van de ondernemingen en de «cijfermatige beroepsbeoefenaars» naar de internationale boekhoudnormen.

**HOGE RAAD VOOR  
DE ECONOMISCHE  
BEROEPEN**

North Gate III 5<sup>e</sup> 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 4 oktober 2002, op eigen initiatief verstrekt,  
inzake het op te richten controleorgaan, in toepassing van  
lid 10 van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen

# bijlage IV

## Samenvatting van de belangrijkste kenmerken van het externe controleorgaan

- Samenstelling:** 7 personen, benoemd door de Koning en voorgedragen door de ministers van Economie en Justitie, op voorstel van de Hoge Raad.
- Band met de HREB:** een sterke doch niet afhankelijke band
- leden van het «Comité» worden voorgesteld door de Hoge Raad ondersteuning
  - door de Hoge Raad door de uitwerking en publicatie van een doctrine
- Werking:**
- A priori controle :* advies uit te brengen binnen 15 dagen die volgen op de toezending van een volledig dossier.
- A posteriori controle :* het «Comité» moet de gelegenheid krijgen de verschillende facetten te onderzoeken van de onafhankelijkheidsregels van de bedrijfsrevisoren, en dit in het kader van hun opdracht van wettelijke controle van de jaarrekeningen.  
Het «Comité» kan een commissaris rechtstreeks verwijzen naar de disciplinaire organen van het IBR. Deze worden voorgezeten door een magistraat.
- Organisatie:** Het is belangrijk dat het «Comité» regelmatig kan samenkomen en snel een standpunt kan innemen. Regels inzake volmacht, delegatie en goedkeuring van een advies op basis van een schriftelijke procedure of vergaderingen in de vorm van teleconferenties, moeten de leden van het «Comité» in staat stellen zich binnen de gestelde termijnen van hun taak te kwijten.
- Financiering:** Budget: 240.000 euro, gefinancierd door het IBR en de ondernemingen onderworpen aan de wettelijke controle van hun jaarrekeningen
- Vergoeding van de leden:** 125 euro per vergadering + terugbetaling van de verplaatsingskosten.

# D

## Advies

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen<sup>1</sup> heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.

De leden van de Hoge Raad voor Economische Beroepen werden gevraagd deel te nemen aan de debatten inzake de onafhankelijkheid van bedrijfsrevisoren die sinds twee jaar gevoerd worden:

- Door middel van het op 19 februari 2001 uitgebrachte advies met betrekking tot het voorontwerp van wet dat het aanscherpen van de regels inzake de onafhankelijkheid van bedrijfsrevisoren<sup>2</sup> beoogde;
- Door middel van de hoorzitting van de voorzitter van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 13 december 2001 in de Kamercommissie belast met problemen inzake het Handels- en Economisch Recht;
- Door middel van het advies van 25 januari 2002 betreffende het voorontwerp van Koninklijk Besluit met betrekking tot de uitvoering van artikel 133 (ontwerp) van het Wetboek van vennootschappen;
- Door middel van het bij dringendheid verstrekte advies van 18 juni 2002

inzake de problematiek rond het co-commissariaat. Deze problematiek werd besproken in de Senaatscommissie voor Financiën en Economische Aangelegenheden.

De wet "Corporate Governance" van 2 augustus 2002 zoals gepubliceerd in de tweede editie van het Belgisch Staatsblad van 22 augustus 2002 voorziet in de oprichting van een «Comité» onafhankelijk van het beroep van bedrijfsrevisor en belast met het uitbrengen van adviezen en het controleren van de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren, in het kader van hun opdracht van wettelijke controle van de jaarrekeningen.

Rekening houdend met het belang van deze bepaling en de huidige context is het van belang dat deze bepalingen die de onafhankelijkheid van de commissarissen moeten versterken, zo snel mogelijk van kracht worden.

In dit perspectief zijn de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van oordeel dat zij een bijdrage aan het debat kunnen leveren door op proactieve manier een advies goed te keuren over dit onafhankelijk van het beroep van bedrijfsrevisor op te richten controleorgaan om zo het goedkeuringsproces te versnellen van een ontwerp van Koninklijk Besluit dat de samenstelling, organisatie, werkwijze... van dit «Comité» bepaalt.

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

2. Advies omtrent het voorontwerp van wet houdende wijziging van het wetboek van vennootschappen en van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurse genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen.

\*

\* \*



## Krachtlijnen

De wet van 2 augustus 2002, gemeenzaam de *wet "Corporate Governance"* genoemd, heeft een van het beroep losstaand controleorgaan opgericht dat zich over de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren buigt, en dit in het kader van hun opdracht van wettelijke controle van de jaarrekeningen.

In het kader van de oprichting van dit «Comité» willen de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen er de aandacht van de regering op vestigen dat het belangrijk is op korte termijn over een efficiënt operationeel mechanisme te beschikken.

Het past tevens de banden te onderzoeken die al dan niet moeten bestaan tussen het «Comité» en de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

In de mate dat de Hoge Raad sinds 1985 bevoegd is voor alle algemene aspecten van het beroep van bedrijfsrevisor, stellen de leden van de Hoge Raad voor de leden van het «Comité» te laten delen in de ruim vijftien jaar ervaring van de Hoge Raad.

In dit opzicht is het van fundamenteel belang, luidens het unaniem advies van de leden van de Hoge Raad, dat er een sterke band wordt tot stand gebracht tussen het «Comité» en de Hoge Raad. Dat betekent niet dat de leden van de Hoge Raad de rol van het «Comité» wensen te vervullen, en dit met name om organisatorische redenen die te maken hebben met de beperkingen die eigen zijn aan de "ruling"-procedures, noch dat beide organen logistiek aan dezelfde bepalingen moeten worden onderworpen.

In het kader van dit op eigen initiatief uitgebrachte advies willen de leden denkpistes voorstellen die kunnen bijdragen aan de versnelling van het debat over de werkwijze van het «Comité».

Behalve over de boven vermelde sterke band tussen het «Comité» en de Hoge Raad voor de Economische Beroepen gaat dit advies ook in op de problematiek van de samenstelling van het «Comité», de organisatie ervan, de werking, de financiering en de vergoeding van de leden van het «Comité».

## Inhoudstafel

Krachtlijnen

### 1. Reeds in de wet vastgelegde elementen

### 2. Elementen bij Koninklijk Besluit vast te stellen (minimaal)

#### 2.1 *Benaming van het «Comité»*

#### 2.2 *Samenstelling van het «Comité»*

#### 2.3 *Organisatie van het «Comité»*

2.3.1. *Relatie met de Hoge Raad voor de Economische Beroepen*

2.3.2. *Organisatie van het «Comité»*

2.3.3. *Het (niet-)dwingende karakter van de door het «Comité» verstrekte adviezen*

#### 2.4 *Werking*

2.4.1. *Werkwijze van het «Comité» belast met het onderzoeken van individuele gevallen*

2.4.2. *Uitwerking en publicatie van een doctrine*

2.4.3. *Verwijzing van een commissaris naar de disciplinaire organen*

#### 2.5 *Financiering van het «Comité»*

#### 2.6 *Bezoldiging van de leden van het «Comité»*

Bijlage

Het comité voor advies en controle en de taalwetgeving

\*

\* \*

### 1. Reeds in de wet vastgelegde elementen

- Oprichting van een «Comité» belast met twee opdrachten: advies verstrekken en controleren.
- Beschrijving van de taken die het «Comité» moet uitvoeren: *«Dit comité verstrekt op verzoek van de commissaris een voorafgaandelijk advies over de verenigbaarheid van een prestatie met zijn onafhankelijke taakuitoefening. Dit comité kan tevens met betrekking tot de onafhankelijke taakuitoefening van een commissaris een zaak aanhangig maken bij het bevoegde tuchtorgaan van het Instituut der bedrijfsrevisoren. Daartoe kan het comité alle nuttige informatie opvragen bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren.»*
- Bovendien kan een commissaris het voorafgaandelijke advies<sup>1</sup> van het Comité voor advies en controle vragen wanneer de commissaris en de persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bepaald in artikel 11 W. Venn. andere diensten wensen te leveren dan de taken die krachtens de wet aan de commissaris zijn toevertrouwd, en waarvan het totaal van de vergoedingen de bezoldigingen voorzien in artikel 134, § 1 W. Venn. overstijgt.
- Aan dit «Comité» is rechtspersoonlijkheid toegekend.
- De zetel van het «Comité» bevindt zich in Brussel.
- Het «Comité» is samengesteld uit leden die niet behoren tot het beroep van bedrijfsrevisor.

1. Deze bepaling is van toepassing op de commissarissen van beursgenoteerde vennootschappen zoals gedefinieerd in artikel 4 W. Venn., alsook op de commissarissen van ondernemingen die deel uitmaken van een groep die verplicht is geconsolideerde jaarrekeningen op te stellen en te publiceren tenzij een auditcomité instemt of de vennootschap een college van commissarissen heeft aangesteld.

- De leden van het «Comité» zijn onderworpen aan het beroepsgeheim in de mate dat artikel 458 van het Strafwetboek van toepassing is op de leden van het «Comité».

### 2. Elementen bij Koninklijk Besluit vast te stellen (minimaal)

De Koning bepaalt:

- de samenstelling;
- de organisatie;
- de werking;
- de financiering van het «Comité»;
- de vergoeding van de leden van het «Comité».

#### 2.1 De benaming van het «Comité»

Meerdere voorstellen kunnen worden geformuleerd :

- Comité van Toezicht
- Comité van Toezicht voor Commissarissen
- Comité van Controle
- Comité van Controle van de Onafhankelijkheid van Commissarissen
- Onafhankelijk Comité van Controle
- Algemeen Comité van Toezicht
- Algemene Raad van Toezicht
- Algemeen Comité van Controle
- Algemene Raad van Controle.

De titel «Comité van Controle/ Comité van Toezicht op de Onafhankelijkheid van Commissarissen» lijkt het meest geschikt in termen van zichtbaarheid.

#### 2.2 Samenstelling van het «Comité»

Er wordt voorgesteld om een «Comité» op te richten dat paritair en met uitzondering van de voorzitter uit Nederlandstalige en Franstalige leden is samengesteld.

Dit «Comité» kan worden beschouwd als een gedecentraliseerde overheidsdienst die op autonome wijze, en als betrof het een centrale dienst, haar taak vervult in het hele land. In dit kader is het «Comité» onderworpen aan de taalwetgeving in bestuurszaken, zoals gecoördineerd bij Koninklijk Besluit van 18 juli 1966 (Bijlage 1 herneemt een analyse van de gevolgen van deze wetgeving op de werkwijze van het «Comité»).

Behalve de in bijlage 1 opgenomen basisprincipes dient ook te worden benadrukt dat, wanneer een commissaris zich bij het «Comité» *aandient*, minstens drie leden van dezelfde taalrol als diegene waartoe de commissaris behoort, aanwezig moeten zijn (met uitzondering van de Duitstalige bedrijfsrevisoren: een enkele volstaat + 2 leden van dezelfde taalrol als diegene van de bedrijfsrevisor (op de lijst van het IBR)). Het onderhoud dient uitsluitend te verlopen in de taal waarin de gehoorde commissaris zich uitdrukt.

In het kader van de oprichting van het «Comité», willen de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen de aandacht vestigen op het belang van een efficiënt en op korte termijn werkend mechanisme.

Vanuit dit perspectief strekt het tot aanbeveling te kunnen rekenen op de zichtbaarheid van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en op de sleutelrol die deze sinds 1985 (datum van oprichting) vervult op het stuk van de verdediging van de deontologische normen van toepassing op de economische beroepen, in het bijzonder de normen met betrekking tot de onafhankelijkheid van de commissarissen.

Voor zover de Hoge Raad bevoegd is voor alles wat de algemene aspecten van het beroep van bedrijfsrevisor<sup>1</sup> betreft, komt het de bovenvermelde Hoge Raad toe adviezen met algemene draagwijdte te verstrekken met het oog op de begeleiding van de leden van het «Comité» in hun geval per geval te nemen beslissingen. Dit moet de leden van het «Comité» in staat stellen voordeel te halen uit de sinds meer dan 15 jaar door de leden van de Hoge Raad opgebouwde ervaring.

Luidens het advies van de leden van de Hoge Raad is het van fundamenteel belang dat er een sterke band wordt tot stand gebracht tussen het «Comité» en de Hoge Raad. Dat betekent niet dat de leden van de Hoge Raad de rol van het «Comité» wensen te vervullen, en dit met name om organisatorische redenen die te maken hebben met de beperkingen

die eigen zijn aan de “ruling”-procedures.

Deze diverse elementen bepalen de hieronder door de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen voorgestelde benadering, zowel wat de samenstelling als de organisatie van het «Comité» betreft.

Volgens de leden van de Hoge Raad past het in het bijzonder de benadering te onderzoeken zoals die op Europees niveau is aanbevolen inzake de samenstelling van onafhankelijke comités belast met de goede werking van het kwaliteitsborgingstelsel. Terzake heeft de Europese Commissie op 15 november 2000 een aanbeveling uitgebracht betreffende de minimale vereisten voor de kwaliteitscontrole op de wettelijke controle van jaarrekeningen in de Europese Unie<sup>2</sup>.

In het geval een apart «Comité» wordt opgericht waarin niet-professionelen zitting hebben en dat belast is met de controle van het beroep, suggereert de Europese aanbeveling inderdaad dat het «Comité» in kwestie op zijn minst samengesteld is uit vertegenwoordigers van het bedrijfsleven, effectentoezichthouders en aandeelhouders, met andere woorden alle derden die rechtstreeks belang hebben bij de kwaliteit van de economische en financiële informatie die door de ondernemingen in hun financiële staten wordt verspreid.

Op basis van deze beschrijving en rekening houdend met de specifieke Belgische context, wordt voorgesteld een «Comité» op te richten dat uit zeven leden bestaat. Deze worden (conform de wettelijke regelgeving zoals beschreven in de wet “Corporate Governance” van 2 augustus 2002) benoemd door de Koning en voorgedragen door de Ministers van Economie en Justitie, onder de personen voorgedragen door de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. Deze personen mogen geen belangenconflict hebben.

Het zou nuttig zijn als het aan de Koning gerichte verslag kan verduidelijken dat het «Comité» minstens twee personen uit de academische wereld dient te tellen.

1. Senaat, *Parl. St.* (zitting 1984-1985). Rapport opgesteld in naam van de Commissie Economische Zaken op 29 januari 1985 in het kader van het wetsontwerp inzake de hervorming van het bedrijfsrevisorat, 715/2, p.9.

2. Aanbeveling van de Commissie van 15 november 2000 inzake waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie, *Pb. L.* nr. 91, 31 maart 2001, pp.91-97.

De benoeming van deze verschillende leden van het «Comité» moet gestoeld worden op de kennis die de betrokkenen bezitten over deze sector (de wettelijke controle op de jaarrekeningen maar evenzeer de andere opdrachten die door de bedrijfsrevisoren worden uitgevoerd) en over de onafhankelijkheidsregels waaraan de bedrijfsrevisoren zijn onderworpen in het kader van hun opdracht als wettelijk controleur van de jaarrekeningen.

Het «Comité» kan zich laten omringen door specialisten in de materie, experts genoemd, zoals bedrijfsrevisoren of erebedrijfsrevisoren. Zij zullen als waarnemers op de vergaderingen aanwezig zijn. Het aantal waarnemers dat aan vermelde vergaderingen kan deelnemen, zonder evenwel inspraak te hebben in de beslissingen van het «Comité», is tot twee personen beperkt. Voorgesteld wordt dat er vier waarnemers worden benoemd, twee effectieven en twee vervangers. Deze laatsten zouden aan de vergadering deelnemen voor zover de twee (of één) effectie(f)(ve) leden (lid) niet aan de vergadering kunnen (kan) deelnemen.

Voor zover de bedrijfsrevisor gehoord wordt in verband met een vennootschap dat door de CBF, door de CDV of door de Controledienst der Ziekenfondsen is erkend, kan het «Comité» beslissen om een door het betrokken prudentiële controleorgaan aangeduide vertegenwoordiger als expert aan te zoeken.

Zelfs als het «Comité» adviesbevoegdheid bezit, moet worden onderstreept dat dit orgaan ook beslissingsbevoegdheid heeft zowel inzake de controle a posteriori die het wil uitoefenen als met betrekking tot commissarissen die het comité voor de disciplinaire organen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren wil brengen. De wet van 20 juli 1990 die de evenwichtige vertegenwoordiging van vrouwen en mannen promoot in de organen met adviesverlenende bevoegdheid is dan ook niet van toepassing.

### 2.3 Organisatie van het «Comité»

#### 2.3.1 Relatie met de Hoge Raad voor de Economische Beroepen

Het is van belang erop toe te zien dat het op te richten Comité voor advies en controle een betere transparantie van de praktijken binnen het beroep van bedrijfsrevisor verzekert. Dat is ook een van de opdrachten die door de wetgever aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen is toegewezen.

Met het oog op de transparantie van de door de Belgische wetgever opgerichte advies- en controleorganen, die onafhankelijk zijn van het beroep van bedrijfsrevisor, past het vast te stellen in welke mate beide organen met elkaar verbonden zijn.

Het staat vast dat er binnen de Hoge Raad voor de Economische Beroepen ervaring met en kennis over deze sector beschikbaar is. Vanuit dit oogpunt is het belangrijk dat de verbondenheid tussen het op te richten «Comité» en de bestaande Hoge Raad voor de Economische Beroepen verzekerd wordt.

Voor zover het nieuwe «Comité» zijn bevoegdheden beperkt ziet tot de problemen inzake de onafhankelijkheid van bedrijfsrevisoren in het kader van hun wettelijke opdracht van controle van de jaarrekeningen terwijl de Hoge Raad voor de Economische Beroepen over ruimere bevoegdheden beschikt, lijkt het wenselijk een relationele band tussen de twee organen te creëren, zonder dat terzake evenwel van ondergeschiktheid sprake is.

**In dit kader wordt voorgesteld dat er een structuur in het leven wordt geroepen voor de uitwisseling van informatie, en dat de respectieve rol van beide organen duidelijk vastgelegd wordt waarbij een sterke band tussen beide organen verzekerd wordt.**

De voorgestelde oplossing bestaat erin twee organen in te richten, waarvan het ene (het nieuwe, op te richten «Comité») belast is met het onderzoek, *geval per geval*, van de situaties waarin het risico op aantasting van de onafhankelijkheid van de commissaris bestaat.

In deze hypothese is het van belang een structuur op te richten die de uitwisseling van informatie tussen beide organen regelt, en dit op een wijze die de goede werking van beide organen verzekert.

Met het oog op de verduidelijking van de band tussen beide organen zou er een bijzondere rol kunnen worden weggelegd voor de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, in die zin dat de Hoge Raad enerzijds, op basis van inlichtingen verkregen van het «Comité», belast zou kunnen worden met het verzekeren van de samenhang van de geval per geval genomen beslissingen van het «Comité» en anderzijds kan de Hoge Raad een openbaar te maken doctrine uitwerken op basis van de standpunten die door het «Comité» worden ingenomen.

Deze oplossing zou de Hoge Raad voor de Economische Beroepen bovendien in staat stellen zijn op eigen initiatief naar de regering gerichte adviesfunctie uit te oefenen wanneer hij zou vaststellen dat de in het Wetboek van vennootschappen opgenomen onafhankelijkheidscriteria, of de in het uitgevoerde Koninklijk Besluit opgenomen lijst van onverenigbaarheden geen adequaat antwoord bieden op de verwachtingen van de verschillende categorieën van “stakeholders” en derden in het algemeen.

Deze oriëntatie kan in het bijzonder gerechtvaardigd worden in zoverre de Hoge Raad reeds sinds 1985 bevoegd is voor alles wat de algemene aspecten van het beroep van bedrijfsrevisor betreft<sup>1</sup>.

### 2.3.2 Organisatie van het «Comité»

Het «Comité» wordt samengeroepen door de voorzitter of de persoon die door hem met deze functie is belast. Bij de oproeping moet de agenda van de vergadering alsook de documenten die betrekking hebben op de agendapunten worden gevoegd. Behalve in geval van omstandig gemotiveerde dringende noodzakelijkheid, dient de oproeping drie vrije dagen voor de vergadering aan de betrokkenen te worden verzonden.

De voorzitter moet het «Comité» bijeenroepen telkens als een van de leden hierom verzoekt.

Wanneer het «Comité» een verzoek tot advies ontvangt, dient het «Comité» zo snel mogelijk samen te komen. Het «Comité» moet zijn advies uitbrengen binnen 15 dagen, te rekenen vanaf de dag van ontvangst van het verzoek. De voorbereidende documenten kunnen langs elektronische weg aan de leden worden gezonden.

De voorzitter moet van de commissaris die om het advies van het «Comité» verzoekt alle informatie krijgen die nodig is opdat de leden hun standpunt kunnen bepalen. Bovendien zal de commissaris schriftelijk bevestigen dat hij de voorzitter van het «Comité» alle informatie die nuttig is opdat de leden hun standpunt kunnen bepalen, heeft verstrekt. Een samenvatting van de belangrijkste elementen wordt minstens drie dagen voor de vergadering aan de leden van het «Comité» overgemaakt. Alle documenten die de commissaris aan de voorzitter van het «Comité» heeft overgemaakt moeten door de leden van het «Comité» kunnen worden geraadpleegd, in de lokalen van het «Comité», voor of tijdens de vergadering.

De vergadering kan plaatsvinden zonder dat alle personen aanwezig zijn in de lokalen van het «Comité».

- Een lid kan een ander lid van het «Comité» **volmacht** geven, hetzij voor alle punten hetzij voor sommige punten die op de dagorde staan.
- Een lid dat de vergadering niet kan bijwonen kan zich ook beroepen op een **vertegenwoordigingssysteem**. Hiertoe moet hij de voorzitter van het «Comité» minstens een dag voor de vergadering schriftelijk informeren over de lasthebber.
- Bovendien kan het «Comité», als er om materiële tijdsredenen geen vergadering gehouden kan worden, een beslissing treffen in het kader van een **teleconferentie** tussen de leden van het «Comité».
- Ten slotte kan een beslissing door middel van een **schriftelijke procedure** worden genomen. Het redactievoorstel wordt ondersteld door het «Comité» te zijn aangenomen indien na afloop van een in de mededeling vermelde termijn geen enkel lid opmerkingen of belangrijke wijzigingen heeft voor-

1. Senaat, *Parl. St.* (zitting 1984-1985). Rapport opgesteld in naam van de Commissie Economische Zaken op 29 januari 1985 in het kader van het wetsontwerp inzake de hervorming van het bedrijfsrevisoraat, 715/2, p.9.

gesteld, indien geen enkel lid oproepen heeft tot een interactieve telecommunicatieprocedure of een buitengewone vergadering van het «Comité» gevraagd heeft.

\*  
\* \*

Wat de controle a posteriori betreft moet het «Comité» jaarlijks een werkplan vastleggen dat ter informatie aan de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen wordt overgemaakt. Naast de opvolging van bijzondere dossiers kan het «Comité» overgaan tot het uitvoeren van studies met algemene strekking die het in staat stelt over de nodige informatie te beschikken om een a posteriori controle uit te oefenen. Deze moet toelaten de diverse aspecten omtrent de naleving van de onafhankelijkheid van de commissarissen in het kader van hun opdracht van wettelijke controle van de jaarrekeningen te onderzoeken.

In het kader van de werkzaamheden kan de voorzitter van het «Comité» van het Instituut der Bedrijfsrevisoren alle inlichtingen vorderen die het nodig heeft, zowel over het beroep in het algemeen als over sommige beroepsbeoefenaars in het bijzonder. Deze inlichtingen worden door de voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren overgemaakt binnen een termijn van ten hoogste vijf dagen als het gaat over specifieke inlichtingen die betrekking hebben op een welbepaalde bedrijfsrevisor. De door de voorzitter van het «Comité» gevraagde inlichtingen die betrekking hebben op het beroep in zijn geheel worden door de voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren overgemaakt binnen een termijn van ten hoogste één maand. De leden van het «Comité» moeten de overgemaakte inlichtingen als strikt vertrouwelijk behandelen.

### 2.3.3 *Het (niet-)dwingende karakter van de door het «Comité» verstrekte adviezen*

A priori hebben de door het «Comité» uitgebrachte adviezen een niet-dwingend karakter.

- Dat is zeker het geval wanneer een commissaris op eigen initiatief om het advies van het «Comité» verzoekt om te oordelen of hij al dan niet een bijkomende dienstverlening mag leveren zonder zijn onafhankelijkheid in het gedrang te brengen.
- Evenwel moet het standpunt desgevallend genuanceerd worden, met name het bijzondere geval dat het Comité voor advies en controle een verzoek tot voorafgaand advies<sup>1</sup> ontvangt, waarbij de commissaris en de personen met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen, diensten willen verlenen die buiten de opdrachten vallen die krachtens de wet aan de commissaris zijn toevertrouwd, en waarvoor de totale vergoeding hoger ligt dan de bezoldigingen waarvan sprake in artikel 134, § 1 W. Venn.

Hoewel het advies in dit geval a priori dwingend lijkt - geen enkel beroep is door de wet voorzien - past het te benadrukken dat men dit advies als niet-dwingend kan beschouwen in de mate dat er twee andere oplossingen voorhanden zijn: de aanstelling van een college van commissarissen of de oprichting van een auditcomité.

Het strekt tot aanbeveling dat er een typevoorbeeld van een te wijzen advies uitgewerkt wordt. Dit typevoorbeeld kan, desgevallend, als bijlage aan het Koninklijk Besluit worden toegevoegd.

## 2.4 *Werking*

### 2.4.1 *Werking van het «Comité» belast met het onderzoeken van individuele gevallen*

De leden van het «Comité» stellen een voorzitter en ondervoorzitter aan. Als de voorzitter Franstalig is, zal de ondervoorzitter Nederlandstalig zijn. Als de voorzitter daarentegen Nederlandstalig is, zal de ondervoorzitter Franstalig zijn.

In afwezigheid van de voorzitter zal de ondervoorzitter de vergadering leiden.

1. Deze bepaling is van toepassing op de commissarissen van beursgenoteerde vennootschappen zoals gedefinieerd in artikel 4 W. Venn., alsook op de commissarissen van ondernemingen die deel uitmaken van een groep die verplicht is geconsolideerde jaarrekeningen op te stellen en te publiceren tenzij een auditcomité instemt of de vennootschap een college van commissarissen heeft aangesteld.

Opdat het «Comité» op geldige wijze kan vergaderen, moet een derde van de leden aanwezig zijn, met inbegrip van de voorzitter of ondervoorzitter van het «Comité».

Wanneer een commissaris tijdens de vergadering gehoord wordt, moeten drie leden van dezelfde taalrol als de bedrijfsrevisor de vergadering bijwonen (onder hen hetzij de voorzitter, hetzij de ondervoorzitter).

Het is van belang dat de adviezen van het «Comité» niet uitmonden in meerderheids- en minderheidsadviezen. In het kader van de discussies zullen de leden van het «Comité» onderzoeken in welke mate de prestaties toelaatbaar zijn of niet, en in voorkomend geval, onder welke voorwaarden.

De adviezen worden bij eenvoudige meerderheid genomen. Indien zich na de eerste stembeurt geen meerderheid aftekent, bespreken de leden van het «Comité» de geschilpunten en streven ze naar een consensusformule. In het kader van de tweede stembeurt is de stem van de voorzitter van het «Comité» (of van de ondervoorzitter als de voorzitter zelf niet aanwezig is) doorslaggevend indien er opnieuw geen meerderheid wordt bereikt.

Een advies wordt geredigeerd onder de verantwoordelijkheid van de voorzitter van het «Comité» en wordt zo spoedig mogelijk overgemaakt aan de betrokken bedrijfsrevisor(en). Dit advies alsook de samenvatting van de belangrijkste elementen worden op “geanonimiseerde” wijze aan de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen overgemaakt.

#### *2.4.2 Uitwerking en publicatie van een doctrine*

De leden van de Hoge Raad onderzoeken het standpunt en ontwikkelen (elementen van) een doctrine die periodiek openbaar word(t)(en) gemaakt in het jaarverslag van bovenvermelde Hoge Raad.

Het komt overigens de Hoge Raad voor de Economische Beroepen toe te onder-

zoeken in welke mate de wettelijke en reglementaire bepalingen inzake de onafhankelijkheid van de commissaris aan de verwachtingen van derden beantwoorden en in voorkomend geval de aandacht te vestigen op de noodzaak om de wettelijke en reglementaire bepalingen terzake aan te passen. Dit kan door middel van een op eigen initiatief aan de regering gericht advies.

#### *2.4.3 Verwijzing van een commissaris naar de disciplinaire organen*

Het «Comité» kan een commissaris naar de disciplinaire organen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren verwijzen. Dit kan door tussenkomst van de voorzitter, die alleen kan optreden of samen met de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, door tussenkomst van zijn voorzitter.

#### *2.5 Financiering van het «Comité»*

Wat de financiering van het «Comité» betreft kunnen diverse denkpistes worden bewandeld:

*Optie 1: de financiering van het «Comité» wordt verdeeld tussen het Instituut der Bedrijfsrevisoren en de ondernemingen die onder het toepassingsgebied van Hoofdstuk II en III, Titel VII van Boek IV van het Wetboek van vennootschappen vallen (50%-50%).*

Om te vermijden dat het Instituut voor Bedrijfsrevisoren een te hoge bijdrage moet leveren wordt voorgesteld dat de ondernemingen die over een commissaris beschikken (de grote ondernemingen in de zin van artikel 15 W. Venn.) (10.000 tot 13.000 ondernemingen) en deze die geconsolideerde rekeningen opstellen (ongeveer 600 ondernemingen) de helft financieren.

Als men vertrekt van een jaarlijkse begroting van 240.000 euro komt dit neer op een bijdrage van 10 euro voor alle ondernemingen waarvan de jaarrekeningen aan een wettelijke controle worden onderworpen, en een additionele 10 euro voor alle ondernemingen die geconsolideerde rekeningen opstellen.



Het Instituut der Bedrijfsrevisoren zou bijgevolg bijdragen aan de financiering van het «Comité», en wel voor een bedrag van 120.000 euro per jaar.

Aangezien het Instituut der Bedrijfsrevisoren in ruime mate zou bijdragen in de financiering, stellen de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen voor om desgevallend de financiering van de Hoge Raad te herzien en de verdeelsleutels te wijzigen. Dit zou de lastenverhoging voor het Instituut der Bedrijfsrevisoren de facto moeten beperken.

*Optie 2: de begrotingen van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het «Comité» worden geglobaliseerd en ieder Instituut financiert één derde.*

Op dit moment levert ieder Instituut een bijdrage van ongeveer 80.000 euro per jaar voor de financiering van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

Aangezien het «Comité» over een gelijkaardig bedrag zou moeten kunnen beschikken, zou optie 2 tot gevolg hebben dat de financiering door ieder Instituut met ongeveer 80.000 euro per jaar wordt opgetrokken.

Het is mogelijk opties 1 en 2 met elkaar te combineren door de financiering van het «Comité» door de ondernemingen tot vijftig procent, zoals voorzien in optie 1, te behouden. Dit impliceert dat de financiering door ieder Instituut met ongeveer 40.000 euro per jaar verhoogd wordt.

Er moet echter op gewezen worden dat in de huidige stand van de wetgeving, het externe controleorgaan, dit is het «Comité», enkel de problemen met betrekking tot de onafhankelijkheid ter uitvoering van opdrachten inzake de wettelijke controle van de jaarrekeningen, voorbehouden aan bedrijfsrevisoren, zou onderzoeken. Het lijkt dan ook weinig aangewezen de financiering van het «Comité» op dezelfde wijze te laten geschieden als die van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

*Optie 3: de begrotingen van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en*

*van het «Comité» worden geglobaliseerd.*

Op dit ogenblik levert ieder Instituut een bijdrage aan financiering van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, en dit onafhankelijk van het aantal leden, van ongeveer 80.000 euro per jaar.

Andere verdeelsleutels kunnen worden voorzien, zoals een financiering in functie van het aantal leden (individuele beroepsbeoefenaars en vennootschappen).

Dit zou overeenstemmen op een financiering van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, in de onderstelling dat het budget 240.000 euro per jaar bedraagt door

- het IBR ten belope van: 17.150€ (onderstelling 1000 leden)
- het IAB ten belope van: 120.000€ (onderstelling 7000 leden)
- het BIBF ten belope van: 102.850€ (onderstelling 6000 leden)

Wat de financiering van het «Comité» betreft zou het alternatief kunnen zijn:

- Het «Comité» wordt uitsluitend door het IBR gefinancierd ten belope van ongeveer 240.000 euro per jaar.
- De financiering wordt verdeeld (50%-50%) tussen het IBR (120.000 euro per jaar) en de ondernemingen die onder het toepassingsgebied van Hoofdstuk II en III, Titel VII van Boek IV van het Wetboek van vennootschappen vallen (120.000 euro per jaar).

De in het kader van optie 3 voorgestelde oplossing zou

- enerzijds tot gevolg hebben dat de bijdrage van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (40.000 euro per jaar) en deze van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten (23.000 euro per jaar) in de financiering van de Hoge Raad in enige mate verhogen.
- anderzijds tot gevolg hebben dat de bijdrage van het Instituut der Bedrijfsrevisoren in de financiering van de Hoge Raad aanzienlijk verlaagt

en de bijdrage van het Instituut der Bedrijfsrevisoren in het totaalbedrag nodig ter financiering van de Hoge Raad en van het «Comité» in enige mate verhoogt (57.000 euro per jaar).

\*  
\* \*

Dit «Comité» zal over wetenschappelijk en administratief personeel beschikken.

- De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is belast met de aanwerving van het wetenschappelijke personeel dat de dossiers inzake de verzoeken tot voorafgaand advies en de studies met algemene draagwijdte moet voorbereiden.
- Het administratief personeel van zijn kant zal rechtstreeks door de voorzitter van het «Comité» worden aangeworven. Deze administratieve toenadering tussen de twee organen maakt het mogelijk rekening te houden met de directe en indirecte lasten voor de ondernemingen en moet een grotere efficiëntie verzekeren.

#### 2.6 Bezoldiging van de leden van het «Comité»

Er wordt voorgesteld een regeling uit te werken die in overeenstemming is met de zitpenningen en de verplaatsingskosten die de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen ontvangen.

Voorgestelde tekst:

«Het bedrag van de zitpenningen van de Voorzitter, de leden (en waarnemers) is vastgesteld op 125 euro per vergadering. De Voorzitter, (en) de leden (en waarnemers) hebben recht op de terugbetaling van hun verplaatsingskosten.

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

## ***Bijlage*** Bijlage bij het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen omtrent het orgaan van advies en controle **Het comité voor advies en controle en de taalwetgeving**

Het comité voor advies en controle kan worden beschouwd als een gedecentraliseerde overheidsdienst die op een autonome wijze zijn taak in het gehele land – als centrale dienst – uitoefent. Hieruit volgt dat de gecoördineerde wetten van 18 juli 1966 op het gebruik van de talen in bestuurszaken van toepassing is.<sup>1</sup> Van bijzonder belang zijn de artikelen 39 en volgende van deze gecoördineerde wetten.

Het comité voor advies en controle kan, overeenkomstig de wet van 2 augustus 2002 enkel worden gevat door een commissaris. De commissaris is een natuurlijke persoon of een burgerlijke

vennootschap. De volgende principes zijn in dat geval van toepassing.

*De commissaris is een natuurlijke persoon*

Voor de betrekkingen met particulieren moet gebruik worden gemaakt van één van de drie talen waarvan de betrokkenen zich hebben bediend.<sup>2</sup>

**Wat de commissaris-natuurlijke persoon betreft kan worden geargumenteed dat hij niettegenstaande hij een vrij beroep uitoefent, als een “particulier” kan worden beschouwd voor deze wet, veeleer dan een “privaat bedrijf”. “Particulier” is immers de generieke term.**

1. B.S. 2 augustus 1966.

2. Artikel 41, §1 wet 18 juli 1966.

*De commissaris is een burgerlijke vennootschap*

Wat het privaat bedrijf betreft, waartoe de commissaris-burgerlijke vennootschap behoort, moet in de taal van het gebied waar de vennootschap haar zetel heeft en geen bijzondere regeling van toepassing is, worden geantwoord dan wel het schrijven worden opgesteld.<sup>1</sup>

Wanneer een bijzondere regeling inzake de taal van toepassing is – Brussel-Hoofdstad, Duitstalig taalgebied, gemeente onderworpen aan een bijzonder regime (artikel 7 en 8 wet 18 juli 1966) – moet de taal van de vennootschap worden gebruikt waarvan de vennootschap zich heeft bediend.

Deze algemene regel kan op alle documenten die uitgaan van het comité en gericht zijn aan de commissaris en contacten met de commissaris worden toegepast.

*Bijzonderheden*

Wat de feitelijke relatie met de commissaris betreft, kan het volgende onderscheid worden gemaakt.

1. De commissaris vat het comité voor advies en controle omtrent een vraag die betrekking heeft op de verenigbaarheid van een prestatie met zijn onafhankelijke taakuitoefening (artikel 133, lid 10 W. Venn.). Zowel wanneer het gaat om een commissaris-natuurlijke persoon als wanneer het een commissaris-vennootschap betreft kan duidelijk worden bepaald welke taal moet worden gebruikt in het verdere verloop van de schriftelijke procedure (Cfr. boven).
2. De commissaris vat het comité voor advies en controle omtrent het verstrekken van diensten die tot gevolg hebben dat de vergoeding ervan deze voor de revisorale opdracht overtreft.<sup>2</sup> Hetzelfde regime als in 1. is van toepassing.

3. Het comité acht het noodzakelijk de commissaris te horen. In dat geval moeten twee situaties worden onderscheiden:

a. *De commissaris is een natuurlijke persoon*: het comité is reeds op de hoogte van de taal die wordt gebruikt door de commissaris omdat reeds documenten die uitgaan van de commissaris in het bezit zijn van het comité. Immers moet de commissaris het comité vatten. Het comité hoort de commissaris in de taal die wordt gebruikt door de commissaris.

b. *De commissaris is een rechtspersoon*: In dat geval moet het comité in haar briefwisseling en adviezen gebruik maken van de taal van het gebied waar de vennootschap haar zetel heeft voor zover geen bijzondere taalregeling geldt; in het andere geval de taal waarvan de vennootschap zich bedient. Wanneer het comité de commissaris wenst te horen, zal een vertegenwoordiger van de vennootschap het comité moeten te woord staan. Het is logisch artikel 132 W. Venn. toe te passen waar de verplichting wordt opgelegd een vertegenwoordiger aan te duiden. Deze vertegenwoordiger is een natuurlijke persoon die niet noodzakelijk dezelfde taal gebruikt als de vennootschap waarvan hij vennoot, zaakvoerder of bestuurder is. In dat geval lijkt het opportuun dat het comité de regel van toepassing op de commissaris-natuurlijke persoon – “particulier” toepast. Dit houdt in dat voorafgaand aan het horen van de vertegenwoordiger van de betrokken vennootschap, het comité moet toetsen van welke taal de vertegenwoordiger zich bedient. Volledigheidshalve kan worden gemeld dat het verdere schriftelijke verloop van de procedure met de commissaris-vennootschap zal moeten geschieden in de taal van het taalgebied waar de vennootschap haar zetel heeft, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is.

1. Artikel 41, §2 wet 18 juli 1966.

2. Zie artikel 133, lid 6, 2. W. Venn.



**HOGE RAAD VOOR  
DE ECONOMISCHE  
BEROEPEN**

North Gate III 5<sup>e</sup> 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 oktober 2002 omtrent het ontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 133, lid 9 van het Wetboek van vennootschappen en wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen

# bijlage V

## Historiek

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen werd opgericht door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen<sup>1</sup> en volgt de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy op.

De Hoge Raad heeft onder meer de taak op verzoek of op eigen initiatief adviezen en aanbevelingen aan de regering te verstrekken. Overeenkomstig de wettelijke bepalingen heeft de Minister van Economie de Hoge Raad op 13 september 2002 om een (tweede) advies omtrent het ontwerp van koninklijk besluit houdende uitvoering van artikel 133 van het wetboek van vennootschappen en wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en het bijhorende Verslag aan de Koning verzocht.

Op 19 februari 2001 heeft de Hoge Raad een advies verstrekt omtrent de nieuwe regeling inzake de onafhankelijkheid van de commissaris. In het kort waren in dit advies de leden van de Hoge Raad het unaniem eens om een "cooling off" periode van twee jaar in te lassen.

Omtrent de mogelijkheid tot het verlenen van aanvullende prestaties door de commissaris of de personen die met hem verbonden zijn, waren de leden het unaniem eens dat de wetgeving terzake dient aangescherpt te worden. Over de te nemen maatregelen bestond geen eensgezindheid.

Deze verschillende strekkingen zijn terug te vinden in het eerste advies van 25 januari 2002 omtrent het voorontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van het ontwerp van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen. Zoals de titel van het advies duidt, bestond op dat ogenblik slechts een wetsontwerp. De wet werd inmiddels gestemd en op 22 augustus 2002 in het Belgisch Staatsblad gepubliceerd. Onderstaand advies wenst rekening te houden met de wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het wetboek van vennootschappen als ook van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen als ook met een aantal recente internationale ontwikkelingen.

1. B.S., 11 mei 1999.

## Krachtlijnen

vereenkomstig de wettelijke bepalingen heeft de Minister van Economie de Hoge Raad op 13 september 2002 om een (tweede) advies omtrent het ontwerp van koninklijk besluit houdende uitvoering van artikel 133 van het wetboek van vennootschappen (W. Venn.) en wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen en het bijhorende Verslag aan de Koning verzocht.

Sinds het advies van 25 januari 2002 van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen dat tevens betrekking had op de onafhankelijkheid van de commissaris hebben zich evenwel een aantal nieuwe ontwikkelingen voorgedaan die nopen tot een nieuwe analyse van het ontwerp van koninklijk besluit houdende uitvoering van lid 9 van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen. Het betreft zowel ontwikkelingen in België, Europa als in de Verenigde Staten. In dit perspectief past het te benadrukken dat het denkbaar is binnen het door de Belgische wetgever aangereikte kader, het ontwerp van koninklijk besluit te sturen in de richting van de Europese aanbeveling terzake of in de richting van de meest recente Amerikaanse ontwikkelingen tot uiting gebracht in de *Sarbanes-Oxley Act*. In dit advies hebben de leden van de Hoge Raad voornamelijk geopteerd het Europese kader als leidraad te hanteren, wat overeenstemt met de wending die in het debat op nationaal niveau de overhand had in het kader van de goedkeuring van de nieuwe wettelijke bepalingen.

De Hoge Raad steunt het initiatief om snel een koninklijk besluit uit te vaardigen teneinde de onduidelijkheden op het stuk van de toelaatbaarheid tot het presteren van andere diensten door de commissaris te vermijden. Daartoe is de Hoge Raad de mening toegedaan dat het

noodzakelijk is de termijn om dit koninklijk besluit te finaliseren tot een minimum te beperken en het hoogdringend karakter te benadrukken. De inwerking-treding van dit koninklijk besluit en de bepalingen in artikel 133 W. Venn. die het besluit uitvoert, mag niet worden vertraagd door de verplichting om omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris andere koninklijke besluiten te nemen, zoals dit omtrent de uitsplitsing van de bijkomende vergoedingen, op te nemen in het jaarverslag.

Dit koninklijk besluit biedt ook op gepaste wijze een antwoord aan de “*expectation gap*” die zeer duidelijk terzake bestaat. Evenwel is daartoe vereist dat de procedure om dit koninklijk besluit van kracht te laten worden geen vertraging oploopt. Immers zijn inmiddels in de Verenigde Staten en ook op Europees niveau maatregelen getroffen. De Hoge Raad is van oordeel dat de in werking treding van het koninklijk besluit zo spoedig mogelijk dient te geschieden. De Hoge Raad meent evenwel dat het gepast is dit besluit samen met het koninklijk besluit omtrent het comité voor advies en controle, zoals voorzien in artikel 133, lid 10 Wetboek van vennootschappen, in werking te laten treden.

De Hoge Raad neemt ook akte van het feit dat de wetgever lid 7, artikel 133 W. Venn. niet heeft aangepast aan de bedenkingen van de Hoge Raad omtrent de gespannen verhouding tussen lid 7 en lid 8 artikel 133 W. Venn. Immers de letterlijke tekstinterpretatie van lid 7 artikel 133 W. Venn. leidt tot het besluit dat het verstrekken van alle andere prestaties die niet krachtens de wet aan de commissaris worden toevertrouwd, verboden is.

\*  
\* \*

De meerderheid van de leden van de Hoge Raad, mevrouw Pieters en de heren Keutgen, Michel, Peeters en Servais, verleent zijn steun aan de lijst van onverenigbaarheden, zoals deze werden opgesomd in het ontwerp van koninklijk besluit en geïnspireerd op de Europese aanbeveling terzake. Dit principiële akkoord is evenwel niet synoniem met een onvoorwaardelijke steun. Het is inderdaad van belang dat aanzienlijke wijzigingen worden aangebracht aan de onderscheiden onverenigbaarheden zoals omschreven in het ontwerp van koninklijk besluit.

In dat perspectief, is het luidens het advies van deze leden van de Hoge Raad noodzakelijk rekening te houden met volgende vaststellingen. Bij gebreke hiervan zal het koninklijk besluit niet tegemoetkomen aan de doelstellingen van de wetgever inzake de onafhankelijkheid van de commissaris, zoals voorzien in het kader van de goedkeuring van de wet van 2 augustus 2002.

- Deze leden van de Hoge Raad zijn de mening toegedaan dat een nieuwe definitie van “samenwerkingsverband” noodzakelijk is om in overeenstemming te zijn met de wil van de wetgever, aan te sluiten bij de Europese aanbeveling en tevens alle bepalingen terzake in het uitvoeringsbesluit van 10 januari 1994 omtrent de deontologie van de bedrijfsrevisor te vatten.

- Een aantal bepalingen in het ontwerp van koninklijk besluit mist iedere wettelijke grondslag. Deze leden van de Hoge Raad zijn dan ook van oordeel dat in de mate dat niet reglementair kan worden tegemoetgekomen aan de Europese aanbevelingen, het Instituut der Bedrijfsrevisoren de nodige normen moet uitvaardigen. De Wetgever verstrekte het I.B.R. in de wet van 22 juli 1953 de nodige bevoegdheden. De Hoge Raad zal desgevallend zelf initiatieven ontplooiën om het I.B.R. aan te zetten terzake normerend op te treden.
- Een grondige herziening van het Verslag aan de Koning is vereist. Immers, de huidige redactie bevat een aantal onduidelijkheden. De rechtszekerheid gebiedt deze onduidelijkheden weg te werken.

\*  
\* \*

De minderheid van de leden, mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf, stelt vast dat het Belgisch Parlement de wet van 2 augustus 2002 heeft goedgekeurd en dat deze wet een uitvoeringsmaatregel voorziet met een lijst van onverenigbaarheden. In dat kader wensen zij dat de lijst zoals vastgesteld in het koninklijk besluit wordt uitgebreid. De lijst moet, luidens het advies van deze twee leden van de Hoge Raad worden aangevuld met de diensten inzake fiscale en sociale adviezen en advies inzake herstructurering van ondernemingen.

# Advies

# Inhoudstafel

1. *Inleiding*
2. *Algemene evaluatie van het institutioneel kader*
3. *De titel van het ontwerp van koninklijk besluit*
4. *Artikelsgewijze bespreking van het ontwerp van koninklijk besluit*
  - 4.1. **Artikel 1 van het ontwerp**
    - 4.1.1. *Artikel 184, §1 als verwijzingsbepaling*
    - 4.1.2. *Artikel 184, §2 inzake de organisatiestructuur bij de commissaris*
      - a) Uitvoering lid 9 artikel 133 W. Venn. en omzetting van de Europese aanbeveling
      - b) Formulering eerste zin §2, lid 1 in het ontwerp van koninklijk besluit
      - c) Herformuleren van het begrip samenwerkingsverband
    - 4.1.3. *Artikel 184, §3 betreffende de lijst van onverenigbaarheden*
      - a) Het nemen van beslissingen in de gecontroleerde vennootschap
      - b) Het opstellen van de jaarrekening en het voeren van de boekhouding
      - c) Instaan voor de uitwerking en implementatie van technologische systemen
      - d) Het uitvoeren van waarderingen
      - e) De interne audit
      - f) Het afwikkelen van fiscale en andere geschillen
      - g) Werving
    - 4.1.4. *Artikel 184, §4 inzake het toepassingsgebied*
    - 4.1.5. *Artikel 184, §5 inzake het uitvaardigen van richtlijnen*
  - 4.2. **Artikel 2 van het ontwerp met technische aanpassingen aan het koninklijk besluit van 30 januari 2001**
  - 4.3. **Artikel 3 van het ontwerp inzake de inwerkingtreding**
  - 4.4. **Artikel 4 van het ontwerp inzake de uitvoering**
5. *Algemene commentaar op het Verslag aan de Koning*
  - 5.1. *Toelichting voorafgaand aan de artikelsgewijze bespreking*
  - 5.2. *De inleidende bespreking bij artikel 1*
  - 5.3. *Bespreking van paragraaf 1 van het nieuwe artikel 184*
  - 5.4. *Bespreking van paragraaf 2 van het nieuwe artikel 184*
  - 5.5. *Bespreking van paragraaf 3 van het nieuwe artikel 184*
  - 5.6. *Bespreking van paragraaf 4 van het nieuwe artikel 184*
  - 5.7. *Bespreking van paragraaf 5 van het nieuwe artikel 184*
  - 5.8. *Bespreking van artikel 2 van het koninklijk besluit*
  - 5.9. *Bespreking van artikel 3 van het koninklijk besluit*
  - 5.10. *Bespreking van artikel 4 van het koninklijk besluit*



## 1. Inleiding

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen werd opgericht door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen<sup>1</sup> en volgt de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat en de Accountancy op.

De Hoge Raad heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader. Daartoe verstrekt de Hoge Raad op eigen initiatief of op verzoek, adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.<sup>2</sup>

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen terzake, heeft de Minister van Economie de Hoge Raad op 13 september 2002 om een (tweede) advies omtrent het ontwerp van koninklijk besluit houdende uitvoering van artikel 133 van het wetboek van vennootschappen en wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen en het bijhorende Verslag aan de Koning verzocht.

Preliminair wenst de Hoge Raad melding te maken van volgende overwegingen.

Op 19 februari 2001 heeft de Hoge Raad een advies verstrekt omtrent de bepalingen inzake de onafhankelijkheid van de

commissaris in het voorontwerp van wet die onderhavig ontwerp van koninklijk besluit uitvoert. In het kort waren in dit advies de leden van de Hoge Raad het unaniem eens om een “cooling off” periode van twee jaar in te lassen.

Omtrent de mogelijkheid tot het verlenen van aanvullende prestaties door de commissaris of de personen die met hem verbonden zijn, waren de leden het unaniem eens dat de wetgeving terzake dient aangescherpt te worden. Over de te nemen maatregelen bestond geen eensgezindheid.

Deze verschillende strekkingen zijn terug te vinden in het (eerste) advies van 25 januari 2002 omtrent het voorontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van het ontwerp van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen. Zoals de titel van het advies duidt, bestond op dat ogenblik slechts een wetsontwerp. De wet werd inmiddels gestemd. De wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het wetboek van vennootschappen als ook van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen werd op 22 augustus 2002 in het Belgisch Staatsblad gepubliceerd.

1. B.S., 11 mei 1999.

2. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

## 2. Algemene evaluatie van het institutioneel kader

Sinds het advies van 25 januari 2002 van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen hebben zich een aantal nieuwe ontwikkelingen voorgedaan die nopen tot een nieuwe analyse van het ontwerp van koninklijk besluit houdende uitvoering van lid 9 van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen waarbij rekening wordt gehouden met volgende elementen:

- Op 16 mei 2002 keurde de Europese Commissie de aanbeveling “onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen” goed. Deze aanbeveling werd inmiddels op 19 juli 2002 in het Europese Publicatieblad gepubliceerd.
- Op 15 juli 2002 keurde het Belgische parlement de wet houdende wijziging van het Wetboek van vennootschappen en van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen definitief goed. Deze wet wijzigt onder meer artikel 133 en 134 van het Wetboek van vennootschappen. Zij verscheen op 22 augustus in het Belgisch Staatsblad.
- Op 25 juli 2002 keurde, nadat voordien de Amerikaanse Senaat dit had gedaan, ook het “House of Representatives” van de Verenigde Staten de Sarbanes-Oxley Act goed. Deze Act bevat een hoofdstuk met nieuwe regels omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris. Aangezien zowel commissarissen als vennootschappen naar Belgisch recht internationaal opereren, kan deze Act ook het Belgische institutioneel kader beïnvloeden.<sup>1</sup>

Huidig onderstaand advies houdt rekening met de wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het wetboek van vennootschappen alsook van de wet van 2 maart 1989 op de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen alsook met deze andere recente internationale ontwikkelingen.

De Hoge Raad steunt het initiatief om snel een koninklijk besluit uit te vaar-

digen teneinde de onduidelijkheden op het stuk van de toelaatbaarheid tot het presteren van andere diensten door de commissaris te vermijden. Daartoe is de Hoge Raad de mening toegedaan dat het noodzakelijk is de termijn om dit koninklijk besluit te finaliseren tot een minimum te beperken en het hoogdringend karakter te benadrukken. De inwerkingtreding van dit koninklijk besluit en de bepalingen in artikel 133 W. Venn. die het besluit uitvoert, mag niet worden vertraagd door de verplichting om omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris andere koninklijke besluiten te nemen, zoals dit omtrent de uitsplitsing van de bijkomende vergoedingen, op te nemen in het jaarverslag.

Dit koninklijk besluit kan op gepaste wijze een antwoord bieden aan de “expectation gap” die zeer duidelijk terzake bestaat. Evenwel is daartoe vereist dat de procedure om dit koninklijk besluit van kracht te laten worden geen vertraging oploopt. Immers zijn inmiddels in de Verenigde Staten en ook op Europees niveau maatregelen getroffen. De Hoge Raad is van oordeel dat de inwerkingtreding van het koninklijk besluit zo spoedig mogelijk dient te geschieden. De Hoge Raad meent evenwel dat het gepast is dit besluit samen met het koninklijk besluit omtrent het comité voor advies en controle, zoals voorzien in artikel 133, lid 10 Wetboek van vennootschappen, in werking te laten treden.

De Hoge Raad betreurt dat de wetgever lid 7, artikel 133 W. Venn. niet heeft aangepast aan zijn bedenkingen omtrent de gespannen verhouding tussen lid 7 en lid 8 artikel 133 W. Venn.. Immers de letterlijke tekstinterpretatie van lid 7 artikel 133 W. Venn. leidt tot het besluit dat het verstrekken van alle andere prestaties die niet krachtens de wet aan de commissaris worden toevertrouwd, verboden is.

Niettegenstaande deze vaststelling, lijkt een tweede interpretatie, waarbij slechts het verstrekken van deze prestaties opgenomen in de lijst door de Koning opgesteld, de onafhankelijkheid van de commissaris aantast, te rechtvaardigen. Onderstaande analyse steunt op deze tweede interpretatie.

1. Een eerste analyse van de invloed van deze wet op het Duitse institutionele kader dat terzake als voorbeeld kan dienen, is te vinden in G. LANFERMANN en S. MAUL, “Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts in Deutschland”, *Der Betrieb* 2002, 1725-1732.

### 3. De titel van het ontwerp van koninklijk besluit

Het ontwerp van koninklijk besluit vermeldt in de titel dat het artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen uitvoert. Er moet worden toegevoegd dat dit ontwerp van koninklijk besluit uitsluitend lid 9 van bovenvermeld artikel uitvoert.

Immers de wetgever heeft tevens de Koning gemachtigd de nodige maatregelen te treffen om lid 10 uit te voeren. Onderhavig ontwerp van koninklijk besluit beperkt zich tot het opstellen van een lijst zoals bedoeld in lid 9 artikel 133 W. Venn.

### 4. Artikelsgewijze bespreking van het ontwerp van koninklijk besluit

#### 4.1. Artikel 1 van het ontwerp

##### 4.1.1. Artikel 184, §1 als verwijzingsbepaling

De Hoge Raad stelt voor om in de Nederlandstalige versie van het besluit “de beperkende lijst van de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen” te vervangen door de tekst “limitatief de prestaties die van aard zijn de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang te brengen” en in de Franstalige versie “la liste limitative des prestations qui portent atteinte à” door “de manière limitative les prestations qui sont de nature à mettre en cause”. Deze wijzigingen sluiten aan bij de wettekst.

De Hoge Raad meent tevens dat ook het lid van artikel 133 W. Venn. moet worden vermeld.

De Hoge Raad heeft geen andere bijzondere bedenkingen op de redactie van artikel 184, §1.

##### 4.1.2. Artikel 184, §2 inzake de organisatiestructuur bij de commissaris

#### a) Uitvoering lid 9 artikel 133 W. Venn. en omzetting van de Europese aanbeveling

Wat lid 1 in fine betreft, wenst de Hoge Raad volgende opmerkingen te formuleren. De tekst van het ontwerp van koninklijk besluit vat twee onderscheiden verplichtingen samen:

- 1) maatregelen treffen om de bedreigingen van de onafhankelijkheid van de commissaris te beperken;
- 2) minstens jaarlijks het bestuursorgaan schriftelijk in te lichten.

**Voor beide elementen moet de vraag worden opgeworpen naar de grondslag waarop dit ontwerp van koninklijk besluit rust.** Immers het nieuwe negende lid van artikel 133 Wetboek van vennootschappen verstrekt de Koning slechts de bevoegdheid tot het opstellen van een lijst van prestaties die de onafhankelijkheid in het gedrang brengen. Uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie volgt volgens de rechtsleer dat de uitvoerende macht de draagwijdte van de wet niet mag verruimen noch beperken maar dat het haar toekomt “uit het beginsel van de wet en haar algemene economie, de gevolgtrekkingen af te leiden die daaruit op natuurlijke wijze voortvloeien volgens de geest die aan de opvatting van de wet ten grondslag heeft gelegen en volgens de doelstellingen die zij nastreeft”. Hieruit leiden de leden van de Hoge Raad af dat bovenvermelde verplichtingen wellicht gevolgtrekkingen zijn die niet meer “op natuurlijke wijze voortvloeien” uit de wet. Immers verruimt deze invulling de draagwijdte van lid 9, artikel 133 W. Venn.

*De Hoge Raad is dan ook van oordeel dat in de mate dat niet reglementair kan worden tegemoetgekomen aan de Europese aanbevelingen, het Instituut der Bedrijfsrevisoren de nodige normen moet uitvaar-*

1. Cass. 18 november 1924, *Pas.* 1925, I, 25 en de geciteerde toelichting bij J. DE MEYER, *R.W.* 1950-51, 609-614.

*digen. De Wetgever verstrekte het I.B.R. in de wet van 22 juli 1953 de nodige bevoegdheden. De Hoge Raad zal desgevallend zelf initiatieven ontplooiën om het I.B.R. terzake aan te sporen.*

A. In de mate voor bovenvermelde verplichtingen alsnog een wettelijke grondslag voorhanden is, benadrukt de Hoge Raad volgende elementen.

De eerste verplichting zet aanbeveling 4.1.1. van de Europese Commissie om. De Europese Commissie beveelt aldaar aan dat de “externe accountant” dient na te gaan of de controlestructuur van de “eenheid” voldoende waarborgen biedt om de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid te beperken.

Wat deze verplichting betreft, wijst de Hoge Raad erop dat de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren en het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren terzake reeds tal van maatregelen heeft uitgewerkt. Deze zijn van toepassing op de revisoren en derhalve ook op commissarissen. Luidens artikel 18ter, §1 wet van 22 juli 1953 houdt het Instituut der Bedrijfsrevisoren toezicht op de uitoefening van opdrachten door revisoren. Te dien einde beschikt het Instituut overeenkomstig artikel 18ter, §2 van die wet over informatierechten. Lid 1 en lid 3 van artikel 133 Wetboek van vennootschappen vullen deze bepalingen verder aan. Al deze bepalingen limiteren derhalve de nood aan de aanvullende melding in het ontwerp van koninklijke besluit dat de commissaris terzake de nodige maatregelen moet treffen.

De Hoge Raad besluit dan ook dat het Belgisch normerend kader terzake reeds tegemoet komt aan deze Europese aanbeveling.

Wat het tweede luik betreft, het tenminste jaarlijks mededelen aan het bestuursorgaan van de maatregelen die werden genomen om de bedreigingen jegens de onafhankelijkheid terug te dringen, voert het ontwerp van koninklijk besluit de Europese aanbeveling 4.1.2. (1) deels uit.

Deze aanbeveling strekt tot het schriftelijk melden van:

- de honoraria die door de gereviseerde vennootschap en de verbonden vennootschappen worden betaald aan het “controle-orgaan” van een “instelling van openbaar belang”;
- nadere bijzonderheden over alle relaties waarvan mag worden aangenomen dat zij afbreuk kunnen doen aan de onafhankelijkheid en de objectiviteit van de commissaris en
- de in verband daarmee genomen maatregelen.

Ook moet de commissaris naar luid van de Europese aanbeveling (4.1.2. (1) (b) en (c)) schriftelijk bevestigen dat hij daadwerkelijk onafhankelijk is en vervolgens de bovenvermelde aangelegenheden met het “controle-orgaan” bespreken.

Het ontwerp van koninklijk besluit wenst deze plicht op alle commissarissen van toepassing te verklaren, ongeacht de gereviseerde entiteit. De Hoge Raad merkt op dat slechts commissarissen moeten worden benoemd in entiteiten van enige omvang en steunt deze uitbreiding tot alle commissarissen. Uit de aanbeveling volgt immers evenzeer dat de Europese Commissie pleit voor een toepassing op alle entiteiten.<sup>1</sup>

De Hoge Raad wenst ook hier te wijzen op een aantal Belgische bepalingen die de Europese aanbeveling reeds deels uitvoeren.

Wat de melding van het totaalbedrag aan honoraria betreft en de uitsplitsing van het bedrag in een aantal door de Europese Commissie omschreven categorieën, verwijst de Hoge Raad naar de nieuwe bepalingen in artikel 134, §2 en §4 Wetboek van vennootschappen. Deze bepalingen verplichten de melding in het jaarverslag van het voorwerp en de bezoldiging van uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten verstrekt door de commissaris alsook van taken, mandaten of opdrachten verstrekt door een persoon uit de “invloedsfeer” rondom de commissaris. De wetgever heeft de Koning de bevoegdheid verleend de categorieën te bepalen waarin deze gege-

1. Zie aanbeveling 4.1.2. (2).

vens verder moeten worden uitgesplitst. De Hoge Raad beveelt dan ook aan de categorieën vastgesteld door de Europese Commissie te hernemen en verder uit te werken. Het betreft “assurance-opdrachten”, “belastingadviesdiensten” en “andere niet-controlediensten” die op hun beurt verder dienen te worden uitgesplitst.<sup>1</sup>

Aangezien de melding in het jaarverslag verplicht is, wordt langs deze weg ook het “controle-orgaan” ingelicht. Meer nog, de verplichting om het jaarverslag op te stellen berust bij het “controle-orgaan” zodat dit orgaan uiteraard op de hoogte moet zijn van de honoraria.<sup>2</sup>

De vergoeding voor de revisorale opdracht moet ook na de recente wetswijziging niet worden bekendgemaakt. Niettegenstaande de wetgever hier tekortschiet, daar de openbaarmaking is aanbevolen door de Europese Commissie<sup>3</sup>, moet wat de bekendmaking aan het “controle-orgaan” betreft, gewezen worden op het volgende, indien men wenst tegemoet te komen aan alle elementen van de Europese aanbeveling.

- De algemene vergadering die de commissaris benoemt, bepaalt tevens zijn bezoldiging.
- Bestuurders of zaakvoerders moeten op een algemene vergadering aanwezig zijn om vragen vanwege de aandeelhouders te beantwoorden. Langs deze weg wordt het “controle-orgaan” ook geïnformeerd over het honorarium voor de revisorale controle.
- Wanneer de vennootschap beschikt over een ondernemingsraad moeten ook deze laatste worden ingelicht omtrent het bedrag van de bezoldiging voor de revisorale taken.<sup>4</sup>

De Hoge Raad stelt niettemin vast dat deze Europese aanbeveling, met name inzake de melding van de vergoeding voor de revisorale opdracht, niet volledig wordt nageleefd. Immers stelt de Belgische reglementering geen schriftelijke melding voorop en ontbreekt de expliciete verplichting tot jaarlijkse melding aan het “controle-orgaan”. Luidens het Belgische recht volstaat de mondelinge toelichting op het ogenblik van de benoeming van de commissaris. Dit

geschiedt in de regel slechts iedere drie jaar. Ieder jaar moet de jaarrekening worden opgesteld. De kosten verbonden aan de opdracht moeten ook in deze jaarrekening worden verwerkt. Derhalve beschikt het “controle-orgaan” dat deze jaarrekening moet opstellen wel degelijk over de vereiste informatie.

Omtrent de andere inlichtingen die door de commissaris aan het “controle-orgaan”, in overeenstemming met de Europese aanbeveling, schriftelijk moeten worden gemeld, bestaat in België geen normerend kader. In de mate er geoordeeld wordt dat de Koning niet beschikt over de bevoegdheid om een uitvoeringsmaatregel te nemen en om tegemoet te komen aan de Europese aanbeveling terzake, meent de Hoge Raad dat moet aangedrongen worden bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren om de nodige stappen te ondernemen om de Europese aanbeveling om te zetten. De Hoge Raad meent dat het Instituut door de wet van 22 juli 1953 werd gemachtigd om deze andere verplichtingen die door de Europese aanbevelingen worden voorgeschreven door middel van normen uit te voeren. De Hoge Raad zal, desgevallend, op grond van zijn bevoegdheid, zelf de nodige initiatieven ontwikkelen.

B. Wanneer geoordeeld wordt dat geen afdoende wettelijke grondslag voorhanden is, stelt de Hoge Raad voor paragraaf 2 weg te laten. Paragraaf 3 wordt vervolgens paragraaf 2. In paragraaf 3 wordt de definitie van een samenwerkingsverband opgenomen.

In de mate dat hierdoor de Belgische regelgeving niet tegemoet komt aan de Europese aanbeveling, zal de Hoge Raad, desgevallend, de nodige initiatieven nemen om het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan te sporen binnen de hem toegewezen bevoegdheden de nodige normen uit te vaardigen.

**b) Formulering eerste zin paragraaf 2, lid 1 in het ontwerp van koninklijk besluit**

Wanneer wordt geoordeeld om optie A onder a) te volgen, dient de formulering

1. Zie aanbeveling 4.1.2.(a)(i).

2. Zie artikel 95 W. Venn. Het verdient vermelding dat daartoe vereist is dat op de gereviseerde entiteit de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen van toepassing is.

3. Zie aanbeveling 5.(1) en 5.(2).

4. Zie artikel 158 W. Venn.

van de eerste zin in paragraaf 2, lid 1 als volgt te worden gewijzigd.

In de Nederlandstalige versie van de tekst moet “met wie hij in een beroepsmatig samenwerkingsverband staat” vervangen worden door “met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bedoeld in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen” en in de Franstalige versie moet na de woorden “sous l’angle professionnel” “ou par une société ou une personne liée au commissaire visées à l’article 11 du Code des sociétés” worden toegevoegd. Deze wijzigingen sluiten aan bij de wettekst.

Het ontwerp van koninklijk besluit vermeldt “een andere dan een wettelijke opdracht” daar waar de wet in artikel 133, lid 8 W. Venn. verwijst naar “één of meer andere prestaties dan die krachtens de wet werden toevertrouwd aan de commissaris”. De Hoge Raad is van oordeel dat de Nederlandstalige en Franstalige versie van het ontwerp van koninklijk besluit in overeenstemming met de wet moeten worden gebracht.

Om iedere verwarring terzake te vermijden, lijkt het aangewezen in de Nederlandstalige versie van de tekst “dient hij erop toe te zien” te vervangen door “dient de commissaris erop toe te zien”. In de Franstalige tekst kan “il doit s’assurer” door “le commissaire doit s’assurer” worden vervangen.

### c) Herformuleren van het begrip samenwerkingsverband

Paragraaf 2, lid 2 geeft een omschrijving van het begrip “samenwerkingsverband”. Deze omschrijving is nodig in het licht van paragraaf 3 die de lijst van de onafhankelijkheidsaantastende prestaties bevat. Deze prestaties tasten niet alleen de onafhankelijkheid aan indien zij werden gepresteerd door de commissarissen doch ook door de personen met wie de commissaris in beroepsmatig samenwerkingsverband staat. Ook lid 8 van artikel 133 W. Venn. luidt in dezelfde zin. Hieruit mag worden afgeleid dat de Koning de bevoegdheid heeft om het begrip “samenwerkingsverband” nader in te vullen.

De Hoge Raad steunt, in het licht van de noodzakelijke rechtszekerheid terzake, een koninklijk besluit dat dit begrip nader toelicht.

De Hoge Raad stelt vast dat de huidige omschrijving tegelijk aansluiting zoekt bij de omschrijving van een “samenwerkingsverband” in het koninklijk besluit van 10 januari 1994 en een “netwerk” in de Europese aanbeveling.

Luidens artikel 1, 5° van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 is een persoon waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat “*elke persoon waarmee de bedrijfsrevisor een georganiseerd beroepsmatig samenwerkingsverband heeft aangegaan; aan deze begripsomschrijving worden in elk geval vermoed te beantwoorden, elke vennootschap die ertoe strekt het beroep uit te oefenen, elke overeenkomst die het recht inhoudt een gemeenschappelijke benaming te gebruiken of eraan te refereren, of die een verbintenis tot wederkerige aanbeveling omvat*”.

Een netwerk is volgens de Europese aanbeveling “*het accountantskantoor dat de wettelijke controle uitvoert, samen met de met dit kantoor verbonden partijen en elke andere entiteit die onder de zeggenschap staat van het accountantskantoor, gemeenschappelijke eigendoms-, zeggenschaps- of bestuurlijke banden met het accountantskantoor heeft, of anderszins met het accountantskantoor verbonden of gelieerd is via het gebruik van een gemeenschappelijke naam of het gezamenlijke gebruik van aanzienlijke gemeenschappelijke professionele hulpmiddelen*”.

Onder licht de Hoge Raad toe dat paragraaf 3 in overeenstemming met de wet moet worden gebracht door toevoeging van “de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen”. Dit artikel slaat op verbonden personen en vennootschappen wat op zijn beurt verwijst naar het bestaan van een controlebevoegdheid.

De Hoge Raad stelt voor om de bepaling omtrent het samenwerkingsverband als volgt te redigeren.

*“Voor de toepassing van dit koninklijk besluit wordt als een beroepsmatig samenwerkingsverband beschouwd:*

*elke persoon waarmee de bedrijfsrevisor een georganiseerd beroepsmatig samenwerkingsverband heeft aangegaan; aan deze definitie beantwoorden*

- 1° elke vennootschap die ertoe strekt het beroep van bedrijfsrevisor uit te oefenen en waarin de commissaris aandeelhouder, vennoot, bestuurder of zaakvoerder is;*
- 2° elke vereniging of vennootschap in de zin van artikel 8, §4 van de wet van 22 juli 1953 gevormd tussen één of meer bedrijfsrevisoren, waarvan tenminste één commissaris is, en andere personen die niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor bezitten noch gelijkwaardig erkende hoedanigheid;*
- 3° elke vereniging waarvan de commissaris lid, bestuurder of beheerder is;*
- 4° elke vennootschap of persoon waarmee de vennootschap of de vereniging zoals bedoeld in het 1°, 2° of 3° verbonden is in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen;*
- 5° elke vennoot, aandeelhouder, bestuurder, zaakvoerder, beheerder of lid van de vennootschap, vereniging of persoon vermeld onder het 1° tot en met 4°;*
- 6° elke bedrijfsrevisor waarmee de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten;*
- 7° elke bedrijfsrevisor waarmee de vennootschap, vereniging of persoon zoals bedoeld in het 1°, 2°, 3° of 4° een arbeidsovereenkomst heeft gesloten;*
- 8° elke overeenkomst die het recht inhoudt een gemeenschappelijke benaming te gebruiken of eraan te refereren;*
- 9° elke overeenkomst die een verbintenis tot wederkerige aanbeveling omvat;*

*10° elke overeenkomst of vennootschap die ertoe strekt middelen in gemeenschap te brengen.”*

*4.1.3 Artikel 184, §3 betreffende de lijst van onverenigbaarheden<sup>1</sup>*

In de eerste zin wordt verwezen naar de toepassing van artikel 7bis van de wet van 22 juli 1953. De Hoge Raad merkt op dat ook belangrijke bepalingen inzake de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor terug te vinden zijn in de artikelen 3 en 8 van deze Wet. Het ontwerp van koninklijk besluit moet dan ook in die zin aangepast worden.

Tevens stelt de Hoge Raad voor uitdrukkelijk te vermelden dat de overige leden van artikel 133 Wetboek van vennootschappen eveneens van toepassing zijn. In het bijzonder geldt dit voor de uitzonderingen op de in deze paragraaf opgenomen lijst van prestaties en de toepassing van de bijzondere procedure die is voorgeschreven in lid 5 artikel 133 Wetboek van vennootschappen.

Om de overeenstemming met de wettekst te waarborgen, dient in het eerste lid van deze bepaling volgende wijziging te worden aangebracht:

In de Nederlandstalige versie van de tekst moet “met wie hij in een beroepsmatig samenwerkingsverband staat” vervangen worden door “met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bedoeld in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen” en in de Franstalige versie moet na de woorden “sous l’angle professionnel” “ou par une société ou une personne liée au commissaire visées à l’article 11 du Code des sociétés” worden toegevoegd. Deze wijzigingen sluiten aan bij de wettekst.

De Hoge Raad stelt tevens voor in de Nederlandstalige versie van het ontwerp “zonder afbreuk te doen aan” te wijzigen in “onverminderd”.

1. Wanneer optie B in 4.1.2. a) wordt gevolgd, wijzigt paragraaf 3 in paragraaf 2.

De minderheid van de leden, Mevrouw Van den Bossche en de heer Struyf, zijn de mening toegedaan dat de lijst van onverenigbaarheden die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen onvolledig is en een aantal uitzonderingen bevat die de draagwijdte ervan aantasten.

Deze leden menen dat zowel het fiscaal en sociaal advies, alsook advisering in het kader van herstructureringen van ondernemingen in de lijst moeten worden opgenomen.

\*  
\*   \*

De meerderheid van de leden, de heren Servais, Keutgen, Michel, Peeters en Mevrouw Pieters merken terzake op dat de Belgische reglementering reeds een aangepast kader aanreikt. De (nieuwe) wettelijke bepaling van openbaarmaking van het voorwerp en de bezoldiging van de andere taken die door de commissaris of een persoon uit zijn "invloedsfeer" worden gepresteerd, zal door een Koninklijk Besluit nader worden gepreciseerd. Dit Koninklijk Besluit moet worden genomen in overeenstemming met artikel 5 van de wet van 2 augustus 2002, de wet "corporate governance", in uitvoering van het nieuwe artikel 134, §2 van het Wetboek van Vennootschappen. Luidens de Europese aanbeveling moet publiek toegankelijke informatie beschikbaar zijn over: "assurance-opdrachten", "belastingadviesdiensten" en "andere niet-controlediensten" die verder dient te worden uitgesplitst. Het Koninklijk Besluit moet deze categorieën herkennen. Volgens deze leden is het aan te bevelen ook sociaal advies als een afzonderlijke categorie diensten te beschouwen. Dit laat iedere belanghebbende toe een oordeel te vormen over het belang van deze door de commissaris, respectievelijk een persoon uit zijn "invloedsfeer" verleende diensten.

1. Zie regel 7.1.(1) van de Europese aanbeveling.
2. Zie regel 7.2.1.(2) van de Europese aanbeveling.
3. Zie regel 7.2.1.(3) van de Europese aanbeveling.

#### a) Het nemen van beslissingen in de gecontroleerde vennootschap

De Hoge Raad is verheugd vast te stellen dat de voorgestelde wijzigingen in zijn

advies van 25 januari 2002 werden opgevolgd.

De Hoge Raad stelt voor om deze bepaling beter af te stemmen op de Europese aanbeveling<sup>1</sup> en de redactie als volgt te wijzigen:

"In de gecontroleerde vennootschap een beslissing neemt of bij de besluitvorming betrokken is".

De Hoge Raad merkt verder op dat in de huidige redactie de laatste zinsnede "onder meer wat het bestuur betreft" enigszins verwarrend is omdat kan worden betwijfeld of de tussenkomst op het niveau van het directiecomité door deze bepaling wordt gevat. Deze zinsnede moet worden weggelaten.

#### b) Het opstellen van de jaarrekening en het voeren van de boekhouding

Ook hier stelt de Hoge Raad vast dat zijn eerder gemaakte aanbevelingen in grote mate werden opgevolgd. In overeenstemming met de algemene regel in de Europese aanbeveling<sup>2</sup> wordt in het ontwerp van koninklijk besluit een uitzondering gemaakt voor het uitvoeren van uitsluitend technische of routine opdrachten die verband houden met de opstelling van de financiële staten van de gecontroleerde entiteit.

De Hoge Raad wenst evenwel nog op twee bijzondere problemen de aandacht te vestigen.

De uitzondering in het ontwerp van koninklijk besluit heeft een algemene strekking. De Europese aanbeveling stelt evenwel dat wanneer het instellingen van openbaar belang betreffen, terzake geen enkele uitzondering kan worden aanvaard. In die gevallen moet ook de verlening van dergelijke bijstand verboden worden.<sup>3</sup> De Hoge Raad is de mening toegedaan dat de Belgische normen tenminste even streng moeten zijn. Hij pleit derhalve voor de weglating van deze uitzondering.

Daarnaast wordt melding gemaakt van de "financiële staten". In het Wetboek van vennootschappen en het uitvoerings-



besluit waaraan het ontwerp van koninklijk besluit een wijziging zal aanbrengen, is evenwel sprake van de (controle op de) jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening. De Hoge Raad meent dat deze begrippen moeten worden gebruikt teneinde verwarring te vermijden.

### c) Instaan voor de uitwerking en implementatie van technologische systemen

De Hoge Raad merkt op dat ook inzake deze prestatie zijn aanbeveling werd opgevolgd. Ook hier stelt de Hoge Raad vast dat een aantal redactionele verfijningen kunnen worden aangebracht teneinde beter aan te sluiten bij de Europese aanbeveling<sup>1</sup> terzake.

De redactie zou in dat geval als volgt kunnen luiden<sup>2</sup>:

“3° instaat voor de opstelling, de ontwikkeling of de invoering van technologische systemen van financiële informatie *waarvan gebruik wordt gemaakt om financiële informatie te genereren*; nochtans kan hij deze diensten ... verlenen wanneer voldaan is aan elk van de volgende voorwaarden:

- a) het *bevoegde orgaan* van de gecontroleerde vennootschap schriftelijk bevestigt de verantwoordelijkheid voor het gehele systeem van interne controle *op zich te nemen*;
- b) de commissaris heeft vastgesteld dat ... *het bevoegde orgaan* van de gecontroleerde vennootschap *niet voornamelijk op zijn tussenkomst of deelname steunt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen*;
- c) *de in het kader van een project voor het ontwerpen van een technologisch systeem van financiële informatie verleende prestatie betrekking heeft op de door het bevoegde orgaan van de gecontroleerde vennootschap vastgestelde specificaties*;
- d) *wanneer het geen betrekking heeft op een project dat bestaat uit het opstellen van de programmatuur, het configureren van de computerapparatuur en de installatie van beide, tenzij het bevoegde orgaan van de gecontroleerde vennootschap uitdrukkelijk en*

*schriftelijk bevestigt de verantwoordelijkheid te nemen voor:*

- 1° Het ontwerp, de invoering en het beoordelingsproces *met inbegrip van elke beslissing dienaangaande*, en
- 2° De werking van het systeem met inbegrip van de gegevens die door het systeem worden gebruikt ... of voortgebracht”

De Hoge Raad merkt op dat deze bepaling, niet in het minst door de omvang, als onvoldoende duidelijk zou kunnen beschouwd worden.

De Hoge Raad stelt bovendien vast dat in zijn advies van september 2002 de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voorstelt verder te gaan dan de Europese aanbeveling en dergelijke dienstverlening zonder meer te verbieden.

De minderheid van de leden, mevrouw Van Den Bossche en de heer Struyf is de mening toegedaan dat de uitzonderingen in het 3° de reikwijdte van het Koninklijk besluit ondergraven. De uitzonderingen moeten derhalve worden weggelaten.

In het licht van het onderzoek van de Amerikaanse benadering, zijn de leden van de meerderheid, mevrouw Pieters en de heren Keutgen, Michel, Peeters en Servais van oordeel de denkpiste in de “Sarbanes-Oxley Act” te kunnen overwegen, teneinde iedere rechtsonzekerheid wat deze dienstverlening betreft, te vermijden. Section 201 van de Sarbanes-Oxley Act stelt inderdaad dat het verstrekken van diensten in verband met “financial information systems design and implementation” door de auditeur van de jaarrekeningen of iemand uit zijn invloedssfeer verboden is behoudens wanneer het nieuwe orgaan van toezicht – *The Public Company Accounting Oversight Board* - een individuele uitzondering toestaat.

Gezien deze boven vermelde recente ontwikkelingen, rijst de vraag te weten of de uiteengezette benadering in het 3° enkel rekening moet houden met de Europese aanbeveling. Indien dit niet het geval is, meent de meerderheid van de leden van de Hoge Raad dat het Belgische recht

1. Zie regel 7.2.2. van de Europese aanbeveling.

2. De wijzigingen die werden aangebracht werden recursiveerd. Op de plaats waar woorden uit het ontwerp van koninklijk besluit worden weggelaten, is er de aanduiding “...”.

een verbod zou kunnen inschrijven in het koninklijk besluit tenzij voorafgaandelijk een positief advies wordt verstrekt omtrent deze dienstverlening door het extern comité, ingericht in overeenstemming met artikel 133, lid 10 W. Venn. Dit extern comité zal, in dat geval, zijn advies onder meer moeten steunen op de verbodsbepalingen vastgesteld in de Europese aanbeveling. Het betreft hier evenwel een opmerking die op een algemene wijze moet worden overwogen.

#### d) Het uitvoeren van waarderingen

De Hoge Raad stelt vast dat in de nieuwe redactie van het ontwerp van koninklijk besluit gevolg is gegeven aan de vraag de zinsnede in het voorontwerp van koninklijk besluit omtrent de belangrijke graad van subjectiviteit weg te laten.

Er wordt ook melding gemaakt van het begrip “belangrijk element voor de jaarrekening”. De invulling van dit begrip verdient verduidelijking in het Verslag aan de Koning. Immers kan verwarring ontstaan omtrent deze materialiteitsvereiste. Het huidige verslag bevat terzake evenwel geen toelichting.

#### e) De interne audit

De Hoge Raad stelt vast dat ook omtrent de redactie inzake het leveren van deze prestatie zijn aanbeveling grotendeels is opgevolgd.

De Hoge Raad merkt echter op dat in de door de Europese Commissie vastgestelde aanbeveling<sup>1</sup> een bijkomende voorwaarde is opgenomen, die moet worden nageleefd in geval de commissaris alsnog tussenkomt bij de interne audit. Deze voorwaarde luidt:

*“Bij de uitvoering van de wettelijke controle de resultaten van interne controleprocedures buiten beschouwing te laten indien deze niet op adequate wijze zijn geverifieerd. Dit betekent onder meer dat de desbetreffende controlewerkzaamheden achteraf moeten worden geverifieerd door een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde*

*vennoot die noch bij de wettelijke controle, noch bij de interne controle betrokken is.”*

Het past dat de Belgische reglementering ook op dit stuk in overeenstemming wordt gebracht met de Europese aanbeveling.

#### f) Het afwikkelen van fiscale en andere geschillen

De Hoge Raad heeft, nadat zijn aanbevelingen terzake werden gevolgd, geen opmerkingen terzake de redactie van deze prestatie.

#### g) Werving

De Hoge Raad stelt vast dat in de nieuwe redactie van het ontwerp van koninklijk besluit nader aansluiting is gezocht bij de Europese aanbeveling.<sup>2</sup> Overigens werd op aanwijzing van de Hoge Raad ook de wijziging aangebracht om iedere tussenkomst terzake te verbieden, een wijziging die de Hoge Raad ten volle steunt.

Evenwel merkt de Hoge Raad op dat de inlassing van “directiefunctie” mogelijks tot verwarring kan aanleiding geven, niet in het minst door de recente wetswijziging waarbij een directiecomité als orgaan van de vennootschap werd geïnstitutionaliseerd. De vraag rijst immers of een lid van het directiecomité alsook een bestuurder of zaakvoerder wordt gevisieerd. Hoewel de onder besproken redactie van het Verslag aan de Koning uitdrukkelijk stelt dat vennoten, bestuurders en bepaalde categorieën werknemers worden gevat, menen de leden dat de huidige redactie onduidelijkheid laat bestaan omtrent de draagwijdte van de bepaling. De Hoge Raad stelt voor “directiefunctie” te vervangen door “leidinggevend personeel” waarvoor in het sociaal recht een definitie voorhanden is. Deze definitie wordt hernomen in het Verslag aan de Koning.

De Hoge Raad stelt dan ook voor deze bepaling als volgt te redigeren:

*“7° op de ene of andere wijze tussenkomt in de werving van personen die deel uit-*

1. Zie regel 7.2.4 van de Europese aanbeveling.

2. Zie regel 7.2.6 van de Europese aanbeveling.

maken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap.”

Leidinggevend personeel werd in sociaal recht gedefinieerd. De definitie is terug te vinden in de voorgestelde aanpassing van het Verslag aan de Koning.

#### 4.1.4. Artikel 184, §4 inzake het toepassingsgebied

Deze bepaling stelt dat het toepassingsgebied van de bepalingen in de paragrafen 1 tot en met 3 zich uitstrekt over de vennootschappen geïseerd in artikel 133, lid 8 Wetboek van vennootschappen. De Hoge Raad merkt op dat in dit lid van de wet niet uitsluitend vennootschappen worden geïseerd doch ook andere entiteiten. De Hoge Raad meent dan ook dat “vennootschappen” moet worden gewijzigd in “vennootschappen en personen”. Overigens is de draagwijdte van deze paragraaf beperkt tot de bevestiging van de wettekst.

Aangezien paragraaf 1 slechts een verwijzingsbepaling bevat, lijkt het niet noodzakelijk het toepassingsgebied tot deze paragraaf uit te breiden.

De Hoge Raad merkt op dat in geval gevolg wordt gegeven aan optie B in 4.1.2. a) het toepassingsgebied beperkt kan blijven tot paragraaf 2.

#### 4.1.5. Artikel 184, §5 inzake het uitvoeren van richtlijnen

De Hoge Raad heeft geen bedenkingen omtrent deze paragraaf.

#### 4.2. Artikel 2 van het ontwerp met technische aanpassingen aan het koninklijk besluit van 30 januari 2001

#### 5.1. Toelichting voorafgaand aan de artikelsgewijze bespreking

De Hoge Raad verheugt zich over het feit dat het Verslag aan de Koning verwijst naar de verschillende ontwikkelingen op internationaal niveau. Ook de meest

De Hoge Raad heeft geen bedenkingen omtrent dit artikel.

#### 4.3. Artikel 3 van het ontwerp inzake de inwerkingtreding

De Hoge Raad heeft slechts één bijzondere bedenking bij dit artikel. Hij wil opmerkelijk maken dat wanneer de Koning niet in dit koninklijk besluit de dag van de inwerkingtreding bepaalt, een nieuw koninklijk besluit moet genomen worden om die dag te bepalen. De Hoge Raad is dan ook van oordeel dat de inwerkingtreding van het koninklijk besluit zo spoedig mogelijk dient te geschieden. De Hoge Raad meent evenwel dat het gepast is dit besluit samen met het koninklijk besluit omtrent het comité voor advies en controle, zoals voorzien in artikel 133, lid 10 Wetboek van vennootschappen, in werking te laten treden.

De Hoge Raad stelt voor de redactie van artikel 3 als volgt aan te passen:

“De leden acht en negen van artikel 133 Wetboek van vennootschappen en dit koninklijk besluit treden in werking op de dag van de inwerkingtreding van het koninklijk besluit dat artikel 133, lid 10 van het Wetboek van vennootschappen uitvoert.”

#### 4.4. Artikel 4 van het ontwerp inzake de uitvoering

De Hoge Raad heeft geen bedenkingen omtrent dit artikel.

## 5. Bijzondere vaststellingen omtrent het Verslag aan de Koning

recente gebeurtenissen werden hierbij niet uit het oog verloren. De Hoge Raad acht het van groot belang dat deze wijzigingen worden behouden, niet in het minst omdat hierdoor wordt benadrukt dat de nieuwe Belgische reglementering zeer streng is.

De Hoge Raad wenst evenwel terzake een aantal wijzigingen voor te stellen en bedenkingen te formuleren. Een aantal van deze opmerkingen en bedenkingen kwamen reeds aan bod in het advies van 25 januari 2002. Zij worden hernomen in de mate dat het Verslag aan de Koning niet aan de opmerkingen van de Hoge Raad werd aangepast.

- Het ontwerp van koninklijk besluit voert lid 9 van artikel 133 Wetboek van vennootschappen uit en niet de leden 5 en 6 zoals in de eerste paragraaf wordt vermeld. De wet waarnaar wordt verwezen dateert van 2 augustus 2002 en verscheen op 22 augustus in het Belgisch Staatsblad.
- Doorheen het gehele Verslag wordt vanaf de tweede paragraaf verwezen naar de “auditor”, de “externe accountant”, de “wettelijk rekeningcontroleur”. Het Belgisch recht gebruikt evenwel slechts de woorden “commissaris” en “(bedrijfs)revisor”. De Hoge Raad stelt voor het Verslag aan de Koning terzake aan te passen. De aanpassing verkleint de mogelijke verwarring die door het gebruik van verschillende termen kan ontstaan.
- De Hoge Raad stelt vast dat het debat omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris reeds vele jaren wordt gevoerd. Het beperkt zich niet tot de laatste maanden. De laatste maanden zijn een aantal ontwikkelingen in een stroomversnelling gekomen. In het licht van deze bevindingen moet het Verslag aan de Koning in de tweede paragraaf gesitueerd en aangepast worden. Ook moet in de Nederlandstalige versie van het verslag “ligt in de lijn” gewijzigd worden in “dient te worden gesitueerd”.
- Het Verslag aan de Koning maakt melding van de Securities and Exchange Commission (SEC) als de toezichthoudende overheid. De SEC heeft als voornaamste doelstelling investeerders te beschermen en de integriteit van de effectenmarkten te verzekeren. Daartoe stelt de SEC zelf: “the SEC requires public companies to disclose

meaningful financial and other information to the public ... The SEC also oversees other key participants in the securities world, including stock exchanges, broker-dealers, investment advisors, mutual funds, and public utility holding companies.”<sup>1</sup> Hieruit volgen ook een aantal beperkingen *ratione personae* omtrent de aan het toezicht van de SEC onderworpen personen. Om de nauwkeurigheid te verhogen lijkt het aangewezen dat het Verslag aan de Koning ook uitdrukkelijk vermeld dat het toepassingsgebied van het koninklijk besluit *ratione personae* niet noodzakelijk hetzelfde is als dit van de regels die door de SEC worden uitgevaardigd.

- Het derde lid van het Verslag wekt de schijn dat sinds november 2000 de SEC geen verdere stappen heeft ondernomen om de onafhankelijkheid van de commissaris te waarborgen. Sindsdien heeft de SEC evenwel onder meer de proposed rule 33-8109 “framework for enhancing the quality of financial information through improvement of oversight of the auditing process” uitgevaardigd en heeft de SEC de verplichting bepaalde maatregelen, vastgesteld in de Sarbanes-Oxley Act, uit te voeren<sup>2</sup>. Het is aangewezen te duiden dat ook in de Verenigde Staten het reguleringsproces nog in volle ontwikkeling is.
- De Hoge Raad is het eens dat de regels van de SEC inzake onafhankelijkheid een aanzienlijke invloed hebben gehad op de wijziging van de ethische code van de International Federation of Accountants (IFAC). De leden van de Hoge Raad steunen in het bijzonder deze initiatieven van zelfregulering waartoe deze instelling overgaat. Het is evenwel van belang dat het Verslag aan de Koning tenminste voldoende duidt dat deze ethische code uitsluitend een zelfregulerend karakter heeft. In het andere geval kan de indruk ontstaan dat aan de normen van de IFAC hetzelfde belang wordt gehecht als aan deze van de SEC of de Europese Commissie. Dit zou evenwel de geloofwaardigheid van het ontwerp van koninklijk besluit kunnen schaden

1. Zie terzake [www.sec.gov/about/whatwedo](http://www.sec.gov/about/whatwedo).

2. Zie onder meer section 101, (d) van de Sarbanes-Oxley Act.

daar deze federatie geen afdwingbare normen uitvaardigt. Bovendien bestaat de IFAC uit beroepsbeoefenaars uit de sector waardoor investeerders de indruk zouden kunnen hebben dat de belangen van deze beroepsbeoefenaars de IFAC-normen zouden kunnen hebben beïnvloed. De Hoge Raad meent dan ook dat deze paragraaf beter kan weggelaten worden.

Bovendien moet worden opgemerkt dat deze Belgische regulering die zeer nauwkeurig moet worden geredigeerd en afgelijnd om ieder interpretatieprobleem te vermijden, de verwijzing naar de overname “in grote lijnen” door de IFAC van de reglementering van de SEC mogelijk tot verwarring aanleiding geeft.

- De Hoge Raad stelt voor om te komen tot een nieuwe redactie van de vijfde paragraaf van het Verslag aan de Koning. Deze paragraaf kan als volgt luiden: “Het Amerikaanse “House of Representatives” heeft op 25 juli 2002 de Sarbanes-Oxley Act goedgekeurd. De “principal executive officer” en de “principal financial officer” van een vennootschap kunnen luidens deze wet strafrechtelijk worden vervolgd wanneer zij instemmen met de openbaarmaking van financiële informatie over de vennootschap waarvan zij weten dat deze niet overeenstemt met de werkelijkheid. Ook het vernietigen van documenten en fraude worden streng bestraft. Deze wetgeving bevat ook bepalingen omtrent het inrichten van een onafhankelijke commissie die moet toezien op de controle door “public accounting firms” van genoteerde vennootschappen. Tot de bevoegdheid van deze commissie behoort onder meer het opstellen van een lijst van “public accounting firms”, van normen omtrent onafhankelijkheid, kwaliteitscontrole, audit, ethische principes, de “public accounting firms” onderzoeken en desgevallend disciplinaire sancties opleggen, .... Tevens bevat de wet een aantal diensten die de “public accounting firms” of een hiermee verbonden persoon niet mag verrichten ten gunste van de gecontroleerde vennootschap.”
- De Hoge Raad stelt vast dat wordt verwezen naar de Europese aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002 – Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen<sup>1</sup>. Het Verslag aan de Koning stelt dat de Europese Commissie actief was door middel van de oprichting van het “Committee on Auditing”. Het past om terzake het statuut van het “Committee on Auditing” kort toe te lichten. Terecht stelt het Verslag aan de Koning dat België is vertegenwoordigd in de schoot van dit Comité door een vertegenwoordiger van de Minister van Economie. De vertegenwoordiger wordt evenwel niet bijgestaan door de voltallige Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Van beide instellingen neemt tenminste één vertegenwoordiger aan de vergaderingen deel. De Hoge Raad stelt voor deze paragraaf als volgt te formuleren: “De Europese Commissie was, middels de oprichting van het Committee on Auditing eveneens op dit domein actief. De werkzaamheden van dit comité vormden de basis van een aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002, in het Europese Publicatieblad op 19 juli 2002 bekendgemaakt. België is in de schoot van dit comité vertegenwoordigd door een vertegenwoordiger van de Minister van Economie. Tevens neemt een delegatie van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan de vergaderingen van het comité deel. Alle lidstaten vaardigen een delegatie af. De samenstelling van deze delegaties is heterogeen. Voor bepaalde landen zetelen vertegenwoordigers van het beroep, voor andere vertegenwoordigers van overheidsdiensten, terwijl voor een derde categorie landen, waaronder België, zowel vertegenwoordigers van het beroep als van toezichthoudende overheden deelnemen.”
- Er mag ook niet worden achterwege gelaten dat de Europese aanbeveling niet volledig werd hernomen in het

1. PB. L. 19 juli 2002, nr. 191, p. 22-57.

ontwerp van koninklijk besluit. Immers zou men na lezing van de redactie van het Verslag aan de Koning deze indruk kunnen hebben. Dit volgt uit “om deze redenen steunen de bepalingen van dit koninklijk besluit zich op de Europese aanbeveling betreffende de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de jaarrekeningen”. Daartoe ontbreekt in het ontwerp van koninklijk besluit evenwel onder meer iedere verwijzing naar de regeling omtrent de openbaarmaking van de vergoeding van de commissaris (weze het voor het verstrekken van zijn diensten in het kader van een wettelijke opdracht of voor het verstrekken van andere diensten). Dat deze materie niet wordt behandeld in het ontwerp van koninklijk besluit vloeit voort uit de nieuwe wet die terzake slechts een fragmentaire nieuwe regeling vastlegt. Het ontwerp van Koninklijk besluit baseert zich slechts op een deel van de Europese aanbeveling. Daartoe kan de laatste paragraaf die voorafgaat aan de artikelsgewijze commentaar als volgt worden geherformuleerd:

“De Europese aanbeveling bevat in overweging (15) de bepaling volgens dewelke de Europese Commissie drie jaren na de vaststelling van deze aanbeveling de naleving ervan door de Lid-Staten zal onderzoeken indien de aanbeveling niet tot de gewenste harmonisatie leidt. Dit koninklijk besluit zet, binnen de bevoegdheid die door de wetgever werd verleend, een deel van de aanbeveling van de Europese Commissie in het Belgische recht om.”

- Algemeen rijst de vraag waarom het Verslag aan de Koning verwijst naar de “toepassing van de boekhoudkundige referetekaders”. Deze materie houdt slechts verband met de onafhankelijkheid van de commissaris in zover er een internationaal aspect aan verbonden is. De overvloed van verwijzingen naar (internationale) normen die slechts indirect in verband kunnen worden gebracht met onderhavig koninklijk besluit kan tot verwarring leiden. De Hoge Raad stelt voor deze paragraaf weg te laten. Dezelfde

opmerking geldt inzake de daarop volgende paragraaf omtrent de toepassing van internationale controle-normen. De Hoge Raad meent dat ook deze paragraaf moet worden weggelaten.

- In het Verslag aan de Koning wordt eveneens verwezen naar een antwoord van de Minister van Financiën op een parlementaire vraag van de heer Georges Lenssen. Het past terzake het ministeriële antwoord te citeren: “Het voorontwerp van *corporate governance*-wet is voor advies bij de Raad van State en bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, die uiteraard rekening zullen moeten houden met de huidige ontwikkelingen op Europees en Amerikaans niveau.” Het past deze paragraaf aldus aan te passen: “Het past om terzake met de ontwikkelingen op internationaal niveau rekening te houden. Dit werd ook bevestigd door de Minister van Financiën in een antwoord op een parlementaire vraag vanwege de heer Georges LENSSEN over “het standpunt van de Commissie voor het Bank- en Financieuzen aangaande de bedrijfsrevisoren” (nr. 2837), die terzake stelde: “Het voorontwerp van *corporate governance*-wet is voor advies bij de Raad van State en bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, die uiteraard rekening zullen moeten houden met de huidige ontwikkelingen op Europees en Amerikaans niveau.”
- De derde laatste paragraaf voorafgaand aan de artikelsgewijze bespreking verwijst naar het advies van de Hoge Raad omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris van februari 2001. Het past in de Nederlandstalige versie van het Verslag tussen “legt” en “de Hoge Raad voor de Economische Beroepen” toe te voegen “volgens de meerderheid van de leden van”.
- De voorlaatste paragraaf voorafgaand aan de artikelsgewijze bespreking verwijst nogmaals naar de Europese aanbeveling. Ook stelt het Verslag dat de tekst van de Europese aanbeveling grotendeels is ingegeven door de

regels van de “overheidsregulator” in de Verenigde Staten. Terzake wenst de Hoge Raad op te merken dat in tegenstelling tot de SEC die in belangrijke mate een “rules-based” benadering hanteert, het Committee on Auditing de “principles-based” benadering voorstaat. De huidige redactie van het Verslag zou aanleiding kunnen geven tot verwarring tussen beide benaderingen, niet in het minst omdat het Committee on Auditing minimale regels terzake heeft vastgelegd, terwijl de SEC een welomschreven en gedetailleerd kader van bepalingen heeft uitgevaardigd. De Hoge Raad is van oordeel dat deze laatste zin moet worden weggelaten.

een definitie van een samenwerkingsverband.

Indien niettemin wordt overwogen de huidige structuur te behouden, wenst de Hoge Raad volgende opmerkingen te formuleren.

In de eerst paragraaf moet de vermelding “door de wet” worden vervangen door “krachtens de wet”. Dit is noodzakelijk om de overeenstemming met de wettekst te behouden. Verder moet in de Nederlandstalige versie van de toelichting “aanslagen op” worden vervangen door “aantasting van” en “aanvaardbaar niveau”, in overeenstemming met de tekst van het besluit, in “een minimum”.

## 5.2. De inleidende bespreking bij artikel 1

De Hoge Raad stelt voor om duidelijk te maken dat alle commissarissen ook revisoren zijn doch niet omgekeerd. Daartoe moet in de eerst zin in fine “die de commissaris bij de uitoefening van zijn mandaat moet in acht nemen” vervangen worden door “die de revisor en aldus ook de commissaris bij de uitoefening van zijn mandaat moet in acht nemen”.

De Hoge Raad stelt tevens voor in de tweede zin van de Nederlandstalige versie “een vooraanstaande” te vervangen door “de voornaamste”.

## 5.3. Bespreking van paragraaf 1 van het nieuwe artikel 184

De Hoge Raad stelt voor om in de Nederlandstalige versie van de tekst in het tweede lid “schaden” te vervangen door “aantasten”.

## 5.4. Bespreking van paragraaf 2 van het nieuwe artikel 184

Zoals boven gesteld is de Hoge Raad de mening toegedaan dat het eerste lid van deze bepaling iedere wettelijke grondslag mist. De schrapping van dit lid van deze paragraaf moet vervolgens leiden tot een henummering van paragraaf 3 in paragraaf 2. Paragraaf 3 verstrekt vervolgens

\*  
\* \*

**De problematiek inzake de definitie van een samenwerkingsverband wordt behandeld in het tweede lid van de tweede paragraaf. Deze definitie is uitermate belangrijk voor een gepaste werking van de nieuwe regeling omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris.**

In dit kader past het in de eerste zin van de tweede paragraaf “de personen met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of met wie hij in een beroepsmatig samenwerkingsverband staat” te vervangen door “een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen”. Deze wijziging brengt de toelichting in overeenstemming met de wettekst.

In de tweede zin van dezelfde paragraaf moet “in §2 van artikel 1 van dit besluit” en onder voorbehoud dat het ontwerp van koninklijk besluit in zijn huidige vorm wordt behouden, worden vervangen door “in lid 2 van paragraaf 2”.

In het geval wordt besloten om de lijst van onafhankelijkheidsaantastende pres-

taties op te nemen in paragraaf 2 en in paragraaf 3 een omschrijving te geven van een samenwerkingsverband moet de toelichting ook aldus worden aangepast.

*Omtrent de toelichting inzake het samenwerkingsverband kan de redactie als volgt luiden:*

“Paragraaf 3 geeft een omschrijving van het begrip “samenwerkingsverband”. Deze omschrijving is nodig in het licht van paragraaf 2 die de lijst van de onafhankelijkheidsaantastende prestaties bevat. Deze prestaties tasten niet alleen de onafhankelijkheid aan indien zij werden gepresteerd door de commissarissen doch ook door de personen met wie de commissaris in beroepsmatig samenwerkingsverband staat. Ook lid 8 van artikel 133 W. Venn. luidt in dezelfde zin.

Voor de beroepsbeoefenaars is het niet-temin van belang de rechtszekerheid te waarborgen. Omtrent het begrip samenwerkingsverband werd in het koninklijk besluit van 10 januari 1994 een definitie opgenomen. Het past dat dit koninklijk besluit aansluiting zoekt bij de definitie die aldaar werd verstrekt. De definitie die in dat besluit werd gebruikt, wordt hernomen, doch ook aangevuld en aangescherpt.

Anderzijds moet worden vastgesteld dat de Europese Commissie in 2005 zal evalueren of de Lid-Staten de aanbeveling omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris hebben geïmplementeerd in hun rechtsorde. Derhalve is het van belang in het toepassingsgebied van een samenwerkingsverband in dit koninklijk besluit het toepassingsgebied van een “netwerk” in de Europese aanbeveling te omsluiten.

Luidens artikel 1, 5° van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 is een persoon waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat *“elke persoon waarmee de bedrijfsrevisor een georganiseerd beroepsmatig samenwerkingsverband heeft aangegaan; aan deze begripsomschrijving worden in elk geval vermoed te beantwoorden, elke vennootschap die ertoe strekt het beroep uit te oefenen, elke overeenkomst die het recht inhoudt een*

*gemeenschappelijke benaming te gebruiken of eraan te refereren, of die een verbintenis tot wederkerige aanbeveling omvat”*.

Een netwerk is volgens de Europese aanbeveling *“het accountantskantoor dat de wettelijke controle uitvoert, samen met de met dit kantoor verbonden partijen en elke andere entiteit die onder de zeggenschap staat van het accountantskantoor, gemeenschappelijke eigendoms- zeggenschaps- of bestuurlijke banden met het accountantskantoor heeft, of anderszins met het accountantskantoor verbonden of gelieerd is via het gebruik van een gemeenschappelijke naam of het gezamenlijke gebruik van aanzienlijke gemeenschappelijke professionele hulpmiddelen”*.

*Aangezien de definitie van een netwerk in de Europese aanbeveling niet werkt met vermoedens, in tegenstelling tot het koninklijk besluit van 10 januari 1994, werd in de eerste zin die is overgenomen uit het koninklijk besluit van 10 januari 1994 niet verwezen naar enig vermoeden.”*

*In dit kader stelt de Hoge Raad voor de Europese aanbeveling om te zetten in de vorm van verschillende categorieën van samenwerkingsverbanden die zich als volgt aandienen.”*

De redactie in het verslag aan de Koning kan als volgt worden aangevuld:

– *“De eerste categorie van “samenwerkingsverbanden” houdt verband met revisorenvennootschappen. Het is toegelaten dat revisoren een vennootschap oprichten om hun beroep uit te oefenen. Wanneer tenminste één van hen tevens commissaris is, werkt de vennootschap samen met de commissaris. Dit is het geval wanneer de commissaris aandeelhouder, vennoot, bestuurder of zaakvoerder van deze vennootschap is. Aangezien een revisorenvennootschap in de vorm van een naamloze vennootschap niet toegelaten is, kan een commissaris geen lid zijn van een directiecomité en wordt aldus in deze bepaling niet naar een directiecomité verwezen. Deze categorie is nodig om naar Belgisch recht tegemoet te komen aan de begrippen “controleteam” en “hiërar-*



chische structuur” in de Europese Aanbeveling.<sup>1</sup>

- *De tweede categorie* van “samenwerkingsverbanden” vat de verenigingen en vennootschappen, door de Raad toegestaan in het bijzondere geval van artikel 8, §4 van de wet van 22 juli 1953. Ook daar kunnen commissarissen deel van uitmaken. Te denken valt hier onder meer aan de “accountantsvennootschappen”. Ook deze verwijzing is nodig om, zoals bij de eerste categorie, tegemoet te komen aan de Europese Aanbeveling.
- *De derde categorie* van “samenwerkingsverbanden” wil revisoren, waartoe ook alle commissarissen behoren, die zich hebben verenigd, vatten. Daartoe volstaat het dat de commissaris lid is van de vereniging, dan wel er bestuurder of beheerder van is. Hierbij werd geen onderscheid gemaakt naar gelang de vereniging al dan niet rechtspersoonlijkheid heeft verworven. Deze categorie verzekert dat alle “vennoten” zoals gedefinieerd in de Europese Aanbeveling worden gevat. Aangezien deze definitie van “vennoot” verwijst naar een “accountantskantoor” die luidens de Europese aanbeveling niet noodzakelijk een rechtspersoon moet zijn, werd in de Belgische omschrijving van “samenwerkingsverband” geopteerd voor een ruim toepassingsgebied.
- *De vierde categorie* van “samenwerkingsverbanden” overlapt in zekere mate met de bepaling in de wettekst waarbij ook wordt verwezen naar een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bepaald in artikel 11 Wetboek van vennootschappen. Dit vermoeden wil evenwel duidelijk stellen dat een revisorenvennootschap die “deelneemt” (zie terzake I.B.R., *Vademecum Plichtenleer en Controlenormen* 2001, Ced. Samson, Diegem, p. 261 onder de hoofding eenpersoonsvennootschappen) aan een andere revisorenvennootschap ook wordt gevat door een vermoeden van samenwerking. Artikel 11 Wetboek van vennootschappen viseert ook consortia. Hierdoor worden de gemeen-

schappelijke bestuurlijke banden in de definitie van een netwerk in de Europese aanbeveling gevat.

- *De vijfde categorie* van “samenwerkingsverbanden” sluit een eerste reeks van vermoedens af door niet alleen de betrokken vennootschap, vereniging of persoon waaraan de commissaris “deelneemt” te viseren, doch ook de andere personen die in de vermelde hoedanigheid verbonden zijn aan de betrokken vennootschap, vereniging of entiteit. Deze bepaling verzekert dat “het bij de controleopdracht betrokken team” zoals vereist door de Europese Aanbeveling onder het toepassingsgebied valt.<sup>2</sup>
- Revisoren kunnen ook een arbeidsovereenkomst sluiten met een andere revisor, desgevallend commissaris, die op zijn beurt een vennootschap kan zijn. Deze revisoren mogen evenwel geen verklaring of certificering tekenen (artikel 21 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994). *De zesde en zevende categorie* van “samenwerkingsverbanden” heeft betrekking op deze revisoren. Deze categorie verzekert dat de natuurlijke personen zoals vermeld in artikel 11, 2° W. Venn. worden gevat.
- *De achtste en negende categorie* van “samenwerkingsverbanden” zijn categorieën die ook terug te vinden zijn in het koninklijk besluit van 10 januari 1994, waarbij, zoals boven gesteld, aansluiting wordt gezocht.
- *De tiende categorie* van “samenwerkingsverbanden” vat onder meer verenigingen en vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid tussen bedrijfsrevisoren waarvan het maatschappelijk doel niet de uitoefening van het beroep onder een maatschappelijke naam mag zijn. In dat geval worden middelen in gemeenschap gebracht. Deze bevat aldus ook de economische samenwerkingsverbanden en de vennootschappen en verenigingen vermeld in artikel 30 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 in zoverre deze niet reeds door andere vermoedens worden geïdendeerd. Deze

1. Zie regel 2.(3) (a) en (b) die stelt dat de onafhankelijkheidsvereiste voor al deze personen moet voldaan zijn.

2. Zie regel 2.(3) (a).

categorie vormt het sluitstuk teneinde de Europese definitie van een “netwerk” in het Belgische recht om te zetten.”

Deze definitie is ruim. De Hoge Raad benadrukt evenwel dat het de commissaris niet verhindert om bepaalde samenwerkingsverbanden te sluiten. Het verband heeft tot gevolg dat bepaalde diensten verstrekt aan de gecontroleerde vennootschap of een entiteit in haar invloedssfeer door de personen waarmee een samenwerkingsverband bestaat de onafhankelijkheid van de commissaris aantast.

Er bestaan andere banden die niet noodzakelijk door de definitie worden gevat. Zo telt de stichting geen leden noch vennoten, doch wel een bestuur. De Hoge Raad laat de vraag open of er überhaupt een “samenwerkingsverband” met een stichting mogelijk is.

#### 5.5. Bespreking van paragraaf 3 van het nieuwe artikel 184

In het geval wordt besloten om de lijst van onafhankelijkheidsaantastende prestaties op te nemen in paragraaf 2 en in paragraaf 3 een omschrijving te geven van een samenwerkingsverband moet de toelichting ook aldus worden aangepast.

Het tweede lid van paragraaf 3 moet derhalve als volgt worden aangevuld:

- in de eerste zin moet “opgenomen in artikel 7bis” worden vervangen door “opgenomen in de artikelen 3, 7bis en 8”;
- de zinsnede “1° het is een bedrijfsrevisor niet toegelaten om” moet worden aangepast tot “1° het is een bedrijfsrevisor onder meer niet toegelaten om”

Wat paragraaf 3, 2° betreft stelt de Hoge Raad voor om in de tweede zin van de Nederlandstalige versie “actuele” te vervangen door “andere” en in de Franstalige versie “dispositions actuelles” door “autres dispositions”.

De Hoge Raad stelt voor om de tekst vanaf “Paragraaf 3 bevat een aantal werk-

zaamheden...” tot “de Hoge Raad voor de Economische Beroepen” als volgt te wijzigen:

“Paragraaf 2 bevat een aantal werkzaamheden die afbreuk doen aan de onafhankelijkheid van de commissaris. Deze diensten zijn beschreven in de Europese aanbeveling en vormen in beginsel, en voor zover het Belgisch reglementair kader niet reeds verder reikt een samenvatting van deze aanbeveling (zie deel B titel 7 betreffende de niet-controlediensten). Paragraaf 5 stelt dat deze bepalingen door het Instituut der Bedrijfsrevisoren nader dienen te worden toegelicht na advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. Deze lijst geldt, in het bijzonder, onverminderd de toepassing van lid 5 en 6 van artikel 133 W. Venn. alwaar een bijzonder procedure is vastgesteld in geval de vergoeding voor deze diensten die niet krachtens de wet worden verstrekt, de vergoeding voor de revisorale opdracht overtreft.”

In de Nederlandse versie dient in de voorlaatste zin voor a) toegevoegd te worden: “of de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11 (hierna vermeld als “iemand uit zijn “invloedsfeer”)). In de Nederlandstalige versie moet in de laatste zin voor a) “op gericht om te vermijden”, “om” worden geschrapt.

In de Franstalige versie dient in de voorlaatste zin voor a) toegevoegd te worden na «collaboration», «ou les sociétés ou personnes liées au commissaire visées à l'article 11 (ci-après défini comme “personne dans l'orbite”)»

A. Punt a) dient als volgt te worden gewijzigd:

“In de gecontroleerde vennootschap een beslissing neemt of bij de besluitvorming betrokken is.

De uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wordt te groot geacht wanneer zou worden toegestaan dat niet-controlediensten worden

verleend waarbij de commissaris of iemand uit zijn “invloedsfeer” bij het beslissings- of besluitvormingsproces van de vennootschap of iemand uit haar “invloedsfeer” betrokken is. Wanneer de commissaris of iemand uit zijn “invloedsfeer” bijgevolg voornemens is niet-controlediensten aan een gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar “invloedsfeer” te verlenen, moet de commissaris er zorg voor dragen dat hijzelf dan wel iemand uit zijn “invloedsfeer” geen enkele beslissing neemt en evenmin betrokken is bij de besluitvorming van de vennootschap of iemand uit haar “invloedsfeer”.

Deze formulering heeft een algemene strekking en onderwerpt eveneens tussenkomsten in het beslissings- of besluitvormingsproces die plaatsvinden nadat een bijzondere of algemene volmacht werd verstrekt aan andere personen dan diegenen die binnen de vennootschap luidens de algemene bepalingen gerechtigd zijn de beslissing te treffen of het besluit te nemen.”

B. In punt b) dient in de titel “financiële staten” vervangen te worden door “jaarrekening”.

De toelichting kan overigens als volgt worden gewijzigd:

“Er is sprake van een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer de commissaris of iemand uit zijn “invloedsfeer” meewerkt aan de opstelling van de boekhoudbescheiden of jaarrekening van de gecontroleerde cliënt of iemand uit haar “invloedsfeer”. Er wordt van uitgegaan dat de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid steeds te groot is wanneer zou worden toegestaan aan het opstellingsproces mee te werken.

De commissaris of iemand uit zijn “invloedsfeer” mag op geen enkele wijze bij het opstellingsproces betrokken zijn. De commissaris die onvolkomenheden in de voorgestelde boekhoudkundige gegevens van de gecontroleerde cliënt ontdekt, zal in overeenstemming met de

normen die terzake van kracht zijn de vereiste stappen ondernemen. Dit vormt een onderdeel van de wettelijke controleopdracht. De verantwoordelijkheid voor de opstelling van de jaarrekening blijft steeds bij de gecontroleerde cliënt berusten. Dit is aldus bepaald in het Wetboek van vennootschappen en in de wet van 17 juli 1975 betreffende de boekhouding van de ondernemingen.”

Deze aanpassing is nodig omdat in de huidige redactie er van uitgegaan wordt dat boekhoudkundige bijstand toelaatbaar is. Evenmin is in het koninklijk besluit sprake van het “verstrekken van informatie en advies in verband met alternatieve standaarden en methoden die de gecontroleerde cliënt eventueel wenst toe te passen”. Dit moet ook uit het ontwerp van het Verslag aan de Koning worden geweerd.

C. In punt c) worden volgende wijzigingen voorgesteld:

Wanneer wordt geopteerd om de Europese benadering te volgen moet de tweede zin van de toelichting als volgt worden herschreven:

“Wanneer een commissaris of iemand uit zijn “invloedsfeer” betrokken is bij het opstellen, ontwikkelen of invoeren van dergelijk financieel informatietechnologiesysteem (FITS), kan er zich een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid voordoen.”

Deze toelichting moet als volgt worden aangevuld:

“De uitzondering op het algemene verbod werd in overeenstemming met aanbeveling 7.2.2(2) van de Europese Commissie opgesteld. De voorwaarden opdat van deze uitzondering kan worden gebruik gemaakt dienen cumulatief voldaan te zijn. De tweede voorwaarde verwijst naar het niet voornamelijk op de werkzaamheden vertrouwen. De wetgever heeft in het laatste lid van artikel 133 W. Venn. aan een comité voor advies en controle de bevoegdheid verleend een voorafgaandelijk advies over de verenigbaarheid van een prestatie met de onaf-

hankelijke taakuitoefening te verstrekken. Of de gecontroleerde cliënt of iemand uit haar “invloedssfeer” “voornamelijk” gebruik maakt of zal maken van de tussenkomst of deelname van de commissaris moet, in voorkomend geval, door dit comité worden beoordeeld, geval per geval. Immers is het niet mogelijk a priori terzake sluitende criteria aan te reiken. Het behoort tot de taken van dit comité om hierover een advies te vellen.”

Indien de “Amerikaanse” benadering (cf. supra) wordt gevolgd, zal op passende wijze de redactie van het Verslag aan de Koning moeten worden aangepast.

D. Wat het waarden van activa betreft stuurt de Hoge Raad aan op volgende wijzigingen.

De eerste paragraaf als volgt te laten aanvangen:

“In de Europese aanbeveling geschiedt de beoordeling van het risico dat verbonden is aan het verstrekken van deze dienst als volgt.”

In de tweede zin van de eerste paragraaf moet “of iemand uit zijn naaste zakelijke omgeving” worden gewijzigd in “of iemand uit haar “invloedssfeer””.

In de eerste zin van de tweede paragraaf moet “een wettelijk controleur, een accountantskantoor, een entiteit van het netwerk, dan wel een vennootschap, bestuurders of werknemer daarvan” worden gewijzigd in “een commissaris of iemand uit zijn “invloedssfeer””.

In de tweede zin van de tweede paragraaf moeten de woorden “en waarbij... aan de betrokken post” worden geschrapt. Immers heeft het Belgische koninklijk besluit terecht geopteerd het subjectiviteitscriterium niet te gebruiken.

In de derde paragraaf moeten in de eerste zin de woorden “het kader van dit” worden weggelaten.

Tot slot moet deze bepaling als volgt worden aangevuld:

“Of een actief kan worden beschouwd als een belangrijk element van de jaarrekening moet, in voorkomend geval, door het comité voor advies en controle worden beoordeeld, geval per geval. Immers is het niet mogelijk a priori terzake sluitende criteria aan te reiken. Het behoort tot de taken van het comité om hierover een advies te vellen. Niettemin kan als materieel worden beschouwd ieder actief waarvan de waarde meer bedraagt dan 5% van het netto-actief van de gecontroleerde vennootschap of, in voorkomend geval, van iemand uit haar “invloedssfeer”. De beoordeling dient op basis van de statutaire jaarrekening te geschieden. Het behoort tot de bevoegdheid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren in overeenstemming met §5 van artikel 184 om meer in het algemeen nadere criteria vast te leggen. Hierbij kan het Instituut steunen op bestaande normen, zoals ISAnormen.”

E. Wat de toelichting bij de interne auditfunctie betreft, heeft de Hoge Raad volgende opmerkingen.

In de eerste zin moet “onderneming” worden vervangen door “vennootschap”. Dit sluit beter aan bij de tweede zin. In deze tweede zin kan de zinsnede “kan deelname van de ... controle uit te oefenen” beter geschreven worden als “zou de deelname van de commissaris of iemand uit zijn “invloedssfeer” aan de interne controle bevorderlijk kunnen zijn om de bestuursorganen van de gecontroleerde vennootschap of van entiteiten uit haar “invloedssfeer” toe laten een efficiënte controle uit te oefenen.”

In de eerste zin van de tweede paragraaf moet “kunnen” worden vervangen door “doen”, “voordoen” worden geschrapt en “wettelijk controleur” worden vervangen door “commissaris of iemand uit zijn “invloedssfeer”” en na “gecontroleerde cliënt” moet “of iemand uit haar “invloedssfeer”” worden toegevoegd.

De tweede zin van de tweede paragraaf moet als volgt worden herschreven: “Om dergelijke bedreigingen te vermijden moet de commissaris of iemand uit zijn “invloedssfeer” kunnen aantonen niet

betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle.”

De derde zin moet als volgt luiden: “Daartoe stelt het koninklijk besluit dat de tussenkomst slechts geoorloofd is in geval van een door het bevoegde orgaan van de gecontroleerde vennootschap genomen beslissing omtrent duidelijk en welomschreven adviesverstrekking inzake interne audit die uitsluitend aan dit orgaan moet verstrekt worden.” Deze herformulering moet geschieden onder voorbehoud van de aanpassing van het ontwerp van koninklijk besluit aan de Europese aanbeveling<sup>1</sup> die, in voorkomend geval, aan de tussenkomst een bijkomende voorwaarde oplegt.

F. Wat de vertegenwoordiging betreft in fiscale en andere geschillen.

De eerste paragraaf van deze toelichting moet als volgt worden herschreven:

“De verrichtingen met betrekking tot advies verstrekt in belastingaangelegenheden worden noch in de Europese aanbeveling noch in de nieuwe Amerikaanse bepalingen verboden. Gezien het open karakter van de Belgische economie lijkt het niet verantwoord adviesverstrekking omtrent belastingaangelegenheden in deze lijst in te schrijven.”

Het past om het nut van de tweede paragraaf in vraag te stellen. Immers heeft deze verbodsbepaling niets te maken met het uitoefenen van de hierin beschreven taken waarbij een bepaalde titel door de bedrijfsrevisor niet mag worden gevoerd. Het betreft hier vertegenwoordigen door de commissaris of iemand uit zijn “invloedssfeer” van de gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar “invloedssfeer”.

In overeenstemming met de Europese aanbeveling<sup>2</sup> kan deze tweede paragraaf als volgt worden herschreven:

“Van een commissaris of iemand uit zijn “invloedssfeer” die bij de beslechting van een (rechts)geschil namens de gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar “invloedssfeer” optreedt, wordt aangenomen

dat hij een rol speelt die onverenigbaar is met de verantwoordelijkheid van de commissaris om een objectief oordeel uit te spreken over de jaarrekening. Deze aan belangenbehartiging toe te schrijven bedreiging voor de onafhankelijkheid gaat gepaard met een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer de bijstand bij de beslechting van het (rechts)geschil tevens inhoudt dat de commissaris een inschatting moet maken van de kans dat het geschil in het voordeel van de gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar “invloedssfeer” wordt beslecht. Deze uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreiging is nog groter wanneer de commissaris of iemand uit zijn “invloedssfeer” bij de beslechting van een (rechts)geschil een actieve rol speelt.”

G. Tussenkomst bij de werving

De Hoge Raad stelt voor de titel g) als volgt te wijzigen: “tussenkomt in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap”.

De Hoge Raad is van oordeel dat de toelichtende paragraaf als volgt moet worden aangepast:

“Wanneer een commissaris of iemand uit zijn “invloedssfeer” tussenkomt bij de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan van de gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar “invloedssfeer”, zoals een lid van de raad van bestuur, het dagelijks bestuur, het directiecomité of (college van) zaakvoerders dan wel van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap of iemand uit haar “invloedssfeer” kunnen er zich diverse bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen, die onder meer kunnen voortvloeien uit eigenbelang, een te verregaand vertrouwen of intimidatie.

Uit de wet van 2 augustus 2002 volgt ook dat een directiecomité voortaan een orgaan van de naamloze vennootschap is.<sup>3</sup>

1. Zie regel 7.2.4. van de Europese aanbeveling.

2. Zie regel 7.2.5. van de Europese aanbeveling.

3. Wanneer de statuten van de betrokken vennootschap in de inrichting van dergelijk orgaan voorzien.

Leidinggevend personeel werd reeds gedefinieerd in het sociaal recht. Het koninklijk besluit van 25 mei 1999 betreffende de ondernemingsraden en de comités voor preventie en bescherming op het werk<sup>1</sup> bevat in artikel 1, 4° dergelijke definitie waarnaar hier kan worden verwezen. De definitie luidt: “de personen belast met het dagelijks beheer van de onderneming, die gemachtigd zijn om de werkgever te vertegenwoordigen en te verbinden, alsmede de personeelsleden, onmiddellijk ondergeschikt aan die personen, wanneer zij eveneens opdrachten van dagelijks beheer vervullen”.

Deze prestatie viseert ook de bovenvermelde personen die op grond van “interimmanagement” worden ingeschakeld in één van de bovenvermelde entiteiten.”

#### 5.6. Bespreking van paragraaf 4 van het nieuwe artikel 184

De Hoge Raad meent dat het van belang is ook hier in de commentaar een paragraaf toe te voegen die de omschrijving bevat van de geviseerde entiteiten.

Aangezien niet alleen vennootschappen worden bedoeld doch ook andere personen, moet in de titel van deze toelichting “vennootschappen” worden vervangen door “vennootschappen en personen”.

De redactie van deze paragraaf kan als volgt luiden:

“Deze personen zijn vermeld in het eerste deel van de zin van lid 8 van artikel 133 W. Venn. Opdat terzake geen onduidelijkheid kan bestaan, herneemt het koninklijk besluit in paragraaf vijf dit toepassingsgebied uitdrukkelijk.”

#### 5.7. Bespreking van paragraaf 5 van het nieuwe artikel 184

De Hoge Raad is van oordeel dat de zinsnede “die gegrond zijn op de Europese aanbeveling over de onafhankelijkheid van de wettelijk controleur van de jaarrekeningen” moet worden geschrapt. Immers, het huidige reglementair kader en de huidige normen van het I.B.R. reiken vaak reeds verder dan wat in de

Europese aanbeveling is opgenomen. De toelichting mag niet de indruk wekken dat in de toekomst minder strenge regels mogelijk zullen zijn. Bovendien moet het Instituut der Bedrijfsrevisoren, die de Europese aanbeveling als leidraad kan gebruiken, niet noodzakelijk steunen op deze aanbeveling om nieuwe normen uit te vaardigen. De bijzonderheden van de inrichting van het beroep kunnen nopen tot afwijking van deze aanbeveling, hetgeen, voor zover strengere normen worden beoogd, niet verboden is.

De tweede paragraaf stelt terzake geen probleem omdat “toelaten om rekening te houden met” niet noodzakelijk beduidt dat niet verder kan genormeerd worden, hetgeen anders is wanneer de formulering “die gegrond zijn op de Europese aanbeveling” wordt gebruikt in de toelichting.

De Hoge Raad stelt voor om in de derde paragraaf na “bedrijfsrevisoren” “en in het bijzonder de commissarissen” toe te voegen. Ook moet op het einde van deze bepaling tussen “besluit” en “situeren” worden toegevoegd “alsook de overige besluiten en het wettelijk kader”.

De laatste paragraaf moet als volgt worden herschreven:

“Het Instituut der Bedrijfsrevisoren moet de Hoge Raad voor de Economische Beroepen raadplegen over elke normatieve tekst die hij wenst uit te vaardigen. De Hoge Raad is samengesteld uit personen die geen economische beroepsbeoefenaars zijn. Dit advies van de Hoge Raad laat toe de “expectation gap” te verkleinen. Deze “expectation gap” zou kunnen voortvloeien uit de perceptie dat de sector onderworpen is aan bepalingen met een uitsluitend zelfregulerend karakter. Artikel 54 van de wet van 22 april 1999 preciseert, naar gelang het geval, het al dan niet bindend karakter van het advies.”

#### 5.8. Bespreking van artikel 2 van het koninklijk besluit

De Hoge Raad wenst enkel op te merken dat in de vierde paragraaf “Titel 1.” moet worden gewijzigd in “Titel I.”

1. B.S. 30 juni 1999.

In de laatste paragraaf moet na “artikel 133”, “lid 9” worden toegevoegd.

#### **5.9. Bespreking van artikel 3 van het koninklijk besluit**

De Hoge Raad is van oordeel dat de laatste zin moet worden geschrapt. Het is immers nergens aangetoond dat een totaal verbod niet realiseerbaar zou zijn. Het is een optie die door de wetgever niet is gewenst, hoewel de ontstentenis van dit koninklijk besluit samen met de inwerkingtreding van de wet tot dit resultaat leidt. Bovendien zou een algemeen verbod niet in strijd zijn met de “in voorbereiding zijnde Europese en internationale regels” om twee redenen. De Europese regels zijn niet meer in voorbereiding; de Europese aanbeveling is reeds van kracht. Meer nog, de Europese aanbeveling alsook de internationale regels verzetten zich niet tegen de invoering van een algemeen verbod. Noch de Europese Commissie, noch andere regelgevers achten evenwel een absoluut verbod noodzakelijk.

Het lijkt opportuun om in de toelichting op te nemen: “Artikel 55 van de wet van 2 augustus bepaalt dat de Koning de

bevoegdheid krijgt de datum van inwerkingtreding te bepalen. Deze inwerkingtreding wordt in dit koninklijk besluit nog niet vastgelegd omdat het noodzakelijk is andere bevoegdheden die de Koning terzake zijn toegewezen uit te voeren.”

De Hoge Raad is van oordeel dat de inwerkingtreding van het koninklijk besluit zo spoedig mogelijk dient te geschieden. De Hoge Raad meent evenwel dat het gepast is dit besluit samen met het koninklijk besluit omtrent het comité voor advies en controle, zoals voorzien in artikel 133, lid 10 Wetboek van vennootschappen, in werking te laten treden.

De Hoge Raad dringt er dan ook op aan dat de overige besluiten die terzake moeten worden genomen – zoals een koninklijk besluit dat artikel 133, lid 10 en artikel 134, §2 en §4 W. Venn. uitvoert – zo spoedig mogelijk van kracht worden.

#### **5.10. Bespreking van artikel 4 van het koninklijk besluit**

De Hoge Raad heeft geen bedenkingen bij de toelichting van artikel 4.





## HOGE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN

North Gate III 5<sup>e</sup> 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 6 november 2002 inzake samenwerkingsverbanden die kunnen bestaan tussen accountants en/of belastingconsulenten en de ondernemingsloketten

# bijlage VI

## Krachtlijnen

De Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten heeft de Hoge Raad voor de Economische Beroepen om advies gevraagd inzake de mogelijkheid voor accountants en belastingconsulenten om samen te werken met ondernemingsloketten, die op 1 juli 2003 zouden moeten operationeel zijn.

Op het stuk van de deontologie van de verschillende economische beroepen bestaat de rol van de Hoge Raad er volgens zijn leden in te waken over een zekere convergentie van de goedgekeurde regelgeving, ook al moet de eigenheid van elk beroep gerespecteerd worden.

Hoewel dit advies in het bijzonder betrekking heeft op de mogelijkheid voor accountants en/of belastingconsulenten om samen te werken met ondernemingsloketten, **stellen de leden van de Hoge Raad de vertegenwoordigers van de drie Instituten tevens voor een werkgroep te creëren waarin de drie Instituten worden vertegenwoordigd**. Deze werkgroep zal als opdracht hebben de meer gedetailleerde aspecten van de problematiek van samenwerkingsakkoorden te bespreken.

De leden van de Hoge Raad stellen vast dat de wet van 22 april 1999 de accountants en de belastingconsulenten de mogelijkheid biedt om met personen uit andere beroeps categorieën middelenvennootschappen en professionele vennootschappen op te richten. Daarentegen regelt het Koninklijk Besluit

van 1 maart 1998 betreffende de plichtleer op heden slechts de mogelijkheid tot oprichting van middelenvennootschappen voor accountants.

In de context van de bestaande wetgeving inzake interprofessionele samenwerking is het bijgevolg onmogelijk professionele vennootschappen op te richten waarin zowel accountants en/of belastingconsulenten als personen die geen lid zijn van het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten worden samengebracht (behalve door een wijziging van het wettelijke en reglementaire kader hieromtrent voor 1 juli 2003).

Volgens de leden van de Hoge Raad kan de Raad van het IAB pas een samenwerking met een ondernemingsloket overwegen indien voldaan wordt aan de drie voorwaarden die de Hoge Raad in 1995 stelde in een advies<sup>1</sup> op vraag van het Instituut der Bedrijfsrevisoren:

- de kandidaat-vennoot moet een intellectueel dienstverlenend beroep uitoefenen;
- deze diensten moeten verbonden zijn aan de activiteit van de accountant en/of de belastingconsulent;
- de kandidaat-vennoot moet onderworpen zijn aan een erkende beroepsdeontologie.

Bovendien is het naar de mening van de leden van de Hoge Raad belangrijk dat om redenen van oneerlijke concurrentie, discriminatie met andere beroepen, enz. de grenzen van de samenwerkingsovereenkomsten duidelijk worden afgebakend.

1. Advies betreffende de beroepen waarvan de beoefenaars in aanmerking komen om met de bedrijfsrevisor een middelvennootschap te vormen, Jaarverslag 1994-95 van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy, pp. 29-34.

Hiertoe vestigen de leden van de Hoge Raad de aandacht op een arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 19 februari 2002, waaruit voortvloeit dat beroepsorganisaties «ondernemingen» zijn in de zin van artikel 81 van het Verdrag van Rome van 25 maart 1957 ter oprichting van de Europese Gemeenschap (geconsolideerde

versie). Volgens de leden van de Hoge Raad zou het voor de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten nuttig kunnen zijn een advies te vragen aan de Raad voor de Mededinging of aan de commissie «Concurrentie» van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven.

## 1. Inleiding

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen werd opgericht door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen<sup>1</sup> en volgt de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy op.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.<sup>2</sup>

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen heeft de Voorzitter van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten de Hoge Raad voor Economische Beroepen om advies gevraagd betreffende de mogelijkheid voor de accountants en/of de belastingconsulenten om samenwerkingsverbanden te sluiten met de ondernemingsloketten.

De leden van de Hoge Raad werpen de vraag op of deze Hoge Raad een bevoegdheid kan uitoefenen met betrekking tot interprofessionele verenigingen.

Na onderzoek van de huidige wettelijke en reglementaire bepalingen en uit het verslag aan de koning dat het koninklijk besluit van 1994 betreffende de deontologie van de bedrijfsrevisoren voorafging, blijkt dat de samenwerkingsakkoorden onder de bevoegdheid van de Raad van

het Instituut der Bedrijfsrevisoren valt, *in voorkomend geval na advies van de Hoge Raad*.

De parlementaire werkzaamheden met betrekking tot de oprichting van het IAB (zowel die van 1985 als 1999) bevatten geen enkele parlementaire discussie die de noodzaak van de keuze voor een verschillende aanpak, naargelang de vraag komt van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren of het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, aansnijdt.

De leden van de Hoge Raad zijn van oordeel dat de deontologie en de mogelijkheden om interprofessionele samenwerkingsakkoorden te sluiten essentieel zijn aangezien ze de economische beroepen in staat stellen in hun omgeving te evolueren met de waarborg dat de deontologische regels eigen aan deze economische beroepen worden gerespecteerd. De Hoge Raad is van mening dat hij een belangrijke rol dient te spelen op het stuk van de deontologie van de verschillende economische beroepsbeoefenaars door te waken over een zekere convergentie van de goedgekeurde regelgeving.

Dit advies heeft in het bijzonder betrekking op de mogelijkheid voor de accountants en/of belastingconsulenten om samenwerkingsverbanden met ondernemingsloketten te sluiten, die op 1 juli 2003 zouden moeten operationeel zijn.

1. B.S., 11 mei 1999.

2. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

*De leden van de Hoge Raad vragen aan de vertegenwoordigers van de drie Instituten om op korte termijn de problematiek van de samenwerkingsakkoorden*

*te onderzoeken om aldus tenminste de gemeenschappelijke eisen van de economische beroepen terzake vast te stellen.*

## 2. Huidig wettelijk en normatief kader van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten

### 2.1. Wet van 22 april 1999 inzake boekhoudkundige en fiscale beroepen

it artikel 42 van de wet van 22 april 1999 blijkt dat: «*Onder een of meer accountants of belastingconsulenten en andere personen die al dan niet lid zijn van het Instituut, maar die niet dezelfde hoedanigheid hebben, noch een in het buitenland verworven hoedanigheid die door de Koning als gelijkwaardig erkend is, mag geen enkele vennootschap worden opgericht, met het oog op de gemeenschappelijke uitoefening van beroepsactiviteiten of het in gemeenschap brengen van alle of een gedeelte van de beroepsgebonden kosten, tenzij met de voorafgaande en steeds herroepbare toelating van de Raad van het Instituut, en mits de door de Koning gestelde voorwaarden worden nageleefd.*»

Deze wettekst bevat twee voorwaarden:

- een dergelijk akkoord moet de toelating van de Raad van het IAB krijgen;
- een dergelijk akkoord is slechts mogelijk indien de bepalingen van het koninklijk besluit inzake deontologie of elk ander koninklijk besluit dat betrekking heeft op het beroep van accountant en/of belastingconsulent worden nageleefd.

Het dient te worden vermeld dat dit artikel 42 van de wet van 22 april 1999 zowel betrekking heeft op de *middelenvennootschappen als op de professionele vennootschappen*. Deze bepaling heeft daarentegen enkel betrekking op de *vennootschappen met beroepsbeoefenaars met een verschillende hoedanigheid*.

Ten slotte maakt de wet van 22 april 1999 geen onderscheid tussen de vennootschappen met accountants, die met belastingconsulenten of die met accountants én belastingconsulenten.

### 2.2. Koninklijk Besluit van 1 maart 1998 inzake de plichtenleer

Wat de *middelenvennootschappen* betreft stelt artikel 21 van het Koninklijk Besluit van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants:

«*De externe accountant mag samen met andere personen die niet de titel van accountant of een in het buitenland als gelijkwaardig erkende titel voeren, een vereniging of een vennootschap oprichten, wanneer deze tot doel heeft het in gemeenschap brengen van alle of een gedeelte der kosten die verband houden met hun beroepsuitoefening, en wanneer aan volgende voorwaarden is voldaan:*

- 1° *De vennootschap of vereniging mag slechts worden opgericht met personen wier beroep van intellectuele en dienstverlenende aard is, en op voorwaarde dat het gaat om een beroep dat in ten minste één der landen van de Europese Gemeenschap georganiseerd en gereguleerd is;*
- 2° *De vennootschap of de vereniging mag noch in eigen naam, noch in naam van één der leden, noch op enige andere wijze, een functie, mandaat of opdracht uitoefenen die behoort tot de beroepsactiviteit der leden;*
- 3° *De vennootschap mag niet worden belast met het innen der honoraria voor opdrachten behorend tot de beroepsactiviteit der leden.*
- 4° *Onder de voorwaarden door de Raad bepaald, mag de overeenkomst een clause bevatten over het gebruik van de maatschappelijke benaming door de vennoten. Het gebruik van de maatschappelijke benaming door de vennoten mag geen aanleiding geven tot een nadelige verwarring met een vennootschap die gemachtigd is om in eigen naam het beroep van haar leden uit te oefenen.*

5° Elke andere voorwaarde door de Raad bepaald met het oog op het vrijwaren van de onafhankelijkheid van de accountant in de uitoefening van zijn opdracht.

*Mits toestemming van de Raad mag de accountant ook een vennootschap of vereniging oprichten die tot doel heeft een deel of het geheel van de kosten verbonden aan het beroep in gemeenschap te brengen met verwanten of aangetrouwde familieleden tot in de tweede graad. De accountant mag in het raam van zijn beroepsactiviteit als accountant niet verwijzen naar de naam van die vennootschap. De voorwaarden gesteld in de eerste alinea 1°, 2°, 3° en 5° zijn van overeenkomstige toepassing.»*

Hoewel de wet van 22 april 1999 het toelaat, bestaat daarentegen tot op heden geen bepaling die voor een accountant of een belastingconsulent de voorwaarden vaststelt om een beroepsvennootschap op te richten met personen die geen lid zijn van het IAB.

Ten slotte dient er op gewezen te worden dat het koninklijk besluit van 1 maart 1998 in geen geval de situatie van de belastingconsulenten behandelt. In dit koninklijk besluit werden immers de aanpassingen die wenselijk zijn naar aanleiding van de integratie in 1999 van de belastingconsulenten in het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten, nog niet ingevoegd.

### **2.3. Koninklijk besluit van 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Accountants.**

Uit de artikelen 52 en 53 met betrekking tot de informatieplicht van externe accountants bij professionele of interprofessionele samenwerking, vloeit voort dat:

- onder samenwerkingsverbanden in de betekenis van het artikel 81, § 2 van de wet<sup>1</sup> dient te worden verstaan, elke vorm van samenwerking of vereniging met het oog op de gemeenschappelijke uitoefening van het beroep van accountant met andere accountants of personen die een ander beroep uitoefenen;

- de externe accountant de Raad op de hoogte moet stellen van zijn samenwerkingsverband bij aangetekend schrijven gericht aan de zetel van het Instituut ten laatste één maand na het sluiten van de overeenkomst van vereniging of het aangaan van de samenwerking;
- hij bij deze brief een copie van de overeenkomst van de vereniging of samenwerking of een copie van de briefwisseling die aan deze overeenkomst vorm gegeven heeft, voegt;
- Indien de overeenkomst waarvan sprake mondeling gesloten is, dan dient er bij deze brief een omstandige beschrijving van het voorwerp en de partijen van de bij de overeenkomst van samenwerking of vereniging betrokken te worden gevoegd.
- Indien de samenwerking binnen het kader van een vennootschap gebeurt, maakt de accountant aan het Instituut zijn statuten, de akten tot wijziging van de statuten alsook de benoemingen, ontslagen en afzettingen van de leden van het beheersorgaan over.

Naar het voorbeeld van het vorige punt met betrekking tot het koninklijk besluit van 1 maart 1998 betreffende de plichtleer, dient er op gewezen te worden dat het koninklijk besluit van 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijke reglement van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten het geval van de externe belastingconsulenten niet behandelt aangezien dit koninklijk besluit de aanpassingen die wenselijk zijn naar aanleiding van de integratie in 1999 van de belastingconsulenten in het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten nog niet bevat.

### **2.4. Stellingname van de Raad van het IAB**

Bij het lezen van hoofdstuk VII van de code van de accountant inzake de samenwerkingsverbanden, blijkt dat de Raad van de Accountants en de Belastingconsulenten geen bijzondere positie inneemt. Dit hoofdstuk neemt louter de wettelijke bepalingen over.

1. De wet van 21 februari 1985 werd opgeheven door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Het artikel 81 van de wet van 1985 stemt overeen met artikel 42 van de wet van 22 april 1999.

### 3. Vroegere stellingnames van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen met betrekking tot samenwerkingsverbanden

Tot op heden werd de Hoge Raad niet gevraagd een advies uit te brengen inzake samenwerkingsverbanden tussen accountants en/of belastingconsulenten met andere beroepen.

In zijn advies van 11 mei 1995 heeft de Hoge Raad<sup>1</sup> daarentegen wel de beroepen onderzocht waarmee de bedrijfsrevisoren een middelenvennootschap mogen oprichten.

Uit dit advies volgt dat artikel 30, § 1 van het KB van 10 januari 1994, dat stelt dat «de vennootschap of vereniging kan maar worden aangegaan tussen de beoefenaars van een intellectueel beroep, onderworpen aan een erkende beroepsdeontologie, voor de verlening van diensten die verband houden met de beroepsactiviteit van de bedrijfsrevisor», de middelenvennootschappen van een bedrijfsrevisor met andere beroepen aan drie voorwaarden onderwerpt:

- de kandidaat-vennoot moet een intellectueel dienstverlenend beroep uitoefenen;
- zijn diensten moeten verband houden met de activiteit van de bedrijfsrevisor;

- de kandidaat-vennoot moet onderworpen zijn aan een erkende beroepsdeontologie.

Bij deze laatste voorwaarde verwijst de Hoge Raad naar het bestaan van een beroepsorganisatie die over het naleven van deze beroepsdeontologie waakt en sancties die eventueel kunnen worden opgelegd (tot en met de schrapping).

Naast deze drie basisvoorwaarden vestigt de Hoge Raad de aandacht van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren op het feit dat bepaalde verenigingen, eventueel middelenvennootschappen, een risico voor de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor kunnen betekenen.

Zelfs al is het zo dat bepaalde regels inzake onafhankelijkheid van bedrijfsrevisoren niet aldus kunnen gelden voor de accountants en de belastingconsulenten, toch moet dit advies van de Hoge Raad van 1995 het mogelijk maken gemeenschappelijke regels voor de verschillende economische beroepen tot stand te brengen.

### 4. Beschrijving van de rol die de ondernemingsloketten verwacht worden te vervullen

Artikel 41 van het wetsontwerp<sup>2</sup> definieert de zes wettelijke taken van de ondernemingsloketten als volgt:

«Onverminderd de taken die hen opgedragen worden door of in uitvoering van deze wet of andere wetten, hebben de ondernemingsloketten als taak:

- 1° de ondernemingen in de Kruispuntbank voor Ondernemingen inschrijven;
- 2° in de door de Koning bepaalde gevallen de voorwaarden nagaan waaraan de handels- en ambachtsondernemingen moeten voldoen krachtens de bijzondere wetten en reglementen voor de uitoefening van de voorgenomen activiteiten van de handels- of ambachtsonderneming;

3° het verrichten van administratieve formaliteiten ten aanzien van alle federale administraties volgens de modaliteiten bepaald door de Koning, bij besluit vastgesteld na overleg in ministerraad;

4° de toegang tot de gegevens opgenomen in het handelsregister waarborgen, onder de door de Koning bepaalde voorwaarden;

5° het ontvangen voor rekening van de Schatkist van het inschrijvingsrecht vastgelegd in uitvoering van artikel 32 en van alle andere door de Koning bepaalde publicatiekosten, inschrijvingsrechten, registratierechten of zegelrechten;

6° het bewaren van de archieven volgens de modaliteiten vastgesteld door de Koning.»

1. Advies D.11/05/95 betreffende de beroepen waarvan de beoefenaars in aanmerking komen om met de bedrijfsrevisor een middelenvennootschap te vormen, Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy, Jaarverslag 1994-1995, p. 29-34.

2. Parl. St., Kamer, nr. 2058/1, Wetsontwerp tot oprichting van een Kruispuntbank van Ondernemingen, tot modernisering van het handelsregister en de oprichting van ondernemingsloketten, 9 oktober 2002, 192 p.

Artikel 55, § 2 van het wetsontwerp vermeldt de mogelijkheid voor de ondernemingsloketten om bijkomende diensten te leveren. Uitgebreidere informatie over de mogelijkheid tot het leveren van «bijkomende diensten» staat vermeld in de artikelsgewijze commentaar (artikel 41) in de Memorie van Toelichting:

*«Naast deze wettelijke opdrachten, kunnen de ondernemingsloketten advies verlenen aan en instaan voor de concrete begeleiding van ondernemingen. Iedere onderneming kan zich wenden tot de ondernemingsloketten teneinde inlichtingen te bekomen over bijvoorbeeld de diensten die vervuld worden door de ondernemingsloketten, de modaliteiten van de inschrijving in de Kruispuntbank, ... De ondernemingsloketten zijn gehouden de ondernemingen te helpen met onder andere de inschrijving in het handelsregister. Daarnaast kunnen de ondernemingsloketten ook startende ondernemingen begeleiden bij het vervullen van allerlei administratieve verplichtingen of het aanvragen van subsidies, vergunningen, enz.»*

Bijlage 1 bevat op het internet gepubliceerde informatie van de FOD Economie,

KMO, Middenstand en Energie over het lastenboek dat door de ondernemingsloketten dient te worden opgesteld en in het bijzonder over de samenstelling van het erkenningsdossier.

Aan de hand van dit erkenningsdossier moeten de ondernemingsloketten in staat zijn te bewijzen dat bij het door de vzw aangeworven personeel deskundigheid beschikbaar is om niet enkel de door wet opgelegde taken uit te voeren, maar ook voor de bijkomende diensten die de ondernemingsloketten de bedrijven aanbieden.

Volgens de leden van de Hoge Raad kan men in het licht van deze verschillende elementen besluiten dat een ondernemingsloket onmogelijk een deel van de opdrachten die de wet hem oplegt kan delegeren (bijvoorbeeld aan een beoefenaar van een economisch beroep). Dit geldt ook voor de wettelijke taken die het ondernemingsloket de bedrijven voorstelt uit te voeren en bijgevolg opneemt in het lastenboek.

## 5. De (on)mogelijkheid om samenwerkingsverbanden in te richten tussen accountants en/of belastingsconsulenten en ondernemingsloketten

### 5.1. Beperking verbonden aan het wettelijke en reglementaire kader

In punt 2 van onderhavig advies vloeit voort dat de wet van 22 april 1999 de mogelijkheid voor accountants en belastingsconsulenten beoogt om met personen met een andere beroepsactiviteit middelvennootschappen en professionele vennootschappen op te richten. Het koninklijk besluit van 1 maart 1998 inzake de plichtenleer reglementeert daarentegen tot op heden enkel voor de accountants de mogelijkheid tot het oprichten van middelvennootschappen.

In het kader van de bestaande wetgeving inzake interprofessionele samenwerking, is het bijgevolg onmogelijk professionele vennootschappen met accountants en/of belastingsconsulenten en met personen

die geen lid zijn van het IAB op te richten (behalve mits wijziging van het wettelijke en reglementaire kader hieromtrent voor 1 juli 2003).

Aangezien tot op heden enkel de middelvennootschappen zijn gereguleerd, behandelt het advies van de Hoge Raad de professionele vennootschappen niet. Het spreekt dan ook voor zich dat indien er voor juli 2003 nieuwe bepalingen worden goedgekeurd, er een nieuw onderzoek hieromtrent zal moeten worden uitgevoerd.

De leden van de Hoge Raad wensen bovendien de aandacht van de bevoegde ministers te vestigen op de hoogdringendheid van een actualisering van het koninklijk besluit van 1 maart 1998 inzake de plichtenleer alsook van het koninklijk besluit van 2 maart 1989 die het huis-

houdelijk reglement van het IAB vastlegt. Luidens de letterlijke interpretatie van de wet is er momenteel immers geen interprofessionele samenwerking met belastingconsulenten mogelijk.

### 5.2. Minimumvoorwaarden tot het beogen van samenwerking met ondernemingsloketten

Naar het oordeel van de leden van de Hoge Raad kan een samenwerking met een ondernemingsloket slechts beoogd worden indien aan de drie voorwaarden die de Hoge Raad vermeldde in zijn advies van 1995 wordt voldaan:

- de kandidaat-vennoot moet een intellectueel dienstverlenend beroep uitoefenen;
- deze diensten moet in verband staan met de activiteit van een accountant en/of een belastingconsulent;
- deze kandidaat-vennoot moet onderworpen zijn aan een erkende beroepsdeontologie.

Zelfs indien het koninklijk besluit van 1 maart 1998 inzake deontologie dit niet vermeldt, kan men zich moeilijk voorstellen dat een accountant en/of belastingconsulent zich kan verenigen met een persoon die niet is onderworpen aan een «erkende beroepsdeontologie».

Het past te benadrukken dat de Hoge Raad met betrekking tot deze voorwaarde in zijn advies van 1995 melding maakte van het bestaan van een beroepsvereniging die waakt over het naleven van deze beroepsdeontologie en sancties die eventueel kunnen worden opgelegd (tot en met de schrapping).

Aangezien er tot op heden nog geen ontwerp van koninklijk besluit bestaat, kan er moeilijk geoordeeld worden over deontologische regels waaraan de ondernemingsloketten zijn onderworpen, ook al dient er, op basis van het wetsontwerp neergelegd bij de Kamer van Volksvertegenwoordigers, vastgesteld te worden dat geen enkele bepaling de goedkeuring van een koninklijk besluit inzake deontologie voorziet. Volgens de leden van de Hoge Raad is het in elk geval aangewezen dat de ondernemings-

loketten onderworpen zouden zijn aan deontologische regels, vergelijkbaar met de regels die van toepassing zijn op de accountants en/of belastingconsulenten, opdat samenwerkingsverbanden denkbaar zouden zijn.

Bij gebrek aan deontologische regels, spreekt het voor zich dat samenwerking met een ondernemingsloket niet verenigbaar is met de criteria die de Hoge Raad in 1995 formuleerde voor bedrijfsrevisoren.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het aangewezen deze problematiek opnieuw te onderzoeken zodra een koninklijk besluit met betrekking tot de deontologische regels waaraan de ondernemingsloketten zijn onderworpen beschikbaar is, om uit te maken of een dergelijk koninklijk besluit moet goedgekeurd of beoogd worden.

### 5.3. Een dergelijke samenwerking mag niet leiden tot discriminatie van andere beroepen

Naar de mening van de leden van de Hoge Raad is het belangrijk duidelijk de grenzen inzake samenwerkingsovereenkomsten af te bakenen, meer bepaald met betrekking tot oneerlijke concurrentie, discriminatie van andere beroepen,...

Ook al valt deze materie buiten hun bevoegdheid, toch wensen de leden van de Hoge Raad hiertoe de aandacht te vestigen op een arrest van het Europees Hof van Justitie van 19 februari 2002<sup>1</sup> waaruit namelijk volgt dat beroepsorganisaties «ondernemingen» zijn in de zin van artikel 81 van het Verdrag van Rome van 25 maart 1957 tot oprichting van de Europese Gemeenschap (geconsolideerde versie).

Volgens de leden van de Hoge Raad zou het nuttig kunnen zijn dat de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten deze vraag voorlegt aan de Raad voor Mededinging of de Commissie «Concurrentie» van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven.

1. Arrest van het Europees Hof van Justitie van 19 februari 2002 met betrekking tot de zaak C-309/99.

## Bijlage 1 **Eerste informatie met betrekking tot de rol en de werkwijze van de toekomstige ondernemingsloketten**

Informatie van de website van de FOD Economie, KMO, Middenstand en Energie

Het wetsontwerp tot oprichting van de Kruispuntbank voor Ondernemingen, tot modernisering van het handelsregister en tot oprichting van erkende ondernemingsloketten – (nog niet neergelegd in de Kamer van Volksvertegenwoordigers), dat op 11 maart 2002 werd goedgekeurd door de Ministerraad en in juni 2002 door de Federale Regering, vormt een belangrijke stap in het vereenvoudigingsproces van de administratie. De enige beschikbare officiële informatie is te vinden op het deel van de website van het Ministerie van Economische Zaken dat gewijd is aan de Kruispuntbank van ondernemingen<sup>1</sup>.

Aangezien het wetsontwerp tot oprichting van een Kruispuntbank van Ondernemingen, tot modernisering van het handelsregister en tot oprichting van ondernemingsloketten nog niet door het Parlement werd goedgekeurd, mag de informatie op de website van het Ministerie van Economische Zaken nog niet als definitief worden beschouwd. Er dient dus te worden benadrukt dat deze tekst zal worden aangepast naarmate de voorbereidingswerken vorderen.

De Kruispuntbank van ondernemingen zal, *a priori* vanaf 1 juli 2003, elke onderneming en handelaar een uniek identificatienummer toekennen. Deze bank zal dus het nummer van elke onderneming bevatten alsook de overeenkomstige basisidentificatiegegevens (naam, adres, ...). Dankzij dit uniek nummer moeten de ondernemingen voortaan niet langer dezelfde formaliteiten verrichten bij verschillende administraties. Het uitwisselen van informatie tussen de administraties zal via de Kruispuntbank gebeuren.

Via de ondernemingsloketten zal de kruispuntbank de volgende natuurlijke personen, rechtspersonen of verenigingen opnemen, die in België:

- of als werkgever aan de sociale zekerheid zijn onderworpen;
- of onderworpen zijn aan de btw;
- of als zelfstandige een intellectueel, vrij of dienstverlenend beroep uitoefenen

### 1. *Taken uitgevoerd door de ondernemingsloketten*

De zelfstandige ondernemer zal zich tot het ondernemingsloket kunnen wenden voor het vervullen van alle administratieve formaliteiten. Het is immers niet de bedoeling dat de ondernemingsloketten zich zouden moeten beperken tot de inschrijvingen in de kruispuntbank. Behalve de toepassing van de wetgeving op de beroepsbekwaamheden, wat rechtstreeks verband houdt met de inschrijving van handels- en ambachts-ondernemingen in de kruispuntbank, en de andere door de wet opgelegde taken, kunnen de ondernemingsloketten die dat wensen, andere diensten verlenen aan de zelfstandigen. Hier moet worden gedacht aan dienstverlening i.v.m. samenstellen en indienen van een grote diversiteit van dossiers, vooral voor vergunningen, registraties e.d.m. Voor die diensten kunnen de loketten dan ook zelf een vergoeding vaststellen.

Het moet echter duidelijk zijn dat zij zich hierbij niet mogen begeven op het terrein dat bij wet is voorbehouden voor bepaalde vrije, dienstverlenende en intellectuele beroepen uit de economische sector.

De ondernemingsloketten nemen ook de controlerende taak over van de diensten van het handelsregister. Zo zullen ze erop toezien dat geen inschrijving in de kruispuntbank wordt gedaan zonder dat is voldaan aan alle voorafgaande verplichtingen, vergunningen, e.d.m.

1. [http://mineco.fgov.be/redir.asp?loc=/enterprises/crossroads\\_bank/home\\_nl.htm](http://mineco.fgov.be/redir.asp?loc=/enterprises/crossroads_bank/home_nl.htm)

- een handelsonderneming voeren;



## 2. Erkenning

De erkenning wordt toegekend of geweigerd door de minister bevoegd voor de Middenstand en is 5 jaar geldig en hernieuwbaar. De minister publiceert jaarlijks de lijst van de erkende ondernemingsloketten.

## 3. Erkenningsvoorwaarden

Ondernemingsloketten kunnen enkel worden opgericht onder de vorm van een vzw en alleen op initiatief van:

- een werkgevers- of zelfstandigenorganisatie, die vertegenwoordigd is in of erkend is door de Hoge Raad voor de Zelfstandigen en de KMO, de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven, de Sociaal-Economische Raad voor Vlaanderen (SERV), de Conseil Economique et Social de la Région Wallonne (CESRW), de Economische en Sociale Raad voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest (ESRBHG) of een paritair comité opgericht in toepassing van de wet van 5 december 1968 betreffende de collectieve arbeidsovereenkomsten en de paritaire comités;
- een sociaal verzekeringsfonds voor zelfstandigen, erkend in uitvoering van het koninklijk besluit nr. 38 van 27 juli 1967 houdende inrichting van het sociaal statuut der zelfstandigen, of een sociaal secretariaat voor werkgevers, erkend in uitvoering van het koninklijk besluit van 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders;
- de Kamers erkend door de Federatie der Kamers voor Handel en Nijverheid van België;
- een samenwerkingsverband tussen verschillende van de hierboven vermelde organisaties.

Deze opsomming moet strikt beperkend worden geïnterpreteerd. De vzw's die andere dan de bovenvermelde leden

hebben, stichtende of toetredende, komen niet in aanmerking voor de activiteit van ondernemingsloket. Hetzelfde geldt voor het doel van de *vereniging*. *Dat mag uitsluitend de activiteiten omvatten die krachtens de wet aan de ondernemingsloketten zijn toegewezen.*

## 4. Uitrusting

De loketten moeten over de nodige uitrusting beschikken om de taken efficiënt uit te voeren, die hen krachtens de wet worden toevertrouwd: een aangepaste informaticastructuur en een administratief en boekhoudkundig secretariaat, controlevoorzieningen en beveiliging inzake de informaticastructuur en aangepaste interne controleprocedures.

Voor de realisatie hiervan kunnen de loketten die dat wensen, in akkoord met de oprichtende leden, gebruik maken van bestaande infrastructuur van de oprichtende leden. In het bedrijfsplan (cfr. infra) wordt dit dan gedetailleerd uiteengezet.

## 5. Samenstelling van het erkenningsdossier

De erkenningsaanvraag wordt aangetekend of tegen ontvangstbewijs ingediend bij de Minister bevoegd voor Middenstand.

De aanvraag moet in ieder geval worden ondertekend door de vertegenwoordiger(s) van de vereniging. Het dossier moet het volgende bevatten:

1. de statuten van de vereniging, de namen, de voornamen, het beroep en de woonplaats van de overeenkomstig de statuten aangewezen bestuurders, zoals neergelegd met het oog op de bekendmaking in de Bijlagen van het Belgisch Staatsblad;
2. het bewijs van de neerlegging en eventueel de aanvulling van de ledenlijst zoals bedoeld in artikel 10 van de wet van 27 juni 1921 waarbij aan de verenigingen zonder winstgevend doel en aan de instellingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid wordt verleend;

3. het recentste jaarverslag van de activiteiten van de oprichters van het ondernemingsloket;
  4. indien van toepassing, de officiële betekening van de erkenning van de oprichter(s) van het ondernemingsloket, voor het verrichten van de toevertrouwde overheidstaken;
  5. indien van toepassing, een kopie van de samenwerkingsovereenkomst met het oog op de oprichting van een ondernemingsloket;
  6. met betrekking tot de oprichtende organisatie<sup>1</sup>, een verklaring op eer, vanwege de bestuurders, dat de organisatie niet in staat van vereffening verkeert, noch het voorwerp uitmaakt van een procedure tot vereffening of tot staking van haar werkzaamheden;
  7. een verklaring uitgaande van de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid dat de oprichtende organisatie in orde is met haar verplichtingen inzake de betaling van haar sociale zekerheidsbijdragen;
  8. een verklaring uitgaande van de Administratie der Directe Belastingen van het Ministerie van Financiën, dat de oprichtende organisatie in orde is met haar verplichtingen inzake de betaling van hetzij de vennootschapsbelasting, hetzij de rechtspersonenbelasting;
  9. een door de verzekeringsmaatschappij voor eensluidend verklaard afschrift van de verzekeringspolis met betrekking tot de beroepsaansprakelijkheid van het ondernemingsloket;
  10. de curricula vitae van alle medewerkers van het loket, inzonderheid wat hun ervaring betreft in dienstverlenende taken voor de Middenstand, en in voorkomend geval een voor eensluidend verklaard afschrift van hun diploma of studiegetuigschrift;
  11. een bedrijfsplan, voor waar en echt verklaard door alle bestuurders van de vereniging en met minstens de volgende gegevens:
    - a. de nauwkeurige opgave van het geografisch gebied waarvoor het beoogde ondernemingsloket wordt opgericht, en de adressen van al zijn vestigingen;
    - b. de beredeneerde raming van het aantal te verwachten verrichtingen per exploitatiezetel, afzonderlijk met betrekking tot de nieuwe inschrijvingen, wijzigingen en doorhalingen van het handelsregister;
    - c. de inventaris van de middelen die zullen worden ingezet voor de in punt b) bedoelde verrichtingen:
      - alle roerende en onroerende zaken die ter beschikking staan om te fungeren als ondernemingsloket, met voor de zaken die geen eigendom zijn, de overeenkomst volgens dewelke erover kan worden beschikt;
      - de beredeneerde berekening van het aantal benodigde personeelsleden, uitgedrukt in voltijdse eenheden; de namenlijst van de personeelsleden die zullen instaan voor de taken van het ondernemingsloket, alsmede hun functies;
      - een financieel plan met betrekking tot de activiteiten van het ondernemingsloket voor de eerstvolgende twee volledige boekjaren;
      - de staat van de activa en passiva, van toepassing op vooropgestelde datum van de aanvang van de activiteiten van het ondernemingsloket.
    - d. het nummer van de financiële rekening van de onderneming, voor de inning van alle rechten en de vergoeding verschuldigd voor het dossier met betrekking tot de ondernemersvaardigheden, ontvangen voor rekening van de Schatkist;
    - e. de regeling volgens dewelke het hoofd wordt geboden aan onvoorziene omstandigheden en van de permanentie van de dienst;
    - f. een omstandige uiteenzetting over de controlevoorzieningen en beveiliging inzake de informaticastructuur;
    - g. een omstandige uiteenzetting over de interne controleprocedures.
1. Indien het ondernemingsloket door middel van wijziging van de doelstelling van een bestaande vzw wordt opgericht, en voorzover het gaat over de eerste erkenning, hebben de stukken bedoeld in 6° tot 8° betrekking op die vzw en haar leden.

**HOGHE RAAD VOOR  
DE ECONOMISCHE  
BEROEPEN**

North Gate III 5<sup>e</sup> 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 16 januari 2003 betreffende de  
« Mission statement » van de Commissie Controlenormen  
van het IBR van 4 oktober 2002 met betrekking tot de  
aanpassing van normen en aanbevelingen van het IBR aan de  
Internationale auditnormen (ISA)**

# bijlage VII

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft op 4 oktober 2002 een « *Mission statement* » van de Commissie Controlenormen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren goedgekeurd en overgemaakt aan de Hoge Raad. De « *Statement* » houdt verband met de aanpassing van normen en aanbevelingen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan de internationale auditnormen.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.<sup>1</sup>

In het kader van het eerste advies van de Hoge Raad van 20 september 2002 met betrekking tot de voorbereiding van de Instituten op de overgang naar internationale boekhoudregels, hebben de leden van de Hoge Raad vier fundamentele elementen aangeduid waarop de drie desbetreffende Instituten toezicht moeten houden:

- het regelmatig informeren van de leden;
- de opleiding tot het beheersen van de IAS/IFRS-normen;
- de aanpassing van het normatieve kader;
- het bijzondere toezicht op de beroepsbeoefenaars tijdens de kritieke overgangsperiode van een belangrijk aantal ondernemingen naar een nieuw boekhoudkundig referentiesysteem.

Dit document is een eerste antwoord van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren tot aanpassing van het normatieve kader waaraan de bedrijfsrevisoren in het kader van hun taak van wettelijke controle van de jaarrekeningen worden onderworpen.

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

## 1. Europese context

### 1.1. Eerste voorbereidingen in 1999

et door de Europese Commissie in 1999 goedgekeurde actieplan<sup>1</sup> met betrekking tot het opstellen van een kader voor de financiële markten, legt een aantal prioriteiten vast die tot een eengemaakte financiële markt in de Europese Unie moeten kunnen leiden.

Dit actieplan werd na een aantal voorbereidende werken goedgekeurd:

- het groenboek<sup>2</sup> omtrent de rol, het statuut en de aansprakelijkheid van de wettelijke controleur van de jaarrekeningen in de Europese Unie van 1996;
- De mededeling<sup>3</sup> van de Europese Commissie van 1998 betreffende de wettelijke controle van de jaarrekeningen in de Europese Unie.

Wat de «financiële rapportering» betreft, benadrukt de Commissie in het actieplan van 1999 het belang van het gebruik van één enkel boekhoudkundig referentiekader om een betere vergelijkbaarheid te verzekeren van de boekhoudkundige en financiële informatie die wordt gepubliceerd door alle ondernemingen uit de Europese Unie die aan een beurs staan genoteerd. In die periode benadrukte de Commissie haar voorkeur voor de IAS-normen (International accounting standards).

Uit diezelfde mededeling van de Europese Commissie blijkt dat een werkelijke vergelijkbaarheid niet kan worden bereikt zonder een harmonisering van de auditnormen gerelateerd aan de attestatie van de jaarrekeningen in het kader van de wettelijke controle van de jaarrekeningen. Ook hier benadrukt de Europese Commissie haar voorkeur voor de internationale auditnormen, de ISA-normen (International standards on auditing). Deze normen worden opgesteld door de *International Auditing and Assurance Services Board* (IAASB) van de *International Federation of Accountants* (IFAC).

Naar de mening van de Europese Commissie vormen deze internationale

auditnormen een minimumkader om auditwerkzaamheden te kunnen vergelijken en om bijgevolg een grotere betrouwbaarheid te garanderen van de informatie die wordt gepubliceerd door genoteerde ondernemingen en aan de hand van hun financiële staten worden beoordeeld.

### 1.2. Europese strategie meegedeeld in 2000

Op 13 juni 2000 heeft de Europese Commissie haar visie meegedeeld<sup>4</sup> over de richting die moet worden gevolgd om de strategie op het vlak van financiële informatie, zoals vastgesteld in het actieplan van 1999, degelijk uit te voeren.

Deze strategie bestaat uit drie assen:

- de **boekhoudkundige as**, over het gebruik van internationale boekhoudnormen vanaf 2005, op zijn minst voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekeningen van minstens alle aan een beurs genoteerde Europese ondernemingen;
- de **as controle van de jaarrekeningen**, over het gebruik van internationale auditnormen voor de wettelijke controle van de jaarrekeningen, voor minstens alle vennootschappen onderworpen aan de verplichting om internationale boekhoudnormen toe te passen;
- de **as van het prudentieel toezicht**, over het bereiken van de zekerheid van de gelijkheid van de concurrentievoorwaarden en over het reduceren van de risico's op wettelijke arbitrage.

Uit deze mededeling van 13 juni 2000 vloeit voort dat de taak van wettelijke controle van de jaarrekeningen, die streeft naar een adequate toepassing van de boekhoudnormen, in de Europese Unie op uniforme wijze aan veeleisende criteria zal moeten voldoen.

De Europese Commissie is van oordeel dat hiertoe dringend:

- standaarden voor de wettelijke controle van de jaarrekeningen moeten worden gedefinieerd;

1. «Financial Services: Implementing the framework for financial markets: Action plan», Mededeling van de Europese Commissie, COM(1999) 232 van 11 mei 1999, 31 p.

2. PB C nr. 321 van 28 oktober 1996, p. 1. Zie paragrafen 3.37 en 3.38.

3. PB C nr. 143 van 8 mei 1998, p. 12. Zie paragrafen 3.7 en 3.8.

4. *Strategie van de EU inzake de financiële verslaggeving: verdere maatregelen*, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 13 juni 2000, COM(2000) 359 final, 11 p.

- beroepsethische normen moeten worden ontwikkeld;
- efficiënte systemen tot waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle van de jaarrekeningen moeten worden ontwikkeld.

Ten slotte werd het comité van de EU dat belast is met vragen omtrent de wettelijke controle van de jaarrekeningen (het *Committee on auditing* van de Europese Commissie) in het kader van deze mededeling bevoegd<sup>1</sup> werkzaamheden te starten met het oog op het formuleren van voorstellen aan de Europese Commissie inzake de ontwikkeling van een gemeenschappelijke benadering omtrent auditnormen en beroepsethiek.

Deze verschillende werkzaamheden hebben tot op heden geleid tot de goedkeuring van twee aanbevelingen:

- de aanbeveling van de Europese Commissie<sup>2</sup> van 15 november 2000 met betrekking tot de waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle van de rekeningen in de Europese Unie;
- de aanbeveling van de Europese Commissie<sup>3</sup> van 16 mei 2002 inzake de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie.

Het *Committee on auditing* van de Europese Commissie onderzoekt, sinds juni 2002, de op Europees niveau te gebruiken standaarden voor de wettelijke controle van de jaarrekeningen. Uit deze discussie vloeit voort dat de benadering «ISA +», met name het gebruik van de verschillende internationale auditnormen voor de wettelijke controle van de jaarrekeningen van alle vennootschappen, eventueel aangevuld met bepalingen die het mogelijk maken rekening te houden met de specificiteiten op Europees of nationaal niveau, kan worden behouden.

### 1.3. De Europese reactie in 2002 naar aanleiding van de Enron-affaire

In het kader van de informele vergadering van de ECOFIN-Raad op 12 en 13 april 2002 in Oviedo, heeft deze Raad de conclusies bevestigd van het document van de Europese Commissie dat een

eerste antwoord bevat van de Europese Unie op de beleidsvragen die rezen naar aanleiding van de Enron-affaire.

In dit document<sup>4</sup> beveelt de Commissie maatregelen aan die verband houden met de drie domeinen van de wettelijke controle van de jaarrekeningen. De Europese Commissie was hierbij in juni 2000 van oordeel dat:

- de Commissie dringend, tegen eind april, haar aanbeveling met betrekking tot de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle van de jaarrekeningen belaste accountant diende goed te keuren<sup>5</sup>;
- de Commissie dringend, tegen september, een nieuwe mededeling met betrekking tot haar prioriteiten inzake de wettelijke controle van de jaarrekeningen diende goed te keuren. Deze mededeling zou de volgende kwesties kunnen behandelen:
  - het gebruik vanaf 2005 van de internationale auditnormen (ISA) voor alle controleopdrachten die in de Unie worden uitgevoerd;
  - minimumvereisten betreffende de organisatie, op nationaal en eventueel Europees niveau, van een publiek toezicht op het auditberoep, met deelname van een aanzienlijk aantal personen van buiten het beroep;
  - corporate governance op het vlak van de wettelijke controle van de rekeningen, meer bepaald wat de toekomstige rol van de auditcomités in de Europese beursgenoteerde bedrijven betreft;
  - het eventuele goedkeuren van een ethische code, bestemd om de integriteit van het beroep in de Europese Unie te beschermen;
  - het creëren van een geschikte juridische basis voor communautaire initiatieven op het vlak van de wettelijke controle van de jaarrekeningen, meer bepaald door een actualisering van de achtste vennootschapsrichtlijn met betrekking tot de wettelijke controle van de rekeningen;
- er dringend, in 2003, een evaluatie moet komen van de uitvoering door de Lidstaten van de aanbeveling met betrekking tot waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle van de jaarrekeningen.

1. Zie hiertoe paragraaf 27 van de Mededeling van 13 juni 2000.

2. *PB L* nr. 91 van 31 maart 2002, p. 91.

3. *PB L* nr. 191 van 19 juli 2002, p. 22.

4. Nota aan de informele EcoFin Raad van 12 en 13 april 2002 te Oviedo met betrekking tot een eerste antwoord van de Europese Unie op de beleidsvragen die rezen naar aanleiding van de Enron-affaire. Dit document is beschikbaar op het volgende internetadres: [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/en/company/news/](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/news/).

5. Deze aanbeveling werd goedgekeurd door de Europese Commissie op 16 mei 2002 en gepubliceerd in het Publicatieblad van 19 juli 2002.

## 2. Stellingnames in België

In het kader van het eerste advies van de Hoge Raad van 20 september 2002 met betrekking tot de voorbereiding van de Instituten op de overgang naar internationale boekhoudregels, hebben de leden van de Hoge Raad vier fundamentele elementen aangeduid waarop de drie desbetreffende Instituten toezicht moeten houden:

- het regelmatig informeren van de leden;
- de opleiding tot het beheersen van de IAS/IFRS-normen;
- de aanpassing van het normatieve kader;
- het bijzondere toezicht op de beroepsbeoefenaars tijdens de kritieke overgangperiode van een belangrijk aantal ondernemingen naar een nieuw boekhoudkundig referentiesysteem.

De «*Mission statement*» van de Commissie Controlenormen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren met betrekking tot de aanpassing van de normen en aanbevelingen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan de internationale auditnormen, goedgekeurd op 4 oktober 2002 door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, is een eerste antwoord van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren op de aanpassing van het normatieve kader waaraan de bedrijfsrevisoren in het kader van hun taak van wettelijke controle van de jaarrekeningen worden onderworpen.

### 2.1. Benadering « ISA + »

Na kennisname van dit document dat op 23 oktober 2002 aan de Hoge Raad werd overgemaakt, kunnen zijn leden zich enkel verheugen over de vaststelling dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren een met de in de huidige discussies binnen het *Committee on auditing* van de Europese Commissie overeenstemmende houding heeft aangenomen.

Zoals aangekondigd in het jaarverslag 2001 van de Raad van het Instituut der

Bedrijfsrevisoren<sup>1</sup>, wordt er immers voorgesteld om de controleaanbevelingen in drie delen op te splitsen:

- deel 1 zou daarbij de letterlijke vertaling van de ISA-norm bevatten;
- deel 2 zou de verwijzingen naar de wettelijke of reglementaire bepalingen bevatten die specifiek zijn in het Belgische recht;
- deel 3 zou gedragslijnen en interpretaties van de tekst in deel 1 in het licht van de nationale context bevatten.

Volgens de leden van de Hoge Raad moet deze voorstelling de toepassing van een benadering van het type «ISA +» zoals gemeld in de boven in punt 1.2 aangehaalde discussies die momenteel in het *Committee on auditing* van de Europese Commissie worden gehouden mogelijk maken.

De leden van de Hoge Raad wensen echter de aandacht te vestigen op het respectievelijke belang van de delen 1 en 3 van de normatieve teksten. Deel 1 wordt namelijk de referentietekst waarnaar de bedrijfsrevisoren moeten verwijzen in het kader van hun controleactiviteiten. Deel 3 bevat de aspecten van de gedragslijnen die specifiek zijn voor de Belgische context. Volgens de leden van de Hoge Raad is het belangrijk dat de bedrijfsrevisoren, zoals in het verleden, over een voor iedereen begrijpbaar normatief kader kunnen beschikken dat rekening houdt met de Belgische context.

In het kader van de mededeling van de ontwerpen én de definitieve versies van de normatieve teksten is het, volgens de leden van de Hoge Raad, belangrijk dat de bedrijfsrevisoren duidelijk geïnformeerd worden over het feit dat ze in de toekomst elk punt van wat deel 1 voorschrijft moeten respecteren en dat de delen 2 en 3 enerzijds werden toegevoegd om de internationale tekst begrijpelijker te maken en anderzijds om eventuele specificiteiten in het Belgische wettelijke en reglementaire kader toe te lichten.

1. Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Jaarverslag 2001*, pp. 232-233.

De leden van de Hoge Raad benadrukken het belang dat ze hechten aan het feit dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren de aandacht vestigt op de centrale rol van deel 1 van de verschillende aanbevelingen. Hiertoe wordt voorgesteld om naast de algemene titel «controleaanbeveling» systematisch een voetnoot te plaatsen die de centrale rol van deel 1 verduidelijkt. Deze voetnoot zou ook moeten opgenomen worden in het Vademecum van de bedrijfsrevisor waarin alle normen en aanbevelingen<sup>1</sup> waarnaar de bedrijfsrevisoren in het kader van hun controleopdrachten van de jaarrekeningen moeten verwijzen, worden opgenomen.

Ten slotte wordt voorgesteld om in de omzendbrief waarin de definitieve tekst van de normen en aanbevelingen wordt

meegedeeld, duidelijk het belang van deel 1 te vermelden.

Om elk misverstand in verband met het respectievelijke belang van de drie delen die door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren worden voorgesteld te vermijden alsook om naar duidelijkheid te streven, stellen de leden van de Hoge Raad de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voor om de drie delen op een verschillende manier te structureren. Het zou inderdaad nuttig zijn indien de bedrijfsrevisoren over een duidelijke normatieve tekst kunnen beschikken waarin op parallelle wijze aspecten van deel 1 en van deel 3 worden aangehaald.

Daartoe stellen de leden van de Hoge Raad de volgende voorstelling voor:

Wettelijk en normatief kader ( <i>het equivalent van deel 2</i> )	
Normatieve tekst ( <i>het equivalent van deel 1</i> )	De nationale interpretaties en specificiteiten ( <i>het equivalent van deel 3</i> )

In het kader van de benadering «ISA +», zou een dergelijke presentatie de ISA-normen opnieuw vermelden in de linkerkolom en de «+» in de rechterkolom.

## 2.2. Werkwijze en volgorde van de taken van de Commissie Controlenormen

### 2.2.1. Algemene aspecten

Uit de «Mission statement» die voor advies werd overgemaakt, volgen de twee taken van de Commissie Controlenormen voor het komende jaar:

- de goedkeuring van de normatieve teksten volgens de nieuwe structuur (hierboven beschreven onder punt 2.1.);
- het actualiseren van de huidige normen en aanbevelingen voor wat de verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen en het uitvoeringsbesluit betreft. Terzake wordt een onderscheid gemaakt naargelang het puur formele aanpassingen betreft of aanpassingen met betrekking tot de inhoud van de normatieve tekst.

Rekening houdend met de beperkte termijn waarover de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren beschikt om het geheel van internationale auditnormen onder de vorm van «ISA +» op te nemen, stellen de leden van de Hoge Raad zich vragen omtrent het nut van zich tweemaal over elke tekst te buigen: een eerste maal om de verwijzingen naar het vennootschapsrecht en het boekhoudrecht (met inbegrip van, indien nodig, wijzigingen van de inhoud) aan te passen en een tweede maal om de normatieve teksten volgens de nieuwe structuur op te stellen.

Niettemin wensen de leden van de Hoge Raad de beslissing over de keuze van de werkwijze die door de Commissie Controlenormen werd weerhouden, aan de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren over te laten. **Toch benadrukken zij het belang dat ze hechten aan het respecteren van het voor 2003 opgestelde tijdsschema. Het is immers belangrijk dat de bedrijfsrevisoren zo spoedig mogelijk en ten laatste tegen 1 januari 2004**

1. Het spreekt voor zich dat deze voetnoot enkel van toepassing is op deze normen en aanbevelingen die de nieuwe voorstelling in drie delen toepassen.

**kunnen beschikken over hun nieuwe referentiekader inzake auditnormen.** Dit zou de bedrijfsrevisoren die instaan voor de wettelijke controle van de jaarrekeningen van een vennootschap dat geconsolideerde jaarrekeningen moet opmaken conform de IAS/IFRS-normen, in staat moeten stellen hun auditopdrachten in aanvaardbare omstandigheden uit te voeren.

Wat de lijst met ISA-normen die naar het nationale niveau moeten worden omgezet betreft, wensen de leden van de Hoge Raad eveneens de aandacht van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren te vestigen op het belang van de ISA-ontwerpnorm getiteld « *Reporting on Compliance with International Financial Reporting Standards* », waarover momenteel bij het IFAC wordt beraadslaagd.

Naar de mening van de leden van de Hoge Raad is het noodzakelijk dat de bedrijfsrevisoren vanaf heden over de reikwijdte van deze ontwerpnorm worden ingelicht. Daarnaast moet dit ontwerp in het Belgische wettelijke kader worden omgezet zodra de tekst op internationaal niveau wordt goedgekeurd; dit om de bedrijfsrevisoren te begeleiden bij het uitvoeren van de wettelijke controle van de jaarrekeningen bij ondernemingen die wensen te anticiperen op de Europese verplichting om de geconsolideerde jaarrekeningen vanaf 2005 conform de IAS/IFRS-normen openbaar te maken.

#### 2.2.2. Overige aspecten

Na kennisname van de «Mission statement» die werd goedgekeurd door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, wensen de leden van de Hoge Raad een aantal vragen met betrekking tot dit document onder de aandacht te brengen:

##### – **Wordt het onderscheid tussen normen en aanbevelingen afgeschaft?**

Indien dit het geval is, evolueert men dan eerder in de richting van teksten van het type «normen» of van het type «aanbevelingen»? Is het met andere woorden mogelijk af te wijken van de bepalingen uit de normatieve teksten van het type «ISA +» in de gevallen die momenteel

bedoeld worden onder paragraaf 1.1.2. c) van de algemene controlenormen<sup>1</sup>?

Indien dit het geval is, verdwijnt dit onderscheid dan ook voor de gemeenschappelijke normen en aanbevelingen (niet gebonden aan de wettelijke controle van de jaarrekeningen) die gelden voor verscheidene Instituten?

##### – **Zullen de «ISA +»-normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren de nummering van het internationale niveau behouden?**

Indien dit het geval is, dan zou dit betekenen dat de algemene controlenormen zullen verdwijnen.

Andere gevoelige voorbeelden werden gegeven in het eerste advies van de Hoge Raad<sup>2</sup> met betrekking tot de voorbereiding van de Instituten op de overgang naar internationale boekhoudregels, goedgekeurd op 20 september 2002.

### 2.3. Werkzaamheden van de Commissie Controlenormen in een internationale omgeving

Reeds vele jaren wil de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren dat de controlenormen en -aanbevelingen, van toepassing op de wettelijke controle van de jaarrekeningen uitgevoerd door de bedrijfsrevisoren, overeenstemmen met de auditnormen op internationaal niveau.

Naar de mening van de leden van de Hoge Raad is het wenselijk dat de leden van de Commissie Controlenormen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren in de toekomst een pro-actieve rol kunnen spelen in het ontwikkelingsproces van internationale auditnormen om de Belgische wetteksten zo spoedig mogelijk te kunnen aanpassen indien, hetzij een nieuwe ISA-norm op internationaal niveau wordt goedgekeurd, hetzij een bestaande ISA-norm wordt gewijzigd.

In deze context is het van belang dat er een dynamiek wordt gecreëerd tussen de werkzaamheden van deze Commissie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en de debatten die op internationaal niveau worden gevoerd om op alle niveaus over de noodzakelijke informatie en ervaring te beschikken.

1. «De “aanbevelingen” van het Instituut der Bedrijfsrevisoren zijn die welke als dusdanig worden uitgevaardigd. Zij kunnen de vorm aannemen van een praktijk die door het Instituut gewenst wordt. Nochtans zal de revisor indien hij voor een concrete controlesituatie geplaatst wordt noodzakelijkerwijs de meest aangewezen procedures toepassen, ook al zijn deze niet in overeenstemming met de voormelde aanbevelingen. Desgevallend moet hij dit kunnen rechtvaardigen.», Algemene Controlenormen, paragraaf 1.1.2.c), *Vademecum van de Bedrijfsrevisor 2001*, p. 464.

2. Zie hiertoe punt 3.3. van het advies.



**HOGE RAAD VOOR  
DE ECONOMISCHE  
BEROEPEN**

North Gate III 5<sup>e</sup> 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 17 januari 2003 omtrent de aanbeveling van  
de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren  
“Het communiceren van auditpunten met personen  
belast met het deugdelijk bestuur”**

# bijlage VIII

## Inleiding

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen werd opgericht door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen<sup>1</sup> en volgt de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy op. Hij heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.<sup>2</sup>

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen heeft het Instituut der Bedrijfsrevisoren (IBR) op 21 oktober 2002 een vraag om advies omtrent de “Aanbeveling betreffende ‘Het communiceren van auditpunten met personen belast met het deugdelijk bestuur’” ingediend.

Deze aanbeveling vormt een eerste concrete omzetting van een International Standard of Auditing (ISA) en geeft uitvoering aan de Mission Statement die door het IBR werd opgemaakt. Deze “Mission Statement” maakt het voorwerp uit van een advies van de Hoge Raad van 16 januari 2003 dat met dit advies moet worden samengelezen. Uit de werkwijze van het IBR vloeit voort dat in België de ook op internationaal niveau verdedigde werkwijze van de omzetting van de ISA normen en toevoeging van ISA+ wordt gevolgd.

Deze ISA 260 heeft tot doel vaststellingen die de commissaris naar aanleiding van zijn controle opmerkt omtrent aspecten inzake het beheer van een entiteit op een gestructureerde wijze en volgens een vastgelegde procedure over te maken aan de gecontroleerde vennootschap en meer in het bijzonder aan de personen belast met het beheer van de entiteit. Daartoe bepaalt deze ISA 260 regels omtrent het vaststellen van de personen binnen de entiteit waaraan de commissaris deze bijzondere informatie dient over te maken. ISA 260 somt tevens een aantal voorbeelden op die het voorwerp van dergelijke communicatie kunnen zijn zoals wijzigingen van het boekhoudbeleid van de vennootschap die een aanmerkelijke invloed kunnen hebben op de jaarrekening, verwachte aanpassingen aan het verslag van de commissaris, onenigheid met het “management” een aanmerkelijke invloed kan hebben op de jaarrekening of het verslag van de commissaris, andere aspecten die de aandacht van de personen belast met het beheer van de entiteit vergen, ... De norm stelt vast dat afspraken dienen te worden gemaakt omtrent het tijdstip waarop en de vorm waarin deze informatieoverdracht dient te geschieden. De norm stelt duidelijk dat deze procedure niet mag worden beschouwd als een substituut voor de aanpassing van de verklaring van de commissaris. Tevens moet rekening worden gehouden met de bijzondere normerende bepalingen die gelden in het nationale recht.

1. B.S., 11 mei 1999.

2. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

## Advies

### 1. Algemene toelichting

De bovenvermelde aanbeveling van het IBR bestaat uit drie luiken. Het eerste luik bevat de vertaling van de internationale controlenorm 260 (ISA 260). Het tweede luik beslaat de specifieke Belgische wettelijke en reglementaire bepalingen die verband houden met deze norm. In een derde luik wordt de toepassing van de ISA 260 in de Belgische context toegelicht. Deze werkwijze werd aangekondigd in het jaarverslag 2001 van het IBR.

De Hoge Raad juicht deze werkwijze toe. Immers laat het de beroepsbeoefenaars toe om terug te grijpen naar de oorspronkelijke normen terzake terwijl anderzijds een handleiding wordt geboden om deze normen, rekening houdend met de Belgische bijzonderheden omtrent het uitoefenen van de taak van commissaris, concreet in België toe te passen. Niettemin moet een zo groot mogelijke rechtszekerheid worden nagestreefd. Dit houdt in dat voldoende duidelijk moet worden gesteld dat het derde luik een handvest biedt aan de commissaris om de ISA 260 in België toe te passen. *Het belangrijkste deel van deze aanbeveling blijft de ISA 260 zelf.* De leden van de Hoge Raad verwijzen terzake uitdrukkelijk naar hun aanbeveling onder hoofding 2.1 in fine van het advies omtrent de "Mission Statement" en de aldaar verdedigde benadering. De huidige redactie van de voor advies ingediende aanbeveling laat terzake wat onduidelijkheid bestaan omdat deel 2 niet uitsluitend normatieve verwijzingen naar de specifieke Belgische context bevat doch ook reeds een eerste commentaar (randnr. 2, 3° lid). Daarnaast maakt deel 3 slechts in randnummer 5 voor het eerst melding welke taak deze aanbeveling de commissaris oplegt. Deze randnummer bevat bovendien nog geen duiding van de inhoud van de over te maken verslagen.

De Hoge Raad meent ook dat er over moet gewaakt worden dat de interpretatie alle normen in ISA 260 die verdui-

delijking behoeven, vat. Ook in dat licht geschiedde het onderzoek van de aanbeveling van het IBR.

De Hoge Raad heeft vastgesteld dat een aantal vennootschappen en andere entiteiten verplicht of vrijwillig een college van commissarissen heeft ingericht. De leden van de Hoge Raad menen dat het terzake noodzakelijk is dat in de aanbeveling de werkwijzen en procedures die binnen het college van commissarissen en tussen het college en de bestuursentiteit worden opgezet omtrent ISA 260, worden verduidelijkt en toegelicht in de onderhavige aanbeveling. De rechtszekerheid gebiedt deze commissarissen te helpen bij het omzetten van de ISA 260.

### 2. Bijzondere opmerkingen omtrent de drie luiken van de aanbeveling van het IBR

#### 2.1. Deel 1: Vertaling ISA 260

Het behoort niet tot de taak van de Hoge Raad de Nederlandstalige en Franstalige vertaling van de ISA 260 te beoordelen.<sup>1</sup>

#### 2.2. Deel 2: Verwijzing naar de specifieke wettelijke en reglementaire bepalingen

- Het tweede deel bevat een aantal belangrijke Belgische vennootschapsrechtelijke bepalingen omtrent de relatie tussen de gecontroleerde vennootschap en de commissaris. Tevens wordt verwezen naar de Europese Aanbeveling omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris. Deze aanbeveling heeft geen dwingend karakter. De leden van de Hoge Raad merken derhalve op dat er geen verwijzing is naar enige Belgische reglementaire bepaling terzake.

Meer in het algemeen menen de leden van de Hoge Raad dat deze verwijzing naar bepalingen in het Wetboek van vennootschappen te beperkt is. Immers, zoals expliciet vermeld in

1. De leden van de Hoge Raad wensen evenwel één opmerking van algemene aard te maken. In randnummer 1 van ISA 260 is sprake van informatieoverdracht tussen de "auditor" en "those charged with governance of an entity". "Governance" werd in het Nederlands vertaald als "deugdelijk bestuur" en in het Frans als "gouvernement d'entreprise". De leden van de Hoge Raad menen dat vooral de Nederlandstalige vertaling een draagwijdte heeft die niet noodzakelijk overeenstemt met de Engelstalige versie. Immers sluit "deugdelijk bestuur" impliciet reeds een waardeoordeel in. De Engelstalige versie spreekt zich niet uit over het "deugdelijk" karakter van het bestuur. De leden van de Hoge Raad stellen dan ook dat terzake beter kan worden gesproken van "personen belast met het beheer van de entiteit". Deze meer algemene benadering hoeft niet tot verwarring aanleiding te geven in de mate dat randnummer 3 een omschrijving geeft van de personen die worden geïdiseerd. Bovendien bevat dit randnummer een expliciete verwijzing naar "deugdelijk bestuur" hetgeen aansluit bij de Engelstalige versie van de norm.

onder meer randnummer 8 van de ISA 260 worden ook andere entiteiten die aan controle worden onderworpen, geïmplementeerd. Zo vermeldt de ISA 260 ook uitdrukkelijk bepaalde overheidsinstanties, non-profit organisaties en meer besloten entiteiten. Niettemin beperkt deel 2 zich tot een (impliciete) verwijzing naar alle gecontroleerde vennootschappen<sup>1</sup> en expliciet, door de verwijzing naar artikel 522 W. Venn., naar de naamloze vennootschappen. De leden van de Hoge Raad zijn van oordeel dat ook verduidelijking nodig is omtrent het toepassingsgebied van deze norm op andere entiteiten. Er moet tenminste worden verwezen naar de relevante bepalingen van een aantal andere entiteiten die door de ISA 260 worden geïmplementeerd zoals daar onder meer zijn: de overheidsbedrijven, de kredietinstellingen, de ziekenfondsen, de verzekeringsondernemingen, de verenigingen zonder winstoogmerk, ...

- Daarnaast rijst de vraag of, wat de naamloze vennootschap betreft, niet uitdrukkelijk moet melding worden gemaakt van de nieuwe tweeledige organisatiestructuur die de wet van 2 augustus 2002 “*corporate governance*” heeft mogelijk gemaakt. Deze melding is des te belangrijker omdat nummer 17 van ISA 260 uitdrukkelijk verwijst naar de discussie omtrent “*audit matters of governance interest with management*”.
- Aangezien in het derde deel ook expliciet wordt verwezen naar het optreden van de commissaris wanneer hij een ander dan een verslag zonder voorbehoud verstrekt, menen de leden van de Hoge Raad dat een verwijzing naar artikel 138 W. Venn. moet worden opgenomen.
- Zoals boven reeds opgemerkt, stelt de Hoge Raad vast dat randnummer 2 van deel 2 niet uitsluitend beperkt blijft tot de weergave van de wettekst. De leden van de Hoge Raad menen dat het laatste lid van het randnummer 2 moet worden overgebracht naar deel 3. Deze huidige indeling komt immers niet overeen met de aan-

gekondigde omzetting van de ISA normen waar werd bepaald dat het tweede deel de verwijzingen naar het toepasselijk Belgisch normerend kader zou bevatten.

Deze bepaling verdient ook een andere formulering. Artikel 522 W. Venn. maakt het de raad van bestuur mogelijk in zijn midden comités in te richten. Wanneer de raad overeenkomstig artikel 522, §1 W. Venn. overgaat tot de oprichting van een auditcomité heeft dit comité niet noodzakelijk de verplichte bevoegdheid waarnaar randnummer 2 verwijst. Artikel 133 W. Venn. verplicht immers dat de statuten tot de oprichting moeten nopen.<sup>5</sup> Slechts in dat geval kan het auditcomité beschikken over de wettelijk omschreven bevoegdheid.

- De leden van de Hoge Raad menen dat het belang van de nieuwe wettelijke onafhankelijkheidsregeling noopt tot de expliciete melding van artikel 133, lid 5 W. Venn. in de tekst zelf, en niet in een noot bij randnummer 4. Deze bepalingen zijn immers van dwingend recht terwijl dit niet het geval is voor de Europese aanbeveling.

### 2.3. Deel 3: Interpretatie van de ISA

De Hoge Raad is verheugd dat de Raad van het Instituut zich de inspanning heeft getroost de moeilijke verhouding tussen een internationale ISA en de bijzondere Belgische normering terzake op een gedegen wijze in een aanbeveling om te zetten. Aldus levert het Instituut een gedegen handvest voor de beroepsbeoefenaar.

De leden van de Hoge Raad wensen evenwel een aantal vragen en opmerkingen te formuleren bij een aantal randnummers in dit deel van de aanbeveling.

#### 2.3.1. Deel 3: Inleiding

- Randnummer 1 stelt dat de principes in verband met deugdelijk bestuur de aansprakelijkheid dekken terzake van het bestuursorgaan. De leden van de Hoge Raad stellen voor deze zin weg

1. Door de verwijzing naar artikel 133 W. Venn.

2. Zie aldus in de rechtsleer, I. DE POORTER en C. VAN DER ELST, “De onafhankelijkheid van de commissaris”, in *Financiële regulering, op zoek naar nieuwe evenwichten*, M. Tison, J. Cerfontaine en C. Van Acker (eds.), Antwerpen, Intersentia, 2003, ter perse, nr. 66.

te laten. Immers, niet alleen behandelen niet alle “principes” de aansprakelijkheid van het bestuur, de aansprakelijkheidsregels liggen in België vervat in de wet. De aanbevelingen dienen slechts als leidraad bij de beoordeling van de aansprakelijkheid. Er kan derhalve eerder van een referentiekader worden gesproken.

- Het tweede lid van randnummer 1 biedt de commissaris slechts rechtszekerheid in de mate de gecontroleerde entiteit over een bestuursorgaan beschikt of duidelijk in de wet of de statuten de bevoegdheid als “toezichthoudend orgaan” kan vaststellen. Dit is niet steeds het geval. Als voorbeeld kan worden verwezen naar het auditcomité, ingericht door de raad van bestuur op basis van artikel 522, §1 W. Venn. doch zonder statutaire bepaling. Een commissaris kan hierbij in verwarring verkeren of in dat geval de raad van bestuur of het auditcomité als “toezichthoudend orgaan” moet worden beschouwd. Immers randnummer 2, lid 2 in fine kan worden gelezen alsof ook de bevoegdheden die door het bestuursorgaan worden toegewezen aan het auditcomité een rol kunnen spelen.

Daarnaast moet worden onderzocht of de huidige redactie van lid 2 van randnummer 1 voldoende duidelijk is wanneer andere entiteiten dan naamloze vennootschappen worden gecontroleerd. Als voorbeeld verwijst de Hoge Raad naar de nieuwe verplichting in artikel 61 W. Venn. Kan bv. een vaste vertegenwoordiger van de zaakvoerder-rechtspersoon van een commanditaire vennootschap op aandelen als een “toezichthoudend orgaan” worden beschouwd?

- Zoals boven in deel 2 reeds werd geduid, strookt de huidige redactie van de bevoegdheid van het auditcomité niet met de wettekst. Het eerste lid van randnummer 2 behoeft dan ook aanpassing. Immers staat het niet vast dat een auditcomité van rechtswege belast is met het “permanente toezicht” wanneer het bestuursorgaan het comité opricht.

Te algemenen titel wensen de leden van de Hoge Raad te wijzen op het feit dat artikel 522, §1 W. Venn. uitdrukkelijk stelt dat de raad van bestuur aansprakelijk blijft. Slechts vennootschapinterne regelingen zijn mogelijk.

- De Hoge Raad beveelt ook aan de eerste zin in lid 2, randnummer 2 aan te vullen. Immers de commissaris dient in elke entiteit te onderzoeken of een toezichthoudend orgaan bestaat. Slechts in de mate dat een van het “bestuursorgaan” te onderscheiden “toezichthoudend orgaan” wordt ingericht, dringt een aanvullend onderzoek zich op.
- Wat randnummer 3 betreft, meent de Hoge Raad dat duidelijk moet worden gesteld dat niet in alle gevallen de persoon belast met het toezicht op het deugdelijk bestuur kan worden beschouwd als de “enige” aangewezen gesprekspartner. Immers, bij ontstentenis van enige wettelijke regeling ter zake, is het mogelijk dat een naamloze vennootschap met een duale structuur, een lid van het directiecomité aanduidt als de persoon belast met het toezicht op het deugdelijk bestuur. In dat geval is het raadzaam de informatieuitwisseling niet alleen aan de betrokken persoon te richten.

Het verdient aanbeveling standpunt in te nemen of in het geval van een duale bestuursstructuur in een Belgische context kan sprake zijn van een discussie met het directiecomité in de zin van aanbeveling 3 en 17 in de ISA 260. Ook andere opties zijn immers denkbaar. De Belgische wet laat immers ook toe het orgaan van dagelijks bestuur in te richten binnen een naamloze vennootschap. De rechtszekerheid moet worden bevorderd door enerzijds expliciet te verwijzen naar nummer 3 en 17 ISA 260 en anderzijds de commissaris een handleiding te bieden op welke wijze hij deze norm in de Belgische context moet invullen.

- Randnummer 4 lijkt de gepaste plaats om te verwijzen naar aanbeveling 12 ISA 260. Immers menen de leden van

de Hoge Raad dat in deel 3 niet expliciet melding wordt gemaakt dat slechts over bestuursaspecten wordt gecommuniceerd in de mate er vaststellingen worden gedaan binnen het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening.

### 2.3.2. Deel 3: Bepalingen gemeen aan al de gecontroleerde entiteiten

- De Hoge Raad meent dat randnummer 7 niet alle vragen terzake oplost. De huidige redactie maakt slechts een onderscheid tussen vragen gesteld door het bestuursorgaan van een entiteit die geen kapitaalvennootschap is (lid 1), vragen van een bestuurder van een kapitaalvennootschap (lid 2) en vragen van bestuurders-lasthebbers van het bestuursorgaan (lid 3). Zo blijft onder meer de vraag open op welke wijze de commissaris moet reageren wanneer binnen een kapitaalvennootschap een “geheel van vragen” niet door het bestuursorgaan doch door een ander orgaan, zoals een directiecomité, of een persoon belast met het toezicht op het deugdelijk bestuur die niet zetelt in de raad van bestuur, hem worden voorgelegd.

De Hoge Raad is van oordeel dat de verhouding tussen de verschillende leden van randnummer 7 moet worden uitgeklaard. Is het immers zo dat slechts in kapitaalvennootschappen alle vragen van een bestuurder zullen worden beantwoord, terwijl deze bij andere entiteiten moeten uitgaan van het bestuursorgaan? Volgt daar dan ook uit dat een vraag van een lid van een bestuursorgaan van een andere entiteit dan een kapitaalvennootschap moet onbeantwoord blijven terwijl een vraag van een bestuurder of zaakvoerder van een kapitaalvennootschap steeds moet beantwoord worden? Wellicht moet de tekst aldus worden gelezen dat in beide gevallen de vraag dient te worden gesteld door het “bestuursorgaan”. Deze invulling stemt overeen met de heersende rechtsleer.<sup>1</sup>

- Randnummer 8 verwijst naar punt 19 van ISA 260. Deze randnummer

beveelt de commissaris aan om voorafgaand aan het afgeven van een ander verslag dan een verslag zonder voorbehoud, het bestuursorgaan op de hoogte te brengen. De ISA 260 heeft evenwel een andere draagwijdte daar de commissaris iedere voorheen gemelde vaststelling met aanzienlijke impact op de jaarrekening opnieuw moet melden aan personen belast met het beheer. Deze melding hangt niet af van het soort verklaring die door de commissaris wordt verstrekt.

Algemeen steunt de Hoge Raad de ruimere invulling die in de aanbeveling wordt aanbevolen, doch wenst een verduidelijking terzake om iedere verwarring te vermijden.

- Randnummer 9 verplicht de commissaris tot mededeling van een aantal vaststellingen. De eerste zin van dit randnummer vermeldt evenwel niet aan wie deze mededeling dient te worden gericht. Het is aan te bevelen dit uitdrukkelijk te vermelden. Wat de verwijzing naar andere normen en aanbevelingen betreft, is het van belang dat een regeling wordt vastgesteld opdat een wijziging aan de betrokken norm waarnaar wordt verwezen tot gevolg heeft dat de verwijzing in de aanbeveling omtrent ISA 260 tevens wordt aangepast.

### 2.3.3. Deel 3: bijzondere procedures met betrekking tot entiteiten met toezichthoudend orgaan

- De ruimere invulling van de begrippen “governance” en “persons charged with governance of an entity” die door de Hoge Raad wordt gegeven, werkt door op de redactie en de positionering van randnummer 10. Immers zal de commissaris steeds moeten onderzoeken aan welke personen of orgaan van de entiteit omtrent de inhoud van ISA 260 zal moeten gerapporteerd worden. Hieruit volgt dat randnummer 10 reeds eerder aan bod moet komen. Dit volgt ook uit de ISA 260 zelf waarnaar randnummer 10 verwijst: reeds in nummer 5 van de ISA 260, onmiddellijk na de inleiding, wordt het vraagstuk van het orgaan of personen aan wie de commissaris

1. Zie o.m. L. SIMONT, “L'administrateur d'une société anonyme agissant isolément a-t-il un droit d'investigation individuel?”, *R.P.S.* 1963, 189-194 en P. COLLE, «het (begrensd) recht op informatie van de individuele vennootschapsbestuurder», in *Liber Amicorum Yvette Merchiers*, Brugge, Die Keure, 2001, 451.

moet rapporteren aangesneden. Hieraan verbonden zijn de leden van de Hoge Raad van oordeel dat in de interpretatie tevens deze begrippen moeten worden toegelicht die niet elders in het Belgisch recht zijn aan bod gekomen. Als voorbeeld mag worden verwezen naar nummer 17 ISA 260 waar sprake is van “management van de entiteit” en “audit”.

Ook menen de leden van de Hoge Raad dat ISA 260 tot doel heeft een rapporteringsverplichting door de commissaris in te voeren, ook in deze gevallen waar geen afzonderlijk “toezichthoudend orgaan” in de zin van ISA 260 kan worden onderscheiden.

- Randnummer 10 verwijst tevens uitdrukkelijk naar nummer 9 ISA 260. ISA 260 verwijst aldaar naar de opdrachtbevestigingsbrief. De leden van de Hoge Raad zijn van oordeel dat in dat verband aan de commissaris moet worden verduidelijkt op welke wijze deze norm zich verhoudt met de controleaanbeveling van 4 februari 1985 omtrent de aanvaarding van de controleopdracht door een bedrijfsrevisor.
- Tot slot zijn de leden van de Hoge Raad van oordeel dat in dit derde luik ook duidelijk moet worden toegelicht op welke wijze de commissarissen ISA 260 moeten toepassen tijdens een overgangperiode, waarvoor geen opdrachtbevestigingsbrief meer wordt verstrekt. Het is niet de bedoeling de ISA 260 slechts te laten toepassen bij aanvang van een nieuw mandaat.

Ook rijst de vraag waarom niet uitdrukkelijk de bepalingen in aanbeveling 9 ISA 260 worden vermeld. De Hoge Raad acht het onvoldoende dat slechts in randnummer 10 melding wordt gemaakt dat die randnummer ook punt 9 ISA 260 viseert.

- Randnummer 11 bevat een niet exhaustieve lijst van gegevens of omstandigheden waaruit de mededeling kan bestaan. Het is van belang dat voldoende wordt benadrukt dat ook de meldingen in nummer 11 ISA 260 slechts exemplatief zijn.

Overigens acht de Hoge Raad het ook noodzakelijk in de Belgische context de nodige aandacht te besteden aan de nieuwe bepalingen omtrent de onafhankelijkheid van de commissaris. In het bijzonder meent de Hoge Raad dat deze ISA+ zich leent om tegemoet te komen aan een aantal bepalingen die in zijn advies van 24 oktober 2002 omtrent het ontwerp van koninklijk besluit inzake de onafhankelijkheid van de commissaris aan bod komen. Uit de aldaar gemaakte vaststellingen blijkt dat de Koning niet gemachtigd is alle bepalingen van de Europese aanbeveling omtrent onafhankelijkheid in de Belgische rechtsorde te implementeren. Het IBR beschikt terzake over de mogelijkheid in deze aanbeveling de nodige schikkingen te treffen.

In het bijzonder betreft het volgende aanbeveling in het advies van 24 oktober 2002:

*“Uitvoering lid 9 artikel 133 W. Venn. en omzetting van de Europese aanbeveling*

*... De tekst van het ontwerp van koninklijk besluit [omtrent de lijst van onafhankelijkheidsaantastende prestaties] vat twee onderscheiden verplichtingen samen:*

- 1) ...
- 2) *minstens jaarlijks het bestuursorgaan schriftelijk in te lichten.*

...

*Wat het tweede luik betreft, het tenminste jaarlijks mededelen aan het bestuursorgaan van de maatregelen die werden genomen om de bedreigingen jegens de onafhankelijkheid terug te dringen, voert het ontwerp van koninklijk besluit de Europese aanbeveling 4.1.2. (1) [slechts] deels uit.*

*Deze aanbeveling strekt tot het schriftelijk melden van:*

- *de honoraria die door de gereviseerde vennootschap en de verbonden vennootschappen worden betaald aan het “controle-orgaan” van een “instelling van openbaar belang”;*

- *nadere bijzonderheden over alle relaties waarvan mag worden aangenomen dat zij afbreuk kunnen doen aan de onafhankelijkheid en de objectiviteit van de commissaris en*
- *de in verband daarmee genomen maatregelen.*

*Ook moet de commissaris naar luid van de Europese aanbeveling (4.1.2. (1) (b) en (c)) schriftelijk bevestigen dat hij daadwerkelijk onafhankelijk is en vervolgens de bovenvermelde aangelegenheden met het "controle-orgaan" bespreken.*

....

*De Hoge Raad is dan ook van oordeel dat in de mate dat niet reglementair kan worden tegemoetgekomen aan de Europese aanbevelingen, het Instituut der Bedrijfs revisoren de nodige normen moet uitvoerdigen. De Wetgever verstrekke het I.B.R. in de wet van 22 juli 1953 de nodige bevoegdheden. De Hoge Raad zal desgevallend zelf initiatieven ontplooien om het I.B.R. aan te zetten terzake."*

In het kader van de ISA+ beschikt het I.B.R. over de bevoegdheid om deze elementen uit de Europese aanbeveling die niet door het Belgische reglementair kader worden gevat, in de Belgische rechtsorde ingang te doen vinden.

- De boven vermelde opmerkingen omtrent de invulling van de taak van het auditcomité (2.3.1 – randnummer 2) als toezichhoudend orgaan heeft tot gevolg dat lid 2 van randnummer 12 opnieuw moet worden onderzocht. Immers zal, in voorkomend geval, vaker moeten gerapporteerd worden aan het bestuursorgaan dan lid 2 van dit randnummer laat uitschijnen.
- Ook randnummer 14 moet in het licht van de hierboven vermelde bedenking opnieuw onderzocht worden.
- De Hoge Raad stelt vast dat het tweede lid van randnummer 15 niet werd beëindigd. De leden van de Hoge Raad menen dat terzake ook onder meer elementen als dringendheid en gevoeligheid van het te communiceren onderwerp van belang zijn.

### 3. Eindbemerkingen

De Hoge Raad stelt vast dat de interpretatie geen aandacht besteedt aan het afzonderlijke deel in ISA 260 omtrent de specifieke overheidsaspecten. De leden van de Hoge Raad menen dat ook deel 3 terzake de nodige aanwijzingen dient te bevatten. Tenminste moet duidelijk worden gesteld in welke mate dit deel in België van toepassing kan zijn.





**HOGE RAAD VOOR  
DE ECONOMISCHE  
BEROEPEN**

North Gate III 5<sup>e</sup> 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 23 januari 2003 omtrent het ontwerp van aanpassing van de algemene controlenormen overgemaakt door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren

# bijlage IX

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft op 4 oktober 2002 een ontwerp tot aanpassing van de algemene controlenormen goedgekeurd en overgemaakt aan de Hoge Raad. Een aanvulling op het ontwerp tot aanpassing van de algemene controlenormen werd op 8 januari 2003 door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren goedgekeurd en overgemaakt aan de Hoge Raad.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.<sup>1</sup>

## 1. Context

De algemene controlenormen die op 2 december 1983 werden goedgekeurd door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren werden in 1997 aan een grondige herziening onderworpen teneinde Hoofdstuk III van deze algemene normen in overeenstemming te brengen met de internationale auditnorm<sup>2</sup> ISA 700 met betrekking tot de verklaring die de bedrijfsrevisor in het kader van zijn opdracht van wettelijke controle van de jaarrekeningen uitbrengt.

In juni 2000 publiceerde de Fédération des Experts comptables Européens een vergelijkende studie<sup>3</sup> over de inhoud van het auditverslag in de verschillende Europese landen. Uit deze studie blijkt dat het Belgische normatieve kader in grote mate de internationale voorschriften uit de norm ISA 700 in acht

neemt. De FEE stelde weliswaar twee verschillen vast:

- met betrekking tot paragraaf ISA 700.2 die stelt dat «*The auditor should review and assess the conclusions drawn from the audit evidence obtained as the basis for the expression of an opinion on the financial statements.*»;
- met betrekking tot paragraaf ISA 700.6 die stelt dat «*The Auditor's report should have an appropriate title. It may be appropriate to use the term "Independent Auditor" in the title to distinguish the auditor's report from reports that might be issued by others, such as by officers of the entity, the board of directors, or from the reports of the other auditors who may not have to abide by the same ethical requirements as the independent auditor.*».

1. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.
2. ISA 700 «*The Auditor's report on financial statements*», IFAC Handbook 2001 – Technical Pronouncements.
3. «*The Auditor's Report in Europe*», Fédération des Experts comptables Européens, 15 juni 2000, 188 p.

In het jaarverslag 2000 van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, blijkt uit de tekst met betrekking tot het onderzoek van deze studie van de FEE dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren «oordeelt dat paragraaf 2 van de norm ISA 700 in de Algemene Controlenormen dient te worden ingeschreven»<sup>1</sup>.

Bovendien stelt de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren dat het «in de loop van het jaar 2001, na advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, een bepaling zal aannemen die de in paragraaf 3.3 van de Algemene Controlenormen de bepaling vervat in paragraaf

2 van de norm ISA 700 invoegt (toevoeging van paragraaf 3.3.3.bis)».

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren vermeldt overigens dat deze wijziging van de algemene controlenormen van zuiver formele aard zal zijn en geen enkele wijziging inhoudt inzake de wijze waarop de bedrijfsrevisoren de wettelijke controle van de jaarrekeningen zullen uitvoeren.

In het jaarverslag 2000 van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren wordt daarentegen nergens melding gemaakt van het verschil met betrekking tot de paragraaf ISA 700.6 waarop de FEE wees.

## 2. Voorstel van 4 december 2002 strekkende tot «formele» aanpassing van hoofdstuk III van de algemene controlenormen

Het onderzoek van het document dat werd goedgekeurd door de Raad op 4 december 2002 en de integratie beoogt van louter formele aanpassingen, toont aan dat de volgende aanpassingen in de huidige tekst over de algemene controlenormen werden aangebracht:

- vervanging van de term «commissaris-revisor» door «commissaris»;
- vermelding van de twee verwijzingen naar het vennootschaps- en het boekhoudrecht (oude en nieuwe verwijzingen van 1999 (voor wat het vennootschaps- en het boekhoudrecht betreft) en van 2001 (voor wat het koninklijk besluit inzake boekhouding betreft));
- vervanging van het eerste lid van paragraaf 3.1.2. van de algemene controlenormen:
  - huidige tekst: «Het controleverslag is noodzakelijkerwijze een geschreven verslag. In de titel worden de hoedanigheid van de ondertekenaar en de voornaamste bestemming van het verslag vermeld. Het revisieverslag moet schriftelijk worden opgemaakt.»;
  - voorgestelde tekst: «Het controleverslag is noodzakelijkerwijze een geschreven verslag. In de titel

worden de hoedanigheid van de commissaris en de hoedanigheid van de voornaamste bestemming van het verslag vermeld. Het revisieverslag moet schriftelijk worden opgemaakt.»;

- schrapping (enkel in de Franstalige versie van de tekst overgemaakt door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren) van de laatste zin van het laatste lid van paragraaf 3.1.2. van de algemene controlenormen:
  - huidige tekst: «Normaal zal de voornaamste bestemming van het controleverslag de algemene vergadering zijn. Wanneer de opdracht aan de revisor is toevertrouwd door de voorzitter van de rechtbank van koophandel, zal deze niet beschouwd worden als voornaamste bestemming van het verslag; zelfs in dit geval verdient het de voorkeur te verwijzen naar de algemene vergadering van aandeelhouders. Wanneer het gaat om een contractuele opdracht, kan deze bestemming ook het bestuursorgaan van de vennootschap zijn.»;
  - voorgestelde tekst: «Normaal zal de voornaamste bestemming van het controleverslag de algemene

1. Jaarverslag 2000 van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, punt 5 met betrekking tot het controleverslag en in het bijzonder punt 5.1. «FEE-studie», p. 126-128.

- vergadering zijn. Wanneer de opdracht aan de revisor is toevertrouwd door de voorzitter van de rechtbank van koophandel, zal deze niet beschouwd worden als voorname bestemming van het verslag; zelfs in dit geval verdient het de voorkeur te verwijzen naar de algemene vergadering van aandeelhouders. Wanneer het gaat om een contractuele opdracht, kan deze bestemming ook het bestuursorgaan van de vennootschap zijn. »;
- aanpassing van paragraaf 3.3.1. van de algemene controlenormen om enerzijds de afkorting «IASB» te vervangen door «IASB» en anderzijds de afkorting «IAPC» te vervangen door «IAASB»:
    - huidige tekst: «In uitzonderlijke gevallen, die verantwoord zijn door de context waarin zijn verslag hoofdzakelijk zal gebruikt worden, kan hij eveneens verwijzen naar andere controlenormen, voor zover deze niet strijdig zijn met onderhavige normen. Zo zal de revisor enkel kunnen verwijzen naar de normen van het International Auditing Practices Committee van het IFAC wanneer de financiële staten zijn opgesteld overeenkomstig de normen van de International Accounting Practices Committee. Deze uitzondering is niet van toepassing op het verslag van de *commissaris-revisor* over de jaarrekening».
    - voorgestelde tekst: «In uitzonderlijke gevallen, die verantwoord zijn door de context waarin zijn verslag hoofdzakelijk zal gebruikt worden, kan hij eveneens verwijzen naar andere controlenormen, voor zover deze niet strijdig zijn met onderhavige normen. Zo zal de revisor enkel kunnen verwijzen naar de normen van het International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) van de IFAC wanneer de financiële staten zijn opgesteld overeenkomstig de normen van de International Accounting Standards Board (I.A.S.B.). Deze uitzondering is niet van toepassing op het verslag van de *commissaris* over de jaarrekening».

- Toevoeging aan de algemene controle-normen van een paragraaf 3.4.5. die als volgt luidt: «De revisor dient de conclusies te onderzoeken en te evalueren die voortvloeien uit het bewijskrachtig materiaal verkregen in het kader van zijn opdracht als commissaris gericht op het afgeven van zijn verklaring over de financiële staten».

### 2.1. Toevoeging van een paragraaf 3.4.5. aan de algemene controlenormen

Uit de vergelijkende studie van de FEE van juni 2000 met betrekking tot de inhoud van het auditverslag dat in de verschillende Europese landen wordt gepubliceerd<sup>1</sup>, blijkt dat paragraaf ISA 700.2 stelt dat «**The auditor should review and assess the conclusions drawn from the audit evidence obtained as the basis for the expression of an opinion on the financial statements.**» terwijl deze zin niet in de in de 1997 goedgekeurde tekst met de algemene controlenormen is overgenomen.

Om deze bepaling in de norm ISA 700 te respecteren stelt de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voor een paragraaf 3.4.5. op te nemen die als volgt luidt: «De revisor dient de conclusies te onderzoeken en te evalueren die voortvloeien uit het bewijskrachtig materiaal verkregen in het kader van zijn opdracht als commissaris gericht op het afgeven van zijn verklaring over de financiële staten».

In zijn algemeenheid steunen de leden van de Hoge Raad dit initiatief van de Raad van het Instituut van Bedrijfsrevisoren om de tekst van de algemene controlenormen te laten aansluiten op het internationale normatieve kader.

Niettemin past het, naar de mening van de leden van de Hoge Raad, de vraag op te werpen omtrent de plaats van invoering van deze paragraaf. Paragraaf ISA 700.2 behandelt deze problematiek aan het begin van de norm in het inleidende gedeelte met algemene draagwijdte.

1. «The Auditor's Report in Europe», Fédération des Experts comptables Européens, 15 juni 2000, 188 p.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het niet aangewezen dit principe op te nemen onder paragraaf 3.4. van de algemene controlenormen die enkel datgene behandelt wat in het controleverslag dient te worden vermeld.

De leden van de Hoge Raad verlenen de voorkeur aan de opname van dit fundamentele principe onder paragraaf 3.3. van de algemene controlenormen. Deze paragraaf bespreekt namelijk in algemene termen de doelstellingen van de controle van de jaarrekening en de wijze waarop de controles worden uitgevoerd.

De leden van de Hoge Raad stellen dan ook voor dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren de beslissing uit 2000 om «in paragraaf 3.3. van de Algemene Controlenormen de bepaling vervat in paragraaf 2 van de norm ISA 700 "in te voegen" (toevoeging van een paragraaf 3.3.3.bis)» opnieuw onderzoekt.<sup>1</sup>

## 2.2. Vervanging van de eerste alinea van paragraaf 3.1.2. van de algemene controlenormen

Uit de vergelijkende studie van de FEE van juni 2000 met betrekking tot de inhoud van het auditverslag dat in de verschillende Europese landen wordt gepubliceerd<sup>2</sup>, blijkt dat paragraaf ISA 700.6 stelt dat «*The Auditor's report should have an appropriate title. It may be appropriate to use the term "Independent Auditor" in the title to distinguish the auditor's report from reports that might be issued by others, such as by officers of the entity, the board of directors, or from the reports of the other auditors who may not have to abide by the same ethical requirements as the independent auditor.*»<sup>3</sup>.

Om deze bepaling van de norm ISA 700 te respecteren stelt de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voor het eerste lid van paragraaf 3.1.2. in de algemene controlenormen aan te passen en als volgt te formuleren: «Het controleverslag is noodzakelijkerwijze een geschreven verslag. In de titel worden de hoedanigheid van de commissaris en de

*hoedanigheid van de voornaamste bestemming van het verslag vermeld.*».

Volgens de leden van de Hoge Raad lost deze aanpassing, die geen problemen oplevert, geenszins het probleem op dat door de Fédération des Experts comptables européens in deze studie van 15 juni 2000 werd opgeworpen.

Immers, de essentiële opmerking van de FEE met betrekking tot deze paragraaf ISA 700.6 slaat op de (al dan niet) uitdrukkelijke vermelding dat het een verslag van een onafhankelijke revisor betreft.

In haar studie besluit de FEE haar analyse als volgt: «*Because of the increasing international use of auditor's reports FEE recommends that auditing standards in European countries should contain a reference to the auditor's independence in the title of the auditor's report in the case that the auditor's report is intended to be used internationally.*»<sup>4</sup>

Rekening houdend met de voorschriften vermeld in de studie van de Fédération des Experts comptables européens omtrent de situatie in bepaalde landen, dringt zich volgens de leden van de Hoge Raad de vraag op of er in de titel van de verklaring van de commissaris moet worden vermeld of het een verslag van een onafhankelijke revisor betreft. Deze melding heeft tot doel interpretatiefouten bij de bestemmingen van de door een commissaris uitgebrachte attestering van de jaarrekeningen te vermijden. Het past te benadrukken dat, zelfs in een Belgische context, bepaalde bestemmingen of gebruikers van het auditverslag van de commissaris dit verslag zouden kunnen verwarren met een verslag dat, bijvoorbeeld, door het Auditcomité werd opgesteld.

Ten slotte dient te worden benadrukt dat indien de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren dit advies van de Hoge Raad opvolgt, dit niet enkel noopt tot een aanpassing van de eerste alinea van paragraaf 3.1.2. van de algemene controlenormen, maar ook van het model dat in de bijlage tot de algemene normen werd opgenomen.

1. Jaarverslag 2000 van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, punt 5 met betrekking tot het controleverslag en in het bijzonder punt 5.1. «FEE-studie», p. 126-128.
2. «*The Auditor's Report in Europe*», Fédération des Experts Comptables, 15 juni 2000, 188 p.
3. Bepaalde delen van deze zin werden benadrukt (door middel van onderlijnen) om gemakkelijk de idee in de studie van de FEE te kunnen identificeren die de Hoge Raad onder de aandacht van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren wil brengen.
4. «*The Auditor's Report in Europe*», Fédération des Experts Comptables, 15 juni 2000, 188 p. Zie hiertoe punt 15 met betrekking tot paragraaf ISA 700.6, p. 19.

### 2.3. Aanpassing van paragraaf 3.3.1. van de algemene controlenormen

De leden van de Hoge Raad hebben terzake geen bijzondere opmerkingen aangezien de voorgestelde aanpassingen – in dit geval het vervangen van de afkorting «IASC» door «IASB» enerzijds en van «IAPC» door «IAASB» anderzijds – een logisch gevolg zijn van de naamsverandering van deze twee organen.

### 2.4. Schrapping van de laatste zin van de eerste alinea van paragraaf 3.1.2. van de algemene controlenormen

De leden van de Hoge Raad hebben vastgesteld dat de zin «Wanneer het gaat om een contractuele opdracht, kan deze bestemming ook het bestuursorgaan van de vennootschap zijn» in de Franstalige versie van de door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren overgemaakte tekst werd geschrapt.

De leden van de Hoge Raad menen dat er niet echt reden is tot wijziging van de reikwijdte van deze alinea van paragraaf 3.1.2. van de algemene controlenormen en stellen voor deze zin opnieuw op te nemen om de overeenstemming tussen de Franstalige en Nederlandstalige teksten van de algemene controlenormen te verzekeren.

### 2.5. Vervanging van de uitdrukking «commissaris-revisor» door «commissaris»

De leden van de Hoge Raad hebben terzake geen bijzondere opmerkingen aangezien de uitdrukking «commissaris-

revisor» bij de coördinatie van het vennootschapsrecht in het Wetboek van Vennootschappen in 1999 werd afgeschaft en vervangen door de uitdrukking die vóór 1985 werd gebruikt, met name «commissaris».

### 2.6. Vermelding van de twee verwijzingen naar het vennootschaps- en het boekhoudrecht (oude en nieuwe verwijzingen van 1999 (voor wat het vennootschaps- en het boekhoudrecht betreft) en van 2001 (voor wat het koninklijk besluit inzake boekhouding betreft))

Naast de aanpassingen van de verwijzingen naar het vennootschapsrecht en het boekhoudrecht, stellen de leden van de Hoge Raad voor om systematisch de uitdrukkingen «gecoördineerde wetten betreffende de handelsvennootschappen» en «vennootschapswet» te vervangen door de uitdrukking «Wetboek van vennootschappen»

Tevens dient te worden vermeld dat twee verwijzingen niet werden geactualiseerd:

- De tweede alinea van paragraaf 3.3.3. van de algemene controlenormen verwijst enkel naar artikel 75, 1° van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekeningen. Dit artikel werd overgenomen in artikel 148 van het Wetboek van vennootschappen;
- Paragraaf 3.11.5. van de algemene controlenormen verwijst enkel naar artikel 75, 2° van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekeningen. Dit artikel werd overgenomen in artikel 148 van het Wetboek van vennootschappen.

### 3. Voorstellen van 8 januari 2003 tot wijziging van hoofdstuk III van de algemene controlenormen

**N**a onderzoek van het document tot wijziging van de algemene controle-normen, goedgekeurd door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren op 8 januari 2003, blijkt dat de voorgestelde verandering betrekking heeft op de uitdrukkelijke vermelding in de algemene controlenormen dat een verklaring met voorbehoud indien nodig in een verklarende paragraaf kan worden aangevuld.

#### 3.1. Internationale benadering

De norm ISA 700 van het IAASB behandelt de vorm van het door de externe revisor te verstrekken auditverslag. Uit deze normatieve tekst volgt dat een «**gekwalificeerd verslag**» drie vormen kan aannemen (ISA 700-29):

- (a) een verklaring met voorbehoud («*a qualified opinion*»);
- (b) een onthoudende verklaring («*a disclaimer of opinion*»);
- (c) een afkeurende verklaring («*an adverse opinion*»).

Deze paragraaf 29 van de norm ISA 700 introduceert eveneens het concept van «**verslag met andere strekking dan goedkeurend**», dat naast deze drie vormen van gekwalificeerd verslag de mogelijkheid bevat een toelichtende paragraaf («*an emphasis of matter*») toe te voegen die het mogelijk maakt het auditverslag onder de aandacht van de bestemming te brengen zonder dit verslag daarom noodzakelijkerwijs als een gekwalificeerd verslag te catalogeren.

Uit deze norm ISA 700 blijkt dat een dergelijke toelichtende paragraaf in drie omstandigheden kan worden gebruikt:

- bij betekenisvolle problemen inzake bedrijfscontinuïteit (ISA 700.31);
- bij grote onzekerheid (andere dan bedrijfscontinuïteitsproblemen) waarvan de afloop afhangt van toekomstige ontwikkelingen die niet onder de rechtstreekse controle van de onderneming vallen en die een significante

weerslag kunnen hebben op de financiële staten (ISA 700.32);

- wanneer de revisor gevraagd wordt een verslag op te maken over andere materies dan deze die de jaarrekeningen beïnvloeden (ISA 700.35).

De norm ISA 700 stelt bovendien de gebruiksvoorwaarden van een dergelijke toelichtende paragraaf vast (ISA 700.30):

- een toelichtende paragraaf mag slechts gebruikt worden wanneer de bijlage bij de jaarrekeningen op gedetailleerdere wijze de problematiek behandelt;
- een toelichtende paragraaf wordt bij voorkeur na de verklaring over de jaarrekeningen opgenomen;
- een toelichtende paragraaf vermeldt over het algemeen het feit dat het auditverslag geen kwalificatie (verklaring met voorbehoud, onthoudende of afkeurende verklaring) bevat.

#### 3.2. Belgische benadering

In het Belgisch normatieve kader bevatten de algemene controlenormen (ACN) de verschillende soorten op internationaal niveau vastgestelde verslagen:

- Het verslag zonder voorbehoud (ACN 3.5.);
- Het verslag met voorbehoud (ACN 3.7.);
- De onthoudende verklaring (ACN 3.8.1.);
- De afkeurende verklaring (ACN 3.8.2.).

In 1997 werd in de algemene controlenormen ook de mogelijkheid opgenomen om aan het controleverslag een toelichtende paragraaf (ACN 3.6.) toe te voegen.

Het Belgische normatieve kader staat toe (in het eerste geval) en verplicht (in het tweede geval) een dergelijke toelichtende paragraaf in twee soort situaties te gebruiken:

- bij grote onzekerheid (andere dan bedrijfscontinuïteitsproblemen) waarvan de afloop afhangt van toekomstige ontwikkelingen die niet onder de rechtstreekse controle van de onderneming vallen en die een significante weerslag kunnen hebben op de financiële staten (ACN 3.6.2. – het equivalent van paragraaf ISA 700.32);
- bij betekenisvolle problemen inzake bedrijfscontinuïteit (ISA 700.31).

Het derde op internationaal niveau vastgestelde gebruik van de toelichtende paragraaf, namelijk wanneer de auditor een verslag over andere zaken dan de jaarrekeningen opmaakt (ISA 700.35) werd op een andere manier in het Belgische normatieve kader opgenomen (zonder daarom incompatibel te zijn). Deze verklaring en aanvullende informatie worden namelijk in het tweede deel van controleverslag opgenomen (ACN 3.9. tot 3.14).

De algemene controlenormen beschrijven ook de gebruiksvoorwaarden van een dergelijke toelichtende paragraaf (ACN 3.6.1) (equivalent aan paragraaf ISA 700.30):

- een toelichtende paragraaf mag slechts worden gebruikt indien de bijlage tot de jaarrekeningen of het beheersverslag dit punt aanhaalt;
- een toelichtende paragraaf moet steeds de verklaring over de jaarrekeningen volgen.

De leden van de Hoge Raad stellen daarentegen vast dat de derde voorwaarde die op internationaal niveau in paragraaf 30 van de norm ISA 700 werd vermeld, namelijk de vermelding in de toelichtende paragraaf van het feit dat de audit hierover geen kwalificatie bevat (verklaring met voorbehoud, onthoudende of afkeurende verklaring) niet in de algemene controlenormen werd opgenomen.

### **3.3. Voorstel tot aanpassing van de algemene controlenormen**

De tekst die op 8 januari 2003 door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren werd goedgekeurd heeft tot doel een paragraaf toe te voegen aan de

algemene controlenormen waarin verduidelijkt wordt dat een verklaring met voorbehoud indien nodig met een toelichtende paragraaf kan worden aangevuld.

De leden van de Hoge Raad stellen zich vragen over de motivering van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren om een bedrijfsrevisor uitdrukkelijk de mogelijkheid te bieden een controleverslag die tegelijkertijd een voorbehoud en een toelichtende paragraaf bevat te publiceren.

#### 3.3.1. Met betrekking tot de inhoud

- Wat de inhoud betreft steunen de leden van de Hoge Raad de mening van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren dat een toelichtende paragraaf in bepaalde omstandigheden aan een verklaring met voorbehoud kan worden toegevoegd.

De norm ISA 700 geeft hierover immers een duidelijk antwoord door in paragraaf 30 te preciseren dat het toevoegen van een toelichtende paragraaf meestal gepaard gaat met een vermelding van het feit dat het auditverslag geen kwalificatie (verklaring met voorbehoud, onthoudende of afkeurende verklaring) hieromtrent bevat.

- Wat betreft de mogelijkheid een toelichtende paragraaf aan een onthoudende verklaring of een afkeurende verklaring toe te voegen, oordelen de leden van de Hoge Raad dat het geen nut heeft een toelichtende paragraaf toe te voegen aan een verklaringsweigering. Wanneer een commissaris namelijk een verklaringsweigering uitbrengt, geeft hij al een duidelijk signaal aan de bestemming van dit verslag en aan derden in het algemeen.

Het is derhalve niet nodig een toelichtende paragraaf waarin een specifiek aspect wordt belicht toe te voegen aan dergelijk type van verklaring aangezien verklaringsweigering reeds een duidelijke aanwijzing geeft van diverse problemen, zoals betekenisvolle pro-

blemen inzake bedrijfscontinuïteit (ACN 3.6.3 – ISA 700.31) of grote onzekerheden (andere dan de bedrijfscontinuïteitsproblemen) waarvan de afloop afhangt van toekomstige ontwikkelingen die niet onder de rechtstreekse controle van de onderneming vallen en die een significante weerslag kunnen hebben op de financiële staten (ACN 3.6.2. – het equivalent van paragraaf ISA 700.32).

- De leden van de Hoge Raad stellen bovendien vast dat de typologie van de auditverslagen die op internationaal niveau door het IFAC wordt gebruikt – en bijgevolg ook bij de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren – overeenstemt met de benadering op het Europese niveau in het kader van het voorstel tot wijziging van de vierde en de zevende Europese richtlijn inzake jaarrekeningen dat werd gepubliceerd in het Publicatieblad van 24 september 2002 (zie uittreksels in bijlage).

Uit deze tekst volgt dat in de toekomst op Europees niveau de vierde en de zevende Europese richtlijn inzake jaarrekeningen het volgende zal bevatten:

- Een typologie van de auditverslagen:
  - «c) een oordeelsparagraaf, waarin de externe accountants duidelijk vermelden of de jaarrekening een getrouw beeld geeft overeenkomstig de vigerende voorschriften voor de financiële verslaglegging en, in voorkomend geval, of de jaarrekening aan de wettelijke vereisten voldoet; de oordeelsparagraaf kan één van de volgende vormen aannemen: een onvoorwaardelijk **goedkeurende verklaring**, een **verklaring met voorbehoud**, een **afkeurende verklaring** of, indien de

*externe accountants geen oordeel kunnen uitspreken, een **verklaring van oordeelonthouding**.*»

- De mogelijkheid een toelichtende paragraaf toe te voegen:

«d) een **verwijzing naar bepaalde aangelegenheden waarop de externe accountants **bijzondere aandacht vestigen zonder een verklaring met voorbehoud af te geven**.**»

- Ten slotte achten de leden van de Hoge Raad het belangrijk dat de algemene controlenormen derwijze worden aangepast dat er in paragraaf 3.6. van de algemene controlenormen – naar het voorbeeld van wat het internationale niveau aanbeveelt – wordt gepreciseerd dat een commissaris die van een toelichtende paragraaf gebruikt maakt op het einde daarvan dient te vermelden dat het verslag van de commissaris niet van een kwalificatie is voorzien.

### 3.3.2. Met betrekking tot de vorm

De leden van de Hoge Raad vragen zich af of het gepast is om een punt 3.8. op te nemen in de algemene controlenormen terwijl de toelichtende paragraaf op algemene wijze onder punt 3.6. van de algemene controlenormen wordt besproken.

De leden van de Hoge Raad stellen voor om de voorgestelde tekst op te nemen in een bijkomend lid in paragraaf 3.7. van de algemene controlenormen (onder paragraaf 3.7.6.) om over een normatieve tekststructuur te beschikken die – door de typologie van de verslagen te respecteren – aanleunt bij die op het internationale niveau.



## 4. Overige beschouwingen

### 4.1. Noodzaak om hoofdstuk II van de algemene controlenormen te herzien

Na onderzoek van de wijzigingen die door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren werden voorgesteld, wensen de leden van de Hoge Raad de aandacht van deze Raad te vestigen op de gepastheid Hoofdstuk II van de algemene controlenormen grondig te herzien.

Immers uit dit onderzoek van Hoofdstuk II van de algemene controlenormen blijkt dat er nergens wordt verwezen naar de risicobenadering die sinds vele jaren op internationaal niveau wordt toegepast.

Het feit dat de aanbeveling van 3 december 1993 omtrent het controle-risico de risicobenadering introduceert in het Belgische normatieve kader volstaat niet. Volgens de leden van de Hoge Raad is het dan ook aangewezen hoofdstuk II van de algemene controlenormen aan te passen door de risicobenadering op te nemen in de algemene controlenormen die voor de bedrijfsrevisoren een fundamentele basistekst vormt.

Deze aanpassing van hoofdstuk II van de algemene controlenormen dringt zich volgens de leden van de Hoge Raad des te meer op in het licht van de recent bij de IAASB bediscussieerde internationale ontwerpnormen om een groter belang te hechten aan de risicobenadering.

Als voorbeeld kan worden verwezen naar:

- De tekst «IAASB Proposes New ISAs to Address Audit Risk» van 24 oktober 2002 *Audit Risk: Proposed International Standards on Auditing and Proposed Amendment to ISA 200, Objective and Principles Governing an Audit of Financial Statements*;
- De tekst «*Audit of Estimates Involving Measurement Uncertainty*» ter herziening van de norm ISA 540, «*Audit of Accounting Estimates*» met het oog op de risicobenadering;
- De tekst «*Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error*» ter herziening van de norm ISA 240 «*The Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error in an Audit of Financial*

*Statements*» om er de risicobenadering in op te nemen.

### 4.2. Huidige besprekingen met betrekking tot wijziging van de norm ISA 700

De leden van de Hoge Raad wensen eveneens de aandacht van de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren te vestigen op het feit dat de norm ISA 700 heden het onderwerp uitmaakt van besprekingen met het oog op aanpassing.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het aangewezen dat deze besprekingen van nabij worden gevolgd door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en dat een aanpassing van de algemene controlenormen kort na de goedkeuring van de nieuwe norm ISA 700 wordt voorgesteld.

### 4.3. Huidige besprekingen op Europees niveau

De leden van de Hoge Raad willen de leden van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren bovendien attent maken op het feit dat een voorstel tot richtlijn van het Europese Parlement en van de Raad tot wijziging van de richtlijnen 78/660/CEE, 83/349/CEE en 91/674/CEE van de Raad over de jaarrekeningen en de geconsolideerde jaarrekeningen van bepaalde vennootschapsvormen en verzekeringsondernemingen werd gepubliceerd in het Publicatieblad van de Europese Gemeenschap van 24 september 2002<sup>1</sup>.

Sommige bepalingen wijzigen de Europese normen op het stuk van de inhoud en de voorstelling van het auditverslag enerzijds, en op het stuk van de inhoud en de voorstelling van het beleidsverslag anderzijds. Daarom is het volgens de leden van de Hoge Raad aangewezen dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren de ontwikkelingen van deze richtlijn opvolgt om, in voorkomend geval, de algemene controle-normen aan te passen aan de bepalingen in deze Europese richtlijn, wanneer deze op Europees niveau definitief wordt goedgekeurd en in het Belgisch recht zijn omgezet.

1. Zie hieromtrent de uittreksels uit dit voorstel tot richtlijn in de bijlage van dit advies van de Hoge Raad.

## Bijlage

### Bijlage I

Voorstel voor een Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG, 83/349/EEG en 91/674/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen en verzekeringsondernemingen

(2002/C 227 E/07)

(Voor de EER relevante tekst)

COM(2002)259/2 def.—2002/0112(COD)

(Door de Commissie ingediend op 28 mei 2002)

(PB C 227 E van 24 september 2002, pp.336-341)

HET EUROPEES PARLEMENT EN DE  
RAAD VAN DE EUROPESE UNIE

Gelet op het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, inzonderheid op artikel 44, lid 1,

Gezien het voorstel van de Commissie,

Gezien het advies van het Economisch en Sociaal Comité,

Volgens de procedure van artikel 251 van het Verdrag,

Overwegende hetgeen volgt:

(...)

(7) Het jaarverslag en het geconsolideerde jaarverslag zijn belangrijke aspecten van de financiële verslaggeving. In overeenstemming met de thans gangbare optimale werkwijzen dient het bestaande vereiste dat deze verslagen een getrouw overzicht van de gang van zaken en de positie van de vennootschap moeten geven, te worden versterkt teneinde een grotere eenvormigheid te bewerkstelligen en aanvullende richtsnoeren te geven met betrekking tot de informatie die een "getrouw overzicht" geacht wordt te bevatten. De opgenomen informatie mag niet beperkt blijven tot de financiële aspecten van de bedrijfsuitoefening van de onderneming. Verwacht wordt dat dit zal leiden tot een analyse van de ecologische, sociale en andere aspecten die relevant zijn voor een goedbegrip van de ontwikkeling en positie van de vennootschap. Dit sluit eveneens aan bij Aanbeveling 2001/453/EG van de Commissie van 30 mei 2001 betreffende de verantwoording, waardering en ver-

melding van milieuaangelegenheden in de jaarrekeningen en jaarverslagen van ondernemingen<sup>1</sup>.

(8) Verschillen in de opstelling en vormgeving van het "accountantsverslag" doen afbreuk aan de vergelijkbaarheid en maken het moeilijker voor de gebruiker om dit essentiële onderdeel van de financiële verslaggeving te begrijpen. De aangebrachte wijzigingen, die met de gangbare optimale internationale werkwijzen in overeenstemming zijn, zorgen voor een grotere consistentie van de specifieke vereisten betreffende de vormgeving en inhoud van een accountantsverslag.

(9) De Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG dienen dienovereenkomstig te worden gewijzigd. Het is bijgevolg ook nodig Richtlijn 91/674/EEG van de Raad van 19 december 1991 betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening<sup>2</sup> van verzekeringsondernemingen aan te passen. Deze wijzigingen zullen alle tegenstrijdigheden tussen de Richtlijnen 78/660/EEG, 83/349/EEG en 91/674/EEG en de per 1 mei 2002 bestaande IAS wegnemen,

#### Artikel 1

Richtlijn 78/660/EEG wordt als volgt gewijzigd:

(...)

14) artikel 46 wordt als volgt gewijzigd:

a) lid 1 wordt vervangen door:

«Het jaarverslag moet ten minste een getrouw overzicht geven van de gang van

(1) PB L 156 van 13 juni 2001, p. 33.

(2) PB L 374 van 31 december 1991, p. 7.

zaken en de positie van de vennootschap. Het overzicht moet een evenwichtige en grondige analyse van de gang van zaken en de positie van de vennootschap bevatten. De opgenomen informatie mag niet beperkt blijven tot de financiële aspecten van de activiteit van de vennootschap.

Deze in het jaarverslag opgenomen analyse bevat, waar zulks passend wordt geacht, verwijzingen naar en aanvullende uitleg betreffende de bedragen in de jaarrekening»

b) lid 2, onder b), wordt vervangen door:

«de verwachte ontwikkeling van de vennootschap, met inbegrip van alle significante onzekerheden en risico's die deze ontwikkeling ongunstig kunnen beïnvloeden;»

(...)

16) in artikel 49 wordt de derde volzin vervangen door:

«De verkorte versie gaat niet vergezeld van het verslag van de met de wettelijke controle belaste persoon of personen (hierna "de externe accountants" genoemd), maar wel moet worden vermeld of de externe accountants een verklaring met of zonder voorbehoud hebben afgegeven, dan wel of zij geen oordeel konden uitspreken. Ook moet worden vermeld of de externe accountants in hun verslag bijzondere aandacht hebben gevestigd op bepaalde aangelegenheden, zonder een verklaring met voorbehoud af te geven.»

17) artikel 51, lid 1, wordt vervangen door:

«De jaarrekening van een vennootschap moet worden gecontroleerd door een persoon (personen) die op grond van Richtlijn 84/253/EEG<sup>(\*)</sup> door de lidstaten is (zijn) gemachtigd om wettelijke controles te verrichten. »

De externe accountants dienen eveneens te onderzoeken of het jaarverslag in overeenstemming is met de jaarrekening van hetzelfde boekjaar.

18) het volgende artikel 51 bis wordt ingevoegd:

«Artikel 51 bis

1. Het verslag van de externe accountants moet de volgende elementen bevatten:

a) een inleiding, waarin ten minste wordt aangegeven welke jaarrekening aan een wettelijke controle is onderworpen;

b) een omschrijving van de reikwijdte van de wettelijke controle, waarin ten minste wordt aangegeven welke standaarden voor de accountantscontrole bij de uitvoering van de wettelijke controle in acht zijn genomen;

c) een oordeelsparagraaf, waarin de externe accountants duidelijk vermelden of de jaarrekening een getrouw beeld geeft overeenkomstig de vigerende voorschriften voor de financiële verslaglegging en, in voorkomend geval, of de jaarrekening aan de wettelijke vereisten voldoet; de oordeelsparagraaf kan één van de volgende vormen aannemen: een onvoorwaardelijk goedkeurende verklaring, een verklaring met voorbehoud, een afkeurende verklaring of, indien de externe accountants geen oordeel kunnen uitspreken, een verklaring van oordeelonthouding;

d) een verwijzing naar bepaalde aangelegenheden waarop de externe accountants bijzondere aandacht vestigen zonder een verklaring met voorbehoud af te geven;

e) een oordeel betreffende de samenhang tussen het jaarverslag en de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar of het ontbreken daarvan.

2. Het verslag moet door de externe accountants ondertekend en gedagtekend zijn.»

Artikel 2

Richtlijn 83/349/EEG wordt als volgt gewijzigd:

(...)

11) artikel 36 wordt als volgt gewijzigd:

(\*) PB L 126 van 12 mei 1984, p. 2.

a) lid 1 wordt vervangen door:

«1. Het geconsolideerde jaarverslag moet ten minste een getrouw overzicht geven van de gang van zaken en de positie van de gezamenlijke in de consolidatie opgenomen ondernemingen.

Het overzicht moet een evenwichtige en grondige analyse van de gang van zaken en de positie van de onderneming bevatten.

De opgenomen informatie mag niet beperkt blijven tot de financiële aspecten van de activiteit van de onderneming.

Deze in het geconsolideerde jaarverslag opgenomen analyse bevat, waar zulks passend wordt geacht, verwijzingen naar en aanvullende uitleg betreffende de bedragen in de geconsolideerde jaarrekening.»

b) lid 2, onder b), wordt vervangen door:

«b) de verwachte ontwikkeling van deze ondernemingen gezamenlijk, met inbegrip van alle significante onzekerheden en risico's die deze ontwikkeling ongunstig kunnen beïnvloeden;»

c) het volgende lid 3 wordt toegevoegd:

«3. Wanneer benevens een jaarverslag ook een geconsolideerd jaarverslag is vereist, mogen beide verslagen worden samengevoegd tot één enkel verslag. Bij de opstelling van dit ene verslag kan het aangewezen zijn meer de nadruk te leggen op aangelegenheden die relevant zijn voor alle ondernemingen die in de gezamenlijke consolidatie zijn opgenomen.»

12) Artikel 37 wordt vervangen door:

«1. De geconsolideerde jaarrekening van een vennootschap moet worden gecontroleerd door een persoon (of personen) die op grond van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (\*) door de lidstaat onder wiens nationale recht de moederonderneming valt, is (zijn) gemachtigd om wettelijke controles te verrichten.

De met de wettelijke controle van de jaarrekening belaste perso(o)n(en) (hierna "de externe accountants" genoemd) dient (dienen) eveneens te onderzoeken of het geconsolideerde jaarverslag in overeenstemming is met de geconsoli-

deerde jaarrekening van hetzelfde boekjaar.

2. Het verslag van de externe accountants dient de volgende elementen te bevatten:

a) een inleiding, waarin ten minste wordt aangegeven welke geconsolideerde jaarrekening aan een wettelijke controle is onderworpen;

b) een omschrijving van de reikwijdte van de wettelijke controle, waarin ten minste wordt aangegeven welke standaarden voor de accountantscontrole bij de uitvoering van de wettelijke controle in acht zijn genomen;

c) een oordeelsparagraaf, waarin de externe accountants duidelijk vermelden of de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld geeft overeenkomstig de vigerende voorschriften voor de financiële verslaglegging en, in voorkomend geval, of de geconsolideerde jaarrekening aan de wettelijke vereisten voldoet; de oordeelsparagraaf kan één van de volgende vormen aannemen: een onvoorwaardelijk goedkeurende verklaring, een verklaring met voorbehoud, een afkeurende verklaring of, indien de externe accountants geen oordeel kunnen uitspreken, een verklaring van oordeelonthouding;

d) een verwijzing naar bepaalde aangelegenheden waarop de externe accountants bijzondere aandacht vestigen zonder een verklaring met voorbehoud af te geven;

e) een oordeel betreffende de samenhang tussen het geconsolideerde jaarverslag en de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar.

3. Het verslag moet door de externe accountants ondertekenden gedagtekend zijn.

4. Ingeval de jaarrekening van de moederonderneming aan de geconsolideerde jaarrekening is gehecht, mag het krachtens dit artikel vereiste verslag van de externe accountants worden gecombineerd met het krachtens artikel 51 van Richtlijn 78/660/EEG vereiste verslag van de externe accountants betreffende de jaarrekening van de moederonderneming. »

(...)

**HOGE RAAD VOOR  
DE ECONOMISCHE  
BEROEPEN**

North Gate III 5<sup>e</sup> 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 4 maart 2003 omtrent de normen van  
het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake kwaliteitscontrole  
in het kader van de "mission statement" van de Raad  
van het IBR van 8 november 2002**

# bijlage X

## 1. Inleiding

Op 13 februari 2002 vroeg de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen over een ontwerp van normen tot wijziging van de normen inzake de confraternele controle, goedgekeurd door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren in zijn zitting van 5 juli 1991.

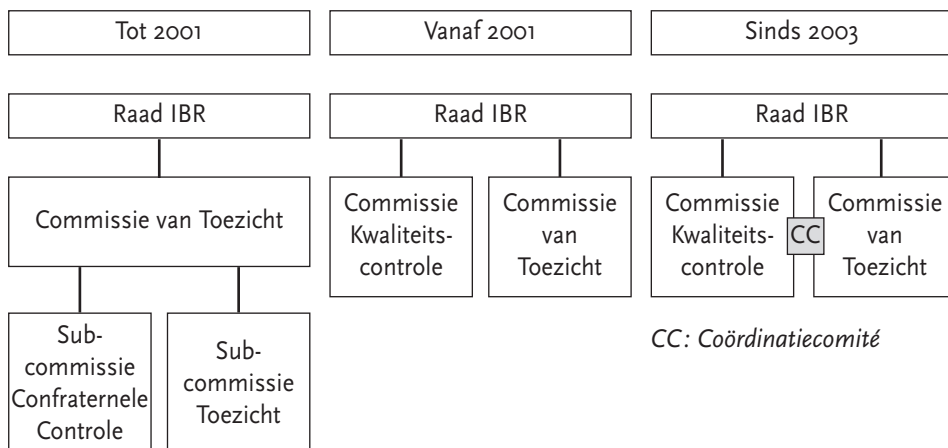
Te algemene titel past het op te merken dat deze normen het bindende karakter van de kwaliteitscontrole, zijn reikwijdte, de disciplinaire sancties die eruit kunnen voortvloeien en de publicatie van de resultaten ervan vastleggen.

In hun advies van 17 mei 2002 wensten de leden van de Hoge Raad de aandacht van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren te vestigen op de moeilijkheid een advies uit te brengen over de normen inzake kwaliteitscontrole aangezien de "mission statement" van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren

jegens deze Commissie Kwaliteitscontrole nog niet was goedgekeurd door deze Raad.

Niettemin heeft de Hoge Raad een advies uitgebracht omtrent dit ontwerp van normatieve tekst, met de melding dat de Hoge Raad een nieuw advies wenst uit te vaardigen op basis van de draagwijdte van de "mission statement" van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren jegens deze Commissie.

Op 17 december 2002 verstuurde de Voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren de leden van de Hoge Raad een aantal op 8 november 2002 door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren goedgekeurde documenten met inbegrip van de nieuwe versie van de normen inzake kwaliteitscontrole, evenals de bevoegdheidsdelegatie van de Raad van het IBR aan de Commissie Kwaliteitscontrole enerzijds, en, anderzijds, de Commissie van Toezicht. De structuur van het Instituut der Bedrijfsrevisoren kan als volgt worden samengevat:



CC: Coördinatiecomité

## 2. Advies van de Hoge Raad

De Hoge Raad heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het

verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.<sup>1</sup>

### 2.1. Met betrekking tot de twee “mission statements” van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren

In het algemeen steunen de leden van de Hoge Raad het initiatief van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren dat strekt tot goedkeuring van twee “mission statements”, de ene van toepassing op de Commissie van Toezicht, en de andere op de Commissie Kwaliteitscontrole.

De Hoge Raad wenst niettemin de aandacht van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren te vestigen op de leidraad (waarnaar wordt verwezen onder paragraaf 8.3. van de normen inzake kwaliteitscontrole) waarover de “mission statement” van de Commissie Kwaliteitscontrole meldt dat deze door de Commissie werd opgesteld.

Uit een document met als titel “*Reactie van de Raad van het IBR van 8 november 2002 op het advies van de HREB van 17 mei 2002 omtrent de normen van het IBR inzake de kwaliteitscontrole*”, die door de Voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren op 17 december 2002 werd overgemaakt, blijkt dat “de Raad van het IBR vrijwillig de leidraad aan de leden van de HREB zal bezorgen. Dit punt zal behandeld worden door de “mission statement” van de Commissie Kwaliteitscontrole” (vertaling).

De leden van de Hoge Raad voor Economische Beroepen benadrukken het belang dat ze hechten aan het inrichten van een extern systeem van toezicht op de leidraad. Hiertoe is het raadzaam artikel 5 van de “mission statement” van de Commissie Kwaliteitscontrole aan te passen door er de volgende alinea aan toe te voegen:

“De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren bezorgt de Hoge Raad

voor de Economische Beroepen jaarlijks een exemplaar van deze leidraad.”

De leden van de Hoge Raad wensen te benadrukken dat de organisatie van een dergelijk extern systeem van toezicht op een leidraad niet specifiek Belgisch is. Zo kan bijvoorbeeld worden verwezen naar het op 5 februari 2003 in de Franse senaat neergelegde wetsontwerp “de sécurité financière”.

Artikel 61 van dit wetsontwerp tot hervorming van de controle op de bedrijfsrevisoren, laat het opstellen van het controleprogramma en het bepalen van de te controleren onderwerpen over aan een “Haut Conseil du commissariat aux comptes”. Het toezicht zou in de toekomst door deze Hoge Raad in samenwerking met de Compagnie nationale des commissaires aux comptes moeten worden uitgevoerd.

### 2.2. Met betrekking tot het ontwerp van normen inzake kwaliteitscontrole

***Bij lezing van alle documenten die op 8 november 2002 door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren werden goedgekeurd, vinden de leden van de Hoge Raad het jammer dat de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren de verplichting van het uitvoeren van een kwaliteitscontrole van elke bedrijfsrevisor, natuurlijke persoon, werd afgeschaft, en dit ondanks het negatieve advies dat de Hoge Raad op 17 mei 2002 uitbracht en waaruit de volgende uittreksels komen:***

*“De Hoge Raad wenst (...) de aandacht te vestigen op (...) het belang van het behoud van het verplichte karakter van de kwaliteitscontrole voor alle bedrijfsrevisoren (natuurlijke personen en vennootschappen of maatschappen van revisoren) binnen een termijn die door*

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

de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren wordt vastgelegd.

(...)

Het lijkt inderdaad dat de (...) hierboven vermelde bepalingen tot doel zouden hebben om af te wijken van het algemeen principe dat sinds 1984 van toepassing is, periode tijdens dewelke het Instituut der Bedrijfsrevisoren pionier was op het vlak van kwaliteitscontrole. Deze bepalingen strekken ertoe om een kwaliteitscontrole aan alle leden op te leggen maar aan de bedrijfsrevisoren die behoren tot bepaalde vennootschappen of maatschappen van revisoren, toe te laten geen verplichte kwaliteitscontrole om de vijf jaar te moeten ondergaan.

Zonder in discussie te willen treden omtrent het aanvaardbaar karakter om dergelijke uitzonderingen voor bepaalde auditkantoren toe te staan en niet voor andere, wenst de Hoge Raad voor de Economische Beroepen te onderstrepen dat hij niet kan akkoord gaan met dit uitzonderingsregime in een periode waar de verschillende categorieën van "stakeholders" een zeker wantrouwen uitdrukken ten opzichte van de door de ondernemingen openbaar gemaakte financiële en boekhoudkundige informatie en op een ogenblik dat de geloofwaardigheid van het beroep van wettelijke rekeningencontroleur daaronder lijdt.

Bovendien wenst de Hoge Raad voor de Economische Beroepen de aandacht te vestigen op het feit dat het onmogelijk is om af te wijken van een fundamenteel principe (vet karakter), opgenomen in het voorstel van normen zoals voor advies voorgelegd, in een paragraaf die tot doel heeft om het vooropgesteld algemeen principe nader toe te lichten.

**In zoverre de controles in de schoot van auditkantoren op basis van een representatieve streekproef niet aan bod komen in de aanbeveling van de Europese Commissie van 15 november 2000 (gepubliceerd in het Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen van 31 maart 2001) stellen de leden van de Hoge Raad voor de**

**Economische Beroepen voor om deze twee bepalingen te schrappen (tweede zin van paragraaf 1.4. en paragraaf 7.6.) en om terug te komen tot de huidige toepasselijke situatie."**

Uit de verantwoording van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren om het advies van de Hoge Raad niet te volgen, blijkt dat:

«La réflexion initiée relative aux modalités pratiques proposées pour le contrôle de qualité applicable aux cabinets comportant au moins dix réviseurs ayant le pouvoir de représentation, trouve son origine dans la nécessité d'évaluer de manière approfondie le système interne de contrôle de qualité indispensable au bon fonctionnement des cabinets présentant une taille importante.

Par ailleurs, le Conseil fait observer que la définition des «contrôleurs légaux» à contrôler telle que reprise dans la recommandation européenne se réfère à la 8<sup>me</sup> directive fixant les règles d'agrément des personnes chargées du contrôle légal des comptes. Ces personnes peuvent être soit un cabinet de contrôleurs légaux, soit un contrôleur légal individuel. Il n'y a dès lors pas de contradiction entre le projet de normes relatives au contrôle de qualité de l'IRE et la recommandation européenne.

Le Conseil souscrit à la remarque formulée par le CSPE veillant à éviter toute contradiction entre les paragraphes 3 (caractère gras) et 1.3. du projet de norme. Dans un souci de clarification, ces paragraphes ont été modifiés en conséquence. En outre, un paragraphe 1.2. a été ajouté précisant que, pour l'application des présentes normes, sauf stipulation contraire, on entend par réviseur d'entreprises toute personne physique ou morale inscrite au tableau des membres de l'Institut.»

- De leden van de Hoge Raad wensen de aandacht van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren te vestigen op het feit dat de **tweede alinea van de bovenvermelde tekst** op geen enkel punt tegenstrijdig is met het advies van de Hoge Raad van 17 mei 2002. De interpretatie door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren belet de Raad van het IBR

integendeel geenszins te kiezen voor de verplichte controle van alle bedrijfsrevisoren (wat sinds 1984 het beleid van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren is).

***De leden van de Hoge Raad herhalen derhalve hun advies van 17 mei 2002 en kunnen aldus niet akkoord gaan met dit uitzonderingsstelsel in een periode waarin de verschillende categorieën van “stakeholders” in zekere mate wantrouwig staan tegenover de boekhoudkundige en financiële informatie die door de vennootschappen wordt gepubliceerd en waarin de geloofwaardigheid van het beroep van wettelijke rekeningencontroleur in het gedrang komt.***

- Wat de **eerste alinea van deze verantwoording** betreft, wensen de leden van de Hoge Raad nogmaals de nadruk te leggen op het feit dat het beroep op de beoordeling door een Commissie binnen het Instituut van de kwaliteit van het “systeem van interne kwaliteitscontrole bij de kantoren van aanzienlijke omvang” niet zonder gevaar is en dat de norm van 8 november 2002 van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren geen enkele transparantie biedt omtrent de onderliggende bepalingen inzake de toepassing van deze procedures door bovengenoemde commissie.

***Indien de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren ondanks het tweede negatieve advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen zijn standpunt toch zou behouden, dan raden de leden van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen unaniem aan minstens een minimale transparantie te voorzien in de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake de effectieve toepassing van de evaluatie van het systeem van interne kwaliteitscontrole van bepaalde revisorenvennootschappen en dit zowel ten behoeve van de Hoge Raad, als ten behoeve van derden.***

- Wat de **derde alinea van de verantwoording** betreft, vestigen de leden van de Hoge Raad de aandacht van de

leden van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren op het feit dat, ondanks de aanpassing van de formulering van paragraaf 3 (vet gedrukt), de eerste zin van de eerste alinea van deze paragraaf (“*De bedrijfsrevisoren moeten minstens om de vijf jaar hun beroepsactiviteit onderwerpen aan een kwaliteitscontrole.*”) nog steeds laat onderstellen dat elke bedrijfsrevisor elke vijf jaar een kwaliteitscontrole moet ondergaan.

De lezer komt immers slechts op het einde van paragraaf 1.2. (niet vetgedrukt) en paragraaf 7.6. (niet vetgedrukt) te weten dat de systematische vijfjaarlijkse kwaliteitscontrole enkel betrekking heeft op de revisorenvennootschappen en dat deze zin dus niet van toepassing is op alle bedrijfsrevisoren, natuurlijke personen.

***De leden van de Hoge Raad vestigen opnieuw de aandacht op het feit dat het onmogelijk is af te wijken van een fundamenteel principe (vet gedrukt) in een paragraaf die strekt tot toelichting van het algemeen principe in het ter advies voorgelegde ontwerp van normen.***

### 2.3. Besluit

In 1984 was de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren een pionier door in België een verplichte vijfjaarlijkse confraternele controle voor alle bedrijfsrevisoren (natuurlijke en rechtspersonen) in het leven te roepen.

Nadien heeft de Europese Commissie op 15 november 2000 een in het Europees Publicatieblad van 31 maart 2001 gepubliceerde aanbeveling terzake goedgekeurd. Deze aanbeveling behandelt geenszins het al dan niet rechtmatig karakter van controles bij de auditkantoren op basis van een representatieve steekproef.

De leden van de Hoge Raad blijven unaniem hun standpunt in het advies van 17 mei 2002 verdedigen. Ze **kunnen dan ook niet akkoord gaan met een uitzonderingsstelsel waarbij bepaalde bedrijfs-**



**revisoren als natuurlijke personen worden vrijgesteld van een systematische vijfjaarlijkse kwaliteitscontrole**, in een periode waarin de verschillende categorieën van “stakeholders” in zekere mate wantrouwig staan tegenover de door de vennootschappen gepubliceerde boekhoudkundige en financiële informatie.

**De leden van de Hoge Raad begrijpen deze beslissing van de Raad van het Instituut der Bedrijfsevisoren niet, voor zover deze een vermindering inhoudt van het aantal controles van bepaalde bedrijfsrevisoren (in dit geval de revisoren die behoren tot grote entiteiten) in een periode waarin de geloofwaardigheid van het beroep van wettelijke controleur van de rekeningen in het gedrang komt.** Het is immers niet uitgesloten dat een bedrijfsrevisor zelf dan wel zijn werkdocumenten gedurende de volledige loopbaan geen kwaliteitscontrole ondergaan.

Mocht de Raad van het Instituut der Bedrijfsevisoren zijn standpunt behouden, dan wensen de leden van de Hoge Raad erop te wijzen dat dit de “expectation gap” bij derden zal vergroten. In deze context zullen de leden van de Hoge

Raad het gebruik van dit uitzonderingsstelsel door het Instituut der Bedrijfsevisoren en de gevolgen gekoppeld aan dit beleid onderzoeken. Eveneens in deze context menen de leden van de Hoge Raad dat het Comité voor advies en controle (dat binnenkort wordt opgericht in uitvoering van lid 10 van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, zoals gewijzigd door de wet van 2 augustus 2002, gemeenzaam de wet de “corporate governance” genoemd) een fundamentele rol zal spelen in het kader van zijn controleopdracht.

Tot slot wensen de leden van de Hoge Raad te benadrukken dat de Europese Commissie recent heeft aangekondigd dat ze in de komende maanden de op 15 november 2000 goedgekeurde Europese aanbeveling inzake kwaliteitscontrole zal onderzoeken. De leden benadrukken het belang dat zij hechten aan de naleving door het Instituut der Bedrijfsevisoren van de minimumbepalingen van de goedgekeurde aanbeveling terzake op Europees niveau en stellen de Raad van het Instituut der Bedrijfsevisoren voor deze discussies op te volgen om het normatieve kader aan deze evoluties op Europees niveau te kunnen aanpassen.



**HOGE RAAD VOOR  
DE ECONOMISCHE  
BEROEPEN**

North Gate III 5<sup>e</sup> 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 20 maart 2003 inzake de “louter formele”  
aanpassingen aangebracht aan de controlenormen en  
aanbevelingen van het IBR naar aanleiding van het coördineren  
van het vennootschapsrecht en het boekhoudrecht**

# bijlage XI

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen<sup>1</sup> heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het verstreken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.

De leden van de Hoge Raad hebben kennis genomen van drie controle-normen en 23 controleaanbevelingen waaraan aanpassingen “van louter formele aard” werden aangebracht. Deze normen en aanbevelingen werden hen in december 2002 door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren overge-maakt. Deze aanpassingen van louter

formele aard vloeien hoofdzakelijk voort uit :

- de coördinatie van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen in het Wetboek van vennootschappen in 1999;
- de overname van een deel van de bepalingen van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekeningen der ondernemingen in het Wetboek van vennootschappen;
- de vervanging van de Koninklijke Besluiten inzake boekhouding [het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976 (jaarrekeningen) en het Koninklijk Besluit van 6 maart 1990 (geconsolideerde rekeningen)] door het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001.

## 1. Algemene commentaar van de Hoge Raad

**A**lgemeen is de Hoge Raad het *principeel eens met het initiatief dat door de Raad van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren werd genomen. Toch kan men zich afvragen of het relevant is het corpus van bestaande normen en aanbevelingen begin 2003 aan te passen, terwijl uit de “Mission statement” van de Commissie voor controlenormen van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren blijkt dat een groot deel van deze teksten (om niet te zeggen alle) wellicht tegen eind 2003 in het kader van de overgang naar de “ISA+-normen” zullen verdwijnen.*

In zijn advies van 16 januari 2003 betreffende de “mission statement” van de Commissie Controlenormen van het IBR van 4 oktober 2002 met betrekking tot de aanpassing van normen en aanbevelingen van het IBR op de internationale auditnormen (ISA), benadrukte de Hoge Raad dat “rekening houdend met de beperkte termijn waarover de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren beschikt om het geheel van internationale auditnormen onder de vorm van « ISA + » op te nemen, stellen de leden van de Hoge Raad zich vragen omtrent het nut van zich tweemaal

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

over elke tekst te buigen : een eerste maal om de verwijzingen naar het vennootschapsrecht en het boekhoudrecht (met inbegrip van, indien nodig, wijzigingen van de inhoud) aan te passen en een tweede maal om de normatieve teksten volgens de nieuwe structuur op te stellen.

Niettemin wensen de leden van de Hoge Raad de beslissing over de keuze van de werkwijze die door de Commissie Controlenormen werd weerhouden, aan de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren over te laten. Toch benadrukken zij het belang dat ze hechten aan het respecteren van het voor 2003 opgestelde tijdsschema. Het is immers belangrijk dat de bedrijfsrevisoren zo spoedig mogelijk en ten laatste tegen 1 januari 2004 kunnen beschikken over hun nieuwe referentiekader inzake auditnormen. Dit zou de bedrijfsrevisoren die instaan voor de wettelijke controle van de jaarrekeningen van een vennootschap dat geconsolideerde jaarrekeningen moet opmaken conform de IAS/IFRS-normen, in staat moeten stellen hun auditopdrachten in aanvaardbare omstandigheden uit te voeren.

Na lezing van de verschillende documenten overgemaakt door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, wensen de leden van de Hoge Raad de aandacht van het Instituut der Bedrijfsrevisoren te vestigen op verschillende punten :

- *bij de meeste normen en aanbevelingen die aan de Hoge Raad worden voorlegd, werd overgegaan tot hergroepering van tal van leden*

Hoewel deze hergroeperingen de draagwijdte van de normatieve teksten geenszins wijzigen, is het volgens de leden van de Hoge Raad raadzaam ervoor te zorgen dat de leesbaarheid van de tekst hierdoor niet wordt aangetast;

- *in bepaalde normatieve teksten werd de nummering van de paragrafen aangepast*

De leden van de Hoge Raad wensen te benadrukken dat dergelijke hernummeringen niet wenselijk zijn aangezien dit noopt tot veelvuldige controles omwille van het feit dat talrijke con-

trolenormen en –aanbevelingen naar andere normatieve teksten verwijzen.

- *sommige bepalingen werden niet volledig en/of onjuist aangepast*

Zonder een volledigheid van de vaststellingen te willen verzekeren, wensen de leden van de Hoge Raad een aantal commentaren (over het algemeen van formele aard) te formuleren naar aanleiding van de studie van de overgemaakte normatieve teksten.

- *er werden verwijzingen naar de ISA-normen aangepast of zelfs toegevoegd*

De leden van de Hoge Raad hebben vastgesteld dat bepaalde verwijzingen naar de ISA-normen werden aangepast. In andere gevallen werd een verwijzing naar een internationale norm toegevoegd terwijl de tekst die door de Raad van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren werd aangenomen naar geen enkele internationale norm verwees.

***Volgens het unanieme oordeel van de leden van de Hoge Raad is het raadzaam om bij verwijzing naar een internationale norm ervoor te zorgen dat alle bepalingen uit deze internationale normen wel degelijk zijn opgenomen in de norm van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Zoniet kan de verwijzing naar de ISA normen als problematisch worden beschouwd, in het bijzonder op een moment waarop de Raad van het IBR in het openbaar aankondigt dat het in de toekomst kiest voor de “ISA+-normen”.***

Bij wijze van voorbeeld herinneren de leden van de Hoge Raad eraan dat de controleaanbeveling van 6 juni 1997 inzake de “bevestigingen door de leiding” verwijst naar de ISA-norm 580 terwijl hij afwijkt (zie hiertoe paragraaf 1.2. van de controleaanbeveling) van het fundamentele principe van deze ISA 580-norm, met name de verplichting om een beroep te kunnen doen op de procedure van de bevestigingen door de leiding. In deze context menen de leden van de Hoge Raad dat er op geen enkele wijze naar deze internationale norm kan worden verwezen.

In de hierna volgende tabellen volgt een commentaar over iedere onderscheiden tekst die de Raad van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren heeft overgemaakt. Daarnaast vormt de bijlage bij dit advies een samenvatting van de officiële publicatiebron van de verschillende normen

en aanbevelingen die door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren werden aangenomen en waarop de Hoge Raad zich heeft gebaseerd bij het vergelijkend onderzoek van de documenten die overgemaakt werden door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

## 2. Commentaar van de Hoge Raad per norm of aanbeveling

### Algemene controlenormen

"Formele" aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: ja
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: ja
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Ja
Schrapping van bepalingen	Ja (vroegere paragrafen 2.7.2. en 2.7.3)
Verwijzing naar ISA-normen	Neen
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	2.7.4. werd 2.7.2.
Varia	Bepaalde zinsdelen die voorheen gecursiveerd stonden, werden "genormaliseerd" (verwijdering van speciaal lettertype)

### Andere opmerkingen van de Hoge Raad :

#### Onvolledige verwijzingen :

- De verwijzing naar paragraaf 3.3.4 is onvolledig : artikel 170, lid 1, 2° van het Wetboek van vennootschappen.
- De verwijzing naar paragraaf 3.11.5 is onvolledig : artikel 148, lid 1, 2° van het Wetboek van vennootschappen.

#### Onjuiste aanpassingen :

- Paragraaf 3.11.2. is onjuist aangezien de bepalingen inzake de vaststelling van de jaarrekening, vroeger opgenomen in de wet van 17 juli 1975, in 1999 werden geïntegreerd in het Wetboek van vennootschappen. Deze paragraaf moet als volgt worden aangepast : "3.11.2. Er zullen bezwaren moeten worden geuit indien de boekhouding niet overeenkomstig de Belgische boekhoudwet is georganiseerd of indien de jaarrekening de

bepalingen van het Wetboek van vennootschappen niet respecteert. Bezwaren moeten zowel worden ingediend wanneer het boekhoudkundig systeem niet conform de Belgische boekhoudwet wordt georganiseerd, als wanneer de jaarrekening ~~deze wet~~ *de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen* niet respecteert".

- Het tweede lid van paragraaf 3.15.2. bevat de bepalingen van het eerste lid van artikel 33 van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001. De Franstalige tekst stemt niet overeen met de officiële tekst. De Franstalige tekst moet als volgt worden aangepast : "il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles, des pertes éventuelles et des dépréciations qui ont pris naissance au cours de l'exercice auquel les comptes annuels se rapportent ou au cours d'exercices antérieurs, même si ces risques, pertes ou dépréciations

ne sont connus qu'entre la date de clôture des comptes annuels et la date à laquelle ils sont arrêtés par l'organe de gestion d'administration de la société l'entreprise".

- Het laatste lid van paragraaf 3.16 verwijst naar artikel 121 van het Wetboek van vennootschappen in plaats van naar artikel 120.

**Moeilijk te begrijpen tekst:**

de Franstalige versie van de voorlaatste zin van paragraaf 3.13.1. (als volgt geformuleerd: "L'obligation de révélation ne porte que sur les infractions aux statuts, au Code des sociétés et aux autres lois auxquelles *ce dernier se réfèrent* expressément") is door de aangebrachte wijziging moeilijk te begrijpen.

**Normen van 7 februari 1992 betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad**

"Formele" aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: ja
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: ja
	Andere: commissaris-revisor => commissaris ondernemingshoofd => bestuursorgaan
Herindeling van leden	Ja
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Verwijzing naar ISA-normen	Neen
Wijziging van bepalingen	Ja De leden van de Hoge Raad hebben geen enkel bezwaar tegen de aanpassing van paragraaf 1.1. aangezien de aanpassing bedoeld is om de norm beter bij de wettekst te doen aansluiten.
Wijziging van verwijzingen	In paragraaf 2.3.3., wordt niet langer verwezen naar paragraaf 5.2. van de controlenorm (zonder aanwijsbare reden)
Hernummering	N.v.t.
Varia	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Paragraaf 1.2. verwijst naar de wet van 20 september 1948. Deze paragraaf moet eveneens verwijzen naar het Wetboek van vennootschappen. Sinds 1999 zijn de bepalingen die vroeger opgenomen waren in artikel 15bis quinquies van de wet van 20 september 1948 immers overgenomen in het Wetboek van vennootschappen (artikelen 151 tot 164)</li> <li>- De verwijzing naar het Wetboek van vennootschappen onder paragraaf 4.5.1. kan beperkt worden tot het artikel 144.</li> <li>- Bepaalde zinsdelen die voorheen gecursiveerd stonden, werden "genormaliseerd" (verwijdering van speciaal lettertype)</li> </ul>

**Overige opmerkingen van de Hoge Raad:**

- Paragraaf 3.6.1. verwijst nog "naar de diensten van het Ministerie van Economische Zaken" belast met het opstellen van rapporten over de werking van de ondernemingsraden. Aangezien uit de gezamenlijke lezing van het Koninklijk Besluit van 3

februari 2002 inzake de oprichting van een Federale Overheidsdienst Tewerkstelling, Arbeid en Sociaal Overleg en het Ministerieel Besluit van 20 december 2002 ter uitvoering van het Koninklijk Besluit van 3 februari 2002 inzake de oprichting van een Federale Overheidsdienst Tewerkstelling, Arbeid en Sociaal Overleg, blijkt dat deze

bevoegdheden sinds 1 januari 2003 (datum van de inwerkingtreding van het bovengenoemde ministerieel besluit van 20 december 2002) niet langer toekomen aan de Federale Overheidsdienst Economie, KMO,

Middenstand en Energie, is het raadzaam de tekst van paragraaf 3.6.1. van de algemene controlenormen aan te passen door te verwijzen naar de Federale Overheidsdienst Tewerkstelling, Arbeid en Sociaal Overleg.

**Normen van 2 september 1994 inzake de certificatie van de geconsolideerde jaarrekeningen**

"Formele" aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: ja
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: ja
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van paragrafen	Neen
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	De inhoudstabel van de normen inzake de certificatie van de geconsolideerde jaarrekeningen verwijst naar de (nieuwe) punten 3.2. tot 3.5. Het corpus van de aan de leden van de Hoge Raad voorgelegde tekst eindigt daarentegen met het punt 3.1.3. De leden van de Hoge Raad wensen erop te wijzen dat indien er nieuwe bepalingen aan de normen worden toegevoegd, het past deze ter advies voor te leggen aan de Hoge Raad.
Verwijzing naar ISA-normen	Neen
Wijziging van bepalingen	Ja De Hoge Raad heeft geen enkele bijzondere commentaar bij de herformulering van paragraaf 1.2.5. van de norm.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Het laatste lid van paragraaf 1.1.3. moet worden gewijzigd aangezien dit aspect wordt behandeld door de algemene controlenormen, sinds deze in 1997 werden aangepast.</li> <li>– Het eerste lid van paragraaf 1.2.3. van de norm moet verwijzen naar de artikels 112 tot 115 (en niet 113 tot 115) van het Wetboek van vennootschappen. Bovendien is het raadzaam om te verwijzen naar artikel 16 van het Wetboek van vennootschappen, zowel in het eerste als het tweede lid.</li> <li>– Het eerste lid van paragraaf 1.3.1 moet eveneens verwijzen naar het Koninklijk Besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen. Bovendien is het raadzaam om een voetnoot toe te voegen met betrekking tot het Koninklijk Besluit van 1 september 1986, naar het voorbeeld van wat er door de Raad van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren werd beslist omtrent de controleaanbeveling van 4 februari 1985 inzake de aanvaarding van een opdracht door een bedrijfsrevisor (voetnoot 1 bij paragraaf 2.4.).</li> </ul>



**Normen van 2 september 1994 inzake de certificatie van de geconsolideerde jaarrekeningen (vervolg)**

	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Wat de lay-out van punt 2.4.1. betreft, moeten de opsommingstekens worden aangepast zodat de overeenstemming met de aanvankelijk door de Raad van het IBR goedgekeurde tekst wordt behouden.</li> <li>– Bepaalde zinsdelen die voorheen gecursiveerd stonden, werden “genormaliseerd” (verwijdering van speciaal lettertype)</li> </ul>
--	--

**Controleaanbeveling van 4 februari 1985 inzake de “Aanvaarding van een opdracht door een bedrijfsrevisor”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: ja
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: ja
	Andere: commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Ja
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	
Verwijzing naar ISA-normen	Neen
Wijziging van bepalingen	Ja De eerste drie leden van 1.4. werden volledig gewijzigd. Hoewel de leden van de Hoge Raad akkoord gaan met de tekst onder 1.4., is het raadzaam om een verband te leggen tussen deze aanbeveling en de controlenorm van 2 september 1994 inzake de certificatie van de geconsolideerde rekeningen.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	Ja: aangezien de inleiding werd genummerd, is de nummering van de volledige tekst verschillend. Dit impliceert eveneens een hernummering van twee verwijzingen (onder de paragrafen 2.4. (oorspronkelijke nummering) en 3.4. (oorspronkelijke nummering))
Varia	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Er wordt voorgesteld om het laatste lid van paragraaf 1.2. (oorspronkelijke nummering) te wijzigen: de uit 1985 daterende formulering “daarnaast dient er te worden opgemerkt dat vanaf het in voege treden van de wet tot wijziging van het revisoraat” wordt vervangen door “daarnaast dient er te worden opgemerkt dat sinds 1985”.</li> <li>– Wat de lay-out van 1.6. (oorspronkelijke nummering) betreft, moeten de opsommingstekens worden aangepast zodat de overeenstemming met de aanvankelijk door de Raad van het IBR goedgekeurde tekst wordt behouden.</li> <li>– In het derde lid van paragraaf 2.1. van de Franstalige versie van de tekst (oorspronkelijke nummering) moet de voorlaatste zin worden aangepast: “bénéficier de ses conseils” in de plaats van “bénéficier de ces conseils”.</li> </ul>



**Controleaanbeveling van 5 januari 1987 inzake het "Controleprogramma"**

"Formele" aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: ja
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: ja
	Andere: commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Ja Deze herindelingen leiden slechts zelden tot een betere presentatie van de van toepassing zijnde bepalingen. Zo werden onder 3.4. de verschillende ondertitels in een lopende tekst geïntegreerd.
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	Ja (verwijzing via voetnoten naar twee andere controleaanbevelingen)
Verwijzing naar ISA-normen	Ja Paragraaf 1.3.: de verwijzing naar de ISA-normen werd aangepast en vervolledigd. De formulering "onderhavige aanbeveling .... Wordt gesteund op de beginselen in de IFAC ISA 300 en 310 en IAPS 1010" laat (verkeerdelijk) onderstellen dat alle bepalingen uit deze drie geciteerde internationale teksten in de controlenorm worden overgenomen. Het is raadzaam om de formulering van dit lid te herzien. Het is zeker niet vanzelfsprekend dat er moet worden verwezen naar de IAPS 1010 inzake de milieuinformatie.
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	Wat paragraaf 3.4.5. betreft, zijn de "louter formele" aanpassingen niet correct: <ul style="list-style-type: none"> <li>– De eerste ondertitel moet verwijzen naar het Wetboek van vennootschappen en niet naar de boekhoudwet aangezien de wettelijke bepalingen inzake de voorstelling van de jaarrekeningen en de waarderingsregels, uit de wet van 17 juli 1975, in 1999 werden opgenomen in het Wetboek van vennootschappen.</li> <li>– Bovendien is het raadzaam te vermelden dat de titel van het Koninklijk Besluit waarnaar in het eerste lid van dit punt wordt verwezen overeenkomt met het "Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen" en niet met het "Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 inzake de jaarrekeningen".</li> <li>– De tekst bij de derde ondertitel moet lichtjes worden aangepast door de formulering "de wet op de vennootschappen" te vervangen door "het Wetboek van vennootschappen".</li> </ul>

**Controleaanbeveling van 5 januari 1987 inzake de “Werkdocumenten van de bedrijfs-revisor”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: N.v.t.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Ja
Schrapping van bepalingen	Ja (lid onder paragraaf 4.4) De Hoge Raad gaat akkoord met de schrapping van deze bepaling.
Toevoeging van bepalingen	N.v.t.
Verwijzing naar ISA-normen	Ja De formulering van de verwijzing naar de ISA 230-norm (tweede lid van paragraaf 1) moet worden herzien.
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Wat de lay-out van 3.1. (oorspronkelijke nummering) betreft, moeten de opsommingstekens worden aangepast zodat de overeenstemming met de aanvankelijk door de Raad van het IBR goedgekeurde tekst wordt behouden.</li> <li>– De tweede voetnoot verwijst ook naar de vroegere titel van de normen inzake de controle van inbrengen in natura en quasi-inbrengen.</li> <li>– Het eerste lid van paragraaf 3.4. verwijst naar paragraaf 3.3. terwijl de tekst die in 1987 door de Raad van het IBR werd goedgekeurd naar paragraaf 3.2. verwijst.</li> </ul>

**Controleaanbeveling van 16 januari 1998 inzake de “kwaliteitsbeheersing van de controlewerkzaamheden”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: N.v.t.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Neen
Schrapping van bepalingen	Neen
Toevoeging van bepalingen	Ja Paragraaf 3.6.3. werd aangevuld met een definitie van wat moet worden begrepen onder “expert”. De leden van de Hoge Raad achten het raadzaam te verwijzen naar de controleaanbeveling van 6 september 1996 (in plaats van een concept te definiëren dat reeds in een andere aanbeveling werd gedefinieerd) om interpretatieproblemen te vermijden.



**Controleaanbeveling van 16 januari 1998 inzake de “kwaliteitsbeheersing van de controlewerkzaamheden” (vervolg)**

Verwijzing naar ISA-normen	Ja De formulering van de verwijzing naar de ISA 220-norm (voetnoot) moet worden herzien.
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	– De zin onder paragraaf 3.7. (Franstalige versie van de tekst) is onvolledig.

**Controleaanbeveling van 3 december 1993 inzake het “Controlerisico”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: N.v.t.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Ja
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	N.v.t.
Verwijzing naar ISA-normen	Ja Paragraaf 1.4.: de verwijzing naar de ISA-normen werd aangepast en vervolledigd. De formulering “ <i>onderhavige aanbeveling houdt rekening met de aanbevelingen van de IFAC ISA 320, ISA 400, IAPS 1008 en IAPS 1010</i> ” laat (verkeerdelijk) onderstellen dat alle bepalingen uit de vier geciteerde internationale teksten overgenomen worden in de controleaanbeveling. Het is raadzaam de formulering van dit lid te herzien. Paragraaf 5.1. (vierde lid): verwijzing naar de norm ISA 400
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	–

**Controleaanbeveling van 5 januari 1993 inzake de “impact van de interne controle op de controlewerkzaamheden”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: N.v.t.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Ja
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	N.v.t.
Verwijzing naar ISA-normen	Ja De verwijzing naar de ISA-normen werd aangepast en vervolledigd. De formulering “voor onderhavige aanbeveling werd rekening gehouden met de ISA 400 en de IAPS 1008 waarvan de belangrijkste concepten overgenomen worden in de paragrafen 2.4.1. tot 2.4.5. van de algemene controlenormen” laat verkeerdelijk onderstellen dat de vier geciteerde internationale teksten in de controleaanbeveling werden overgenomen. Het is raadzaam de formulering van deze voetnoot te herzien.
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	<ul style="list-style-type: none"> <li>– De voetnoot nr. 3 werd niet aangepast voor wat de bepalingen met betrekking tot de wet van 17 juli 1975 betreft. Wat de bepalingen met betrekking tot het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 betreft, kan de verwijzing beperkt worden tot de artikelen 27 en 28, § 1 van dit Koninklijk Besluit.</li> <li>– De titel van paragraaf 5.2. werd aangevuld (geen commentaar).</li> <li>– Het vierde lid van paragraaf 6.1. gebruikt nog de term “wet op de handelsvennootschappen”.</li> </ul>

**Controleaanbeveling van 3 oktober 1997 inzake de “Controle in een omgeving waarin gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde informatiesystemen”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: N.v.t.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Ja
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	N.v.t.
Verwijzing naar ISA-normen	Ja De verwijzing naar de ISA-normen werd aangepast en vervolledigd. De formulering “ <i>onderhavige aanbeveling (...) past de ISA 401-norm toe</i> ” laat onderstellen dat alle bepalingen uit de geciteerde internationale norm in de controleaanbeveling werden overgenomen. Het is raadzaam de formulering van paragraaf 1.1. te herzien.
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	– De grafiek uit paragraaf 5.1. (na het eerste lid) werd niet overgenomen in de aan de Hoge Raad voorgelegde tekst.

**Controleaanbeveling van 5 januari 1987 inzake de “Doelstelling van de controle van de jaarrekening”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: N.v.t.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Ja
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	N.v.t.
Verwijzing naar ISA-normen	Neen
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	– De verwijzing onder paragraaf 5 naar de artikelen 1 tot 21 van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 is niet relevant.

**Controleaanbeveling van 5 juni 1998 inzake "Fraude en onwettige handelingen"**

"Formele" aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: N.v.t.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Neen
Schrapping van bepalingen	Ja – Eerste lid van paragraaf 6.2. De Hoge Raad heeft niets op deze wijziging aan te merken.
Toevoeging van bepalingen	Ja – Het tweede lid van paragraaf 4.5.3. verwijst naar de nieuwe bijlage bij de ISA 240-norm (overgenomen in de bijlage bij de aanbeveling van de Raad van het IBR). De leden van de Hoge Raad hebben geen commentaar bij de toevoeging van deze bijlage.
Verwijzing naar ISA-normen	Ja – De voetnoot nr. 2 verwijst naar de ISA 240-norm "Fraud and Errors" en stelt dat "de hierna vermelde tekst gebaseerd is op de vroegere ISA 240". Uit deze voetnoot volgt dat de nieuwe ISA 240-norm niet fundamenteel is gewijzigd ten opzichte van de vroegere ISA 240-norm en dat "de bepalingen van deze aanbeveling bijgevolg relevant blijven". Volgens de leden van de Hoge Raad is het raadzaam te vermelden dat de ISA 240-norm de nadruk legt op het beroep van een risicobepaling van de fraudeproblematiek. Bovendien vereist de nieuwe ISA-240 norm aangiftebrieven ("management representations"). Aangezien deze verschillende elementen niet werden opgenomen in de door de Raad van het IBR goedgekeurde tekst, achten de leden van de Hoge Raad het belangrijk dat de formulering van deze voetnoot wordt herzien. – Het tweede lid van paragraaf 4.2.4. verwijst naar de bijlagen bij de ISA 240-norm (overgenomen in de bijlage bij de aanbeveling van de Raad van het IBR). De leden van de Hoge Raad hebben geen commentaar over deze wijziging.
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	– In paragraaf 5.1.4. is de verwijzing naar artikel 189 van het Wetboek van vennootschappen niet relevant. – In paragraaf 5.2.3. (eerste lid), volstaat de verwijzing naar artikel 33 van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001. – In paragraaf 5.2.4. (tweede lid) volstaat de verwijzing naar lid 2 van artikel 135.
Hernummering	N.v.t.



**Controleaanbeveling van 5 juni 1998 inzake “Fraude en onwettige handelingen” (vervolg)**

Varia	<ul style="list-style-type: none"> <li>– In paragraaf 2.2. is het raadzaam zowel te verwijzen naar artikel 16 van de wet van 17 juli 1975 als naar artikel 171 van het Wetboek van vennootschappen.</li> <li>– In paragraaf 2.3. is het, gezien de overdracht van een deel van de bepalingen van de wet van 17 juli 1975 naar het Wetboek van vennootschappen, raadzaam het tweede lid aan te vullen door ook te verwijzen naar het Wetboek van vennootschappen en de koninklijke besluiten tot uitvoering daarvan.</li> <li>– Bepaalde zinsdelen (bv. 4.5.3.) die voorheen gecursiveerd stonden, werden “genormaliseerd” (verwijdering van speciaal lettertype).</li> <li>– In paragraaf 5.3.2. werd de titel van het Koninklijk Besluit van 12 september 1983 (minimum genormaliseerd boekhoudplan) verkeerd gewijzigd.</li> <li>– De tabel van bijlage 1 bevat niet langer de 4 horizontale lijnen die het mogelijk maken de etappes in het denkproces te onderscheiden. Volgens de leden van de Hoge Raad schaadt dit de duidelijkheid van de tabel.</li> </ul>
-------	---

**Controleaanbeveling van 5 januari 1993 inzake het “Uitvoeren van een beperkt nazicht door de commissaris bij een tussentijdse toestand”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: N.v.t.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Ja
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	<p>Ja</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Paragraaf 12 werd vervolledigd.</li> <li>– De paragrafen 13 en 14 werden aangepast (verwijzing naar het Koninklijk Besluit van 3 juli 1996 aangenomen na publicatie van de controleaanbeveling).</li> </ul> <p>De leden van de Hoge Raad hebben geen commentaar over deze wijzigingen</p>
Verwijzing naar ISA-normen	Neen
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	<ul style="list-style-type: none"> <li>– In paragraaf 19 moet het uittreksel uit artikel 618 (lid 2) aangepast worden in functie van de huidige formulering. Het ware nuttig een expliciete verwijzing naar deze bepaling toe te voegen.</li> </ul>



**Controleaanbeveling van 5 januari 1993 inzake het “Uitvoeren van een beperkt nazicht door de commissaris bij een tussentijdse toestand” (vervolg)**

	<ul style="list-style-type: none"> <li>– In paragraaf 22 is het raadzaam de verwijzing aan te vullen (artikel 618, lid 4 Wetb. Venn.) om de transparantie die voorheen bestond, te behouden.</li> <li>– In paragraaf 24, is het raadzaam de verwijzing aan te vullen (artikel 559, lid 1 Wetb. Venn.) om de transparantie die voorheen bestond, te behouden.</li> <li>– In paragraaf 26 wordt de laatste zin tweemaal herhaald (de drie laatste woorden – “van de vennootschap” – ontbreken echter in de laatste zin).</li> </ul>
--	---

**Controleaanbeveling van 3 december 1999 inzake de “Controle van een vennootschap in moeilijkheden”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: N.v.t.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Neen
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	Neen
Verwijzing naar ISA-normen	Ja (voetnoot nr. 2). Het is raadzaam te overwegen of de formulering van deze verwijzing naar de ISA 570-norm moet worden behouden.
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	<ul style="list-style-type: none"> <li>– In paragraaf 2, mag de verwijzing naar het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 beperkt worden tot artikel 28, § 1.</li> <li>– In paragraaf 4 (tweede streepje van het eerste lid) en onder paragraaf 7.1. (eerste lid) moet de verwijzing naar het Wetboek van vennootschappen worden herzien (artikel 96, 6°).</li> <li>– In paragraaf 6 (tweede lid), is het raadzaam de verwijzing aan te vullen zodat duidelijk wordt dat het een verwijzing betreft naar het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001.</li> <li>– In paragraaf 7.1. (eerste lid), moet de verwijzing naar artikel 94 worden gewijzigd (artikel 94, lid 2 W. Venn.).</li> <li>– In paragraaf 13, moet de verwijzing naar artikel 137 van het Wetboek van vennootschappen worden aangevuld (artikel 137, § 2, lid 3 W. Venn.).</li> </ul>





**Controleaanbeveling van 3 december 1999 inzake de “Controle van een vennootschap in moeilijkheden” (vervolg)**

	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Daar de regels van toepassing in het geval van continuïteit en discontinuïteit voortaan in hetzelfde artikel van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 zijn opgenomen, is het raadzaam systematisch de paragraaf van het bedoelde artikel te vermelden.             <ul style="list-style-type: none"> <li>o Zo moet de verwijzing naar de eerste paragraaf worden toegevoegd aan de paragrafen 8 en 23</li> <li>o Ook de verwijzing naar paragraaf 2 moet worden toegevoegd aan de paragrafen 23, 35 (eerste lid) en 36.2. (derde lid).</li> </ul> </li> <li>– Onder paragraaf 39.1., moet de verwijzing naar artikel 633 als volgt worden aangevuld “(en evenwaardig voor de andere rechtsvormen)”</li> <li>– Onder paragraaf 39.4., moet de verwijzing naar artikel 634 worden aangevuld met de artikelen die betrekking hebben op de andere vennootschapsvormen (eerste verwijzing naar deze bepaling).</li> </ul>
--	--

**Controleaanbeveling van 7 juli 1995 inzake “Extern bewijskrachtig materiaal”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: ja.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere: commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Neen
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	Het bankbevestigingsmodel (dat voortvloeit uit het akkoord tussen de BVB en het IBR) werd bij zijn goedkeuring niet als bijlage gepubliceerd bij de controleaanbeveling van 7 juli 1995.
Verwijzing naar ISA-normen	De verwijzing naar de ISA-normen werd aangepast en vervolledigd. De formulering “ <i>de aanbeveling houdt rekening met de algemene beginselen die werden vermeld in ISA ...</i> ” laat (verkeerdelijk) onderstellen dat alle bepalingen uit de drie vermelde ISA-normen overgenomen worden in de controleaanbeveling. Het is raadzaam de formulering van deze voetnoot te herzien.
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	–

**Bijkomende opmerking van de Hoge Raad – onvolledige verwijzing:**

- Om de verwijzing naar paragraaf 2.8 even nauwkeurig weer te geven als voorheen, moet deze worden aangevuld: artikel 170, *eerste lid*, 2° van het Wetboek van vennootschappen.

**Controleaanbeveling van 4 maart 1988 inzake het “Gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: ja.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Ja
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	N.v.t.
Verwijzing naar ISA-normen	De verwijzing naar de ISA-normen werd bijgewerkt.
Wijziging van bepalingen	<p>Paragraaf 7.1. werd aangepast aan de nieuwe bepalingen van het Wetboek van vennootschappen. Het is raadzaam mee te delen dat het Wetboek van vennootschappen niet langer vermeldt dat “het college beraadslaagt en besluit volgens de gewone regels van de beraadslagende vergaderingen” (bepaling voorheen opgenomen in § 1 van artikel 64 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen).</p> <p>De leden van de Hoge Raad stellen vast dat deze controleaanbeveling, die deels is gewijd aan de werking van de colleges van commissarissen, geen enkele aanwijzing meer biedt met betrekking tot de bijzondere regels inzake besluitvorming bij een college van commissarissen.</p> <p>Bijgevolg lijkt de bepaling onder artikel 63 de enige te zijn die het Wetboek van vennootschappen hieromtrent bevat: “<i>Bij gebreke van andersluidende statutaire bepalingen, zijn de gewone regels van de beraadslagende vergaderingen toepasselijk op de colleges en vergaderingen waarin door dit Wetboek is voorzien, behoudens indien dit wetboek anders bepaalt</i>”.</p>
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	Paragraaf 7.1. verwijst nogmaals naar de “wet op de vennootschappen” in plaats van naar het “Wetboek van vennootschappen”.

**Bijkomende opmerking van de Hoge Raad – Onvolledige verwijzing:**

- Om de verwijzing naar paragraaf 7.1 even nauwkeurig weer te geven als voorheen, moet deze worden aangevuld: *eerste lid* van artikel 130 van het Wetboek van vennootschappen.

**Controleaanbeveling van 10 november 1989 inzake het “Gebruik van het werk van een interne afdeling”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: ja.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Ja
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	N.v.t.
Verwijzing naar ISA-normen	De verwijzing naar de ISA-normen werd bijgewerkt. De formulering “tevens wordt gesteund op de beginselen vervat in ISA 610” laat onderstellen dat alle bepalingen van de geciteerde ISA-norm overgenomen worden in de controleaanbeveling. Het is raadzaam de formulering van deze voetnoot te herzien.
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	–

**Controleaanbeveling van 6 september 1996 inzake het “Gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: N.v.t.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Neen
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	N.v.t.
Verwijzing naar ISA-normen	Neen
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Paragraaf 6.1. verwijst nogmaals naar de oude titel van de norm inzake de controle van inbrengen in natura en quasi-inbrengen.</li> <li>– Paragraaf 6.2. eindigt met “...zal hij zo nodig juridisch advies vragen”. De rest van de tekst houdt geen verband met de controleaanbeveling van 6 september 1996.</li> </ul>

**Controleaanbeveling van 8 juni 1990 inzake de “Controle van de voorraadopname”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: ja.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: ja.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Ja
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	N.v.t.
Verwijzing naar ISA-normen	De verwijzing naar de ISA-normen werd bijgewerkt. De formulering “ <i>onderhavige aanbeveling steunt op IFAC ISA 501</i> ” laat onderstellen dat alle bepalingen van de ISA-norm overgenomen zijn in de controleaanbeveling. Het is raadzaam de formulering van deze voetnoot te herzien.
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	–

**Bijkomende opmerking van de Hoge Raad:**

**Onvolledige verwijzing:**

- Om de verwijzing onder paragraaf 2.1 even nauwkeurig weer te geven als voorheen, moet deze worden aange-

vuld: artikel 9, § 1 van de boekhoudwet van 17 juli 1975. Bovendien is het raadzaam te vermelden dat deze bepaling voortaan ook opgenomen is in artikel 92, § 1 van het Wetboek van vennootschappen.

**Controleaanbeveling van 7 juli 1995 inzake het “Analytisch onderzoek”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: N.v.t.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Ja
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	N.v.t.
Verwijzing naar ISA-normen	De verwijzing naar de ISA-normen werd bijgewerkt. De formulering “ <i>onderhavige aanbeveling steunt op de International Standard on Auditing nr. 520</i> ”... “uitgevaardigd door de IFAC” laat onderstellen dat alle bepalingen van de geciteerde ISA-norm worden overgenomen in de controleaanbeveling. Het is raadzaam de formulering van deze voetnoot te herzien.
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	–

**Controleaanbeveling van 1 december 1995 inzake de “Steekproeven in de controle”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: N.v.t.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Neen
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	N.v.t.
Verwijzing naar ISA-normen	Neen
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	–

**Controleaanbeveling van 6 september 1996 inzake de “Controle van de boekhoudkundige ramingen”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: N.v.t.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Neen
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	N.v.t.
Verwijzing naar ISA-normen	De verwijzing naar de ISA 530-norm werd bijgewerkt. Het is raadzaam erop te wijzen dat de tekst uit de bijlage bij de aanbeveling niet meer overeenstemt met de tekst die sinds 1 januari 1999 op internationaal vlak van toepassing is. Daar de tekst in bijlage niet werd aangepast door de Raad van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren, kan er, volgens de leden van de Hoge Raad, niet meer worden verwezen naar de internationale tekst, aangezien de ISA 530-norm die vandaag op internationaal vlak van toepassing is, anders luidt.
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	In de tekst in bijlage wordt geen onderscheid meer gemaakt tussen “vette” en “normale” karaktertekens. Gezien het belang van het lettertype op internationaal niveau (verschillende behandeling), is het raadzaam de paragrafen 2, 5, 10 (deels), 18 (deels) en 20 van de internationale tekst aan te passen.

**Controleaanbeveling van 6 juni 1997 inzake de “Bevestigingen door de leiding”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: N.v.t.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: N.v.t.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Neen
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	N.v.t.
Verwijzing naar ISA-normen	<p>Toevoeging van een verwijzing naar de ISA 580-norm.</p> <p>De formulering “in deze aanbeveling werd ISA 580”... “in aanmerking genomen inclusief de bijlage” laat onderstellen dat alle bepalingen van de geciteerde ISA-norm in de controleaanbeveling worden overgenomen.</p> <p>Aangezien er wordt afgeweken (zie hiertoe paragraaf 1.2. van de controleaanbeveling) van het basisprincipe uit deze ISA 580-norm, namelijk de verplichting een beroep te kunnen doen op de procedure van bevestigingen, zijn de leden van de Hoge Raad van oordeel dat er geenszins kan worden verwezen naar deze internationale norm.</p>
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	–

**Bijkomende opmerking van de Hoge Raad****Onvolledige verwijzing:**

- Om de verwijzing onder paragraaf 4.1 even nauwkeurig weer te geven als voorheen, moet deze worden aangevuld: artikel 170, eerste lid, 2° van het Wetboek van vennootschappen.

**Controleaanbeveling van 1 december 1995 inzake de “Controle van de inlichtingen opgenomen in de toelichting”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: ja
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: ja
	Andere: commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Ja
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	Ja – Een verwijzing naar de wet (art. 144) werd toegevoegd aan het begin van paragraaf 1.1. De leden van de Hoge Raad hebben over deze toevoeging geen opmerkingen. – Een laatste lid werd toegevoegd aan het einde van paragraaf 7.9. De leden van de Hoge Raad hebben over deze toevoeging geen opmerkingen.
Verwijzing naar ISA-normen	De verwijzing naar de ISA-normen 501 en 550 werd behouden. De formulering “ <i>In deze aanbeveling werden de volgende IFAC-normen in aanmerking genomen: “...” ISA 501 en “...” ISA 550</i> ” laat onderstellen dat alle bepalingen in de twee geciteerde ISA-normen werden hernomen in de controleaanbeveling. Het is aangewezen de formulering van deze voetnoot te herzien.
Wijziging van bepalingen	N.v.t.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	N.v.t.
Varia	– Paragraaf 3.2. verwijst nogmaals naar de geïndeneerde wetten op de handelsvennootschappen. – In de Franstalige versie van paragraaf 6.2. moet het woord “lid” worden vervangen door “alinéa”. – De voetnoot bij het tweede streepje in het tweede lid van paragraaf 7 is overbodig.

**Bijkomende opmerkingen van de Hoge Raad:**

- De verwijzing in paragraaf 2.1. naar het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 kan beperkt worden tot artikel 24, lid 2 (voordien artikel 4, lid 2 van het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976).
- De verwijzing in paragraaf 5.1. (eerste lid) naar het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 kan beperkt worden tot de artikelen 50 tot 55.

- De verwijzing in paragraaf 5.1. (tweede lid) naar het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 kan beperkt worden tot het artikel 25, § 3, eerste lid.
- Paragraaf 6.2. verwijst, voor wat de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen betreft, naar het Koninklijk Besluit van 12 september 1983. Het is raadzaam aan te geven dat deze bepaling voortaan is opgenomen in artikel 97 (punt A) van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001.

**Controleaanbeveling van 6 oktober 1989 inzake de “Controle van het jaarverslag”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: ja
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: ja
	Andere: commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Ja
Schrapping van bepalingen	N.v.t.
Toevoeging van bepalingen	Ja (een nieuw punt 2.8. werd toegevoegd) De Hoge Raad heeft geen bijzondere opmerkingen over de toegevoegde tekst.
Verwijzing naar ISA-normen	N.v.t.
Wijziging van bepalingen	Ja – Paragraaf 1.1.: de Hoge Raad heeft geen bijzondere opmerkingen over de wijziging van de tekst, behalve dan dat de verwijzing “ten bijkomstige titel” wel degelijk “artikel 134, § 2” moet zijn en niet “artikel 259 voor de BVBA’s en door de artikelen 523, 524, 608 en 624 W. Venn. voor de naamloze vennootschappen en de commanditaire vennootschappen op aandelen”. – Paragraaf 2.6.: volgens de leden van de Hoge Raad is het raadzaam om in het begin van het lid te verwijzen naar de artikelen 96 en 608. Daarnaast zou er een verwijzing naar artikel 598 van het Wetboek van vennootschappen moeten worden toegevoegd. – Paragraaf 2.9. (vroeger 2.8.): de Hoge Raad heeft geen bijzondere opmerkingen over de wijziging van de tekst, behalve dan dat er moet verwezen worden naar de artikelen 142 (en niet 143) en 146 van het Wetboek van vennootschappen. – Paragraaf 5.2.: de Hoge Raad heeft geen bijzondere opmerkingen over de wijziging van de tekst, behalve dan dat de verwijzing moet beperkt worden tot artikel 144, lid 2 van het Wetboek van vennootschappen.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	Ja (de vroegere paragrafen 2.8. tot 2.10. worden de paragrafen 2.9. tot 2.11.)
Varia	– In paragraaf 2.1. (in fine) van de Franstalige versie moeten de woorden “van het Wetboek van vennootschappen” worden vervangen door “du Code des sociétés”. – Bepaalde zinsdelen die voorheen gecursiveerd stonden, werden “genormaliseerd” (verwijdering van speciaal lettertype). Zie hiertoe de paragrafen 3.2., 3.4., 3.5. en 4.2. van de aanbeveling.

**Bijkomende opmerking van de Hoge Raad:**

- Om de verwijzing naar paragraaf 2.1 (in fine) even nauwkeurig weer te geven als voorheen, moet deze worden aangevuld: artikel 553, eerste lid, 2° van het Wetboek van vennootschappen.



**Controleaanbeveling van 6 september 1996 inzake de “Controle van de vormvereisten in verband met de vaststelling, de goedkeuring en de bekendmaking van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening”**

“Formele” aanpassingen	Verwijzingen naar het Wetboek van vennootschappen: ja.
	Verwijzingen naar het boekhoudrecht: ja.
	Andere : commissaris-revisor ⇒ commissaris
Herindeling van leden	Neen
Schrapping van bepalingen	Ja – De verwijzing naar artikel 553 van het Wetboek van vennootschappen werd in het derde lid van paragraaf 3.2.1. (zonder duidelijke reden) geschrapt.
Toevoeging van bepalingen	N.v.t.
Verwijzing naar ISA-normen	N.v.t.
Wijziging van bepalingen	Ja – Het eerste lid van paragraaf 3.1. werd als volgt aangevuld: “de termijn van één maand bedoeld in artikel 143, moet worden berekend vanaf de datum van de gewone algemene vergadering waar het verslag moet worden voorgesteld”. De leden van de Hoge Raad hebben geen bijzondere opmerkingen over deze toevoeging.
Wijziging van verwijzingen	N.v.t.
Hernummering	Ja (de vroegere paragrafen 2.8. tot 2.10. worden de paragrafen 2.9. tot 2.11.)
Varia	– In paragraaf 1.1.1. (laatste lid), de verwijzing naar de artikelen 98 en 100 van het Wetboek van vennootschappen, enerzijds, en het artikel 121 van het Wetboek van vennootschappen, anderzijds, volstaat. – In paragraaf 2.1. (laatste lid) van de Franstalige versie, moet de formulering “van het wetboek van vennootschappen” worden vervangen door “du Code des sociétés”. – Bepaalde verwijzingen werden toegevoegd (tweede lid van paragraaf 2.1., laatste lid van paragraaf 2.3., eerste lid van paragraaf 3.2., eerste lid van paragraaf 4.1. – Bepaalde zinsdelen die voorheen gecursiveerd stonden, werden “genormaliseerd” (verwijdering van speciaal lettertype). Zie hiertoe paragrafen 3.2.1. (eerste lid), 4.1. (derde lid), 4.3. (eerste lid)

**Bijkomende opmerkingen van de Hoge Raad:**

- Om de verwijzing naar paragraaf 4.4 (in fine) even nauwkeurig weer te geven als voorheen, moet deze worden aangevuld: artikel 618, lid 4 van het Wetboek van vennootschappen.

- De verwijzing in paragraaf 4.5. (lid 2) naar het Wetboek van vennootschappen mag beperkt worden tot artikel 144, 2°.
- De verwijzing in paragraaf 5. (titel) naar het Wetboek van vennootschappen mag beperkt worden tot artikel 105.

**Bijlage****Officiële publicatie van de controlenormen  
en -aanbevelingen van het IBR**

De controlenormen en –aanbevelingen van het Instituut voor Bedrijfsrevisoren worden officieel gepubliceerd in de verschillende jaarverslagen van het IBR.

Deze teksten worden vervolgens opgenomen in het Vademecum van de Bedrijfsrevisor.

**1. Controlenormen**

<i>Titel</i>	Verslag IBR	Pagina's
<i>Algemene controlenormen</i>	1983 1992 1997	pp. 32-49 p. 259 pp. 307-324
<i>Norm betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad</i>	1991	pp. 175-192
<i>Norm inzake de certificatie van de geconsolideerde jaarrekeningen</i>	1994 1997	pp. 261-274 p. 90
<i>Norm inzake de controle van inbreng in natura en quasi-inbreng</i>	2001	pp. 361-376
<i>Norm inzake het verslag op te stellen bij de omzetting van een vennootschap</i>	2000	pp. 342-359
<i>Norm inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen</i>	1995	pp. 269-283
<i>Norm inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid</i>	1997	pp. 325-338

**2. Controleaanbevelingen****2.1. Beheer van de opdracht**

<i>Titel</i>	Verslag IBR	Pagina's
<i>Aanvaarding van een opdracht door een bedrijfsrevisor</i>	1985	pp. 141-152
<i>Controleprogramma</i>	1986	pp. 194-199
<i>De werkdocumenten van de bedrijfsrevisor</i>	1986	pp. 200-206
<i>Kwaliteitsbeheersing van de controlewerkzaamheden</i>	1998	pp. 275-278

**2.2. Controlemethodologie**

<i>Titel</i>	Verslag IBR	Pagina's
<i>Het controlerisico</i>	1993 1997	pp. 257-264 p. 363
<i>Impact van de interne controle op de controlewerkzaamheden</i>	1992 1997	pp. 246-258 p. 363
<i>Controle in een omgeving waarin gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde informatiesystemen</i>	1997	pp. 339-356
<i>Doelstelling van de controle van de jaarrekening</i>	1986	pp. 188-193
<i>Fraude en onwettige handelingen</i>	1998	pp. 279-296
<i>Controle van een onderneming in moeilijkheden</i>	1999	pp. 273-296
<i>Het uitvoeren van een beperkt nazicht door een commissaris bij een tussentijdse toestand</i>	1992	pp. 236-245

**2.3. Technische aspecten**

<i>Titel</i>	Verslag IBR	Pagina's
<i>Extern bewijskrachtig materiaal</i>	1995 1997	pp. 300-308 p. 363
<i>Gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor</i>	1998 1997	pp. 161-170 p. 363
<i>Gebruik van het werk van een interne afdeling</i>	1989	pp. 213-221
<i>Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen</i>	1996	pp. 307-311
<i>Controle van de voorraadopname</i>	1990	pp. 185-191
<i>Analytisch onderzoek</i>	1995	pp. 309-316
<i>Steekproeven in de controle</i>	1996	pp. 291-298
<i>Controle van de boekhoudkundige ramingen</i>	1995 1997	pp. 317-319 p. 363
<i>Bevestigingen door de leiding</i>	1997 1997	pp. 357-362 p. 363

**2.4. Specifieke aspecten van de controle**

<i>Titel</i>	Verslag IBR	Pagina's
<i>Controle van de inlichtingen opgenomen in de toelichting</i>	1995 1997	pp. 320-329 p. 364
<i>Controle van het jaarverslag</i>	1989 1997	pp. 203-209 p. 364
<i>Controle van de vormvereisten in verband met de vaststelling goedkeuring en de bekendmaking van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening</i>	1996 1997	pp. 299-306 p. 364



## bijlage XII

## Krachtlijnen

De Minister van Economie heeft de Hoge Raad op 12 maart 2003 een ontwerp van koninklijk besluit betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountants en/of belastingconsulenten ter advies overgemaakt. Na kennisname van het overgemaakte ontwerp, verheugen de leden van de Hoge Raad zich over het feit dat in deze tekst alle opmerkingen in het advies van de Hoge Raad van 17 mei 2001 werden gevolgd.

De Hoge Raad heeft tevens op 27 maart 2003 van de Minister belast met Middenstand een verzoek tot advies ontvangen met betrekking tot hetzelfde koninklijk besluit. Dit verzoek tot advies schraagt het verzoek van de Minister van Economie van 12 maart 2003.

Gelijktijdig maakten de kabinetten van beide ministers op 28 maart 2003 een nieuwe versie van het ontwerp van koninklijk besluit over aan de Hoge Raad. Inhoudelijk wijzigde dit ontwerp in vergelijking met het ontwerp van koninklijk besluit dat op 12 maart werd overgemaakt. Het bij hoogdringendheid verstrekte advies van de Hoge Raad heeft dan ook betrekking op de versie van 28 maart 2003.

Binnen deze context werd de Hoge Raad een tweede advies gevraagd over het ontwerp van koninklijk besluit betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountants en/of belastingconsulenten. Dit verzoek tot advies betreft de bijlagen van het ontwerp van koninklijk besluit die de basis-

principes hernemen omtrent de vrijstelingsregeling waarvan kandidaten die de titel van accountant en/of belastingconsulent willen bekomen, kunnen genieten.

***De leden van de Hoge Raad hebben het initiatief genomen om op 31 maart 2003 een bijzondere vergadering te houden ter behandeling van het ontwerp van koninklijk besluit, dat reeds meer dan twee jaar geleden alle aandacht van de Hoge Raad heeft gekregen.***

De leden van de Hoge Raad wensen eraan te herinneren dat zij reeds op 26 januari 2001 van het kabinet van de Minister van Economie een voorontwerp van koninklijk besluit betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountants en/of belastingconsulenten hadden ontvangen. Dit voorontwerp van koninklijk besluit werd opgesteld door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, op verzoek van het kabinet van de Minister van Economie.

Het in 2001 aan de Hoge Raad overgemaakte voorontwerp van koninklijk besluit liet aan de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten de volledige beoordelingsbevoegdheid inzake het verstrekken van vrijstellingen aan de kandidaten die de titel van accountant en/of belastingconsulenten willen voeren.

Rekening houdend met het aantal potentiële kandidaten diende de vraag te worden opgeworpen of het voorgestelde regime uitvoerbaar was. Deze verschil-

lende elementen hebben de Hoge Raad er met name toe gebracht een fundamentele herschikking van het systeem voor te stellen. Deze hervorming moet niet alleen een rechtvaardige behandeling van de verschillende onderwijsrichtingen die toegang kunnen bieden tot de diverse beroepen die binnen het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten zijn gegroepeerd, mogelijk maken, maar ook een zekere samenhang verzekeren met het regime dat bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren in voege is, en dit in het kader van de bij de hervorming van de economische beroepen in 1999 voorgestelde toenadering tussen de drie instituten (IBR, IAB en BIBF).

***De Hoge Raad heeft zijn advies op 17 mei 2001 verstrekt. Dit advies heeft tot een fundamentele herziening van het voorontwerp van Koninklijk Besluit geleid, in het bijzonder wat betreft het systeem van vrijstellingen waarvan de kandidaten die de titel van accountant en/of belastingconsulent willen bekomen in het kader van hun toelatingsexamen zullen kunnen genieten.***

\*  
\*   \*

De Hoge Raad heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.<sup>1</sup>

***De leden van de Hoge Raad steunen unaniem<sup>2</sup> de benadering die wordt gevolgd in het ontwerp van koninklijk besluit in de mate dat zij menen dat het belangrijk is bij de vaststelling van de vakken van het toelatingsexamen rekening te houden met de vorming die de kandidaat-accountants en/of belastingconsulenten hebben verworven in hun vroegere opleiding.***

De toepassing van dit principe zou, naar het unaniem advies van de leden van de Hoge Raad moeten toelaten de rechts-

zekerheid voor de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten te waarborgen.

De leden van de Hoge Raad vestigen unaniem de aandacht op de noodzaak dat ***dergelijke inrichting van een procedure voor toekenning van vrijstellingen systematisch zou zijn*** en, in de mate van het mogelijke, ***toelaat elke vorm van subjectiviteit te vermijden***. Het past tevens op te merken dat in de toekomst, met het oog op de transparantie van de reglementering omtrent het ingevoerde systeem van vrijstellingen, de bevoegde overheden er over waken dat de vrijstellingen waarop de toekomstige gediplomeerden die toegang hebben tot de stage van het IAB recht hebben op het ogenblik dat zij hun studies beginnen, bekend zijn.

In lijn met het advies dat de Raad van State van 19 juli 2002, achten de leden van de Hoge Raad het bovendien unaniem van ***belang dat het ingerichte systeem van vrijstellingen een rechtvaardige behandeling mogelijk maakt jegens de verschillende kandidaten*** die de titel van accountant en/of belastingconsulent willen voeren.

De leden van de Hoge Raad betreuren unaniem dat het verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit voorafgaat, niet-tegenstaande de lengte van 17 bladzijden, geen enkele uitleg bevat die het mogelijk maakt vast te stellen in welke mate de rechtvaardige behandeling werkelijk verzekerd is.

***De leden van de Hoge Raad menen unaniem dan ook dat na lezing van beide bijlagen bij het ontwerp van koninklijk besluit en rekening houdend met het gebrek aan informatie in het verslag aan de Koning, zij niet in staat zijn zich uit te spreken over de aard van de rechtvaardige behandeling van de verschillende categorieën van kandidaten.***

***Uit een eerste in hoogdringendheid uitgevoerd onderzoek blijkt echter dat de benadering de beoogde samenhang tussen de verschillende onderwijsrichtingen zelfs niet zou verzekeren.***

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

2. Dit zijn, overeenkomstig de toepasselijke bepalingen, de bij de beraadslaging die betrekking had op de goedkeuring van onderhavig advies aanwezige of geldig vertegenwoordigde leden van de Hoge Raad.

*De leden van de Hoge Raad moeten dan ook unaniem wijzen op het voorbehoud dat zij hebben bij een aantal aspecten in het ontwerp tot koninklijk besluit. Dit wordt hieronder toegelicht.*

*De leden van de Hoge Raad willen terzake unaniem vier basisbeginselen in herinnering brengen die hun beraad zowel in mei 2001 als in april 2003 hebben geschraagd:*

- *de leden van de Hoge Raad zijn unaniem voorstander om een effectief systeem van vrijstelling voor alle kandidaten die de titel van accountant en/of belastingconsulent willen voeren, in te richten;*
- *het is van belang dat dergelijk systeem van vrijstellingen geen enkele discriminatie creëert tussen de verschillende richtingen (opgesomd in artikel 19, eerste lid, 3° van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen);*
- *het ingerichte systeem van vrijstellingen moet beheersbaar zijn op korte termijn en op termijn de gewilde transparantie en rechtszekerheid waarborgen;*
- *gelet op de uitdrukkelijke wil van de twee in hoofdzaak hierbij betrokken Instituten (IBR en IAB) maar ook van de wetgever zoals blijkt uit de voorbereidende werken van de wet van 22 april 1999, past het een reglementering te ontwikkelen die de toenadering tussen de boven vermelde instituten niet in de weg staat.*

\*  
\* \*

*De leden van de Hoge Raad beklemtonen unaniem opnieuw en op een pro-actieve wijze de noodzaak om op korte termijn een afdoende oplossing te kunnen vinden voor de bekommernissen die de gediplomeerden of toekomstige gediplomeerden van de verschillende onderwijsrichtingen hebben geformuleerd. Er moet aan herinnerd worden dat de leden van de Hoge Raad reeds in hun advies van mei 2001 het belang beklemtoonden dat zij aan een snelle behandeling van dit dossier hechten.*

De leden van de Hoge Raad stellen unaniem dan ook voor dat:

- enerzijds, **het verslag aan de Koning zou worden vervolledigd** opdat het de gewenste toelichtingen bevat **voor** het ontwerp tot koninklijk besluit en het verslag aan de Koning **ter advies aan de Raad van State worden voorgelegd**;
- anderzijds, een **coherent toegangstelsel tot het beroep** van accountant en/of belastingconsulent **voor alle gediplomeerden** uit de verschillende betrokken onderwijsrichtingen **op korte termijn zou worden ingericht**. Sinds lang bestaat de voornaamste zorg van de leden van de Hoge Raad erin tegemoet te komen aan de reeds lang door de vertegenwoordigers van de onderwijssector geuite bekommernissen en de in dit dossier verlangde rechtszekerheid te waarborgen.

In het kader van de in artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen aan de Hoge Raad verstrekte adviserende bevoegdheid leggen de leden van de Hoge Raad, **voor zover het veeleisend zou zijn om het ter advies voorgelegde Koninklijk Besluit binnen een zo kort mogelijke termijn goed te keuren**, de nadruk op **de noodzaak dat de bevoegde overheden de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten bij wijze van uitzondering toestaan om uiterlijk eind 2003 een procedure voor een toelatingsexamen te organiseren. Deze procedure heeft betrekking op de kandidaten die de titel van accountant en/of belastingconsulent willen bekomen en moet hen**, op basis van objectieve criteria, **van bepaalde vakken vrijstellen, naar het voorbeeld van de procedure** die de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten **in februari 2002** heeft opgezet, na advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en met instemming van de Minister van Economie en de Minister belast met Middenstand.

\*  
\* \*

*Hoewel de leden van de Hoge Raad zich in de onmogelijkheid bevinden om een advies te verstrekken over de aard van de*

*rechtvaardige behandeling van de verschillende categorieën van kandidaten, achten zij het wenselijk in deze krachtlijnen enkele opmerkingen te formuleren.*

- De leden van de Hoge Raad menen unaniem dat het past **het huidige debat inzake de toegang tot het beroep in zijn Europese context te hersituëren**. Dienaangaande verwijzen zij naar een in december 2002 gepubliceerde studie van de *Fédération des Experts-comptables Européens (FEE)*, waarvan het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten lid is.

In dit perspectief bevat de nieuwe versie van het ontwerp tot koninklijk besluit duidelijk een probleem op het stuk van het 'level playing field', in de mate dat de recente studie van de FEE aantoont dat slechts 8 landen op 23 (waaronder België) het beroep van accountant openstellen voor personen die niet over een universitaire vorming beschikken.

*De lege lata* moet er echter worden onderstreept dat de wet van 22 april 1999 de toegang tot het voeren van de titel van accountant en/of belastingconsulent aan gediplomeerden uit verschillende onderwijsinstellingen mogelijk maakt.

Niettemin creëert de geest van het ontwerp van Koninklijk Besluit duidelijk een probleem inzake een eventuele toenadering tot het Instituut der Bedrijfsrevisoren, in die zin dat voor een bepaald aantal vakken de vereisten anders zijn, terwijl de vooropgestelde doelstelling van de herwerking van het koninklijk besluit erin bestond de toegangsvoorwaarden tot het beroep van accountant en bedrijfsrevisor op elkaar af te stemmen.

***In dit perspectief is het verschil tussen de vereisten die de kandidaat-bedrijfsrevisoren worden opgelegd en deze die de kandidaat-accountants en/of belastingconsulenten worden opgelegd, naar luid van het unaniem advies van de leden van de Hoge Raad, dusdanig omvangrijk dat de leden van de Hoge Raad vragen hebben bij de mogelijk-***

***heid om ooit naar een eerste jaar van gemeenschappelijke stage te evolveren.***

In het kader van de bevoegdheden die de wetgever middels de wet van 22 april 1999 (artikel 54) omtrent de opvolgen van de evolutie van de economische beroepen aan de Hoge Raad toekende, zijn de leden van de Hoge Raad unaniem van oordeel dat het op zijn minst verrassend lijkt dat een accountant een grondigere kennis moet hebben van het burgerlijk recht (45 uren) dan van economie (30 uren).

De leden van de Hoge Raad beklemtonen unaniem het belang dat zij hechten aan de relative omvang van de diverse vakken die in artikel 3 van het ontwerp tot Koninklijk Besluit worden opgesomd. ***In dit verband stellen de leden van de Hoge Raad unaniem voor dat er een nieuw onderzoek wordt ingesteld naar het aantal contacturen alsook naar de studiepunten, rekening houdend met het relatieve belang van de diverse vakken in de uitoefening van het beroep van accountant en van belastingconsulent.***

- Aangezien de op 19 juni 1999 ondertekende Verklaring van Bologna, tegen 2010 het gebruik van het ECTS ("European Credits and Transfer System") beoogt te veralgemenen en in België zowel de VLIR en de Vlhora (aan Nederlandstalige zijde) als het CRef (aan Franstalige zijde) deze evolutie steunen, menen de leden van de Hoge Raad dat ***de beperking van het systeem van vrijstellingen tot de gediplomeerden van het universitaire of hoger onderwijs van het lange type of van twee cycli geen wettelijke basis zal hebben en zou leiden tot het in onbruik raken van het goed te keuren koninklijk besluit nog voor het door de Koning wordt ondertekend.***
- Uit de lezing van artikel 3 van het ontwerp van koninklijk besluit blijkt dat twee soorten van systemen van vrijstelling worden ingericht (§4, resp. §5 die verwijzen naar bijlage 1, resp. bijlage 2).



De leden van de Hoge Raad wensen de aandacht van de bevoegde overheden te trekken op het feit dat artikel 19, lid 1, 3° van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen drie categorieën van personen die toegang hebben tot de titel van accountant en/of belastingconsulent, onderscheidt.

De leden van de Hoge Raad zijn unaniem van oordeel dat in de mate er expliciet in het verslag aan de Koning dat het ontwerp van koninklijk besluit voorafgaat benadrukt wordt dat (bladzijde 3 de onderlijnde tekst is niet opgenomen in de officiële versie van het verslag aan de Koning "*Dit rechtvaardigt het invoeren, in dit besluit, van een systeem van vrijstellingen waarvan al de kandidaten accountants en/of belastingconsulenten zoals vermeld in artikel 19, eerste lid, 3° van de wet van 22 april 1999 kunnen genieten.*") **alle** kandidaten accountants en/of belastingconsulenten zoals vermeld in artikel 19, eerste lid, 3° van de wet van 22 april 1999 zouden kunnen genieten van vrijstellingen, **het past te verduidelijken welk systeem van vrijstellingen van toepassing is op deze derde categorie van gediplomeerden.** Deze derde categorie is samengesteld uit personen die

beantwoorden "*aan de door de Koning vastgestelde voorwaarden inzake diploma en/of ervaring*", in het onderhavige geval de opleidingen hernomen in de bijlagen bij het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten (*Belgisch Staatsblad*, 29 november 1990) zoals meermaals gewijzigd en uitgebreid tot de belastingconsulenten door het koninklijk besluit van 4 mei 1999 (*Belgisch Staatsblad*, 29 juni 1999, 2° editie).

\*  
\* \*

Gelet op de hoogdringendheid waarmee het verzoek tot verstrekking van een advies gepaard gaat, hebben de leden van de Hoge Raad hun advies beperkt tot deze krachtlijnen.

De Hoge Raad houdt zich ter beschikking van de bevoegde overheden in de mate zij specifieke technische commentaar wensen te bekomen over de bepalingen in het voor advies overgemaakte ontwerp van koninklijk besluit.



**HOGE RAAD VOOR  
DE ECONOMISCHE  
BEROEPEN**

North Gate III 5<sup>e</sup> 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 2003 betreffende de uitoefening van het beroep van “erkend boekhouder” en “erkend boekhouder-fiscalist” via een rechtspersoon

# bijlage XIII

## A. Inleiding

Op 1 april werd een ontwerp van koninklijk besluit betreffende de uitoefening van het beroep van “erkend boekhouder” en “erkend boekhouder-fiscalist” via een rechtspersoon door de Minister belast met Middenstand voor advies aan de Hoge Raad overgemaakt.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen<sup>1</sup> heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.

Het past op te merken dat de uitoefening van het beroep van, enerzijds, “bedrijfsrevisor” en, anderzijds dat van “accountant” en/of van “belastingconsulent” door middel van een rechtspersoon reeds door reglementaire bepalingen wordt beheerst:

- *wat de bedrijfsrevisoren betreft*: de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting

van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (artikelen 8 en 33) en het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van bedrijfsrevisoren (artikel 29);

- *wat de accountants en/of belastingconsulenten betreft*: de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (artikels 20 en 21) en het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (artikelen 7, 8 en 9).

Aangezien de wetgever in 1999 heeft gekozen voor de integratie van de “erkende boekhouders” en de “erkende boekhouders-fiscalisten” bij de economische beroepen, hebben de leden van de Hoge Raad het ontwerp van koninklijk besluit dat voor advies werd overgemaakt, onderzocht in het kader van de toenadering tussen de drie Instituten, die werd aangehaald in de parlementaire stukken van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

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

## B. Huidige wettelijke context van toepassing op de erkende boekhouders(-fiscalisten)

De artikelen 47 en 48 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen bepalen het algemene kader met betrekking tot de uitoefening van het beroep van “erkend boekhouder” en “erkend boekhouder-fiscalist” door middel van een rechtspersoon:

- Artikel 47

Wanneer het beroep van boekhouder wordt uitgeoefend in het kader van een rechtspersoon, is artikel 46 van toepassing op de bestuurders, beheerders, zaakvoerders en werkende vennoten, volgens de voorwaarden door de Koning bepaald.

Niemand mag als zelfstandige in hoofd- of bijberoep, het beroep van boekhouder uitoefenen of de beroepstitel voeren van “erkende boekhouder”, of van “stagiair-boekhouder” of een andere titel die tot verwarring zou kunnen leiden, als hij niet ingeschreven is op het tableau van titularissen van het beroep, of op de lijst van stagiairs gehouden door het Beroepsinstituut.

Niemand mag bovendien de beroepstitel voeren van “erkende boekhouder-fiscalist” of “stagiair-boekhouder-fiscalist” of een andere titel die tot verwarring zou kunnen leiden, als hij geen erkende boekhouder is en als hij niet ingeschreven is op het tableau van “erkende boekhouders-fiscalisten”, of op de lijst van “stagiairs boekhouders-fiscalisten” gehouden door het Beroepsinstituut.

De Koning stelt de regels vast op grond waarvan het Instituut het voeren in België van de titel van erkende boekhouder en/of erkende boekhouder-fiscalist of, in geval van vennootschappen, het gebruik van die termen in hun bijzondere benaming, in de omschrijving van hun maat-

schappelijk doel of in hun reclame, kan toestaan aan in het buitenland verblijvende natuurlijke personen en aan vennootschappen naar buitenlands recht, die in hun land een hoedanigheid bezitten die als gelijkwaardig is erkend met die van erkende boekhouder en/of erkende fiscalist en die in België als boekhouder af als boekhouder-fiscalist bedrijvig zijn, zonder er te zijn gevestigd.

*(Artikel 46 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen)*

Zolang de Koning deze voorwaarden niet heeft bepaald, blijft artikel 3 van de kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van dienstverlenende intellectuele beroepen van toepassing. De rechtspersoon die deze gereglementeerde activiteit uitoefent, dient tevens erkend te worden overeenkomstig de modaliteiten door de Koning bepaald.

Niemand mag in de hoedanigheid van zelfstandige, als hoofd- of bijberoep een ter uitvoering van deze wet gereglementeerd beroep uitoefenen of er de beroepstitel van voeren, indien hij niet is ingeschreven op het tableau van de beoefenaars van het beroep of op de lijst van de stagiairs of, indien hij gevestigd is in het buitenland, niet de toelating heeft bekomen om het beroep occasioneel uit te oefenen.

Wanneer het gereglementeerd beroep wordt uitgeoefend in het kader van een rechtspersoon, is het voorgaande lid enkel van toepassing op diegene of diegenen van haar bestuurders, zaakvoerders of werkende vennoten, die persoonlijk de gereglementeerde activiteit uitoefenen of die de daadwerkelijke leiding waarnemen van de diensten waar het beroep wordt uitgeoefend. Bij ontstentenis van deze per-

sonen is de bepaling van het eerste lid van toepassing op een bestuurder, zaakvoerder of werkend vennoot van de rechtspersoon, die daartoe wordt aangewezen.

Voor de toepassing van deze wet wordt op onweerlegbare wijze vermoed dat die personen deze werkzaamheid als zelfstandige uitoefenen.

Aan de uit het eerste lid voortvloeiende verplichtingen moet niet worden voldaan om het beroep in het kader van een arbeidsovereenkomst uit te oefenen, doch de personen die van deze mogelijkheid gebruik maken zijn niet gemachtigd de beroepstitel te voeren.

*(Artikel 3 van de kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van dienstverlenende intellectuele beroepen)*

- Artikel 48

De bedrijfsrevisoren en accountants, alsmede de stagiair-accountants en de stagiair-bedrijfsrevisoren, mogen de beroepswerkzaamheden van boekhouder uitoefenen zonder ingeschreven te zijn op het tableau van de beoefenaars van het beroep of op de lijst van de stagiairs.

Als zij van die mogelijkheid gebruik maken, zijn ze niet gemachtigd de titel van “erkend boekhouder” of van “stagiair-boekhouder” te voeren.

Het artikel 10 van het koninklijk besluit van 23 december 1997 tot goedkeuring van het reglement van plichtenleer van het Beroepsinstituut van Boekhouders behandelt de professionele samenwerkingsverbanden gesloten tussen erkende boekhouders(-fiscalisten). We merken met name op dat:

“§5. Wanneer de samenwerking plaatsvindt in het kader van een rechtspersoon, deelt de boekhouder BIB aan de Kamer de statuten, de wijzigingsakten van de statuten alsook de benoemingen, ontslagen of ontzettingen van de leden van de beheersorganen mede.

§ 6. Alle boekhouders BIB die in het kader van hun beroepsuitoefening een samenwerkingsverband hebben aangegaan, dienen binnen de drie maanden na elke benoeming of wijziging aan de Kamer een geactualiseerde lijst te zenden met vermelding van de naam, voornaam, beroep en nationaliteit van de zaakvoerders, bestuurders en werkende vennoten van de rechtspersoon of van de vereniging waarvan ze deel uitmaken, evenals van de omvang van hun participatie in voormelde rechtspersoon of vereniging.”

## C. Advies

De leden van de Hoge Raad hebben kunnen vaststellen dat het ontwerp van koninklijk besluit hoofdzakelijk bestaat uit bepalingen die gelijkaardig zijn aan deze die van toepassing zijn op de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, doch waarbij rekening werd gehouden met de specificiteiten van het beroep van erkend boekhouder(-fiscalist).

De leden van de Hoge Raad wensen echter de aandacht te vestigen op een aantal punten:

### 1. Overdracht van een deel van de bevoegdheden van de raad van bestuur aan een directiecomité

Door artikel 33 van de wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het Wet-

boek van Vennootschappen alsook van de wet van 2 maart 1989 met betrekking tot de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen, werden twee artikelen, met name de artikelen 524<sup>bis</sup> en 524<sup>ter</sup> inzake het directiecomité, in het Wetboek van Vennootschappen ingelast. Om die reden is het, volgens de leden van de Hoge Raad, raadzaam om in de artikelen 2, 8, 5° en 11, § 1 van het ontwerp van koninklijk besluit, dat ter advies werd overgemaakt, naast de zaakvoerders en de bestuurders, ook de leden van het directiecomité te vermelden.

De uitbreiding van deze bepalingen tot het directiecomité maakt het mogelijk de overdracht door de raad van bestuur in overeenstemming met de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen, van een deel van zijn bevoegdheden aan een directiecomité, te vatten.

## 2. Oprichting van een rechtspersoon door een stagiair

De leden van de Hoge Raad werpen de vraag op op welke gronden het artikel 2 van het ontwerp van koninklijk besluit, dat stagiairs toelaat een vennootschap op te richten, gebaseerd is.

Aangezien noch een stagiair-bedrijfsrevisor, noch een stagiair-accountant en/of -belastingsconsulent een professionele vennootschap kan oprichten, achten de leden van de Hoge Raad het raadzaam om de mogelijkheid tot het oprichten van dergelijke vennootschappen door erkende stagiair- boekhouders (-fiscalisten) op zijn minst te beperken, of zelfs te verbieden.

Volgens de leden van de Hoge Raad, kan enkel een vereniging tussen een stagiair-boekhouder(-fiscalist) en, bijvoorbeeld, zijn stagemeester conceptueel worden overwogen.

Echter, gezien de potentieel korte duur van de stage (12 maanden) zijn de leden van de Hoge Raad de mening toegedaan dat geen enkele bijzondere reden een ver-

schillende behandeling van de stagiair-erkende boekhouders(-fiscalisten) ten opzichte van de stagiair-bedrijfsrevisor of stagiair-accountants en/of -belastingsconsulent kan rechtvaardigen.

Er dient gewezen te worden op het feit dat deze aanpassing eveneens de draagwijdte van het artikel 4, § 2 van het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit beïnvloedt.

## 3. Gebruik van de naam van de vennootschap

Volgens de leden van de Hoge Raad is het raadzaam om het artikel 10 van het ter advies overgemaakte ontwerp van koninklijk besluit aan te vullen met een derde paragraaf. Daarin zou moeten worden gepreciseerd dat, wanneer een aanvraag tot toelating tot het beroep van erkend boekhouder en erkend boekhouder-fiscalist door een rechtspersoon wordt ingediend bij het Beroepsinstituut voor erkende Boekhouders en Fiscalisten, **het verboden is om deze naam te gebruiken om opdrachten te aanvaarden zolang de aanvraag niet werd goedgekeurd door de bevoegde Kamer van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten**. Hierdoor zou het bovendien mogelijk zijn om het artikel 10 te koppelen aan het artikel 3 van het ter advies overgemaakte ontwerp van koninklijk besluit.

Hieromtrent dient te worden opgemerkt dat de wetgeving van toepassing op de bedrijfsrevisoren verbiedt dat “de revisorenvennootschap, wegens het niet beschikken over de hoedanigheid van IBR-lid, zou benoemd worden als commissaris”<sup>1</sup>.

Het is jammer dat er in de wetgeving die van toepassing is op de accountants en/of de belastingsconsulenten geen enkele verduidelijking hieromtrent wordt gegeven.

Ten slotte is het raadzaam om het artikel 13 van het ter advies overgemaakte ontwerp van koninklijk besluit aan te vullen door te vermelden dat die vennootschappen die vóór de inwerkingtreding

1. Instituut voor Bedrijfsrevisoren, *Vademecum van de bedrijfsrevisor* 2002, Standaard uitgeverij, p. 317.

van het koninklijk besluit werden opgericht omwille van de continuïteit van hun activiteiten deze naam mogen blijven gebruiken totdat het dossier door de bevoegde Kamer van het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten werd behandeld, op voorwaarde dat een dergelijk dossier wordt ingediend binnen de termijn die in het ter advies overgemaakte koninklijk besluit wordt bepaald.

#### 4. Bijhouden van de lijst met rechtspersonen

Het ontwerp van koninklijk besluit opteert, luidens artikel 4, voor het houden van één lijst, deze van de natuurlijke personen. Wanneer een vennootschap wordt opgericht, zal het tableau van de titularissen van de beroepsbeoefenaars de naam van de rechtspersoon vermelden.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het de taak van de ministeriële autoriteiten om te beslissen of er moet gekozen worden voor het bijhouden van één enkele lijst (zoals voorgesteld in het ontwerp van koninklijk besluit), een dubbele lijst (zoals het geval is bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren) of een deellijst (zoals het geval is bij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten), met name één voor natuurlijke personen en één voor rechtspersonen.

Bij hun keuze moeten de ministeriële autoriteiten enerzijds rekening houden met het probleem van de duidelijkheid van de informatie en anderzijds met een praktisch aspect bij oprichting van meerdere rechtspersonen. Aangezien uit artikel 8, 6° voortvloeit dat een erkende boekhouder(-fiscalist) meerdere rechtspersonen kan oprichten, is het volgens de leden van de Hoge Raad raadzaam om twee verschillende lijsten bij te houden, waarbij de ene de natuurlijke personen bevat en de andere de rechtspersonen.

Artikel 8 van het ontwerp van koninklijk besluit vermeldt duidelijk de mogelijkheid voor iedere erkende boekhouder(-fiscalist) om meerdere rechtspersonen op te richten. Daarom is het volgens de

leden van de Hoge Raad raadzaam om § 2 van artikel 4 van het ontwerp van koninklijk besluit dat ter advies werd overgemaakt te herformuleren door “van de rechtspersoon” te vervangen door “van de rechtsperso(o)n(en)”.

Ten slotte is het belangrijk dat iedere belangstellende derde van elke rechtspersoon kan vaststellen wie de aandeelhouders, vennoten, zaakvoerders, enz. zijn. Het zou nuttig zijn dat de structuur en de draagwijdte van de informatie, die het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten omtrent rechtspersonen moet publiceren, gedetailleerd worden uiteengezet in een derde paragraaf bij het artikel 4 van het ter advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit.

#### 5. Vennootschappen tussen titularissen met verschillende hoedanigheden

De leden van de Hoge Raad stellen zich vragen omtrent de voorwaarden volgens dewelke de Kamer de toestemming kan geven aan een erkende boekhouder(-fiscalist) om een vennootschap te sluiten met “andere personen die niet dezelfde hoedanigheid hebben noch een in het buitenland verworven hoedanigheid die door de Koning als gelijkwaardig erkend is”.

***In het kader van de toenadering tussen de verschillende economische beroepen, is het volgens de leden van de Hoge Raad raadzaam om deze bepaling aan te vullen door te verduidelijken wat de vereisten zijn inzake deontologie waaraan minstens moet worden voldaan.***

Zoniet wordt de geest waarin de wet van 22 april 1999 werd goedgekeurd, met name een convergentie van de evolutie van de economische beroepen aangetast, aangezien de bedrijfsrevisoren, de accountants en de belastingconsulenten aan dergelijke verplichtingen worden onderworpen.

#### 6. Burgerlijke professionele vennootschappen

Wat de artikelen 8 en 9 van het ontwerp van koninklijk besluit betreft, stellen de leden van de Hoge Raad zich vragen bij

de reden die de ministeriële autoriteiten ertoe bracht deze bepalingen te beperken tot de burgerlijke activiteiten.

Na een vergelijking met de bepalingen die van toepassing zijn op de accountants en/of de belastingsconsulenten, zijn de leden van de Hoge Raad van oordeel dat:

- in het ten 1<sup>o</sup> het woord “burgerlijke” moet worden geschrapt, tenzij er een bijzondere wettelijke basis kan worden ingeroepen om rekening te houden met de specificiteiten van de erkende boekhouders(-fiscalisten)
- in het ten 1<sup>o</sup> stellen de leden van de Hoge Raad zich vragen bij de draagwijdte van de zinsnede “en tot het uitoefenen van hiermee verenigbare werkzaamheden”. Moet hieruit worden afgeleid dat het onmogelijk is om een vennootschap op te richten met een bedrijfsrevisor en een erkend boekhouder(-fiscalist), gezien de koninklijke besluiten tot uitvoering van de wet “Corporate Governance” van 2 augustus 2002 de bedrijfsrevisor verbieden om in te staan voor de boekhouding van een vennootschap waarvan hij de boekhouding controleert?
- in het ten 2<sup>o</sup> begrijpen de leden niet wat bedoeld wordt met “of rechtspersoon”. Artikel 3, § 4 van het Wetboek van Vennootschappen behandelt burgerlijke vennootschappen met handelsvorm. Ze stellen voor om deze woorden te schrappen tenzij er een bijzondere wettelijke basis kan worden ingeroepen om rekening te houden met een specifieke eigenschap van de erkende boekhouders(-fiscalisten);
- in het ten 5<sup>o</sup> is het volgens de leden van de Hoge Raad raadzaam om te verduidelijken wat de verantwoordelijkheden zijn van de “permanente vertegenwoordiger” (ingeval van zaakvoerders, bestuurders, enz. in naam van de rechtspersoon) en bijgevolg wat zijn positie is.

### **7. Erkenning van natuurlijke personen die niet in België woonachtig zijn of rechtspersonen opgericht naar buitenlands recht**

Uit artikel 12 van het ontwerp van koninklijk besluit blijkt dat wanneer natuurlijke

personen die niet in België woonachtig zijn en rechtspersonen die naar buitenlands recht zijn opgericht erkend willen worden als boekhouder(-fiscalist) in België, deze “in hun land een aldaar gelijkwaardige en wettelijk erkende hoedanigheid hebben verworven voor boekhoudwerkzaamheden of voor controle van vennootschapsjaarrekeningen, in zover deze hoedanigheid beantwoordt aan de voorwaarden van de richtlijn 84/253/EEG van 10 april 1984 inzake de toelating van personen belast met de wettelijke controle van de boekhoudbescheiden”.

**Voor de leden van de Hoge Raad is het onaanvaardbaar dat deze bepaling dergelijke stricte voorwaarden oplegt aan natuurlijke personen die niet in België zijn gedomicilieerd of rechtspersonen die naar buitenlands recht zijn opgericht (“in zover deze hoedanigheid beantwoordt aan de voorwaarden van de richtlijn 84/253/EEG van 10 april 1984 inzake de toelating van personen belast met de wettelijke controle van de boekhoudbescheiden”),** terwijl er in het ontwerp van koninklijk besluit meermaals sprake is van “wederkerigheid”.

Aangezien erkende Belgische boekhouders(-fiscalisten) niet aan deze eisen worden onderworpen, is het volgens de Hoge Raad niet logisch om deze beperkingen wel op te leggen aan de “niet-Belgen”. Het Europese beginsel van vrij verkeer van diensten komt immers in het gedrang. In zoverre het onderdanen van de Europese Unie betreft, kunnen de leden van de Hoge Raad het bijgevolg niet eens zijn met deze bepaling.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het trouwens raadzaam de vraag op te werpen of het gepast is om (al dan niet) verschillende voorwaarden vast te leggen naargelang het onderdanen van de Europese Unie betreft of niet.

### **8. Andere aspecten van meer formele aard**

Artikel 2:

Het is raadzaam de zin aan te passen door “occasioneel” (“occasionnellement”) te vervangen door “tenminste occasioneel” (“à tout le moins occasionnellement”).



## Artikel 5, § 1:

In de Franstalige versie van het ten 1<sup>o</sup>, zou het woord “fonction” vervangen moeten worden door het woord “profession”. In de Nederlandstalige versie lid 1<sup>o</sup>, zou het woord “functiegebonden” minstens moeten vervangen worden door “beroepsgebonden” om een terminologie te gebruiken die vergelijkbaar is met de fiscale terminologie. Het ten 1<sup>o</sup> zou, teneinde meer duidelijkheid te creëren, als volgt kunnen worden geherformuleerd: “het in gemeenschap brengen van alle of van een gedeelte van de kosten die verband houden met de uitoefening van hun beroep, of”.

## Artikel 5, § 2:

In de Franstalige versie van het ontwerp van koninklijk besluit, wordt in deze paragraaf tweemaal het woord “association”<sup>1</sup> gebruikt. Dit betekent volgens een letterlijke tekstinterpretatie dat vennootschappen niet aan deze bepaling zijn onderworpen. Daarentegen vloeit uit de artikelen 8 en 9 van het ontwerp van koninklijk besluit voort dat zowel “associations” als “sociétés professionnelles” worden bedoeld. Volgens de leden van de Hoge Raad is het raadzaam om in paragraaf 2 van artikel 5 duidelijk te preciseren dat de bepaling zowel van toepassing is op “associations” en op “sociétés”.

Artikel 8, 6<sup>o</sup>:

het is raadzaam om in de Franstalige versie van de tekst het woord “exclusivement” toe te voegen tussen de woorden “que” en “professionnel” zodat de coherentie met de Nederlandstalige versie van het ontwerp van koninklijk besluit wordt verzekerd. Indien dit punt op deze manier wordt geformuleerd is het volledig gelijkwaardig aan de bepalingen die van toepassing zijn op de accountants en/of de belastingconsulenten.

## Artikel 9, 5:

Volgens de leden van de Hoge Raad is het raadzaam te verduidelijken wat er moet verstaan worden onder “Belgische vestiging van de rechtspersoon opgericht naar buitenlands recht” (“établissement belge de la société de droit étranger”). Wordt hiermee een filiaal bedoeld of heeft deze bepaling een ruimere draagwijdte?

## Artikel 11, § 1:

Onder lid 3<sup>o</sup>, is het raadzaam om in de Nederlandse versie van het ontwerp van koninklijk besluit de formulering “commerciële activiteiten” te vervangen door “handelsactiviteiten” en “commerciële vennootschappen” door “handelsvennootschappen” naar het voorbeeld van de terminologie uit het Wetboek van Vennootschappen.

1. De Nederlandstalige versie van paragraaf 2 van artikel 5 van het ontwerp van koninklijk besluit is niet duidelijker wanneer het de formuleringen « wenst te verenigen » (andere draagwijdte ten opzichte van de Franstalige versie) en « vereniging » gebruikt.



**HOGE RAAD VOOR  
DE ECONOMISCHE  
BEROEPEN**

North Gate III 5<sup>e</sup> 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

**De economische beroepen in cijfers  
(op 31 augustus 2002)**

# bijlage XIV

**Instituut der Bedrijfsrevisoren**

	<b>Totaal</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
A. Aantal leden (natuurlijke personen):	978	641	337
B. Aantal leden (rechtspersonen):	423	278	145
C. Aantal stagiairs (natuurlijke personen):	509	371	138

**Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten**

<b>A. Aantal leden (natuurlijke personen)</b>	<b>Totaal</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
– Accountants en Belastingconsulenten:	3 170	1 877	1 293
– Accountants:	2 726	1 554	1 172
– Belastingconsulenten:	1 302	975	327

<i>Deellijst "externe"</i>	<b>Totaal</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
– Accountants en Belastingconsulenten:	2 482	1 435	1 047
– Accountants:	1 251	678	573
– Belastingconsulenten:	475	337	138

<i>Andere (interne + andere)</i>	<b>Totaal</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
– Accountants en Belastingconsulenten:	2 990	1 956	1 034
– Accountants:	688	442	246
– Belastingconsulenten:	1 475	876	599
– Belastingconsulenten:	827	638	189

<b>B. Aantal leden (rechtspersonen)</b>	<b>Totaal</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
– Accountants en Belastingconsulenten:	1 900	1 061	839
– Accountants:	542	306	236
– Belastingconsulenten:	1 293	719	574
– Belastingconsulenten:	65	36	29

<b>C. Aantal stagiairs (natuurlijke personen)</b>	<b>Totaal</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
– Accountants:	1 766	1 219	547
– Belastingconsulenten:	1 301	843	458
– Belastingconsulenten:	465	376	89

**Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten**

<b>Aantal leden</b>	<b>Totaal</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
– Erkende Boekhouders:	6 058	3 386	2 672
– Erkende Boekhouders-Fiscalisten:	959	508	451
– Erkende Boekhouders-Fiscalisten:	5 099	2 878	2 221

<b>Aantal rechtspersonen</b>	<b>Totaal</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
– Erkende Boekhouders:	3 695	2 123	1 572
– Erkende Boekhouders:	474	273	201
– Erkende Boekhouders-Fiscalisten:	3 221	1 850	1 371

<b>Aantal stagiairs</b>	<b>Totaal</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
– Erkende Boekhouders:	678	312	366
– Erkende Boekhouders:	82	45	37
– Erkende Boekhouders-Fiscalisten:	596	267	329



**Activiteitenverslag**

**Samenstelling van de Hoge Raad en wetenschappelijke adviseurs** ..... 1

**Inleidende tekst** ..... 5

***Bijlagen***

Bijlage I Jaarrekening van de Hoge Raad over de periode 2002-2003..... 11

Bijlage II Advies van 6 september 2002 inzake het voorontwerp houdende wijziging van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld ..... 13

Bijlage III De Belgische economische beroepen en de IAS/IFRS-normen. Bijdrage van de Hoge Raad aan de voorbereiding van de economische beroepen. Eerste advies van 20 september 2002 ..... 17

Bijlage IV Advies van 4 oktober 2002, op eigen initiatief verstrekt, inzake het op te richten controleorgaan, in toepassing van lid 10 van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen ..... 23

Bijlage V Advies van 24 oktober 2002 omtrent het ontwerp van koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 133, lid 9 van het Wetboek van vennootschappen en wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen..... 37

Bijlage VI Advies van 6 november 2002 inzake samenwerkingsverbanden die kunnen bestaan tussen accountants en/of belastingsconsulenten en de ondernemingsloketten ..... 65

Bijlage VII Advies van 16 januari 2003 betreffende de “Mission statement” van de Commissie Controlenormen van het IBR van 4 oktober 2002 met betrekking tot de aanpassing van normen en aanbevelingen van het IBR aan de Internationale auditnormen (ISA) ..... 75

Bijlage VIII Advies van 17 januari 2003 omtrent de aanbeveling van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren “Het communiceren van auditpunten met personen belast met het deugdelijk bestuur” ..... 81

Bijlage IX Advies van 23 januari 2003 omtrent het ontwerp van aanpassing van de algemene controlenormen overgemaakt door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren ..... 89

Bijlage X	Advies van 4 maart 2003 omtrent de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake kwaliteitscontrole in het kader van de “Mission statement” van de Raad van het IBR van 8 november 2002 .....	101
Bijlage XI	Advies van 20 maart 2003 inzake “louter formele” aanpassingen aangebracht aan de controlenormen en aanbevelingen van het IBR naar aanleiding van het coördineren van het vennootschapsrecht en het boekhoudrecht .....	107
Bijlage XII	Advies van 2 april 2003, bij hoogdringendheid verstrekt, met betrekking tot het ontwerp van koninklijk besluit betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountants en/of belastingconsulenten .....	133
Bijlage XIII	Advies van 24 juni 2003 betreffende de uitoefening van het beroep van “erkend boekhouder” en “erkend boekhouder-fiscalist ” via een rechtspersoon .....	139
Bijlage XIV	De economische beroepen in cijfers .....	147



