

2004

Jaarverslag

HOGE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN

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

HOGE RAAD VOOR DE ECONOMISCHE BEROEPEN

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

S

amenstelling^(*) van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen¹ (2000 - 2006)

Voorzitter:



De Heer Jean-Paul Servais

Leden:



Mevrouw Ann Jorissen



De Heer Philippe Lambrecht



De Heer Pierre-Armand Michel



De Heer Kris Peeters



De Heer Jean-Luc Struyf



Mevrouw Bergie Van Den Bossche

Wetenschappelijke adviseurs van de Hoge Raad

(*) Toestand op 31 december 2004.

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^e editie), Koninklijk besluit van 12 januari 2004 (*Belgisch Staatsblad* van 28 januari 2004) en Koninklijk besluit van 13 september 2004 (*Belgisch Staatsblad* van 4 oktober 2004).



Mevrouw Catherine Dendauw



De Heer Christoph Van der Elst

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

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

Activiteitenverslag van de Hoge Raad
voor de Economische Beroepen

Woord vooraf

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen, de vroegere Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, staat aan de vooravond van zijn 20ste verjaardag. In al deze jaren hebben de drie opeenvolgende voorzitters, VANISTENDAELE, GEENS en SERVAIS, met de steun van de leden van de Hoge Raad gewerkt aan de ontwikkeling van deze instelling die ten dienste staat van de beleidswereld, beroepsorganisaties alsook andere belangstellenden.

De Hoge Raad werd in 1985, naar aanleiding van de omzetting van de achtste Europese richtlijn in Belgisch recht en in het kader van de hervorming van het bedrijfsrevisoraat, opgericht. Met de oprichting van een dergelijk autonoom orgaan vervulde België destijds een pioniersrol. De Hoge Raad is niet alleen belast met het adviseren van de Regering over de evoluties van het Belgische wettelijke kader inzake de bedrijfsrevisoren, maar ook met het toezicht op de ontwikkeling van het normatieve kader van toepassing op de bedrijfsrevisoren.

In zijn twintigjarig bestaan kende de Hoge Raad verschillende hervormingen die tot doel hadden zijn bevoegdheden uit te breiden. Sinds 1999 vallen de verschillende economische beroepsbeoefenaars, de bedrijfsrevisoren, de accountants, de belastingsconsulenten, de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten onder de bevoegdheid van de Hoge Raad.

De economische beroepsbeoefenaars zijn lid van één van de 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 Erkende Boekhouders en Fiscalisten (BIBF), opgericht in 1992.

Met ongeveer 15.000 leden vormen de economische beroepsbeoefenaars, na de medische en paramedische beroepen, het derde grootste vrije beroep. Hun inzet en verantwoordelijkheid zijn belangrijk in het leven en de organisatie van vele in België actieve ondernemingen.

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

Deze adviezen zijn ook beschikbaar naarmate ze worden goedgekeurd op de webstek van de Hoge Raad
<http://www.cspe-hreb.be>

Nieuwe samenstelling van de Hoge Raad

e samenstelling van de Hoge Raad werd in 2004 gewijzigd. Begin dit jaar werd mevrouw Lieve PIETERS vervangen door mevrouw Ann JORISSEN. Dhr. Philippe LAMBRECHT volgde dhr. Guy KEUTGEN op, die de leden van de Hoge Raad in het bijzonder willen danken voor zijn waardevolle bijdrage tot de werkzaamheden van de Hoge Raad en dit sinds de oprichting ervan.

Begin 2005 wijzigde de samenstelling van de Hoge Raad opnieuw: Dhr. Kris PEETERS werd vervangen door Mevr. Kathleen VAN HAVERE en Mevr. Bergie VAN DEN BOSSCHE werd vervangen door Dhr. Ronald VAN RIET. De leden van de Hoge Raad bedanken de uittredende leden voor hun bijdrage tot de activiteiten van de Hoge Raad en wensen hen alle succes bij hun verdere werkzaamheden.

De grondige herziening van de achtste Europese richtlijn

In 1984 hebben het Europees Parlement en de Europese Raad de achtste Europese vennootschapsrichtlijn goedgekeurd als basis voor de harmonisering van de wettelijke controle van de jaarrekeningen. De wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat die er ook toe strekte de wet van 22 juli 1953 tot oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren te wijzigen, zette deze richtlijn in Belgisch recht om.

Naar aanleiding van een aantal financiële schandalen, drongen zich fundamentele hervormingen van het wettelijke kader op: zo werd in de Verenigde Staten in juli 2002 de "Sarbanes-Oxley Act" goedgekeurd; in Europa is er het voorstel tot hervorming van de achtste Europese vennootschapsrichtlijn. Deze zou in de loop van 2005 definitief moeten goedgekeurd worden.

Dit voorstel van richtlijn beoogt de harmonisatie van verschillende materies die betrekking hebben op het uitoefenen van de wettelijke controle van de jaarrekeningen:

- de toegang tot het beroep en de erkenning van de auditkantoren en de natuurlijke personen belast met de wet-

- telijke controle van de rekeningen van vennootschappen;
- de permanente vorming van de wettelijke controleurs van de rekeningen;
- de uitwerking van normen inzake audit, kwaliteitscontrole, ethiek en onafhankelijkheid van de wettelijke controleurs van de rekeningen;
- de kwaliteitscontrole van de wettelijke controleurs van de rekeningen;
- het toezicht op de auditvennootschappen en de natuurlijke personen belast met de wettelijke controle van de rekeningen;
- het beheer van de disciplinaire onderzoeken en procedures.

Uit de studie van deze ontwerptekst blijkt een vergaande harmonisering van de auditnormen aangezien de Lidstaten geen beoordelingsmarge wordt gelaten. Er kan terzake van een doorgedreven harmonisering worden gesproken. Daarentegen dient te worden opgemerkt dat er slechts een zeer geringe harmonisering plaatsvindt van de onafhankelijkheidsregels die ook in de toekomst nog steeds voornamelijk op nationaal niveau zullen vastgelegd worden.

Naar het voorbeeld van de Amerikaanse hervorming die leidde tot het inrichten

van een extern systeem van toezicht op het beroep, de zogenaamde “Public Company Accounting Oversight Board” van de externe auditoren, voorziet het voorstel van richtlijn in het oprichten op nationaal niveau van een publiek systeem van toezicht op de wettelijke controleurs van de rekeningen en de auditkantoren.

De in 1985 aan de Hoge Raad toebedeelde rol was niet op dezelfde wijze geconcipeerd als die van de PCAOB (de Amerikaanse “public oversight board”). Immers, de Hoge Raad had slechts een adviserende bevoegdheid. In 1993 werd de rol van de Hoge Raad uitgebreid. Sindsdien wordt het beschouwd als een “raadgevende autoriteit”. Sinds 1993 hebben verschillende soorten adviezen van de Hoge Raad immers een bindende kracht. Dit is het geval wanneer een advies betrekking heeft op meer dan een beroep of hoedanigheid.

Met zijn ervaring van bijna 20 jaar heeft de Hoge Raad actief deelgenomen aan de debatten in de Europese Unie met het oog op het oprichten, in alle lidstaten, van een “public oversight board” die onafhankelijk is van het beroep en met gemeenschappelijke kenmerken in de verschillende lidstaten.

De omzetting in nationaal recht van de bovengenoemde nieuwe Europese wetgeving impliceert dat de huidige Belgische normering zal moeten worden aangepast, ook al is het Belgische wettelijke kader reeds in ruime mate in overeenstemming met de bepalingen in het voorstel van achtste Europese richtlijn. Deze hervorming zou moeten leiden tot een verbetering van de geloofwaardigheid van de werkzaamheden van de bedrijfsrevisoren en dit in het algemeen belang. De Hoge Raad vond het in dit perspectief belangrijk talrijke ontmoetingen te organiseren met de vertegenwoordigers van de verschillende economische beroepen en de verschillende actoren uit het bedrijfsleven.

De Hoge Raad zal zijn wettelijke taak voortzetten door een pro-actieve rol te spelen in de evolutie van het wettelijke en normatieve kader dat van toepassing is op de leden van de economische beroepen en daarbij te handelen in het algemeen belang en ten dienste van de verschillende bevoegde autoriteiten en instellingen.

Nieuwigheden in het wettelijke en reglementaire kader van de economische beroepen?

en van de belangrijkste op stapel staande werkzaamheden voor de bedrijfsrevisoren in 2005 en 2006 heeft betrekking op de omzetting van de bovengenoemde (toekomstige) achtste Europese vennootschapsrichtlijn.

Wat de accountants, de belastingsconsulenten en de erkende boekhouders(-fiscalisten) betreft, moet op korte termijn vooruitgang worden geboekt op een ander domein, met name inzake de nieuwe plichtenleer die moet worden goedgekeurd.

Na de goedkeuring van de wet van 22 april 1999 met betrekking tot de boekhoudkundige en fiscale beroepen, werden de bepalingen voor de toegang tot de economische beroepen reeds herzien.

De Hoge Raad wil de bevoegde ministers wijzen op het belang dat moet worden gehecht aan een aanpassing van de andere koninklijke besluiten – en in het bijzonder van de koninklijke besluiten inzake deontologie – zodat de verschillende economische beroepen terzake over een volledig en samenhangend wettelijk

en reglementair kunnen beschikken. In het bijzonder is het koninklijk besluit inzake de plichtenleer van de accountants dringend aan herziening toe aangezien de belastingsconsulenten tot op heden niet onderworpen zijn aan dit koninklijk besluit terwijl niet alle belastingsconsulenten tevens accountants zijn.

De Hoge Raad wenst er tevens op te wijzen dat hij in juni 2002 een advies uitbracht omtrent de gedragsregels voor het verspreiden van informatie door de economische beroepsbeoefenaars. In dat advies beklemtoonde de Hoge Raad reeds de hoogdringendheid om de plichtenleer van de onderscheiden economische beroepsbeoefenaars aan te passen.

Slechts wanneer deze voorwaarde is vervuld, zullen de economische beroepen op serene wijze en met in achtnaam van de specifieke eigenschappen van de verschillende beroepen kunnen evolueren. Een reële toenadering tussen de verschillende economische beroepen hangt niet alleen

af van de mate waarin de regelgever doch ook de instituten zelf de in 1999 aangevatte hervorming van de economische beroepen daadwerkelijk opvolgen.

Het valt te verwachten dat in de komende jaren, onderwerpen als "reporting" door bedrijfsleiders en de verantwoordelijkheid voor de inhoud van de financiële staten en het beheersverslag het voorwerp zullen uitmaken van harmoniseringsprojecten op Europees niveau. Van de leden van de economische beroepen wordt verwacht dat ze op rechtstreekse of onrechtstreekse manier zullen meewerken aan de versterking van de geloofwaardigheid van de gepubliceerde financiële en economische informatie. Deze tendens is dankzij de « transparantierichtlijn » reeds zichtbaar voor beursgenoteerde vennootschappen, maar ook, meer algemeen, in een voorstel van richtlijn tot wijziging van de vierde en de zevende Europese vennootschapsrichtlijn die momenteel op Europees niveau wordt besproken.

D **20 jaar** **Hoge Raad**

e 20^{ste} verjaardag van de Hoge Raad zal worden gevierd met een colloquium dat

zal plaatsvinden tijdens het laatste trimester van 2005.

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

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

bijlage I

Jaarrekening

over de periode 1/09/2003 – 31/12/2004

	Euros
Leden (aanwezigheidsgelden en verplaatsingskosten)	7.950,15
Bezoldigingen (en sociale bijdragen en hiermee verbonden diverse kosten)	220.395,20
Publicatie- en vertaalkosten	18.008,35
Bureelonkosten	4.280,50
Meubelen en bureautica	5.494,92
Representatiekosten	1.847,66
Verplaatsingskosten (bijeenkomsten EC, ...)	2.578,86
Diverse werkingskosten	
– Abonnementen op tijdschriften en aankoop boeken	9.904,86
– Andere werkingskosten	223,38
TOTAAL WERKINGSKOSTEN	270.683,88

Overeenkomstig de wettelijke bepalingen worden de lopende kosten van de Hoge Raad gedragen door de drie Instituten van de economische beroepsbeoefenaars.

(*) De Hoge Raad heeft beslist om zijn boekjaar af te stemmen op het burgerlijk jaar. De rekeningen 2003-2004 hebben derhalve uitzonderlijk betrekking op een periode van 16 maanden.

(**) P.M. Er dient te worden vermeld dat ook bepaalde andere kosten door de drie Instituten worden gedragen (bedragen te verdelen met hoofdelijk aandeel). Voor het boekjaar 2003-2004 betreft het volgende bedragen:

- 229,09 euro ter dekking van kosten verbonden aan de bijwerking van de site internet van de HREB
- 1.454,07 euro ter dekking van vertaalkosten voor adviezen die door de Instituten aan de Hoge Raad werden gevraagd.

DEKKING^(**) (270.683,88-125,03 (instrenten op bankrekening)) =	270.558,85
Bijdrage IBR	90.186,28
Bijdrage IAB	90.186,28
Bijdrage BIBF	90.186,28

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

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

Advies van 1 maart 2004 betreffende het voorontwerp van koninklijk besluit houdende uitvoering van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen en wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen

bijlage II

A

rtikel 5 van de wet van 2 augustus 2002, de wet "Corporate governance", tot wijziging van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen, verstrekt de Koning de bevoegdheid tot het uitvaardigen van een koninklijk besluit waarin wordt verduidelijkt op welke wijze in het jaarverslag de uitsplitsing moet gebeuren van enerzijds de bijkomende honoraria (naast de bezoldiging die de commissaris ontvangt in het kader van de controle van de jaarrekening) en anderzijds de uitzonderlijke honoraria voor opdrachten die door de commissaris of een andere persoon uit diens "kring" werden uitgevoerd voor de vennootschap (of de groep) waarvan de bedrijfsrevisor de jaarrekening controleert.

De Minister van Economische Zaken heeft op 9 december 2003 de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, in het kader van het goedkeuringsproces van dergelijk koninklijk besluit, advies gevraagd over een voorontwerp van dergelijk koninklijk besluit.

De Hoge Raad heeft als wettelijke opdracht¹ mee te werken aan de ontwikkeling van het wettelijke en reglementaire kader dat van toepassing is op de economische beroepen. Dit geschiedt door middel van adviezen of aanbevelingen, verstrekt op eigen initiatief of op verzoek en gericht aan de regering of aan de beroepsinstellingen die de economische beroepen vertegenwoordigen.

1. Belgisch wettelijk kader

et Belgische wettelijke kader vloeit in hoofdzaak voort uit de omzetting in Belgisch recht van de tweede, de vierde en de zevende Europese Vennootschapsrichtlijnen.

men uitgevaardigd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren waarborgt. De bezoldiging kan niet worden gewijzigd dan met instemming van partijen".

1.1. Bezoldiging voor de controle van de jaarrekening

De eerste paragraaf van het artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen luidt als volgt: *"bij de aanvang van de opdracht van de commissarissen wordt een bezoldiging vastgesteld door de algemene vergadering. Deze bezoldiging bestaat in een vast bedrag dat de naleving van de controlenor-*

Om de onafhankelijkheid van de commissaris te vrijwaren stelt paragraaf 3 van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen dat een commissaris geen lening, voorschot of garantie van de vennootschap mag ontvangen.

Evenmin mag de commissaris, luidens paragraaf 3 van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen, een voordeel "in welke vorm ook" van de vennootschap ontvangen.

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

De remuneratie van de commissaris bestaat uit een vast (of vastgelegd) bedrag dat aan het begin van het mandaat wordt bepaald. Het bedrag moet uitdrukkelijk worden vermeld in het proces-verbaal van de algemene vergadering. Deze remuneratie kan nadien slechts worden gewijzigd mits instemming van de betrokken partijen: de mandataris (de commissaris) en de opdrachtgever (algemene vergadering van aandeelhouders).

1.2. Bijkomende honoraria ontvangen door de commissaris

Het wetboek van vennootschappen voorziet echter dat de **commissaris** bepaalde opdrachten, andere dan deze die bestaat uit de wettelijke controle van de jaarrekening, moet of mag uitvoeren. Het Wetboek laat toe deze werkzaamheden te vergoeden mits paragraaf 2 van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen wordt nageleefd: *“Het voorwerp en de bezoldiging verbonden aan uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten uitgevoerd door de commissaris binnen de vennootschap waarvan hij de jaarrekening controleert of een Belgische vennootschap of een Belgische persoon die met deze vennootschap is verbonden in de zin van artikel 11 of een buitenlandse dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die onderworpen is aan de wettelijke controle van haar jaarrekening, bedoeld in de artikelen 142 en 146, wordt vermeld in het jaarverslag volgens de categorieën bepaald door de Koning.”*¹

- De uitzonderlijke werkzaamheden of de bijzondere opdrachten die worden uitgevoerd door de commissaris zijn in bepaalde gevallen taken die worden voorzien door het Wetboek van vennootschappen.

Dit is namelijk het geval voor de opdracht die door de wetgever aan de commissaris wordt toevertrouwd in het kader van een inbreng in natura, een fusie of splitsing, een wijziging van de rechtsvorm, de uitkering van een interimdividend of de controle van een tussentijdse situatie.

Conform de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen kunnen deze “bijkomende” taken die door de

commissaris worden uitgevoerd op een afzonderlijke wijze worden verloned.

- Dit Wetboek van vennootschappen stelt niet dat de uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten die door de commissaris worden uitgevoerd, beperkt zijn tot de taken die door dit Wetboek worden opgelegd.

Toch dient te worden vermeld dat de “Corporate governance” wet van 2 augustus 2002 en het uitvoeringsbesluit van 4 april 2003 de uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten die door de commissaris voor de vennootschap die hij controleert of voor andere entiteiten van de groep waar de gecontroleerde vennootschap toe behoort, kunnen worden uitgevoerd, aanzienlijk heeft beperkt.

De bezoldiging van deze andere taken is eveneens mogelijk aangezien het Wetboek van vennootschappen geen enkel onderscheid maakt tussen de in het Wetboek aan de commissaris opgelegde opdrachten en diegene die de commissaris op vrijwillige basis kan aanvaarden. Toch dient men rekening te houden met het risico dat de commissaris zijn onafhankelijkheid verliest. Dergelijke uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten zouden ertoe kunnen leiden dat de commissaris nadien zijn eigen werk controleert of zich op domeinen begeeft die specifiek onder de bevoegdheid van de bestuurders vallen. Dit zou het geval kunnen zijn wanneer de bedrijfsrevisor fiscale constructies voorstelt aan de bestuurders van een vennootschap waarvan hij belast is met de controle van de jaarrekening.

1.3. Bijkomende honoraria ontvangen door een andere persoon uit de “kring” van de commissaris

Het Wetboek van vennootschappen beperkt bovendien de taken die kunnen worden uitgevoerd door iedere andere persoon uit de “kring” van de commissaris ten gunste van de vennootschap (of de groep) waarvan de bedrijfsrevisor belast is met de controle van de jaarrekening.

1. Voorwerp van het ter advies voorgelegde voorontwerp van koninklijk besluit.

Paragraaf 4 van artikel 134 van het Wetboek van ondernemingen stelt immers het volgende: *“Het voorwerp en de bezoldiging verbonden aan taken, mandaten of opdrachten uitgevoerd 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 zoals bepaald in artikel 11, binnen de vennootschap waarvan de commissaris de jaarrekening controleert of een Belgische vennootschap of een Belgische persoon die met deze vennootschap is verbonden in de zin van artikel 11 of een buitenlandse dochtervennootschap van een Belgische vennootschap die onderworpen is aan de wettelijke controle van haar jaarrekening, bedoeld in de artikelen 142 en 146, wordt vermeld in het jaarverslag volgens de categorieën bepaald door de Koning.”*¹

Er dient op te worden gewezen dat deze bepaling in feite een dubbele uitsplitsing inhoudt:

- enerzijds over de drie categorieën van personen die beneficiaris zijn van deze bezoldigingen die voortvloeien uit uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten:
 - de commissaris;
 - de personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij een samenwerkingsverband heeft;
 - de vennootschappen of de personen uit de kring van de commissaris zoals bedoeld in artikel 11 W.Venn.
- anderzijds over de drie categorieën van betrokken entiteiten ten gunste waarvan deze uitzonderlijke werkzaamheden of deze bijzondere opdrachten werden uitgevoerd:
 - de vennootschap waarvan de commissaris de jaarrekening controleert;
 - de Belgische vennootschappen en de Belgische personen die in de zin van artikel 11 W.Venn. verbonden zijn met deze vennootschap;
 - de buitenlandse filialen van een Belgische onderneming onderworpen aan de wettelijke controle van de jaarrekening zoals bedoeld in de artikelen 142 en 146 W.Venn.

1.4. Publicatie van de bijkomende honoraria

De honoraria voor uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten die

worden uitgevoerd door de commissaris of elke andere persoon uit diens “kring” ten gunste van de vennootschap (of de groep) waarvan de bedrijfsrevisor belast is met de controle van de jaarrekening kunnen worden toegekend door het bestuursorgaan, zonder voorafgaandelijke raadpleging van de algemene vergadering.

Het bestuursorgaan moet evenwel de algemene vergadering inlichten over de bezoldigingen die werden toegekend aan de commissaris of elke andere persoon uit zijn “kring”.

Deze informatie moet worden meegeedeeld in het jaarverslag dat elk jaar aan de aandeelhouders of vennoten moet worden bezorgd. Deze vermelding in het jaarverslag heeft betrekking op:

- het voorwerp van de uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten;
- de hieraan verbonden bezoldiging.

1.5. Verantwoordelijkheid voor het niet-vermelden van bijkomende honoraria

Het past op te merken dat de vermelding in het jaarverslag in de eerste plaats de verantwoordelijkheid is van de zaakvoerders en bestuurders. Het Wetboek van vennootschappen voorziet strafrechtelijke sancties voor zaakvoerders en bestuurders die deze wettelijke vereisten inzake het jaarverslag (statutair artikel 128 W. Venn.) en geconsolideerd (artikel 126, § 1, lid 1, 3° W. Venn.) niet naleven.

Door de controle van dit rapport zijn ook de commissarissen onrechtstreeks verantwoordelijk. Indien een wettelijk vereiste vermelding niet aanwezig is (artikel 144, lid 1, 4° W. Venn.) moet de bedrijfsrevisor belast met de controle van de jaarrekening dit immers in het tweede deel van zijn controleverslag vermelden.

In deze context is het interessant de stellingname van de Raad van het IBR² inzake bijkomende honoraria in 2000 te herhalen:

“In het kader van zijn opdracht van wettelijke controle van de jaarrekening, is de commissaris belast met het onderzoek van de inhoud van het jaarverslag teneinde er

1. Voorwerp van het ter advies voorgelegde voorontwerp van koninklijk besluit.

2. Jaarverslag 2000, Instituut der Bedrijfsrevisoren, Bijkomende honoraria, p.122-124.

zich van te vergewissen, enerzijds, dat de bij wet voorgeschreven informatie daarin opgenomen is en, anderzijds, dat de informatie die in het jaarverslag is vervat, overeenstemt met de informatie die middels de jaarrekening wordt verstrekt.

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 144, eerste lid, 4° van het Wetboek van vennootschappen en de Algemene Controlenormen (ACN, 3.9), geeft de commissaris een attestatie terzake af in het tweede deel van zijn verslag.

Het behoort dan ook tot de taak van de commissaris na te gaan of de eventuele aanvullende of uitzonderlijke honoraria, bedoeld in de paragrafen 2 en 4 van artikel 134 Wetboek Venn. het voorwerp zijn van een vermelding (met becijferde weerslag) en van een omschrijving van de betrokken werkzaamheden.

De Raad wenst te onderstrepen dat het in het belang van de commissaris is erop toe te zien dat die aanvullende honoraria in het jaarverslag worden vermeld. Deze vermelding houdt verband met de bepalingen omtrent de verlening van niet-auditingdiensten bij een gecontroleerde vennootschap, zoals met name in de Europese ontwerp-aanbeveling inzake onafhankelijkheid (zie hierboven, de evoluties op het vlak van onafhankelijkheid).

De Raad nodigt elke confrater uit zich te vergewissen van de vermelding van die eventuele aanvullende honoraria in het jaarverslag van de vennootschappen waar hij met de wettelijke controle van de jaarrekening is belast.

De Raad wenst eraan te herinneren dat, overeenkomstig de bepalingen van paragraaf 4 van de controleaanbeveling van 6 september 1996 betreffende de controle van de vormvereisten in verband met de vaststelling, de goedkeuring en de bekendmaking van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening, de commissaris erop moet toezien “dat de neergelegde documenten overeenstemmen met deze die zijn goedgekeurd en de neerlegging gebeurt binnen de vereiste termijnen”.

De nalatigheid van de bedrijfsrevisor bij het uitoefenen van zijn taak van controle van de jaarrekening (zowel de statutaire als de geconsolideerde) kan leiden tot disciplinaire sancties (overeenkomstig de bepalingen van artikelen 19 tot 23 van de wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren), maar ook tot strafrechtelijke sancties (overeenkomstig artikel 16 van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen).

2. Uitsplitsing van bijkomende honoraria

Het ter advies ingediende voorontwerp van Koninklijk Besluit heeft betrekking op de uitsplitsing in het jaarverslag van, enerzijds, de bijkomende honoraria (bovenop de bezoldiging die de commissaris ontvangt in het kader van de controle van de jaarrekening) en, anderzijds, de uitzonderlijke honoraria voor opdrachten die door de commissaris of een andere persoon uit diens “kring” werden verstrekt voor de vennootschap (of de groep) waarvan de bedrijfsrevisor de jaarrekening controleert.

De leden van de Hoge Raad zijn van oordeel dat artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen slaat op de uitsplitsing langsheen twee assen: de verticale as

(voorwerp van de uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten) en de horizontale as (personen die deze bijkomende honoraria hebben ontvangen).

Voor alle duidelijkheid werd in bijlage bij dit advies een tabel toegevoegd waarin de voorstellen geformuleerd door de leden van de Hoge Raad omtrent de nieuwe uitsplitsing van de bijkomende honoraria, ontvangen door de commissaris of de personen uit diens “kring” worden gevisualiseerd. Volgens de leden van de Hoge Raad zou het nuttig zijn een dergelijke tabel ook toe te voegen aan het goed te keuren Koninklijk Besluit om de gewenste rechtszekerheid te garanderen.

2.1. Voorwerp van de uitzonderlijke werkzaamheden of de bijzondere opdrachten

Wat de verticale as betreft zijn de auteurs van het ter advies voorgelegde voorontwerp van Koninklijk Besluit uitgegaan van een verdeling in vijf categorieën uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten (artikel 183septies van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen):

- 1° andere wettelijke opdrachten;
- 2° prestaties geleverd om de economische en financiële gegevens van een derde onderneming te controleren die de vennootschap of een van haar dochtervennootschappen wenst te verwerven of verworven heeft;
- 3° uitzonderlijke werkzaamheden en bijzondere opdrachten met betrekking tot het mandaat van de commissaris en andere controleopdrachten;
- 4° opdrachten van fiscale bijstand en fiscaal advies;
- 5° andere niet-controleopdrachten¹.

Deze bepaling zou dan de bepaling met de zeven categorieën prestaties die de commissaris of iemand uit zijn kring niet mogen verstrekken (en die sinds de goedkeuring van het Koninklijk Besluit van 4 april 2003 betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris bedreigen (*Belgisch Staatsblad*, 19 mei 2003) zijn terug te vinden in artikel 183ter van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen), aanvullen.

Gelet op deze bepaling mag een commissaris zich immers niet onafhankelijk verklaren wanneer hijzelf of een persoon met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of een vennootschap of persoon verbonden met de commissaris in de zin van het artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen (artikel 183ter van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen):

- 1° in de gecontroleerde vennootschap een beslissing neemt of in de besluitvorming tussenkomt;
- 2° bijstand verleent of deelneemt aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap;

- 3° instaat voor de opstelling, de ontwikkeling, de invoering en het beheer van technologische systemen van financiële informatie in de gecontroleerde vennootschap;
- 4° instaat voor het waarderen van de elementen van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap indien deze een belangrijk element vormen van de jaarrekening;
- 5° deelneemt aan de interne auditfunctie;
- 6° de gecontroleerde vennootschap vertegenwoordigt bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen;
- 7° tussenkomt in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de gecontroleerde vennootschap”.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het raadzaam **beide bepalingen met elkaar te verbinden** om interpretatieproblemen te vermijden, bijvoorbeeld indien zou kunnen blijken dat de publicatie van honoraria voor uitzonderlijke prestaties of bijzondere opdrachten zou volstaan om de wettelijke bepalingen te respecteren.

De leden van de Hoge Raad beklemtonen inderdaad dat het meedelen van informatie noch de vennootschap, noch de commissaris vrijstellen van de verplichting er voor te zorgen dat de regels – zowel wettelijke als deontologische – voor een onafhankelijke controle van de jaarrekening worden nageleefd.

Wat de uitsplitsing zelf betreft, achten de leden van de Hoge Raad de eerste, tweede en vierde categorie van bijkomende opdrachten van de in het voorontwerp tot Koninklijk Besluit voorgestelde verticale as zeer relevant. De leden van de Hoge Raad hebben slecht een aantal louter formele opmerkingen:

- voor de gewenste rechtszekerheid is het volgens de leden van de Hoge Raad aanbevelenswaardig om in het Koninklijk Besluit duidelijk te preciseren wat wordt bedoeld met de categorie “andere wettelijke opdrachten”;
- de aanduiding van de tweede categorie van bijkomende opdrachten met “controle van economische en financiële gegevens te controleren” is zeer algemeen aangezien alle door de commissaris gecontroleerde informatie van economische of financiële aard is. De leden van de Hoge Raad veronder-

1. “Deze categorie dient verder in subcategorieën te worden onderverdeeld voor zover deze elementen bevat die wezenlijk van elkaar verschillen en in de mate dat deze elementen bovendien een belangrijk deel van de in artikel 134, §1 van het Wetboek van vennootschappen bedoelde bezoldigingen vertegenwoordigen”.

stellen dat hiermee de honoraria worden bedoeld die verbonden zijn aan de opdracht van de commissaris of een bedrijfsrevisor uit de “kring” van de commissaris zoals bedoeld in de artikelen 151 tot 154 van het Wetboek van vennootschappen en de opdrachten vermeld in het Koninklijk Besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden. Daarom raden de leden van de Hoge Raad aan om deze categorie duidelijk af te bakenen;

- de titel van de vierde categorie van bijkomende opdrachten “opdrachten van fiscale bijstand en fiscaal advies” zou kunnen worden vereenvoudigd tot “fiscaal advies”.

De leden van de Hoge Raad wensen daarentegen de aandacht te vestigen op de derde categorie bijkomende opdrachten, de *“uitzonderlijke werkzaamheden en bijzondere opdrachten met betrekking tot het mandaat van de commissaris en andere controleopdrachten”*. Gelet op deze ruime omschrijving, kunnen alle bijkomende of uitzonderlijke taken bedoeld in de tweede en vierde paragraaf van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen onder dit punt worden opgenomen. Bovendien ontnemt deze categorie de eerste categorie van opdrachten iedere betekenis. Daarom wordt aangeraden deze categorie te schrappen.

De leden van de Hoge Raad vinden het daarentegen raadzaam om de categorieën van bijkomende honoraria aan te vullen, teneinde deze beter te laten aansluiten bij de huidige evolutie van bijkomende opdrachten die externe auditoren verrichten. Dit zou het geval kunnen zijn voor de opdrachten omtrent sociaal advies en advies bij bedrijfsherstructurering, opdrachten op het vlak van milieuaangelegenheden (“green accounting” en “green auditing”) of taken die worden uitgevoerd in het kader van het certificaat van een op de website van de vennootschap verstrekte kwaliteitsvolle informatie.

Gelet op de nood aan coherentie tussen de artikelen 183ter van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en het artikel 183septies voorgesteld in het

ter advies voorgelegde voorontwerp van Koninklijk Besluit, is het volgens de leden van de Hoge Raad weinig logisch dat de categorieën van niet volledig verboden prestaties – zoals opgenomen in de lijst met opdrachten die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van de commissaris – niet worden vermeld in de uitsplitsing van de bijkomende opdrachten.

Deze opdrachten die artikel 183ter van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen “voorwaardelijk” toestaat, liggen immers gevoelig, aangezien deze worden vermeld in de lijst met onverenigbare opdrachten.

Dit is het geval voor de opdracht vermeld in artikel 183 ter 4° (*“instaan voor het waarden van de elementen van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap indien deze een belangrijk element vormen van de jaarrekening”*), wanneer deze evaluaties niet als significant worden beschouwd, maar ook voor opdrachten van interne controle (behalve de interne audit) uitgevoerd door de commissaris of elke andere persoon uit diens kring (*“5° deelname aan de interne auditfunctie”*).

Ten slotte is het volgens de leden van de Hoge Raad aangewezen dat de uitsplitsing zoals bedoeld in artikel 183septies in het ter advies voorgelegde voorontwerp van Koninklijk Besluit wordt voorgesteld als de **minimale uitsplitsing**. Zoniet zou de rubriek *“andere niet-controle opdrachten”* één of meer categorieën van opdrachten kunnen bevatten waarvoor aanzienlijke bijkomende vergoedingen worden betaald.

Het past de ondernemingen aan te sporen om de tijdens het boekjaar gepresteerde bijkomende of uitzonderlijke opdrachten verder uit te splitsen daar waar de door het Koninklijk Besluit voorziene categorieën de beheerders ertoe zouden kunnen brengen een (of meerdere) welbepaalde categorieën van bijkomende opdrachten waaraan aanzienlijke honoraria verbonden zijn te vermelden in de rubriek “Andere”.

Met betrekking tot deze categorie van bijkomende honoraria zou het volgens de leden van de Hoge Raad aangewezen zijn

om in het ter advies voorgelegde Koninklijk Besluit een (of meerdere) duidelijk(e) criterium/a op te nemen om te verduidelijken wat men dient te verstaan onder “aanzienlijke vergoedingen” en dit om de gewenste rechtszekerheid te garanderen.

De leden van de Hoge Raad zijn van oordeel dat de grens die werd vastgelegd in het verslag aan de Koning dat het voorontwerp van Koninklijk Besluit voorafgaat “minstens 10% van de bezoldiging ontvangen voor de wettelijke controleopdracht” opnieuw moet worden onderzocht:

- zonder a priori te willen oordelen over het niveau van de materialiteitsgrens achten de leden van de Hoge Raad het aangewezen om in het rapport aan de Koning op zijn minst uit te leggen welke de grondslag is om het percentage op 10 % vast te leggen;
- volgens de leden van de Hoge Raad is het raadzaam om duidelijk te preciseren of de basis waarmee de bijkomende honoraria worden vergeleken de jaarlijkse vergoeding voor de wettelijke controleopdracht dan wel de vergoeding over de drie jaar van het mandaat betreft.

2.2. Personen die bijkomende honoraria hebben ontvangen

Wat de horizontale as betreft, stellen de leden van de Hoge Raad voor om de uitsplitsing te volgen, zoals de wetgever die in paragraaf 4 van het artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen oplegt.

Het betreft in feite een dubbele uitsplitsing met betrekking tot (artikel 134, § 4 W. Venn., geherstructureerd):

- enerzijds, de drie categorieën van personen die de begunstigde zijn van deze bezoldigingen voor uitzonderlijke prestaties of bijzondere opdrachten:
 - de commissaris;
 - de personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat;
 - de vennootschappen of personen verbonden met de commissaris als bedoeld in artikel 11 en
- anderzijds, de drie categorieën van entiteiten waarvoor deze uitzonderlijke prestaties of deze bijzondere opdrachten werden uitgevoerd:
 - de vennootschap waarvan de commissaris de jaarrekening controleert;
 - de Belgische vennootschappen en personen die met deze vennootschap zijn verbonden in de zin van artikel 11;
 - de buitenlandse dochtervennootschappen van een Belgische vennootschap onderworpen aan de wettelijke controle van de jaarrekening, zoals bedoeld in de artikelen 142 en 146.

De voorgestelde horizontale uitsplitsing kan als volgt in schema worden gebracht¹:

Bedrag van de honoraria	vergoed door de vennootschap			vergoed door een Belgische gecontroleerde entiteit			vergoed door een Belgische gecontroleerde entiteit		
	aan C	aan S	aan G	aan C	aan S	aan G	aan C	aan S	aan G
Voorwerp (uit te splitsen) ²									

aan C: aan de commissaris

aan V: aan de vennootschap (personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat)

aan G: aan de groep (vennootschappen of personen verbonden met de commissaris bedoeld in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen)

De leden van de Hoge Raad stellen voor om de tweede uitsplitsingsas in het ter advies voorgelegde Koninklijk Besluit te integreren zodat er rekening kan worden gehouden met de verschillende bestand-

delen van de bijkomende honoraria waarnaar de paragrafen 2 en 4 van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen verwijzen.

1. Voorstelling op initiatief van de Hoge Raad. Een volledige overzichtstabel met de voorstellen van de Hoge Raad is in bijlage van dit advies terug te vinden.

2. Zie punt 2.1. van dit advies.

2.3. Horizontale uitsplitsing van het artikel 183septies voorgesteld in het voorontwerp van Koninklijk Besluit

Het artikel 183septies van het ter advies voorgelegde voorontwerp van Koninklijk Besluit is onderverdeeld in drie delen:

- de eerste paragraaf heeft betrekking op de taken die worden uitgevoerd door de commissaris in het kader van een wettelijke controleopdracht van de jaarrekening van een vennootschap (statutaire rekeningen) in toepassing van de bepalingen van paragraaf 2 van het artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen ;
- de tweede paragraaf heeft betrekking op de taken die worden uitgevoerd door elke persoon uit de “kring” van de commissaris in het kader van een wettelijke controleopdracht van de jaarrekening van een vennootschap (statutaire rekeningen) in toepassing van de bepalingen van paragraaf 2 van het artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen ;
- de derde paragraaf heeft betrekking op de opdrachten die door de commissaris of elke andere persoon uit diens « kring » worden uitgevoerd in het kader van een controleopdracht van de geconsolideerde jaarrekening van een groep.

De leden van de Hoge Raad zijn van oordeel dat deze uitsplitsing niet langer gerechtvaardigd is. Sinds de wijziging van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen door artikel 5 van de wet “corporate governance” van 2 augustus 2002, zijn de bijkomende honoraria die moeten worden vermeld in het jaarverslag bij de jaarrekening (statutaire rekeningen) en de honoraria die moeten worden vermeld in het geconsolideerde jaarverslag immers a priori dezelfde wanneer de commissaris van de consoliderende onderneming tevens belast is met de controle van de geconsolideerde rekeningen.

Volgens de leden van de Hoge Raad is de uitsplitsing die wordt voorgesteld onder punt 2.2, gelet op de reikwijdte van de paragrafen 2 en 4 van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen, geschikter deze de geest van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen beter weergeeft.

2.4. Andere punten van verduidelijking

2.4.1. Gemakkelijke (of moeilijke) identificatie van de aanwezigheid van bijkomende honoraria

Gelet op de informatieverstrekking in het jaarverslag van bepaalde Belgische vennootschappen, dient erop gewezen te worden dat de betrouwbaarheid omtrent de openbaarmaking van het al dan niet toekennen van bijkomende honoraria sterk verschilt. Bepaalde jaarverslagen bevatten immers een aparte titel die de aandacht vestigt op deze specifieke informatie, terwijl andere deze informatie hoogstens in de doorlopende tekst van het jaarverslag, zonder enige verdere onderverdeling, vermelden.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het aangewezen te streven naar een toegankelijke openbaarmaking van de vereiste informatie. De Hoge Raad stelt een presentatie voor in de vorm van een tabel (samenvoeging van de verticale en de horizontale as zoals hierboven in de punten 2.1. en 2.2. van onderhavig advies aangeduid). Een dergelijke tabel (cf. bijlage bij dit advies) zou volgens de leden van de Hoge Raad bijdragen tot een betere kwaliteit en leesbaarheid van de in het jaarverslag meegeede informatie.

De leden van de Hoge Raad zijn van oordeel dat indien er in het Koninklijk Besluit een tabel wordt toegevoegd naar het voorbeeld van de tabel in bijlage, dit de rechtszekerheid inzake publicatie van bijkomende honoraria kan garanderen.

2.4.2. Het bijzondere geval van het college van commissarissen

De leden van de Hoge Raad stellen vast dat er geen enkele bijzondere bepaling werd voorzien in het voorontwerp van Koninklijk Besluit in het geval van een aanstelling van een college van commissarissen.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het in het geval van co-commissariaat aangewezen om de honoraria van elke commissaris afzonderlijk te vermelden, in voorkomend geval aangevuld met een bijzondere toelichting terzake.

Indien een presentatie in de vorm van een tabel wordt weerhouden, is het aangewezen om, in geval van aanstelling van een college van commissarissen, een tabel per commissaris op te nemen.

2.4.3. “Permanente aard” (of niet) van de bijkomende opdrachten

Uit een onderzoek naar de vermeldingen van bijkomende honoraria in de verslagen van een aantal vennootschappen blijkt dat sommige meerdere jaren op rij bijkomende honoraria vermelden waarvan het voorwerp geenszins wijzigt.

Om te vermijden dat de lezer van het jaarverslag vragen stelt over de “permanente aard” van deze bijkomende opdrachten en bijgevolg over hun daadwerkelijk uitzonderlijke karakter, is het volgens de leden van de Hoge Raad aangewezen om de aard en het voorwerp van de bijkomende opdrachten uit het jaarverslag voldoende te detailleren.

Het zou nuttig zijn indien het ter advies voorgelegde voorontwerp van Koninklijk Besluit terzake een aanvullende commentaar zou bevatten.

2.4.4. Aanwezigheid (of niet) van een materialiteitsgrens

Het past zich te beraden over de mogelijkheid om een door de commissaris of een persoon uit diens “kring” ontvangen bedrag voor een dienst (bijvoorbeeld, de attestering in het kader van Fost-plus, Bébat of Val-I-pac) buiten beschouwing te laten omdat dit bedrag niet significant wordt beschouwd.

Het artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen verduidelijkt dat de bijkomende honoraria in het jaarverslag moeten worden uitgesplitst. De leden van de Hoge Raad wensen te benadrukken dat deze bepaling geen onderscheid maakt naar gelang de omvang van het honorarium. Daaruit vloeit voort dat het totale bedrag van de bijkomende en/of uitzonderlijke honoraria in het jaarverslag moet worden opgenomen.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het daarentegen niet uitgesloten dat een criterium naar gelang het belang, bij de opsplitsing van de bedragen wordt toegevoegd en dat de laatste categorie van prestaties, de “andere prestaties” bijgevolg een verzameling wordt van ver-

schillende niet-significante bedragen van bijkomende of uitzonderlijke honoraria.

2.4.5. Periode waarover het jaarverslag rapporteert

Uit het artikel 134 waar zowel in paragraaf 2 als in paragraaf 4 wordt verduidelijkt dat de informatie inzake bijkomende honoraria moet worden opgenomen in het jaarverslag van de entiteit waarvan de jaarrekening wordt gecontroleerd, volgt dat de te publiceren informatie a priori betrekking heeft op de periode waarover de jaarrekening die in het jaarverslag zijn opgenomen, rapporteren.

Bovendien is het raadzaam te bepalen welk objectief criterium zal worden toegepast om te bepalen tot welk boekjaar een bepaalde prestatie behoort: de datum van het verzoek tot uitzonderlijke of bijkomende prestaties? De datum waarop de opdracht is voltooid? De factureringsdatum? De betalingsdatum?

Het zou nuttig zijn indien het ter advies voorgelegde voorontwerp van Koninklijk Besluit terzake een aanvullende commentaar zou bevatten.

2.4.6. Honoraria vermeld in het jaarverslag: exclusief of inclusief BTW?

Uit de in de jaarverslagen gepubliceerde informatie over de bijkomende honoraria blijkt dat in sommige gevallen het basisbedrag van de bijkomende honoraria (incl./excl. BTW) expliciet wordt vermeld terwijl andere verslagen geen gegevens terzake bevatten.

De leden van de Hoge Raad zijn van mening dat deze uiteenlopende benadering de leesbaarheid en vergelijking van de in de verschillende jaarverslagen vermelde bedragen bemoeilijkt.

Daarom stelt de Hoge Raad de bevoegde minister voor om een verduidelijking aan te brengen (met name de melding van de honoraria exclusief of inclusief BTW) zodat de gepubliceerde informatie voldoende duidelijk, en in voorkomend geval, vergelijkbaar is.

2.4.7. Overschakeling naar een internationaal erkend boekhoudkader

Uit de informatie over de bijkomende honoraria die werd gepubliceerd in de jaarverslagen van beursgenoteerde ven-

nootschappen, blijkt dat een aantal vennootschappen bijkomende honoraria vermelden die verband houden met de publicatie van de jaarrekening in overeenstemming met een ander dan het Belgische boekhoudkader.

Volgens de leden van de Hoge Raad dient terzake en onderscheid te worden gemaakt naar gelang de vennootschap:

- *Wettelijk verplicht is* (wat vanaf 2005 het geval is voor alle beursgenoteerde vennootschappen) *de geconsolideerde jaarrekening te publiceren in overeenstemming met de internationale boekhoudnormen*. Het is volgens de leden van de Hoge Raad niet logisch dat er steeds bijkomende honoraria worden gevraagd wanneer de opdrachtbrief a priori verduidelijkt dat het boekhoudkader van het IASB moet worden nageleefd. In dat geval is het bijgevolg raadzaam om in de honoraria verbonden aan de controle van de geconsolideerde jaarrekening tevens het honorarium op te nemen van de controle van eventuele wijzigingen die zich opdringen bij het opstellen van, enerzijds de statutaire jaarrekening, conform de Belgische boekhoudregels, en, anderzijds, de geconsolideerde jaarrekening volgens de internationaal aanvaarde boekhoudregels.
- *Op vrijwillige basis de geconsolideerde jaarrekening publiceert in overeenstemming met de internationale boekhoudnormen*. In dat geval dient een onderscheid te worden gemaakt tussen het geval waarbij:
 - *de publicatie van deze rekeningen, de publicatie van de door de Belgische wet vereiste geconsolideerde jaarrekening vervangt*. In die situatie is het volgens de leden van de Hoge Raad evenmin logisch dat er steeds bijkomende honoraria worden gevraagd wanneer de opdrachtbrief a priori verduidelijkt dat het boekhoudkader van het IASB moet worden nageleefd. Hierbij mag worden verwezen naar het hierboven beschreven geval.

mende honoraria worden gevraagd wanneer de opdrachtbrief a priori verduidelijkt dat het boekhoudkader van het IASB moet worden nageleefd. Hierbij mag worden verwezen naar het hierboven beschreven geval.

- *de publicatie van deze rekeningen, de publicatie van de door de Belgische wet opgelegde geconsolideerde rekeningen aanvult*. In dat geval is het volgens de leden van de Hoge Raad aangewezen de reikwijdte van de opdrachtbrief te onderzoeken.
 - Indien deze de publicatie van dergelijke geconsolideerde jaarrekening vereist, is het volgens de leden van de Hoge Raad niet logisch dat er telkenmale bijkomende honoraria worden gevraagd. In dit geval verwijzen wij naar de bovenvermelde opmerking terzake.
 - Indien de opdrachtbrief daarentegen geen enkele informatie terzake bevat en indien de vennootschap beslist om over te schakelen op de internationale boekhoudnormen, is het volgens de leden van de Hoge Raad niet denkbeeldig dat er bijkomende honoraria worden vereist. Dit neemt echter niet weg dat de commissaris belast met de controle van de jaarrekening de verschillende wettelijke bepalingen moet onderzoeken en opdrachten die de onafhankelijkheid van de controle van de jaarrekening in het gedrang zouden kunnen brengen, moet mijden.

Volgens de leden van de Hoge Raad zou het nuttig zijn deze gevallen te onderscheiden zodat de homogeniteit in het kader van de overschakeling naar de internationale boekhoudnormen kan worden bewerkstelligd.

3. Vermelding in het jaarverslag van de honoraria die de commissaris heeft ontvangen voor de controle van de jaarrekening

De leden van de Hoge Raad wensen de aandacht van de bevoegde minister te vestigen op het feit dat er op heden in België geen enkele wettelijke verplichting bestaat tot publicatie van het bedrag van de honoraria die een bedrijfsrevisor voor de controle van de jaarrekening ontvangt.

Artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen machtigt de Koning tot

het uitvaardigen van een Koninklijk Besluit waarin de in het jaarverslag te melden uitsplitsing wordt uiteengezet van, enerzijds, de bijkomende bezoldigingen (naast de honoraria die de commissaris in het kader van de controle van de jaarrekening ontvangt) en, anderzijds, van de uitzonderlijke bezoldigingen, voor opdrachten die de commissaris of elke andere persoon uit diens “kring” voor de

vennootschap (of de groep) waarvoor de bedrijfsrevisor belast is met de controle van de jaarrekening verrichten. Het ter advies voorgelegde voorontwerp van Koninklijk Besluit beschikt derhalve niet over een wettelijke basis om de openbaarmaking van informatie over de bezoldiging van de controle opdracht op te leggen.

De Europese Commissie heeft¹, met betrekking tot de publicatie van de honoraria voor de controle van zowel de statutaire als de geconsolideerde jaarrekening in een aanbeveling van 16 mei 2002 een standpunt ingenomen:

“5. Openbaarmaking van honoraria

1) *Wanneer een externe accountant of - indien de externe accountant een natuurlijke persoon is – een kantoor waarvan hij vennoot is, honoraria van een gecontroleerde cliënt heeft ontvangen voor (controle- en niet-controle)diensten die gedurende de verslagperiode van de cliënt zijn verleend, dienen al deze honoraria op passende wijze openbaar worden gemaakt.*

2) *De lidstaten of hun toezichthoudende instanties dienen deze openbaarmaking verplicht te stellen voor zover de gecontroleerde jaarrekening van een gecontroleerde cliënt overeenkomstig hun nationaal recht moet worden bekendgemaakt.*

3) *Het totale inkomen in de vorm van honoraria dient te worden uitgesplitst naar vier categorieën: externe controlediensten, verdere assurance-opdrachten, belastingadviesdiensten en andere niet-controlediensten. De honoraria voor andere niet-controlediensten moeten verder in subcategorieën worden uitgesplitst voorzover deze categorie componenten bevat die wezenlijk van elkaar verschillen. Bij deze onderverdeling in subcategorieën dient ten minste informatie te worden verstrekt over de honoraria voor de verlening van diensten op het gebied van financiële informatietechnologie, interne controle, waardebepaling, rechtsbijstand en rekrutering. Voor elk van deze (sub)categorieën dient tevens het bedrag te worden vermeld dat betrekking heeft op de overeenkomstige (sub)categorie van de voorafgaande verslagperiode. Voorts moet een procentuele verdeling van de honoraria over de (sub)categorieën worden verstrekt.*

4) *Bij een wettelijke controle van een geconsolideerde jaarrekening moeten de honoraria die de externe accountant en de leden van zijn netwerk hebben ontvangen voor de*

diensten die zij aan de gecontroleerde cliënt en zijn geconsolideerde eenheden hebben verleend, op dezelfde wijze worden bekendgemaakt.”

Hoewel een Europese aanbeveling geen kracht van wet heeft, ging het Europees Parlement een stap verder door in zijn resolutie² van 21 november 2002 aan te sporen om de aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002 op nationaal niveau toe te passen. In deze context past het te melden dat de Europese Commissie in de komende maanden een ontwerp van richtlijn tot wijziging van de 8ste Europese vennootschapsrichtlijn zal voorleggen³.

Daar de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 inzake onafhankelijkheid de **openbaarmaking van alle honoraria** die worden ontvangen door de externe auditor en zijn kantoor (zowel voor de controle van de jaarrekening als voor andere opdrachten) aanbeveelt, past het, het Wetboek van vennootschappen terzake aan te passen en alle punten van deze aanbeveling op te volgen.

Het behoort tot de bevoegdheid van de bevoegde minister om te bepalen of er terzake een pro-actief beleid dient te worden gevoerd (zoals in Groot-Brittannië of, buiten de Europese Unie, in de Verenigde Staten waar de openbaarmaking van de honoraria verbonden aan de controle van de jaarrekening sinds enkele jaren verplicht is) dan wel of men beter kan wachten tot de omzetting van de wijzigingen van de achtste Europese richtlijn die momenteel op Europees niveau wordt besproken.

Indien men de eerste optie kiest, dan kan de eerste honorariacategorie (in het grijs) in de bijgevoegde tabel zorgen voor de benodigde transparantie inzake de openbaarmaking van informatie.

Indien er voor de tweede optie wordt gekozen, dient te worden opgemerkt dat de Belgische wetten en reglementaire bepalingen niet kunnen verzekeren dat de Europese aanbeveling door alle vennootschappen volledig zal worden gerespecteerd. Slechts in de mate dat de vennootschappen vrijwillig zouden beslissen om bijkomende informatie te verstrekken, zal de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 volledig worden nageleefd.

1. “Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU : basisbeginselen”, Aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002, PB.L. nr. 191 van 19 juli 2002, p. 22-57 (in het bijzonder paragraaf 5 van deel A van de aanbeveling).
2. Resolutie van 21 november 2002 van het Europees Parlement over de regels inzake bedrijfseconomisch toezicht in de Europese Unie, 2002/2061 (INI), PB. C. nr. 25 E van 29 januari 2004, p. 394-401 (in het bijzonder paragraaf 41 van de resolutie).
3. Achtste richtlijn van de Raad van 10 april 1984, op grondslag van artikel 54 paragraaf 3 sub g), van het EEG-verdrag, inzake de toelating van personen belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden (84/253/EEG), PB. L. nr. 126 van 12 mei 1984, p. 20 en volgende.

V

4. Datum van inwerkingtreding van het Koninklijk Besluit

Volgens de leden van de Hoge Raad is het aangewezen het artikel 2 van het ter advies voorgelegde voorontwerp van Koninklijk Besluit aan te passen om ieder

retroactief effect op een boekjaar dat reeds werd afgesloten of zelfs definitief werd goedgekeurd op de datum van de publicatie van het Koninklijk Besluit in het Belgisch Staatsblad te vermijden.

Bijlage

Bedrag van de honoraria	gestort door de vennootschap			gestort door een gecontroleerde Belgische entiteit			gestort door een gecontroleerde buitenlandse entiteit		
	aan de C	aan de V	aan de G	Aan de C	aan de V	aan de G	aan de C	aan de V	Aan de G
Voorwerp									
<i>Controle van de jaarrekening (*)</i>									
Opdrachten jegens ondernemingsraad									
Andere wettelijke opdrachten									
Andere bijkomende of uitzonderlijke opdrachten :									
• Fiscaal advies									
• Waarderen van elementen van de jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap (voor zover zij geen significant element vormen van de jaarrekening)									
• Sociaal advies									
• Advies in het kader van herstructureringen									
• Milieu-advies									
• Kwaliteitscertificaat van informatie op websites van vennootschappen									
• Andere (significante) opdrachten buiten de wettelijke controle-opdracht (uit te splitsen)									
–									
–									
• Andere (niet significante) opdrachten buiten de wettelijke controle-opdracht									

aan de C : aan de commissaris

aan de V: aan de vennootschap (personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat)

aan de G : aan de groep (vennootschappen of personen verbonden met de commissaris zoals bedoeld in het artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen)

(*) Indien er zou worden beslist om het Wetboek van vennootschappen aan te passen teneinde de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 na te leven. Zie hiertoe punt 3 van onderhavig advies.

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

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

**Advies van 1 april 2004 omtrent het voorstel
tot wijziging van de wet van 2 augustus 2002, de wet
«Corporate governance»**

bijlage III

H

et Parlement heeft tijdens de vorige legislatuur, op voorstel van de regering, een wet goedgekeurd die ertoe strekt de regels omtrent de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren die belast zijn met de wettelijke controle van de jaarrekening fundamenteel te versterken.

Daartoe werd de wet van 2 augustus 2002, de Wet "Corporate governance", alsook twee koninklijke besluiten van 4 april 2003 goedgekeurd. In het bijzonder legt deze wet regels vast omtrent :

- de inlassing van een afkoelingsperiode van twee jaar voor bedrijfsrevisoren die het beroep wensen te verlaten;
- zeven categorieën van voor commissarissen alsook voor de personen die behoren tot hun "kring" verboden prestaties die aan de vennootschap (of de vennootschapsgroep) waarvoor zij belast zijn met de controle van de jaarrekening verstrekt worden;
- een verduidelijking van de regels omtrent de openbaarmaking van de bijkomende honoraria toegekend aan de commissaris of de personen die behoren tot zijn "kring" door de vennootschap (of de vennootschapsgroep) waarvoor de commissaris belast is met de controle van de jaarrekening. De Hoge Raad heeft op 1 maart 2004 over het voorontwerp van koninklijk besluit omtrent de ventilatie van de bijkomende honoraria in het jaarverslag een advies verstrekt.

De Hoge Raad heeft de wettelijke taak mee te werken aan de uitwerking van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen, via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de Regering of aan de Beroepsinstellingen die de economische beroepen vertegenwoordigen.

In dit perspectief en overeenkomstig de wettelijke opdracht die hem sinds 1985 werd toevertrouwd, heeft de Hoge Raad een proactieve rol gespeeld naar aanleiding van de goedkeuring van bovenvermelde wettelijke bepalingen.

De Voorzitter en de Ondervoorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren hebben de leden van de Hoge Raad ontmoet en hen hun voorstellen tot aanpassing van de onlangs goedgekeurde Wet "Corporate governance" toegelicht. Na deze ontmoeting van 19 maart 2004 hebben de leden van de Hoge Raad de voorstellen die door de vertegenwoordigers van het Instituut tevens aan uw medewerkers werden overgemaakt, onderzocht.

De Hoge Raad wenst in de eerste plaats de aandacht te vestigen op het feit dat de door het Instituut der Bedrijfsrevisoren voorgestelde wijziging van de Wet "Corporate governance" tijdens een moeilijke periode wordt aangekaart. Naast de talrijke financiële schandalen die sinds bijna

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

drie jaar de revue passeren en die aanleiding geven tot het in vraag stellen van de onafhankelijkheid van de commissaris, past het tevens te benadrukken dat het op heden nog niet mogelijk is alle gevolgen van de Wet “Corporate governance” in te schatten. Immers een deel van de artikelen in de hierboven vermelde wet treedt pas in werking na een hernieuwing van een mandaat van commissaris. Een mandaat van commissaris duurt drie jaar.

Gezien het belang van het debat voor de verschillende actoren in het bedrijfsleven en gelet op de rechtsonzekerheid die voortvloeit uit een aantal bepalingen in de Wet “Corporate governance”, wensen de leden van de Hoge Raad aan de verschillende terzake bevoegde ministers hun unaniem advies op eigen initiatief over te maken.

Volgens de Hoge Raad kan een aanpassing van de Wet “Corporate governance” slechts worden beoogd in de mate dat de wijzigingen resulteren in betere transparantie en grotere rechtszekerheid terzake. Het advies van de Hoge Raad kadert in deze doelstellingen.

Bovendien en de bevoegdheden van de Hoge Raad in acht nemend, willen de leden van de Hoge Raad uw aandacht vestigen op het feit dat de nieuwe bepalingen voor alle belanghebbenden leesbaar en begrijpbaar dienen te zijn. Die inspanning moet leiden tot een grotere rechtszekerheid.

Tenslotte benadrukt de Hoge Raad het belang van het Europese debat in het licht van het voorstel tot herziening van de Achtste Vennootschapsrichtlijn, waarvan een ontwerp op 15 maart 2004 werd bekendgemaakt. Deze hervorming moet resulteren in een gemeenschappelijke benadering in de verschillende lidstaten van de Europese Unie met garantie op een voor alle bij het bedrijfsleven betrokken actoren gepast kader.

In dit perspectief past het op korte en middellange termijn de aanpassingen aan het Belgische wettelijk en reglementair kader die noodzakelijk zullen zijn in het licht van de beslissingen die op Europees niveau in 2005 zullen worden genomen, te onderzoeken.

1. Het toepassingsgebied van de regels inzake de onafhankelijkheid van de commissaris – Artikel 133, lid 8 van het Wetboek van vennootschappen.

In zijn voorstel tot amendement van de wet van 2 augustus 2002, de wet “corporate governance” stelt de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren voor om het toepassingsgebied van de onafhankelijkheidsregels van de commissaris aan te passen. Het betreft de regels die stellen dat de onafhankelijkheid van de commissaris wordt aangetast wanneer hij of personen uit zijn “kring” bepaalde bijkomende opdrachten naast de controle van de rekeningen van de entiteit voor deze laatste of een entiteit van de groep waartoe de gecontroleerde entiteit behoort, verricht.

Bijlage 1 van onderhavig advies bevat een schema met het huidige toepassingsgebied van artikel 133, lid 8 van het Wetboek van vennootschappen, de voorstellen die door het Instituut der Bedrijfsrevisoren werden geformuleerd alsook de positie die werd ingenomen door de Hoge Raad in dit advies van 1 april 2004. Dit schema gebruikt de uitdrukking “Kantoor X” en “Kantoor Y”.¹

De Hoge Raad wenst er in de eerste plaats op te wijzen dat de tekst van paragraaf 8 die door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren wordt voorgesteld moeilijk te begrijpen is. De complexiteit van de tekst alsook van de regel die de paragraaf bevat, kan volgens de Hoge Raad de terzake gewenste rechtszekerheid niet waarborgen.

Volgens de Hoge Raad zijn de voorstellen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren deels gegrond. Dit is het geval met het voorstel dat strekt tot het uit het toepassingsgebied sluiten van de zusters en de nichten binnen de groep van de gecontroleerde entiteit wanneer de moeder wordt gecontroleerd door een auditor die niet behoort tot de “kring” van de auditor die belast is met de controle van de rekeningen van de betrokken entiteit. De geviseerde “zuster- en nichtvennootschappen” zijn de – Belgische of buitenlandse vennootschappen die afhankelijk zijn van eenzelfde moeder maar die onderling geen banden met elkaar hebben. Meer in het bijzonder past het te benadrukken dat er

1. Met “Kantoor” wordt, naar het voorbeeld van de definitie in het huidige lid 5 van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen, bedoeld de bedrijfsrevisor belast met de controle van de entiteit of van de groep, alsook alle personen met wie hij een arbeidsovereenkomst heeft gesloten of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, of de vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen, en dit zowel nationaal als internationaal.

zich moeilijkheden¹ kunnen voordoen wat betreft het verzamelen van informatie in het laterale deel van de groep (de “zusters” en “nichten”) en dat de rechtszekerheid bijgevolg niet volledig kan worden gewaarborgd. **Daarentegen is het volgens de Hoge Raad geenszins te rechtvaardigen dat de regeling met betrekking tot de dochtervennootschappen van de gecontroleerde entiteit** (entiteiten die rechtstreeks of onrechtstreeks van de gecontroleerde entiteit afhangen) te wijzigen. Voor deze entiteiten kan de inwinning **de nodige informatie onder geen enkele omstandigheid een probleem vormen.**

Bovendien oordeelt de Hoge Raad dat wanneer de (Belgische) moedervennootschap door hetzelfde auditkantoor als de gecontroleerde entiteit wordt gecontroleerd, er geen enkel organisatorisch probleem kan zijn om informatie over de zuster- en nichtentiteiten op betrouwbare wijze in te zamelen. De Hoge Raad stelt dan ook voor om de huidige regels in het Wetboek van vennootschappen niet te wijzigen voor zover de moedervennootschap wordt gecontroleerd door hetzelfde auditkantoor als de gecontroleerde entiteit.

De Hoge Raad is van oordeel dat deze tussenpositie (het laterale toepassingsgebied opheffen wanneer de moedervennootschap wordt gecontroleerd door een kantoor dat niet behoort tot de “kring” van de auditor belast met de controle van de entiteit, maar in ieder geval het verticale toepassingsgebied behouden) tegemoet kan komen aan de moeilijkheden die aan de orde werden gesteld door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren bij de implementatie van de wet “corporate governance” alsook aan de vereisten van transparantie van financiële informatie en van onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren bij het uitvoeren van de controle van de rekeningen in het licht van de bestaan van internationale groepen.

1. Immers, wanneer de moedervennootschap wordt gecontroleerd door een auditor die niet behoort tot de “kring” van de auditor belast met de controle van de betrokken entiteit, heeft deze laatste in voorkomend geval geen controle op mogelijke bijkomende opdrachten die het moedervennootschap zou kunnen eisen voor de dochters die geen deel uitmaken van de betrokken entiteit (de zuster- en nichtentiteiten). In bepaalde gevallen zouden de door de wet “corporate governance” ingevoerde bepalingen de commissaris ertoe noodzaken ontslag te nemen wegens het verzoek tot presteren van bijkomende opdrachten door de het moedervennootschap aan personen uit de “kring” van de commissaris.

2. Afschaffing van de retroactieve werking indien de “one to one”-regel wordt nageleefd – voorstel van artikel 133, § 9, lid 2 (punt a) van het Wetboek van vennootschappen

Artikel 133, lid 8 van het Wetboek van vennootschappen slaat op de prestaties van de bedrijfsrevisor (of van een persoon uit diens “kring”) gedurende een periode van twee jaar voorafgaand aan de benoeming tot commissaris. De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren stelt een nieuwe paragraaf 9 voor waarin het huidige artikel 133, lid 8 W. Venn. mits de toevoeging van één uitzondering, is overgenomen.

De Hoge Raad wenst te benadrukken dat er zich tot op heden geen gelegenheid had voorgedaan om terzake een advies uit te brengen daar het beginsel van de retroactieve werking slechts na amendering in de Senaat ingevoerd werd.

Volgens de Hoge Raad is het verzoek van het Instituut der Bedrijfsrevisoren om de retroactieve werking af te schaffen, ten dele terecht.

Niettegenstaande het ten dele terecht verzoek van het Instituut der Bedrijfsrevisoren meent de Hoge Raad dat er minstens één uitzondering moet worden behouden, meer bepaald met betrekking tot de boekhouding. Naar de mening van de Hoge Raad is het controleren van de jaarrekening van een vennootschap waarin de bedrijfsrevisor, of elke andere persoon uit diens “kring”, gedurende de laatste twee jaar de boekhouding heeft bijgehouden, immers een loutere vorm van “autocontrole”, wat het risico inhoudt dat de onafhankelijkheid van de commissaris vanaf het aanvaarden van het mandaat wordt aangetast.

Deze oplossing zou het volgens de Hoge Raad mogelijk moeten maken tegemoet te komen aan de feitelijke situatie zonder de reikwijdte van het wettelijke principe terzake volledig uit te hollen.

3. Toevoeging van een de minimis regel - voorstel van artikel 133, § 9, lid 2 (punt b) van het Wetboek van vennootschappen

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren stelt voor een tweede situatie (bedoeld onder punt b) toe te voegen in lid 2 van paragraaf 9 van artikel 133 van het Wetboek van vennootschappen waarin het huidige artikel 133, lid 8 van het Wetboek van vennootschappen niet voorziet. Lid 2 van paragraaf 9 heeft betrekking op het geval waarbij het totale bedrag voor bijkomende prestaties die door de bedrijfsrevisor werden uitgevoerd (of door een persoon uit zijn “kring”) niet hoger is dan 5 % van de honoraria voor de controle van de rekeningen.

De Hoge Raad begrijpt de wens van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren om de rechtszekerheid te waarborgen door een dergelijke de minimis regel in te voeren. Toch wenst de Hoge Raad eraan te herinneren dat de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 geen de minimis regel vastlegt die geldt voor alle vennootschappen¹, zoals deze die wordt voorgesteld door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. De Europese aanbeveling legt immers geen de minimis regel vast voor het geheel van bijkomende prestaties, noch voor “instellingen van openbaar belang”², noch voor andere. De uitbreiding van de toepassing van een de minimis regel tot alle Belgische vennootschappen die een commissaris moeten aanstellen zou impliceren dat een deel van deze Europese aanbeveling inzake onafhankelijkheid van wettelijke controleurs van de rekeningen niet wordt nageleefd. De Hoge Raad vestigt eveneens de aandacht op het feit dat er momenteel op Europees niveau discussies worden gevoerd over de goedkeuring van een richtlijn ter vervanging van de achtste Europese vennootschapsrichtlijn (ontwerptekst gepubliceerd op 15 maart 2004).

1. Zie terzake bijlage 4.

2. “Instellingen van openbaar belang” definieert de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 als “instellingen die van groot algemeen belang zijn omdat hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang, hun personeelsbestand of hun bedrijfsstatus van dien aard is dat zij een breed scala van belanghebbenden bestrijken. Voorbeelden van dergelijke instellingen zijn onder meer kredietinstellingen, verzekeringsmaatschappijen, beleggingsondernemingen, icbe's, pensioenfondsen en beursgenoteerde vennootschappen.

3. Dit schema maakt gebruik van de begrippen “Kantoor X” en “Kantoor Y” die hierboven onder het eerste punt van onderhavig advies werden toegelicht.

4. Bijkomende honoraria - artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren stelt tevens voor om het toepassingsgebied aan te passen van de entiteiten waarvoor de publicatie van de bijkomende en nader uit te splitsen honoraria door het artikel 134 W. Venn. wordt vereist.

Bijlage 2 van onderhavig advies bevat een schema van de huidige vereisten inzake melding van bijkomende honoraria in het jaarverslag, de voorstellen die terzake door het Instituut der Bedrijfsrevisoren werden geformuleerd alsook de stelling van de Hoge Raad in dit advies.³

De Hoge Raad wenst te benadrukken dat wat het toepassingsgebied betreft, met name de entiteiten waarvoor de publicatie van de bijkomende honoraria vereist is, deze bepaling in 2002 niet werd gewijzigd. Enkel de ventilering van de bezoldiging voor de bijkomende prestaties werd nader gepreciseerd in de wet van 2 augustus 2002.

Volgens de Hoge Raad is het dan ook niet wenselijk de voorstellen van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren te volgen.

Dit neemt echter niet weg dat, de *lege ferenda*, de Hoge Raad het wenselijk acht de entiteiten gevisieerd in het huidige artikel 133, lid 5 W. Venn. (inzake de “one to one” berekeningsregel - zie bijlage 2 van onderhavig advies) af te stemmen op de entiteiten waarvoor de ventilatie van de bijkomende honoraria aangewezen is (artikel 134, § 4 van het Wetboek van vennootschappen). Een identiek toepassingsgebied maakt een transparante berekening van de “one-to-one”-regel mogelijk en biedt een grotere rechtszekerheid.

De leden van de Hoge Raad wensen in dit perspectief tevens te wijzen op het belang van de goedkeuring van het Koninklijk Besluit omtrent de verdeling van de bijkomende honoraria die in het jaarverslag moeten worden vermelden, waarover de Hoge Raad op 1 maart 2004 een advies uitbracht.

5. Afwijking, in het voorstel van het IBR, van artikel 133, § 5 van het Wetboek van vennootschappen mits oprichting van een auditcomité – Artikel 133, § 6 van het Wetboek van vennootschappen

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren stelt voor om in het huidige artikel 133, lid 6 van het Wetboek van vennootschappen het statuut van het auditcomité te wijzigen. Dit comité kan toelaten van artikel 133, §5 W. Venn. af te wijken.

Volgens de Hoge Raad is het voorbarig hierover een beslissing te treffen omdat op Europees niveau het debat terzake nog aan de gang is. Artikel 39 in het voorstel tot wijziging van de achtste Europese vennootschapsrichtlijn die op 15 maart 2004 werd gepubliceerd bevat de kenmerken en bevoegdheden waaraan een auditcomité moet beantwoorden in het licht van de onafhankelijkheid van de wettelijke controleur van de jaarrekening.

6. Berekening van de “one to one”-regel over een periode van 3 jaar of 1 jaar - Artikel 133 § 7 lid 2 van het Wetboek van vennootschappen in het voorstel van het IBR.

Voor zover de “one to one”-regel, zoals bepaald in het huidige artikel 133, lid 5 W. Venn., betrekking heeft op het toepassingsgebied waarmee rekening moet worden gehouden voor het bepalen van de in aanmerking te nemen niet verboden “niet-audit”-opdrachten die kunnen worden uitgevoerd door de auditor belast met de controle van de jaarrekening of door personen uit zijn “kring”, ten gunste van de gecontroleerde entiteit of van deze die tot de groep behoren, lijkt deze geen probleem op te leveren.

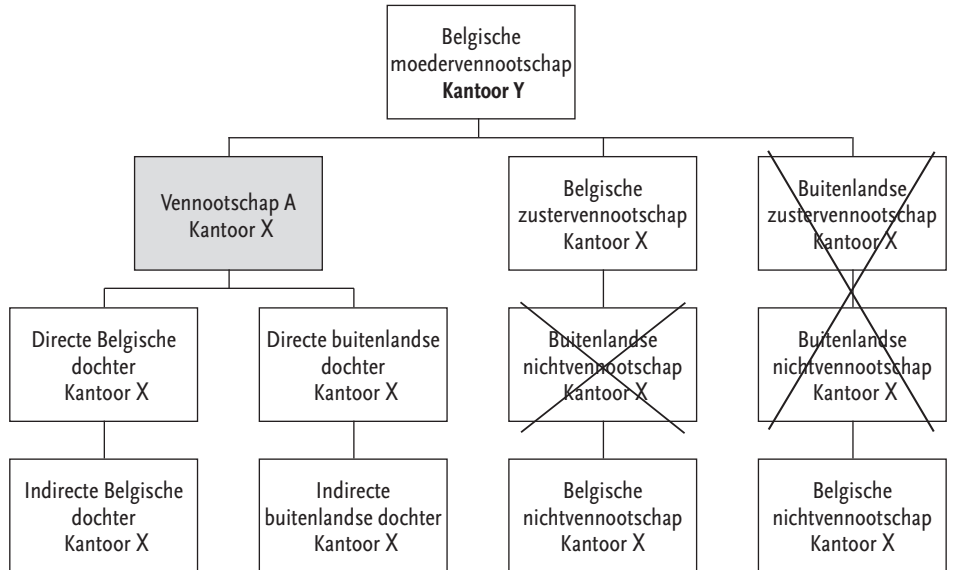
Bijlage 3 van onderhavig advies bevat een schema van het huidige toepassingsgebied van artikel 133, lid 5 W. Venn., de voorstellen terzake geformuleerd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren en de positie van de Hoge Raad in dit advies.¹.

De Hoge Raad stelt vast dat het voorstel van amendement van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren een verduidelijking inzake de berekeningswijze van de “one to one”-regel aanbrengt. Meer bepaald stelt hij voor de berekening over de totale periode van het mandaat, zijnde 3 jaar, te laten geschieden.

De Hoge Raad is van oordeel dat voor de correcte toepassing van deze regel, rechtszekerheid en transparantie essentieel zijn. Hij is dan ook de mening toegedaan dat de berekening per jaar moet geschieden, zoals dit ook geldt voor de openbaarmaking van informatie omtrent de bijkomende honoraria die jaarlijks in het jaarverslag wordt gepubliceerd. Deze benadering leidt tot een grotere transparantie en tot meer rechtszekerheid.

1. Dit schema maakt gebruik van de begrippen “Kantoor X” en “Kantoor Y” die hierboven onder het eerste punt van onderhavig advies werden toegelicht.

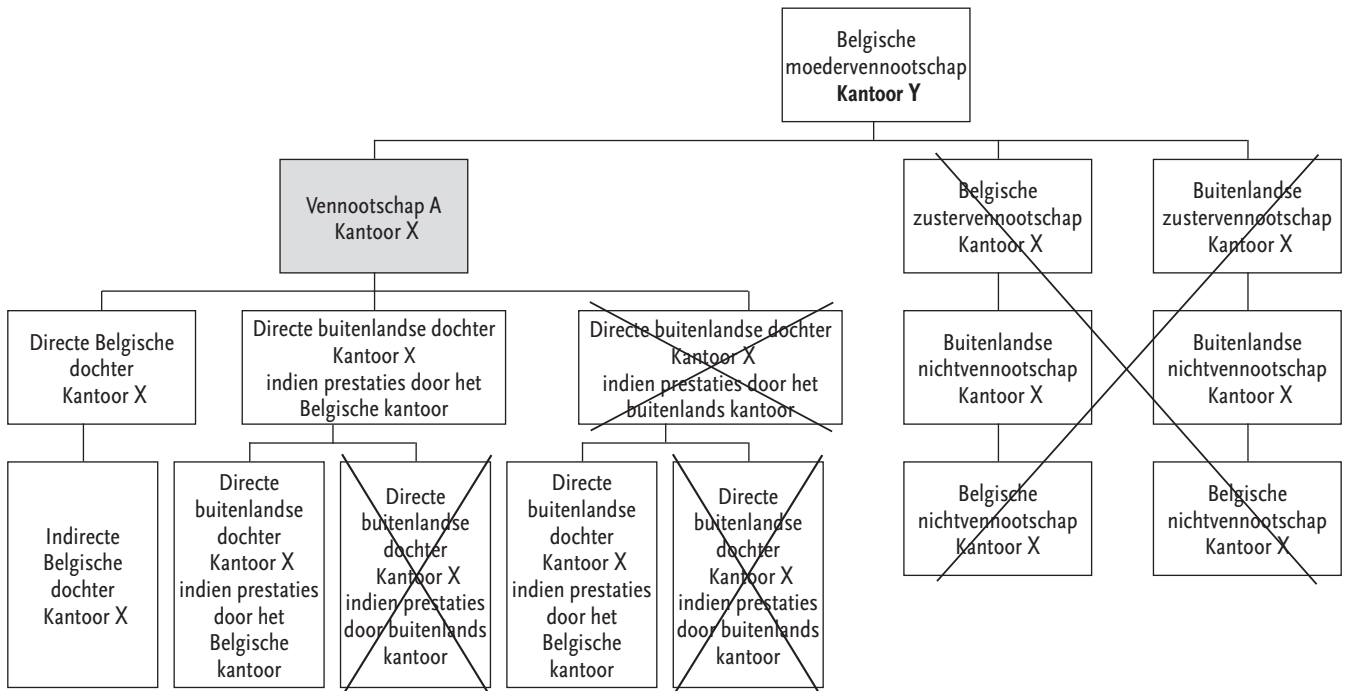
Bijlage 1 Artikel 133, lid 8 W. Venn.
Huidig toepassingsgebied - Onafhankelijkheid



Hypothese: de kantoren* X en Y zijn onafhankelijk van elkaar.

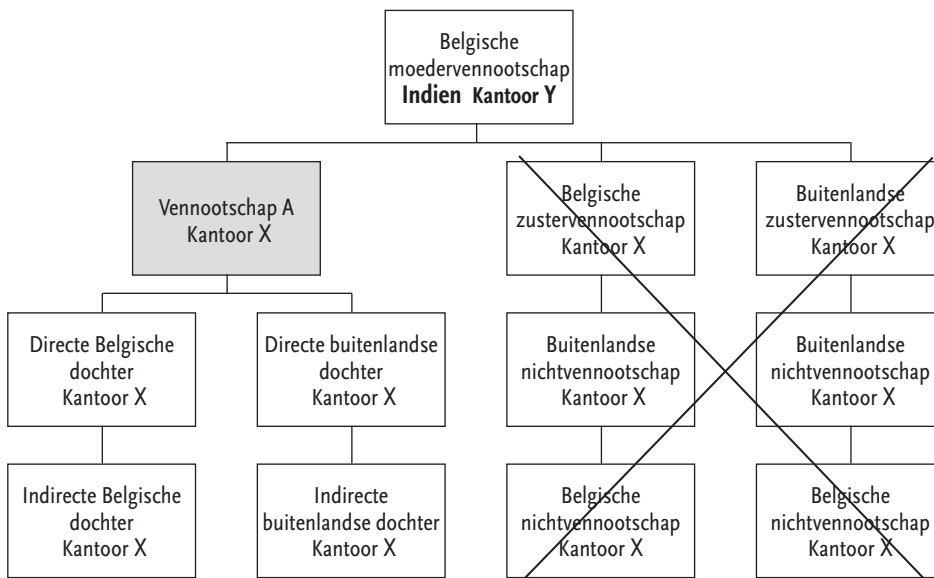
* Kantoor duidt op de revisor en zijn netwerk, zoals gedefinieerd in artikel 133, lid 5 W. Venn.

Voorstel IBR - Toepassingsgebied - Onafhankelijkheid



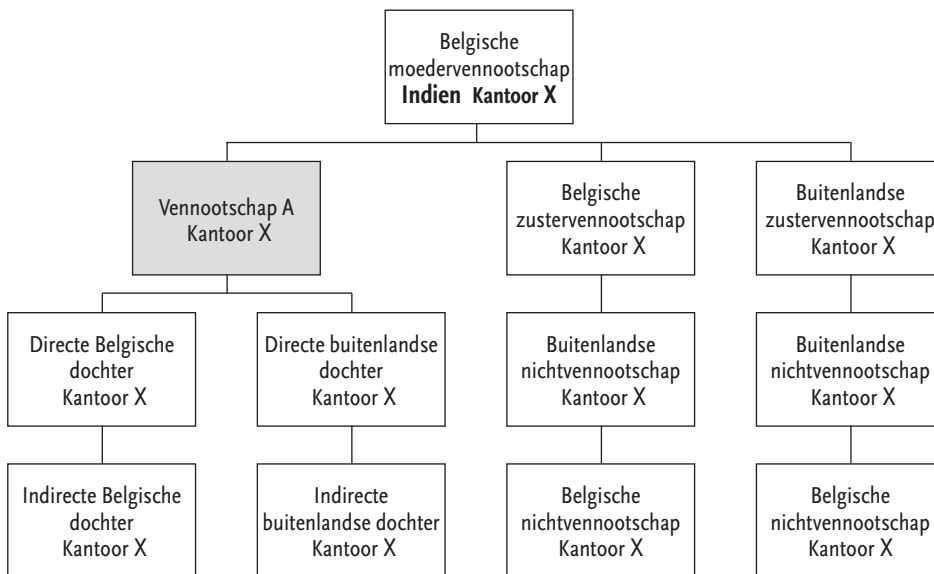
Hypothese: de kantoren X en Y zijn onafhankelijk van elkaar.

Advies van de Hoge Raad - Toepassingsgebied - Onafhankelijkheid

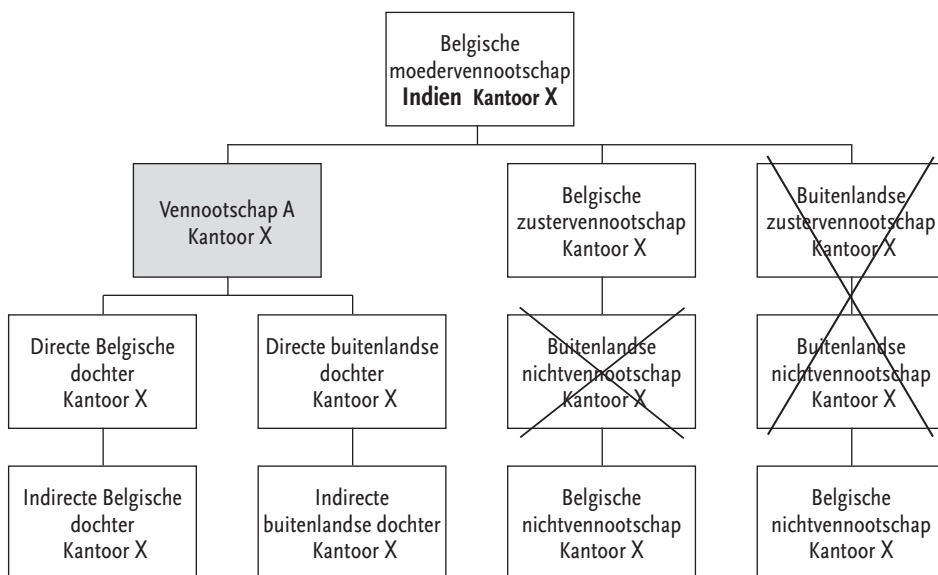


Hypothese: de kantoren X en Y zijn onafhankelijk van elkaar.

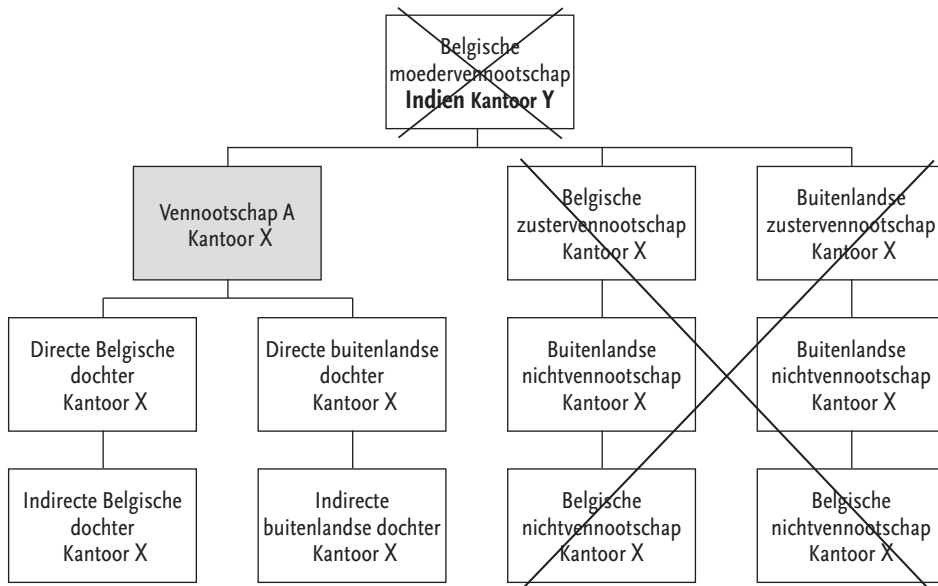
Advies van de Hoge Raad - Toepassingsgebied - Onafhankelijkheid



Bijlage 2 Artikel 134, § 4 W. Venn.
Bijkomende honoraria - Huidige situatie

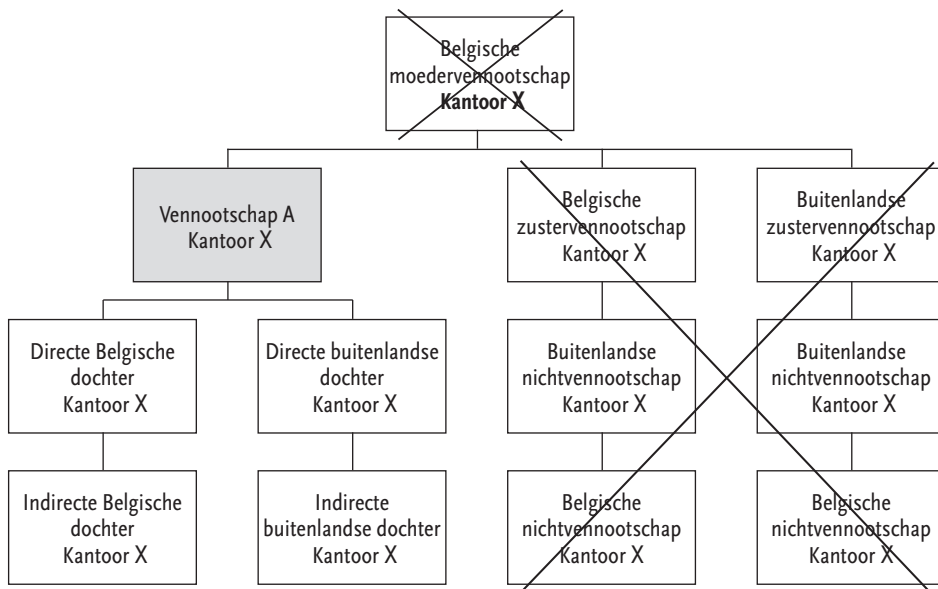


Bijkomende honoraria - Huidige situatie

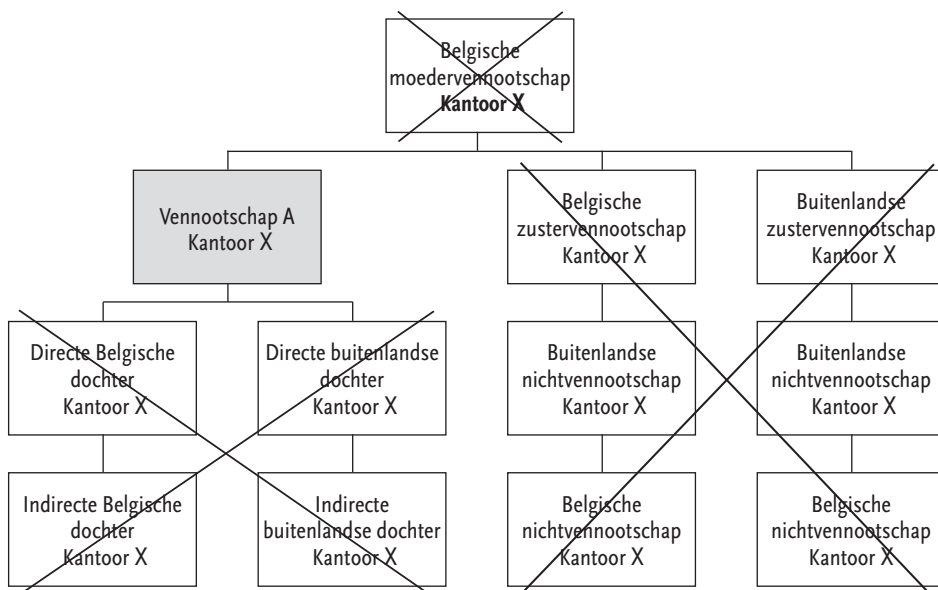


Hypothese: de kantoren X en Y zijn onafhankelijk van elkaar.

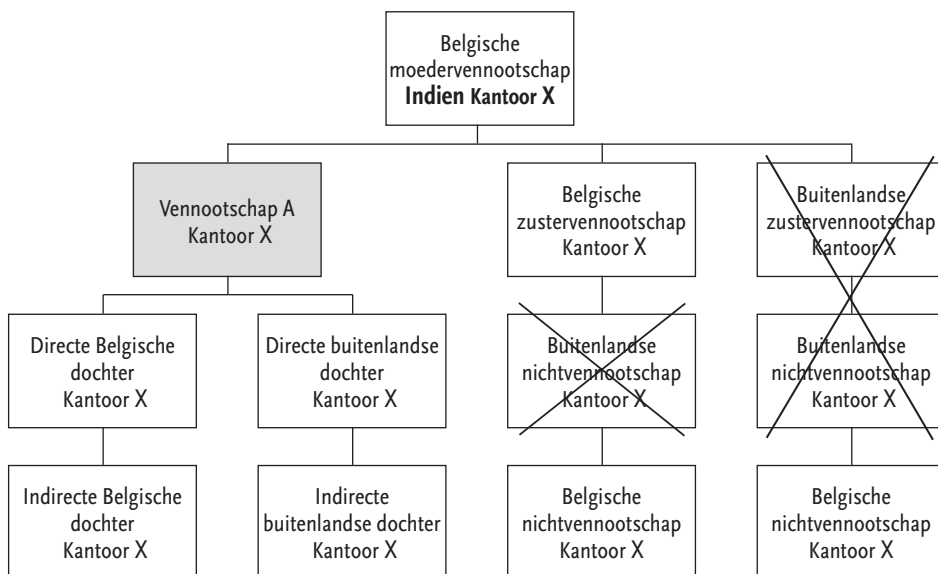
Bijkomende honoraria - Voorstel IBR
Situatie waarbij vennootschap A moet consolideren



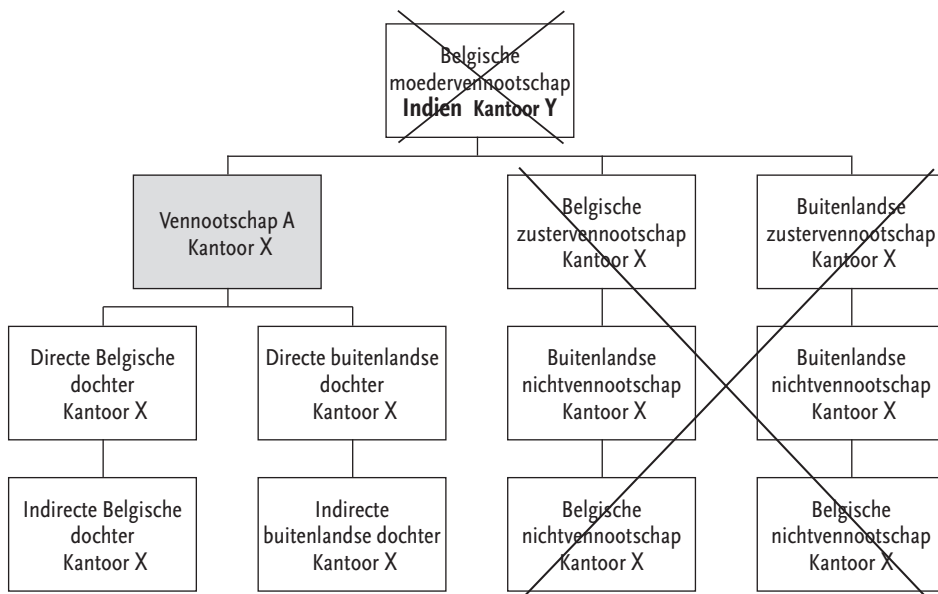
Bijkomende honoraria - Voorstel IBR
Situatie waarbij vennootschap A niet moet consolideren



Bijkomende honoraria - Advies van de Hoge Raad

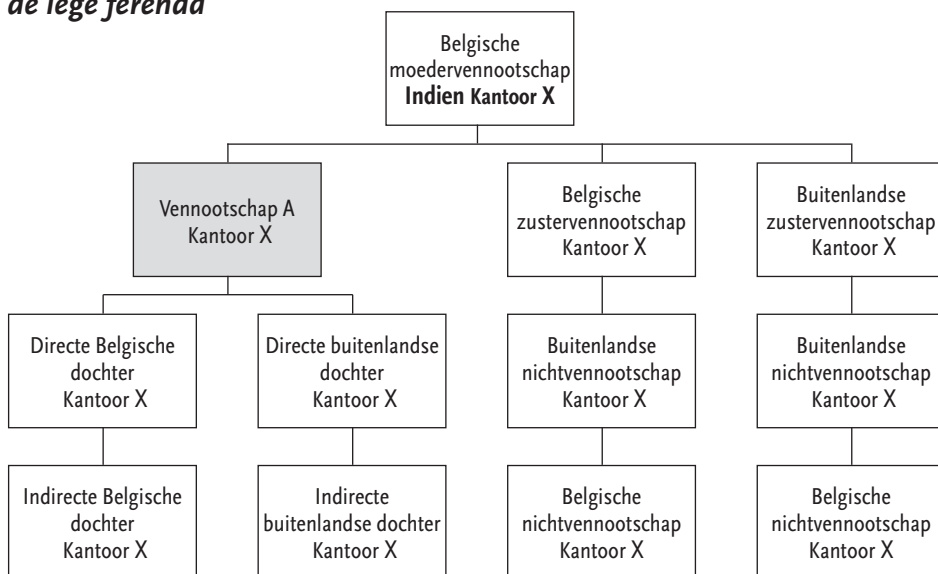


Bijkomende honoraria - Advies van de Hoge Raad

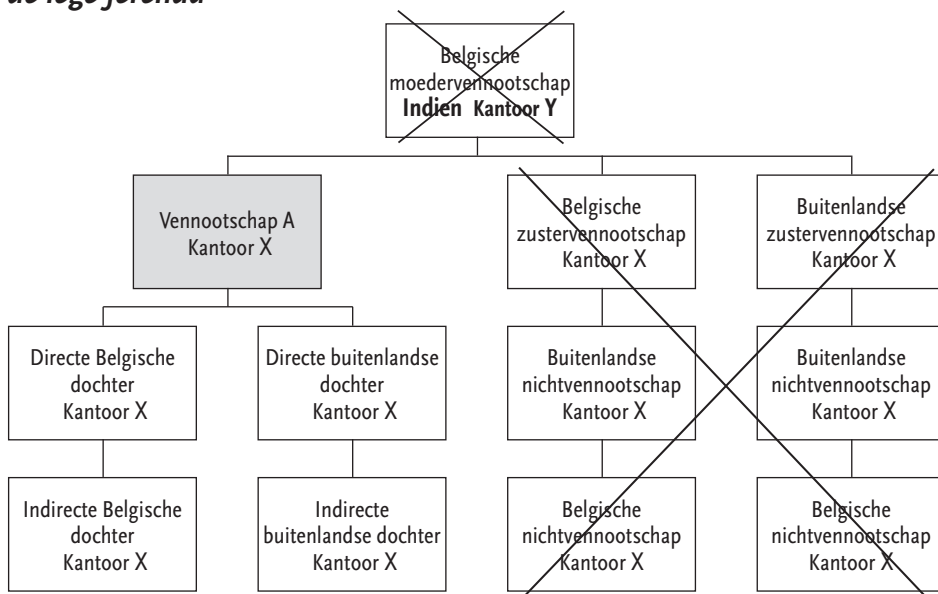


Hypothese: de kantoren X en Y zijn onafhankelijk van elkaar.

**Bijkomende honoraria - Advies van de Hoge Raad -
de lege ferenda**



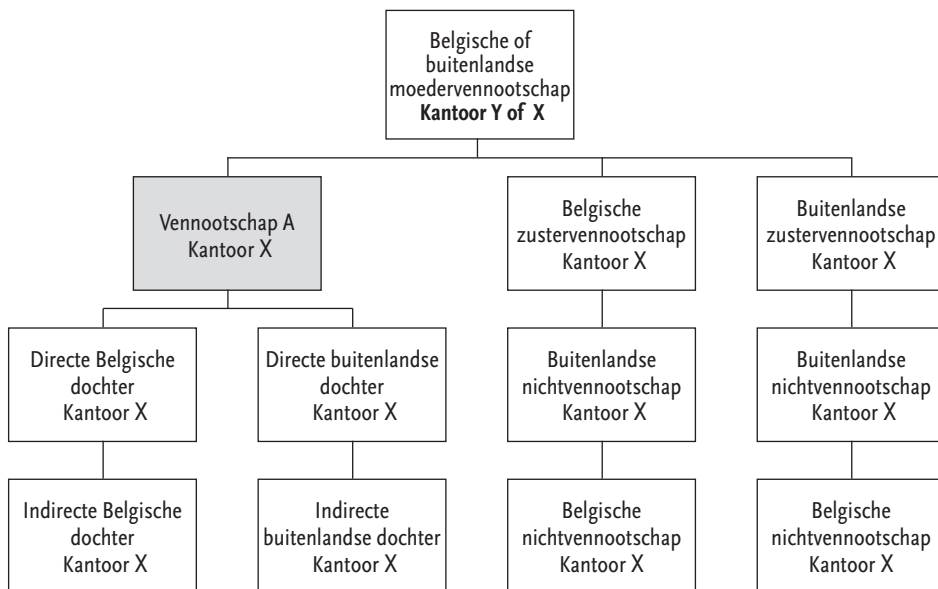
**Bijkomende honoraria - Advies van de Hoge Raad -
de lege ferenda**



Hypothese: de kantoren X en Y zijn onafhankelijk van elkaar.

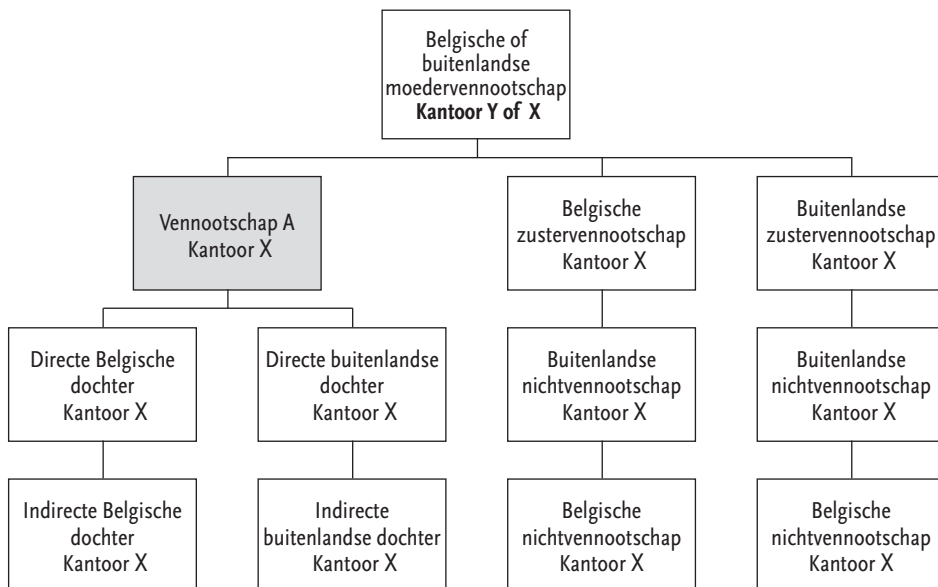
Bijlage 3 Artikel 133, lid 5 W. Venn.

Toepassingsgebied - One to one - Huidige situatie



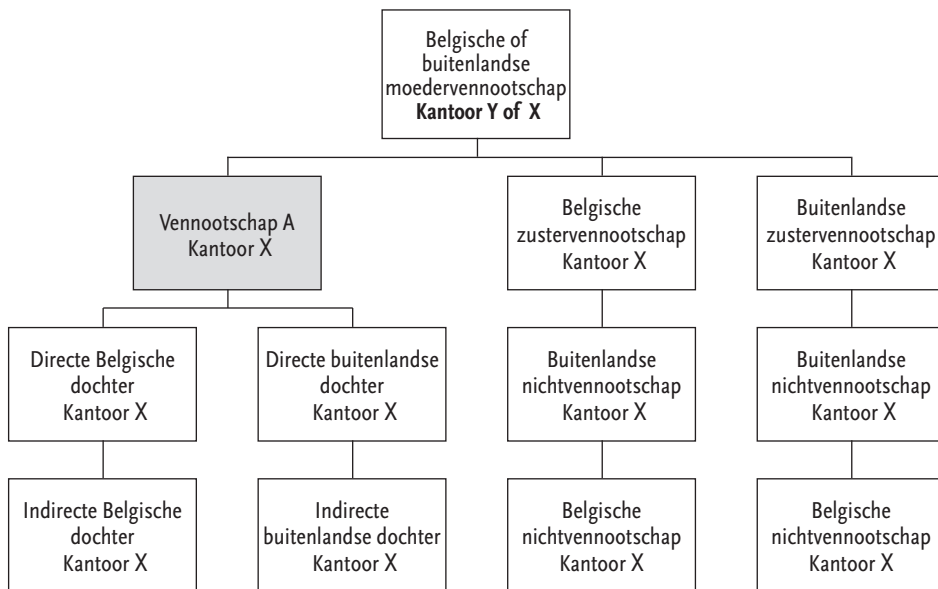
Hypothese: de kantoren X en Y zijn onafhankelijk van elkaar.

Toepassingsgebied - One to one - Voorstel IBR



Hypothese: de kantoren X en Y zijn onafhankelijk van elkaar.

Toepassingsgebied - One to one - Advies van de Hoge Raad



Hypothese: de kantoren X en Y zijn onafhankelijk van elkaar.

Bijlage 4 Schematische synthese van de de minimis regels in de Europese aanbeveling van 16 mei 2002

		Totaal verbod voor alle ondernemingen	De minimis uitsluitend voor instellingen zonder openbaar belang	De minimis onder voorwaarden
Besluitvorming en tussenkomst in het besluitvormingsproces	7.1.	X		
Opmaken van de boekhouding en van de financiële staten	7.2.1.		X (op voorwaarde dat dit zich beperkt tot bijstand met een technisch of routinematig karakter of indien het gaat om een louter informatief advies)	
Ontwerp en invoeren van financiële informatie-technologiesystemen	7.2.2.			X (zie de voorwaarden onder lid 2 van paragraaf 7.2.2.)
Diensten van waardebeoordeling	7.2.3.			X (indien geen materieel belang)
Deelname aan de interne controle van de cliënt	7.2.4.			X (zie voorwaarden onder lid 2 van paragraaf 7.2.4.)
Optreden in naam van de cliënt bij de beslechting van (recht)geschillen	7.2.5.			X (indien geen materieel belang)
Indienstneming van hogere kaderleden	7.2.6	X (beslissing tot aanwerving)	X (met betrekking tot het leveren van een lijst met namen)	X (indien gepaste maatregelen die het risico op verlies van onafhankelijkheid beperken)

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

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

Advies van 15 juni 2004 omtrent de regels inzake de permanente vorming die werden goedgekeurd door de Nationale Raad van het BIBF voor het kalenderjaar 2004

bijlage IV

D

e Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten heeft op 17 februari 2004 door hem goedgekeurde richtlijnen inzake permanente vorming van erkende boekhouders(-fiscalisten) voor het kalenderjaar 2004 aan de Hoge Raad overgemaakt.

De Hoge Raad heeft de wettelijke opdracht¹ mee te werken aan de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen, via het verstrekken op eigen initiatief of op verzoek van adviezen of aanbevelingen aan de Regering of aan de beroepsinstellingen die de economische beroepen vertegenwoordigen.

De Hoge Raad dient te benadrukken dat, overeenkomstig artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, de Raad van het BIBF niet van onderhavig advies mag afwijken, aangezien de ter advies voorgelegde norm betrekking heeft op meer dan één hoedanigheid (erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten).

In zijn advies formuleert de Hoge Raad een aantal opmerkingen die erop gericht zijn de praktijk bij de verschillende economische beroepsbeoefenaars te harmoniseren, met in achtnaam van eventuele bijzonderheden eigen aan bepaalde beroepsgroepen.

1. Wettelijk en reglementair kader

e basisregels met betrekking tot de leden van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten zijn vastgelegd in twee wetten:

- de kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen (*Belgisch Staatsblad*, 27 maart 1976) en
- de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (*Belgisch Staatsblad*, 11 mei 1999, 2^{de} editie).

Overeenkomstig artikel 44 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen heeft het Beroepsinstituut “als opdracht toe te zien op

de opleiding en de permanente organisatie van een korps van specialisten te verzekeren, die bekwaam zijn de in artikel 49 bepaalde werkzaamheden uit te voeren met alle vereiste waarborgen inzake bekwaamheid, onafhankelijkheid en professionele rechtschapenheid. Het Beroepsinstituut ziet er tevens op toe dat de aan zijn leden toevertrouwde opdrachten behoorlijk worden uitgevoerd.”

Met betrekking tot de permanente vorming, die enerzijds aan de Nationale Raad en anderzijds aan de Uitvoerende Kamers wordt toevertrouwd, stelt de kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de

1. Deze opdracht vloeit voort uit artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, *B.S.* 11 mei 1999.

dienstverlenende intellectuele beroepen, bovendien het volgende:

- “De **Nationale Raad** kan de voorschriften van de plichtenleer, zoals bepaald krachtens artikel 2 van deze wet, nader uitwerken, aanpassen of vervolledigen en stelt het stagereglement op. De voorschriften inzake de plichtenleer en het stagereglement hebben slechts bindende kracht nadat zij door de Koning zijn goedgekeurd, bij een in Ministerraad overlegd besluit.” (artikel 7, § 1, eerste lid).

“De Nationale Raad heeft bovendien als opdracht:

1. erop toe te zien dat de voorwaarden inzake toegang tot het beroep worden nageleefd en elke inbreuk op de wetten en verordeningen tot bescherming van de beroepstitel en tot organisatie van het beroep bij de gerechtelijke overheid aan te klagen,
2. de voorwaarden vast te stellen waaraan de leden moeten voldoen om de titel van hun beroep eershulve te mogen voeren,
3. het opmaken en bijhouden van de lijst van de stagemesters, die als opdracht hebben de stagiairs te adviseren en bij te staan en een evaluatierapport op te maken;
4. **maatregelen te nemen inzake beroepsvervolmaking en bijscholing van de leden**” (artikel 7, § 1, derde lid)

- “De **Kamers** hebben tot taak:
 - 1° het tableau van de beoefenaars, de lijst van de stagiairs en het tableau van de personen die de titel van het beroep eershulve mogen voeren op te maken en bij te houden,
 - 2° De occasionele uitoefening van het beroep door in het buitenland gevestigde personen toe te laten overeenkomstig de bepalingen van het Verdrag van Rome en van de ter uitvoering van dit verdrag genomen verordeningen of op grond van een wederkerigheidsverdrag en zulks voor zover de betrokkene voldoet aan de voorwaarden tot uitoefening van het beroep die van kracht zijn in het land waar hij zijn hoofdverblijf heeft; zij die de toelating hebben bekomen moeten zich schikken naar de deontologische regels vermeld in artikel 7, § 1;
 - 3° **te waken over de toepassing van het stagereglement en de voorschriften van de plichtenleer en uitspraak in tuchtzaken te doen ten opzichte van de beoefenaars, de stagiairs en de**

personen die gemachtigd zijn het beroep occasioneel uit te oefenen,

- 4° op gezamenlijk verzoek van de betrokkenen, in laatste aanleg arbitraal uitspraak te doen omtrent betwistingen inzake honoraria die door een beoefenaar van een dienstverlenend beroep aan zijn client worden gevraagd, en op verzoek van de hoven en rechtbanken of in geval van geschil tussen op het tableau of op de lijst van stagiairs ingeschreven personen, advies uit te brengen over de berekening van de honoraria.” (artikel 8, § 1).

Wat betreft de rol die, enerzijds, de Nationale Raad en, anderzijds, de Uitvoerende Kamers dienen te vervullen inzake de permanente vorming van erkende boekhouders-fiscalisten, preciseert artikel 15 van het Koninklijk Besluit van 23 december 1997 tot goedkeuring van het reglement van plichtenleer van het Beroepsinstituut van Boekhouders (*Belgisch Staatsblad*, 29 januari 1998) daarenboven het volgende:

“De boekhouder BIB zal de nodige zorg besteden aan zijn beroepsvervolmaking. De **Raad** bepaalt het minimum aantal uren dat jaarlijks aan de beroepsvervolmaking moet worden besteed en kan ook onderwerpen inzake beroepsvervolmaking aanduiden.

Het aantal uren en onderwerpen, voor zover ze werden bepaald, worden aan de leden van het Instituut bekend gemaakt.

De boekhouder BIB zal op verzoek van de **Kamer** de nodige bewijzen dienen voor te leggen van de onderwerpen en de tijd, die hij aan zijn beroepsvervolmaking heeft besteed.

Elke boekhouder BIB, die zijn beroepsactiviteit van zelfstandige boekhouder stopzet en de **Kamer** om zijn tijdelijke uitschrijving van het tableau van de beroepsbeoefenaars heeft verzocht, moet binnen het jaar volgend op zijn herinschrijving op het tableau, een door de Raad bepaalde bijscholing volgen, voor zover de uitschrijving langer dan twaalf maanden heeft geduurd. Het aantal uren bijscholing wordt in aanmerking genomen voor het bewijzen van de jaarlijkse verplichting inzake beroepsvervolmaking.

De boekhouder BIB, die tijdens de periode van zijn tijdelijke uitschrijving, de door de Raad bepaalde tijd en onderwerpen heeft besteed, is niet verplicht de bijscholing te volgen bij zijn herinschrijving.”

2. Bestaan van een beroepsnorm inzake permanente vorming

De wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen vertrouwt het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten het toezicht over de permanente vorming van zijn leden toe.

De kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen en het Koninklijk Besluit van 23 december 1997 tot goedkeuring van het reglement van plichtenleer van het Beroepsinstituut van Boekhouders bepalen de respectievelijke taken van de Nationale Raad en de Uitvoerende kamers.

De Hoge Raad is enigszins verbaasd over de goedkeuring *op jaarlijkse basis* van de bepalingen van toepassing op de permanente vorming. ***Volgens de leden van de Hoge Raad kan de goedkeuring van een echte beroepsnorm inzake permanente vorming de rechtszekerheid voor erkende boekhouders(-fiscalisten) vergroten.*** Dergelijke norm kan eventueel op jaarlijkse basis worden aangevuld indien zou blijken dat rekening moet worden gehouden met bepaalde aspecten die specifiek zijn voor een bepaald jaar.

Door een beroepsnorm ter zake goed te keuren (in plaats van een gewoon jaarlijks "verslag"), zou het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten voortaan beschikken over een norm die vergelijkbaar is met de teksten die door de twee andere Instituten werden goedgekeurd, meer bepaald:

- de norm betreffende de permanente vorming, die op 7 september 1998 door de Raad van het Instituut van

de Accountants en de Belastingconsulenten werd goedgekeurd (waarvan onlangs een herziening ter advies aan de Hoge Raad werd voorgelegd);

- de norm betreffende de permanente vorming, die op 5 juli 1991 door de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren werd goedgekeurd.

In zijn advies formuleert de Hoge Raad een aantal opmerkingen dat erop gericht is om de praktijken van de verschillende economische beroepen te harmoniseren, waarbij rekening wordt gehouden met eventuele bijzonderheden van deze beroepen.

De Hoge Raad vestigt de aandacht van de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten op het belang dat hij hecht aan de harmonisatie van de praktijken van de verschillende economische beroepen. Gelet op de goedkeuring van bindende regels inzake permanente vorming door de IFAC, in mei 2004, en niettegenstaande het BIBF geen lid is van het IFAC, beveelt de Hoge Raad een overleg aan, door tussenkomst van het Interinstitutencomité, met de vertegenwoordigers van de twee andere Instituten, alvorens de norm definitief goed te keuren.

Daarom verzoekt de Hoge Raad de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten om de ontwerpnorm inzake permanente vorming opnieuw ter advies voor te leggen, na er de opmerkingen van de Hoge Raad en de resultaten van dit overleg, door tussenkomst van het Interinstitutencomité, in te hebben opgenomen.

3. Vereiste permanente vorming

De leden van de Hoge Raad stellen vast dat de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten voorstelt om over te gaan van een systeem van aantal uren permanente vorming naar een systeem met punten.

Er dient te worden opgemerkt dat deze praktijk nieuw is bij de economische beroepen waar tot op heden gebruik werd gemaakt van een criterium gebaseerd op het aantal uren opleiding.

Volgens de leden van de Hoge Raad vormt de overstap naar een puntensysteem, naar het voorbeeld van de juridische beroepen, op zich geen probleem.

De leden van de Hoge Raad hebben wel enig voorbehoud met betrekking tot de criteria die de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten stelt, gelet op twee fundamentele redenen:

- bepaalde opleidingen geven proportioneel recht op een hoger aantal opleidingspunten dan andere;
- voor de berekening van het aantal punten voor de permanente vorming komen uitsluitend opleidingen in aanmerking.

De Hoge Raad heeft geen bezwaren tegen het onderzoek door het BIBF van de inhoud van de “bijscholingslessen, studiedagen en seminaries die georganiseerd worden door vennootschappen, VZW’s en andere ondernemingen die tot direct of indirect doel hebben de economische ontwikkeling van hun eigen activiteiten (commercieel doel)” om te bepalen of een opleiding al dan niet kan opgenomen worden in de vorming van erkende boekhouders(-fiscalisten).

De leden van de Hoge Raad zijn daarentegen wel van mening dat, indien de Nationale Raad een opleiding van deze

categorie zou goedkeuren, er geen enkele gegronde reden bestaat waarom deze opleidingen slechts zouden overeenstemmen met een derde van de punten waarop de andere opleidingen recht geven. Wanneer een opleiding immers erkend is door het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten is er geen enkele reden waarom een lesuur zou overeenstemmen met een verschillend aantal punten naargelang de opleiding wordt georganiseerd door het BIBF of door een organisatie zoals bedoeld onder punt (3) van het eerste lid van artikel 3 van de ter advies voorgelegde tekst.

Te algemene titel wenst de Hoge Raad te benadrukken dat in de mate enkel de opleidingen (in de echte betekenis van het woord) in aanmerking komen, er geen objectieve reden bestaat om over te schakelen naar een puntensysteem.

Het gebruik van opleidingspunten kan wel zeer relevant zijn indien er andere elementen in aanmerking zouden komen, zoals het schrijven van artikelen of studies over onderwerpen waarin de erkende boekhouder(-fiscalist) gespecialiseerd is, of het onderwijzen van bepaalde materies die rechtstreeks betrekking hebben op de activiteiten van de erkende boekhouder(-fiscalist).

Terzake kan worden verwezen naar het systeem van opleidingspunten dat op de Belgische advocaten (zie bijlage 1 bij onderhavig advies) van toepassing is.

In de mate dat moet worden overwogen om het aantal activiteiten die opleidingsuren/-punten kunnen opleveren uit te breiden (gelet op wat toegelaten is bij bedrijfsrevisoren, accountants of belastingconsulenten), beveelt de Hoge Raad niettemin aan om erop toe te zien dat de gevolgde opleidingen het grootste aandeel van de punten blijven opleveren.

4. Voor de permanente vorming in aanmerking te nemen vakgebieden

Artikel 2 stelt terecht dat “enkel de bijscholingsactiviteiten die rechtstreeks verband houden met de dagdagelijkse specifieke beroepsactiviteit van een erkend boekhouder(-fiscalist) / stagiair boekhouder(-fiscalist) (...) komen in aanmerking”. Gelet op deze vaststelling, vermeldt artikel 2 tien vakgebieden.

De Hoge Raad acht het aanbevelenswaardig dat, naar het voorbeeld van wat het geval is voor de andere economische

beroepen, **alle materies tijdens de permanente vorming aan bod komen**. Daartoe kan men eventueel de lijst met materies beperken door vakken zoals burgerlijk recht, sociaal recht en economie van de onderneming te integreren in de andere domeinen die op rechtstreekse en specifieke wijze betrekking hebben op de activiteiten van erkende boekhouders (-fiscalisten) (een herschikking met een exhaustieve opsomming van alle materies die binnen een rubriek aan bod komen).

5. Minimumduur van de opleidingen die in aanmerking kunnen komen

De Hoge Raad stelt vast dat de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten de norm inzake permanente vorming aanzienlijk wijzigt door slechts opleidingen van tenminste drie uur als permanente vorming in aanmerking te nemen.

Aangezien de ter advies ingediende norm geenszins verklaart waarom enkel de opleidingen van minstens drie uur als permanente vorming worden erkend, is de Hoge Raad van oordeel dat de vaststelling van een minimale opleidingsduur discriminerend is, in elk geval wanneer de minimumduur op dit niveau wordt vastgelegd.

6. Opleidingen die in aanmerking komen

Volgens de Hoge Raad past het om de relevantie van de onderscheiden activiteiten die deel kunnen uitmaken van de permanente vorming zoals bedoeld in lid 1 van artikel 3 van de ter advies voorgelegde norm, in vraag te stellen.

De Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten keurde op 23 januari 2004 de norm goed waarin wordt bepaald dat het BIBF overgaat tot voorafgaandelijk onderzoek van de opleidingen die in aanmerking kunnen komen (“bijscholingscursussen, studiedagen en seminars die worden georganiseerd door vennootschappen,

VZW’s en ondernemingen die de economische ontwikkeling van hun eigen activiteiten tot direct of indirect doel hebben (commercieel doel”).

Volgens de Hoge Raad zou het wenselijk zijn om de **tweede categorie op te splitsen**: enerzijds de “seminaries en studiedagen die georganiseerd worden door universiteiten en instellingen voor hoger onderwijs” en anderzijds de seminars en studiedagen die georganiseerd worden door beroepsverenigingen die door het BIBF erkend zijn en die zetelen in de consultatieve commissie voor de beroepsverenigingen en waarvan de seminars

in “Pacioli” worden gepubliceerd alsook deze die georganiseerd worden door “gespecialiseerde professionele” informatieverstrekking die vorming organiseren met betrekking tot de materies opgenomen in artikel 2 van deze nota.

De eerste categorie, namelijk de “seminaries en studiedagen die georganiseerd zijn door de universiteiten en instellingen voor hoger onderwijs”, kan logischerwijze op een gelijkaardige manier behandeld worden als de seminaries en studiedagen die georganiseerd worden door het Instituut. De tweede categorie, namelijk de “seminaries en studiedagen die georganiseerd worden door beroepsverenigingen die door het BIBF erkend zijn en die zetelen in de consultatieve commissie voor de beroepsverenigingen en waarvan de seminaries in “Pacioli” worden gepubliceerd en deze die georganiseerd worden door gespecialiseerde professionele informatieverstrekking die vorming organiseren met betrekking tot de materies opgenomen in artikel 2 van deze nota” kan logischerwijze worden gekoppeld aan het (huidige) punt 3 van de activiteiten zoals bepaald in artikel 3, lid 1 van de norm.

In het andere geval kan een discriminatie optreden tussen de verschillende opleidingen die door “derden” buiten de onderwijssector worden georganiseerd.

De Hoge Raad wenst tevens te wijzen op het feit dat twee opleidingscategorieën dicht bij elkaar aanleunen: enerzijds de “seminaries en studiedagen georganiseerd door (...) gespecialiseerde professionele informatieverstrekking die vorming organiseren met betrekking tot materies opgenomen in artikel 2 van deze nota” en anderzijds de “bijscholingslessen, cursussen, studiedagen en seminaries die georganiseerd worden door vennootschappen VZW's en ondernemingen die tot direct of indirect doel hebben de economische ontwikkeling van hun eigen activiteiten (commercieel doel)”. Er moet onderzocht worden of het eventueel mogelijk is om deze twee categorieën samen te voegen.

Om de nodige rechtszekerheid te garanderen en elke corporatistische houding te vermijden is het volgens de Hoge Raad aangewezen om in de norm te verduidelijken welke criteria het Instituut zal hanteren bij de erkenning van een dergelijke opleiding.

lijken welke criteria het Instituut zal hanteren bij de erkenning van een dergelijke opleiding.

Terzake wil de Hoge Raad de Nationale Raad wijzen op het belang dat dient te worden gehecht aan de procedures die moeten worden ontwikkeld voor de erkenning van bepaalde opleidingen in het kader van de permanente vorming.

Wat het ontwikkelen van een transparant en efficiënt systeem betreft, stelt de Hoge Raad de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten voor om de norm inzake permanente vorming uit te breiden door er de nodige informatie aan toe te voegen met betrekking tot de te ondernemen stappen en de toegepaste procedures voor de erkenning van bepaalde opleidingen in het kader van de permanente vorming. Dit zou terzake de nodige rechtszekerheid moeten garanderen.

Daartoe moet minstens punt 4 van lid 3 van artikel 3, aangeduid als “*het Instituut moet het seminarie erkend hebben op basis van de hogergenoemde criteria*”, aanzienlijk herzien en aangevuld worden.

Immers, met uitzondering van een louter materiële voorwaarde, meer in het bijzonder het tijdig meedelen van het programma van een opleiding van minstens 3 uur, is er geen enkel criterium – objectief of niet – in deze norm opgenomen.

Teneinde een gelijke behandeling te waarborgen van de verschillende opleidingen die door “derden” buiten de onderwijssector georganiseerd worden, is de Hoge Raad van oordeel dat dezelfde procedure van toepassing zou moeten zijn op de “seminaries en studiedagen georganiseerd door gespecialiseerde professionele informatieverstrekking die vorming organiseren met betrekking tot de materies opgenomen in artikel 2 van deze nota” als deze die is vastgelegd in artikel 3, lid 3 van de ter advies voorgelegde norm; dit naar het voorbeeld van “de bijscholingslessen, cursussen, studiedagen en seminaries die georganiseerd worden door vennootschappen, VZW's en ondernemingen die tot direct of indirect doel hebben de economische ontwikkeling van hun eigen activiteiten (commercieel doel)”.

7. Controlemodaliteiten

om de nodige transparantie en rechtszekerheid te garanderen, zou het, volgens het advies van de leden van de Hoge

Raad, wenselijk zijn in lid 4 van artikel 3 van de norm te verduidelijken welke de controlemodaliteiten zijn.

8. Disciplinaire sancties

Volgens de Hoge Raad zou het wenselijk zijn in de ter advies voorgelegde norm te verduidelijken of een erkende boekhouder(-fiscalist) ertoe kan gebracht worden voor een tuchtinstantie te moeten verschijnen wegens het niet-naleven

van de regels van de ter advies voorgelegde norm en, in dat geval, de omstandigheden die de beroepsbeoefenaar ertoe brengen voor een tuchtinstantie te moeten verschijnen.

Bijlage 1 Systemen van toepassing op Belgische advocaten

- Artikel 2 van het reglement inzake permanente vorming van de “Barreau des avocats francophones et germanophones” vermeldt de volgende modaliteiten met betrekking tot permanente vorming:
- Artikel 3 van het reglement van permanente vorming van de Orde van Vlaamse Balies vermeldt de volgende modaliteiten met betrekking tot permanente vorming:

« Sans préjudice de l'article 4, les avocats établissent librement le programme de formation qui leur permet de justifier l'obtention d'une moyenne de 20 points par année civile, calculée sur une période de trois ans.

L'assistance à une heure de formation correspond à un point. La publication d'un article dans une revue juridique vaut quatre points. La charge d'un enseignement dans une université ou une institution d'enseignement supérieur agréée par l'Ordre des barreaux ou par le conseil de l'Ordre compétent, vaut deux points par heure de cours dispensée, la participation en tant qu'orateur à un colloque ou à un séminaire valant deux points par heure de participation.

Les avocats justifient d'au moins deux tiers des points dans des matières purement juridiques, le tiers restant pouvant être suivi dans des matières utiles à la pratique professionnelle ».

“De advocaat dient per gerechtelijk jaar minstens zestien punten te behalen voor activiteiten zoals gedefinieerd² in artikel 1 onder de nummers 1 tot en met 3. Indien een advocaat pas in de loop van het gerechtelijk jaar op het tableau komt of heringeschreven wordt, wordt het minimum aantal punten pro rata bepaald.

Het volgen van één lesuur levert een punt op. Het doceren van een erkende cursus levert twee punten per uur op. Het schrijven en publiceren van een juridisch artikel levert drie punten op. Het schrijven en publiceren van een rechtskundig boek levert zestien punten op.

Een overschot van punten kan enkel worden overgedragen naar het daaropvolgend gerechtelijk jaar.

De advocaat stelt vrij zijn jaarlijks vormingen en bijscholingsprogramma samen, met dien verstande dat het voor minstens de helft van de punten betrekking heeft op juridische materies.

Voor de stagiairs gelden de BUBA-lessen als permanente vorming zoals bedoeld in artikel 1, voor de eerste drie jaar van hun stage”.

1. Artikel 1: definities

In dit reglement betekent:

(1) *permanente vorming*: het zich op regelmatige basis bekwalen en bijscholen in juridische of praktijkondersteunende materies, door middel van het volgen van erkende lessen of door het leveren van daarmee gelijkwaardig geachte prestaties.

(2) *Erkende lessen*: die cursussen, lessen, seminars, studiedagen en workshops die vooraf erkenning hebben bekomen om als permanente vorming in aanmerking te worden genomen door de Orde van Vlaamse Balies of door de in haar schoot opgerichte erkenningscommissie.

(3) *Gelijkwaardig geachte prestaties*: het doceren van erkende of voor erkenning vatbare cursussen, het geven van erkende of voor erkenning vatbare causerieën, het spreken op erkende of voor erkenning vatbare studiedagen, seminars of workshops, alsmede het publiceren over rechtswetenschappelijke of praktijkondersteunende materies in Belgische of buitenlandse vaktechnische tijdschriften.

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

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

Advies van 16 juni 2004 inzake de bepalingen met betrekking tot de permanente vorming zoals goedgekeurd door de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten

bijlage V

H

et Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten heeft op 11 maart 2004 de door zijn Raad goedgekeurde regels inzake de permanente vorming van accountants en/of belastingconsulenten in de vorm van een beroepsnorm aan de Hoge Raad overgemaakt. Deze regels vervangen de norm van 7 september 1998, van het Instituut der Accountants.

De Hoge Raad heeft de wettelijke opdracht¹ mee te werken aan de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen, via het verstrekken op eigen initiatief of op verzoek van adviezen of aanbevelingen aan de Regering of aan de beroepsinstellingen die de economische beroepen vertegenwoordigen.

De Hoge Raad dient te benadrukken dat, overeenkomstig artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, de Raad van het IAB niet van onderhavig advies mag afwijken, aangezien de ter advies voorgelegde norm betrekking heeft op meer dan één hoedanigheid (accountant en belastingconsulent).

De aanpassingen die de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten voorstelt zijn van uiteenlopende strekking. De belangrijkste aanpassingen zijn :

- het feit dat de regels zoals goedgekeurd door de Raad van het Instituut van de Accountants, en die van toepassing zijn op de accountants, nu ook voor belastingconsulenten gelden;

- de aanpassing van een aantal regels die voorheen van toepassing waren op de accountants (zoals de spreiding van de eis inzake voldoende permanente vorming over drie jaren of nog de vakgebieden die behoren tot de permanente vorming).

In zijn advies formuleert de Hoge Raad een aantal opmerkingen die erop gericht zijn, enerzijds de transparantie van de goedgekeurde bepalingen inzake permanente vorming te verzekeren en, anderzijds, te waken over de harmonisatie van de praktijk bij de verschillende beroepen, met in achtnaam van eventuele bijzonderheden eigen aan bepaalde beroepsgroepen.

Gelet op de publicatie, in mei 2004, van de norm "IES 7 – Continuïng Professional Development" van de IFAC (waarvan het IAB lid is) omtrent permanente vorming, zal de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten aan de huidige tekst van de ter advies voorgelegde norm, bepaalde wijzigingen dienen aan te brengen.

De Hoge Raad is dan ook van mening dat hij geen definitief advies ter zake kan geven tot zolang de basisprincipes die de norm IES 7 van de IFAC omtrent permanente vorming bevat, niet in de norm die door de Raad van het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten goedgekeurd is, niet zijn opgenomen.

De Hoge Raad vraagt dan ook aan de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten de ontwerp-norm omtrent de permanente vorming na

1. Deze opdracht vloeit voort uit artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, B.S. 11 mei 1999.

onderzoek van zowel de norm IES 7 van de IFAC als dit advies van de Hoge Raad opnieuw over te maken, zodat de Hoge Raad een tweede advies over deze materie kan verstrekken.

De Hoge Raad vestigt de aandacht van de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten op het belang dat hij hecht aan de harmonisatie

van de praktijk bij de verschillende economische beroepen. Gelet op de goedkeuring van bindende regels inzake permanente vorming door de IFAC, in mei 2004, beveelt de Hoge Raad een overleg aan, op het niveau van het Interinstitutencomité, met de vertegenwoordigers van de twee andere Instituten, voorafgaand aan de definitieve goedkeuring van de norm.

1. Wettelijk en reglementair kader

vereenkomstig artikel 3 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (*Belgisch Staatsblad*, 11 mei 1999, 2^{de} editie), “heeft het Instituut als opdracht toe te zien op de opleiding en de permanente organisatie van een korps van specialisten te verzekeren die bekwaam zijn om de functies van accountant en belastingconsulent uit te oefenen, waarvan het Instituut de organisatie kan controleren en bijsturen, met alle noodzakelijke waarborgen qua bekwaamheid, onafhankelijkheid en professionele rechtschapenheid. Het Instituut ziet er eveneens op toe dat de aan zijn leden toevertrouwde opdrachten behoorlijk worden uitgevoerd”.

Daarenboven stelt lid 1, § 1, artikel 28 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen

(*Belgisch Staatsblad*, 11 mei 1999, 2^{de} uitgave) dat “overeenkomstig zijn doel de Raad erop toe ziet dat de leden de hun toevertrouwde opdrachten behoorlijk uitvoeren. In het bijzonder ziet hij erop toe dat alle leden hun beroepskennis permanent bijwerken”.

Het Koninklijk Besluit van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants (*Belgisch Staatsblad*, 31 maart 1998) preciseert daarenboven in artikel 33, dat “de accountants jaarlijks een minimum aantal uren moeten besteden aan werkzaamheden die bijdragen tot de verbetering van hun vak-kennis, overeenkomstig de normen vastgelegd door de Raad. Dit aantal uren mag niet minder bedragen dan 30”.

2. Algemene opmerkingen

De Hoge Raad is het initiatief dat genomen werd door de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten om de regels inzake permanente vorming die van toepassing zijn op de accountants ook toe te passen op de belastingconsulenten alsook om een aantal algemene regels ter zake te herzien, zeer genegen.

Het betreft immers een tweede belangrijke fase in het integratieproces van de

belastingconsulenten in het IAB, na de hervorming van het koninklijk besluit over de toegang tot het beroep van accountant en belastingconsulent.

Sinds de integratie van de belastingconsulenten binnen het IAB in 1999, stelt de Hoge Raad immers vast dat geen enkele deontologische regel goedgekeurd werd, andere dan de bepalingen vervat in de twee wetten van 22 april 1999.

Volgens de Hoge Raad is het van belang dat de deontologische regels die sinds 1998 van toepassing zijn op de accoun-

tants¹ zo spoedig mogelijk herzien worden en van toepassing worden verklaard op de belastingconsulenten.

3. Vereiste permanente vorming

De leden van de Hoge Raad stellen vast dat de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten het vereiste aantal uren permanente vorming heeft gehandhaafd op 40 uur.

Sinds de integratie van de belastingconsulenten binnen het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten in 1999, verleent het Instituut aan zijn leden, naargelang het geval, één (accountant of belastingconsulent) of twee hoedanigheden (accountant en belastingconsulent).

In het kader van de goedkeuring van dit advies werpt de Hoge Raad de vraag op wat de gevolgen zijn van deze dubbele specialisatie voor de vereisten inzake permanente vorming.

De norm die goedgekeurd werd door de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten stelt een gedifferentieerde benadering voor wat de vakgebieden betreft die behoren

tot de permanente vorming (zie in dit verband punt 4 van dit advies).

Volgens de Hoge Raad zou het wenselijk zijn de voorwaarden inzake het vereiste aantal uren permanente vorming te moduleren en een gedifferentieerde benadering goed te keuren, al naar gelang een lid één enkele of twee hoedanigheden bezit.

De Hoge Raad is van mening dat een vermindering van het aantal gevolgde opleidingsuren door de leden van het IAB – ongeacht hun hoedanigheid – niet gerechtvaardigd is, gelet op het belang en de verscheidenheid van taken die de wetgever hen toevertrouwt.

De Hoge Raad vestigt bovendien de aandacht van de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten op het belang van de in de in mei 2004 goedgekeurde norm IES 7 van de IFAC omtrent permanente vorming opgelegde plichten.

4. Voor de permanente vorming in aanmerking te nemen vakgebieden

De Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten heeft de regels voor de vakken waarover de accountant het bewijs moet leveren van zijn vakbekwaamheid en bijgevolg van de vakgebieden die in aanmerking komen voor de naleving van de regels van permanente vorming herzien:

- door het vakgebied “overige rechtsvakken” in vier verschillende vakgebieden op te splitsen (“vennootschapsrecht”, “handelsrecht”, “burgerlijk recht” en “sociaal recht”) en

- door het vakgebied “sociale vaardigheden en communicatietechnieken” toe te voegen.

Er werden eveneens bijzondere regels uitgewerkt voor de vakken waarover de belastingconsulent het bewijs moet leveren van zijn vakbekwaamheid en derhalve van de vakgebieden die in aanmerking komen voor de naleving van de regels van permanente vorming.

1. Koninklijk besluit van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants (*Belgisch Staatsblad*, 31 maart 1998).

Volgens de Hoge Raad zou het wenselijk zijn, naar het voorbeeld van hetgeen tot dusver voor de accountants aanbevolen was, niet alleen de onderscheiden vakgebieden die de permanente vorming moet omhelzen vast te leggen, zoals dit geschiedde in artikel 4, doch ook ervoor te zorgen **dat een evenwicht tussen de verschillende vormingsvakken bereikt wordt**. Daartegenover staat dat men de lijst van

de vakken zoals vermeld in artikel 4 kan beperken, door vakken zoals burgerlijk recht, sociaal recht en bedrijfseconomie in één categorie “andere vakgebieden die een direct en specifiek verband houden met de activiteiten van de accountants en/of belastingconsulenten” samen te brengen (herschikking die gepaard gaat met een volledige opsplitsing van de vakken behorende tot de categorie).

5. Minimumduur van de opleidingen die in aanmerking kunnen komen

De Hoge Raad stelt vast dat de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten een ingrijpende wijziging in de norm heeft doorgevoerd door de opleidingen die in aanmerking kunnen komen als permanente vorming te beperken tot deze die minimaal drie uur in beslag nemen.

Aangezien de ter advies ingediende norm geenszins verklaart waarom enkel de opleidingen van minstens drie uur als permanente vorming worden erkend, is de Hoge Raad van oordeel dat deze bepaling omtrent een minimale opleidingsduur discriminerend is, in elk geval wanneer de limiet op dit niveau wordt vastgelegd.

6. Soorten vorming die als permanente vorming in aanmerking genomen worden

Artikel 5, 1^{ste} lid geeft een overzicht van de vijf categorieën van activiteiten die als permanente vorming van een accountant en/of van een belastingconsulent in aanmerking kunnen genomen worden.

Volgens de Hoge Raad zou het wenselijk zijn **de tweede categorie op te splitsen** in enerzijds de “seminaries en studiedagen, georganiseerd door de universiteiten en instellingen van hoger onderwijs”, en anderzijds de “seminaries en studiedagen georganiseerd door beroepsverenigingen, verenigingen of deskundigen inzake vorming”.

De eerste categorie, met name de “seminaries en studiedagen georganiseerd door de universiteiten en instellingen van hoger onderwijs”, zou logischerwijze op

een gelijkaardige manier behandeld kunnen worden als de seminaries en studiedagen georganiseerd door het Instituut. De tweede categorie, met name de “seminaries en studiedagen georganiseerd door beroepsverenigingen, verenigingen of deskundigen inzake vorming”, zou logischerwijze een geheel kunnen vormen met de (huidige) activiteiten zoals vermeld in artikel 5, 1^{ste} lid, 3^o en 5^o van de norm.

In het andere geval kan een discriminatie ontstaan tussen verschillende vormen die door “derden”, buiten het onderwijs om, georganiseerd worden.

Wat de verhouding betreft, zoals vastgesteld in lid 2 van artikel 5 van de ontwerpnorm van het Instituut van de

Accountants en de Belastingconsulenten, tussen de “vormingen” in de eerste betekenis van de woord (categorieën 1 en 2 van artikel 5 lid 1 van de ter advies voorgelegde norm) en de “gelijkgestelde vormingen” (categorieën 3 en 5 van artikel 5 lid 1 van de ter advies voorgelegde norm), wil de Hoge Raad verschillende opmerkingen opwerpen.

- De bovenvermelde bedenking heeft de opsplitsing in zes categorieën van activiteiten tot gevolg. Deze aanpassing laat de toepassing van lid 2 onverlet. De eerste drie categorieën van activiteiten (die overeenstemmen met de eerste twee in de huidige tekst) worden derhalve beschouwd als “vormingen” in de eerste betekenis van het woord terwijl de drie laatste categorieën van activiteiten beschouwd worden als “gelijkgestelde vormingen”.
- De overheveling van de activiteit “medewerking aan technische commissies van het Instituut” van de categorie van “gelijkgestelde opleidingen” (beperkt tot 30%) naar de categorie van “vormingen” als dusdanig (beperkt tot 70%), enerzijds, en de toevoeging van de activiteit “medewerking aan technische commissies van internationale instellingen” in de categorie van de “vormingen” als dusdanig, anderzijds, zijn geenszins gemotiveerd.
- De leden van de Hoge Raad kunnen in geen geval instemmen met de pro rata uitbreiding de “gelijkgestelde vormingen” (van 25 % tot 30 %), zoals voorgesteld door de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten.

Een gezamenlijke lezing van de twee in de ontwerpnorm voorgestelde wijzigingen (de uitbreiding van de categorie van de “vormingen” als dusdanig met elementen die tot op heden beschouwd werden als “gelijkgestelde vormingen”, enerzijds, en de pro rata uitbreiding van de “gelijkgestelde vormingen”, anderzijds) geeft immers een schijn van versoepeling.

Volgens de Hoge Raad zou, gelet op het behoud van het vereiste niveau om de titel van accountant en/of belastingconsulent, te blijven voeren, het aandeel van de “gelijkgestelde vormingen” eerder verminderd moeten worden (bijvoorbeeld 20 %).

- De naleving van die pro rata “70-30%” verdeling over een periode van

drie jaar, zoals vastgesteld in lid 3 van artikel 5 van de ontwerpnorm, zou wat betreft de regels die van toepassing zijn om die periode van drie jaar te bepalen (zie in dit verband punt 6 van dit advies) een meer uitgewerkte toelichting vereisen.

- De Hoge Raad wenst de aandacht van de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten te vestigen op het belang dat aan het inrichten van procedures inzake erkenning van bepaalde opleidingen in het kader van de permanente vorming dient besteed te worden.

In het kader van het inrichten van een transparant en efficiënt systeem stelt de Hoge Raad aan de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten voor de norm inzake permanente vorming nader uit te werken en er de vereiste informatie in op te nemen omtrent de te ondernemen stappen en de aan te wenden procedures tot erkenning van bepaalde opleidingen in het kader van de permanente vorming. Dit moet toelaten de vereiste rechtszekerheid ter zake te bieden.

Teneinde een gelijke behandeling van de verschillende vormingen georganiseerd door “derden”, andere dan het onderwijs te waarborgen, is de Hoge Raad van mening dat de “seminaries en studiedagen georganiseerd door de beroepsverenigingen, verenigingen of deskundigen inzake vorming” aan dezelfde procedure moeten onderworpen worden als deze vermeld in artikel 5 lid 4 van de ter advies voorgelegde norm.

Daarenboven zou het wenselijk zijn in de ter advies voorgelegde norm duidelijk aan te duiden welke de criteria zijn op basis waarvan men het aandeel in de permanente vorming bepaalt dat niet direct beantwoordt aan “vormingsuren” (voorbereiding van lessen, voordrachten en technische publicaties, medewerking aan technische commissies).

Bij wijze van voorbeeld kunnen terzake verschillende moeilijkheden vermeld worden:

- Op basis van welke criteria zal men bepalen in welke mate een voordracht in aanmerking komt voor de permanente vorming (duur van de voordracht, duur van de voordracht + schatting van de tijd nodig om de voordracht voor te bereiden)?
- Op basis van welke objectieve criteria zal men de onderdelen die in aanmer-

king komen voor de berekening van de uren “gelijkgestelde vormingen”, hetzij voor de voorbereiding van de lessen of van voordrachten, hetzij voor de technische publicaties dan wel voor de medewerking aan technische commissies kunnen bepalen?

- Dient men te kunnen bewijzen dat de verschillende onderdelen die in acht genomen zijn niet overbodig zijn? Wat gebeurt indien een persoon dezelfde voordracht (of bijna dezelfde) meermaals geeft?

In dit opzicht dient het laatste lid van artikel 5 “*Het Instituut van de Accountants*

en de Belastingconsulenten oefent controle uit op voormelde voorwaarden en op de kwaliteit van de activiteit. Met dit oogmerk kan de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten een persoon afvaardigen ten einde aanwezig te zijn bij de betreffende activiteit”, op zijn minst te worden herzien en aanzienlijk aangevuld.

Naast de zuiver materiële voorwaarden, namelijk het tijdig overmaken van het vormingsprogramma van tenminste 3 uren, is immers geen enkel criterium – objectief of niet – in de norm opgenomen.

7. Berekening op basis van meer dan een jaar

De leden van de Hoge Raad stellen vast dat de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten voorstelt de vereisten inzake permanente vorming te versoepelen door van een systeem van **jaarlijkse** vorming naar een systeem van **driejaarlijkse** vorming over te stappen.

Volgens de Hoge Raad zou het wenselijk zijn nadere gegevens te verstrekken omtrent de reikwijdte van de driejaarlijkse evaluatie:

- Gaat men in de richting van een eenvoudig systeem van “overdracht van

het overschot” van het voorafgaande jaar naar het volgende jaar (naar het voorbeeld van het systeem dat van toepassing is op Vlaamse advocaten) of geniet men van het volledige voordeel van de driejarige periode?

- Hoe wordt die periode van drie jaar berekend? Begint die op de datum waarop de norm in werking treedt of zal men jaar na jaar nagaan hoe de situatie over de drie laatste jaren is?

Indien de Hoge Raad niet over deze informatie beschikt, kan hij hierover geen advies formuleren.

8. Controlemodaliteiten

Om de vereiste transparantie en de rechtszekerheid te waarborgen, zou het, volgens het advies van de leden van de Hoge Raad, wenselijk zijn in artikel 7 van de norm duidelijk aan te geven welke de

controlemodaliteiten zijn, zowel in het kader van de confraternele controle of van een tuchtonderzoek, als in het kader van de andere controles van de naleving van de norm inzake permanente vorming.

9. Verwijzing naar de tuchtinstanties

Volgens de Hoge Raad zou het wenselijk zijn in de ter advies voorgelegde norm aan te duiden in welke gevallen een accountant en/of een belastingconsulent ertoe gebracht worden voor de tuchtinstanties te verschijnen.

De actuele formulering volgens dewelke “de accountant en/of de belastingconsulent door de Raad naar de Tuchtcommissie kan worden verwezen” laat immers een enorme beoordelingsbevoegdheid aan de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, zonder dat hierover duidelijke gedragsregels werden geformuleerd.

**HOGHE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

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

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

bijlage VI

D

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

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

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

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

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

*
* *

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

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

1. Regels inzake ethiek, beroepsgeheim en onafhankelijkheid

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Instellingen van openbaar belang

2.1. Toepassingsgebied

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De Hoge Raad beklemtoont dat het advies¹ van 1 maart 2004 over het voorontwerp van koninklijk besluit omtrent de regels tot uitsplitsing van de honoraria van de commissaris, volledig in overeenstemming is met de bepaling in het voorstel tot richtlijn. Bovendien is de suggestie van de Hoge Raad om de informatie voor te stellen onder de vorm van een tabel met twee kolommen zeer geschikt voor de “klassieke” presentatie van de bijlagen tot de jaarrekeningen.

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

3. Toegang tot het beroep

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

De Hoge Raad betreurt dat artikel 6 – waarvan de titel "qualifications éducatives" in de Franse versie door "formation" zou vervangen kunnen worden – geen rekening houdt met de nieuwe wijze waarop diploma's worden uitgereikt zoals voorzien in de **Bolognaverklaring** van 19 juni 1999¹.

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

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

Gezien enerzijds het bestaan van zeer verwante vakgebieden, zoals beroepsnormen, internationale standaarden voor accountantscontrole of beroepsethiek en onafhankelijkheid³ en, anderzijds, het feit dat artikel 8 betrekking heeft op de toetsing van de theoretische kennis, stelt de Hoge Raad zich vragen over de draagwijdte van de materie "beroepsvaardigheden".

4. Feitelijke kwalificatie van een langdurige praktijkervaring

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

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

5. Regels inzake kwaliteitscontrole

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

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

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

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

De Hoge Raad meent dat het belangrijk is dat de Europese richtlijn duidelijk stelt dat de kwaliteitsbeoordeling⁴ minstens

6. Verplichte rotatie

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

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

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

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

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

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

7. Oprichting van een extern toezichtsorgaan in elke Lidstaat

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

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

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

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

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

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

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

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

8. Bepalingen omtrent de oprichting en de werking van auditcomités

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

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

heden op Europees niveau in het kader van de raadpleging over de onafhankelijke bestuurders en de comités van de raad¹.

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

9. Wederzijdse erkenning

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

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

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

10. Opdrachten toegewezen aan het Reglementerend Comité voor de Accountantscontrole

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

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

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

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

**HOGHE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

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

**Opinion of June 24, 2004 concerning the proposal for the
Eighth European Company Law Directive**

bijlage VII

The High Council supports the initiative taken on a European level to review the 8th company law directive. Since its adoption in 1984, this directive has not been subject to any revision and therefore needs to be adapted to the evolution of the profession during the past 20 years.

The High Council is furthermore pleased to note that most of the provisions of the proposal for the 8th European directive already exist in Belgian law. In consequence, the transposition of this text in Belgian law will demand less effort than in many other EU member states.

However, the High Council regrets that, in the context of the revision of the 8th company law European directive, the European Commission did not fully make use of the progress the Committee on auditing realised, which was integrated in the European recommendations (non stringent), in particular the European recommendation of May 16th 2002 on the independence of the statutory auditor.

If not, the 8th directive should rather be considered as a step backwards in the European policy on the independence of

the statutory auditor and on the quality of his work. The Council believes that, if this new orientation would be maintained, this could lead most of the European countries (including Belgium), that already made an effort to transpose the measures of the European recommendation of May 16, 2002 into national law, to question the foundedness of decisions taken during the last years.

*

*

*

The guidelines of this opinion of the High Council consist of 10 topics, classified in function of the article numbers of the proposal for the directive.

First the independence of the statutory auditors is discussed due to the High Council's belief of its importance.

*

*

*

1. Provisions on ethics, professional secrecy and independence

The High Council deeply regrets the weak content of the proposal for the European directive on professional ethics, professional secrecy and independence. It believes that the proposed text is so general that it can't assure the necessary legal certainty.

Furthermore, the High Council observes that by classifying the rules on professional ethics and professional secrecy under one chapter and the rules on independence under another one, it could be understood as if the independence is not a fundamental part of the ethical rules to which the statutory auditor is subject. The High Council recommends to merge both chapters and to clarify the link between these concepts.

More specifically, the High Council would like to underline the following points:

- According to the High Council, the proposed text on **independence** is totally unacceptable, even if it would be completed with potential commitment measures.

The High Council indeed believes that the European directive should contain the different fundamental principles (bold text) of the European recommendation of May 16, 2002 on the independence of the statutory auditor, following the example of the method applied on quality control (see point 5).

If not, and considering the non-binding character of the European recommendation of May 16, 2002, the European directive should be considered as a step backward with respect to earlier positions taken by the European Commission.

- The proposed text on **ethics** deals with a general principle and only refers to commitment.

The High Council advises to guarantee the necessary transparency by clearly stating whether the ethical code of the IFAC will be used as the referential code on the European level. If not, the fundamental ethical principles to which the statutory auditors are subject in the context of their missions should be specified.

The High Council emphasizes that this position is directly linked to the position on the frame of reference for the audit rules (article 26 proposing the use of the "ISA+-rules"). Respecting the ISA-rules, established by the IAASB, implies the respect of any point of the ethical code of the IFAC.

- According to the High Council the provisions of the proposal for the directive are extremely inadequate, also as regards **confidentiality** and **professional secrecy** to which the statutory auditor is subject.

The High Council believes it is important to integrate clear rules in the 8th European directive that are common to all external auditors and their audit firms within the European Union. It's at least recommendable to have precise rules on the exchange of information between auditors:

- in the case of a "due diligence" executed by an external auditor who does not audit the accounts;
- in the case of a change of auditor or
- in the case of an auditor in charge of the audit of the consolidated accounts, who does not audit the different consolidated entities.

2. Public interest entities

2.1. Scope

The proposal for the 8th directive distinguishes the public interest entities from other entities. In the opinion of the High Council, such a distinction is only acceptable on the condition that it does not lead to audit procedures that differ in function of the nature of the company.

The High Council is pleased to observe that chapter 11 of the actual text of the proposal for the European directive (articles 38 to 43), which is only applicable to the public interest entities, does not contain any provision requiring specific tasks related to audit activities. In the future this should avoid an evolution towards two categories of external auditors.

However, the High Council believes it is advisable to review the definition under article 2 on “public interest entities” by limiting the concept to those companies whose securities are admitted on a regulated market or have been subject to a prudential supervision by an independent administrative authority.

2.2. Rules on transparency resulting from the statute of the public interest entities

The High Council is pleased with the reinforcement of the transparency rules proposed in the new 8th directive imposed to statutory auditors (information to be published on the web site of the audit firms) and companies (mention of fees).

- **Concerning the information to be disclosed by the audit firms**, the High Council wishes to underline that the provisions of article 38 should be applicable to all auditors, whether organised as a company or not and whether they execute missions in public interest entities or not, in order to ensure an identical treatment by the different statutory auditors.

The extension of the scope in article 38 should also enable the bodies in charge of appointing a statutory auditor to dispose of the necessary information on all external auditors and to make an informed decision.

This extension of the scope would have as a consequence the necessity to adapt article 16 of the proposal for the directive by adding a third category of information that should be mentioned in the public register: the internet address of the audit firm or the external auditor (and the exact location of the information meant under article 38 on this web site). This information could also be directly published in the public register.

- **With regard to the disclosure of fees for the audit of the accounts and the complementary fees**, the High Council supports the initiative of the European Commission as the applicable rules ensure the necessary transparency and legal certainty.

In this perspective it is advisable to explain the scope of § 2 of article 50 of the project for the directive: does the information on fees and complementary fees to be mentioned in the annex of the consolidated accounts only refer to the consolidating company or to all the entities of the consolidation?

The High Council underlines that the opinion¹ of March 1, 2003 on the preliminary draft of the Royal Decree establishing the rules for the breakdown of auditor’s fees is totally coherent with the provision of the proposal for the directive. Furthermore, the suggestion of the High Council to present the information in tabular form is particularly adapted to the “traditional” presentation of the annex to the accounts.

1. Opinion of the High Council of March 1, 2003 on the preliminary draft of the Royal Decree implementing article 134 of the Company Law and modifying the Royal Decree of January 30, 2001 implementing the Belgian Companies Code.

3. Access to the profession

1. The Bologna Declaration of June 19, 1999 defines a new approach for accrediting degrees that makes a distinction between degrees obtained after three years ("Bachelor"), after 5 years ("Master") and after 8 years ("Doctor").
2. Article 8, § 1 (j) of the proposed directive.
3. Article 8, § 1 classifies the matters on which the candidates will be examined on the test on theoretical knowledge in order to obtain the title of statutory auditor:
 - h) concerning the "legal requirements and professional standards relating to statutory audit and statutory auditors";
 - i) concerning the "international auditing standards";
 - j) concerning the "professional skills";
 - k) concerning "professional ethics and independence".

The High Council regrets that article 6 – the title of which ("qualifications éducatives") could be replaced by "formation" in the French version – does not take into account the new approach for accrediting degrees as defined by the **Bologna Declaration** of June 19, 1999.¹

Furthermore, the High Council has questions with regard to the scope of certain matters presented in the test on theoretical knowledge (article 8 of the proposal directive). More in particular, it should be

clarified what is to be understood by "**professional skills**"².

In light of the existence of closely related matters, such as professional standards, international audit standards or professional ethics and independence³, on the one hand, and the fact that article 8 deals with the test on theoretical knowledge, on the other hand, the High Council has questions with regard to the scope of the matter "professional skills".

4. Qualification after a long term practical experience

The proposal for a European directive submitted for opinion contains in its article 11 the provisions that were formerly included in article 9 of the 8th company law directive. The aim of this provision is to create special procedures to admit people who don't possess an adequate level of theoretical training (in accordance with article 6 of the proposal directive), but who do possess a long term practical experience (depending on the

situation, of 15 or 7 years), with regard to the profession of statutory auditor.

In the opinion of the High Council, this provision does not apply anymore as the conditions for executing the audit in the European Union have been established back in 1984. The High Council therefore advises to remove this provision from the text of the proposal for a directive.

5. Rules on quality control

The High Council is pleased to note that several fundamental principles (bold text) related to the quality assurance of the auditor in the European Union, as defined in the European recommendation of November 15, 2000, have been integrated in article 29 of the proposal for a directive.

According to the High Council, it is important that the European directive clearly states that the quality assurance review⁴, that should take place at least every six years, applies to all statutory auditors according to article 2 of the proposal for the directive.

The High Council agrees with the particular rules defined under article 41 of the proposal for a directive. These rules would be applicable to the statutory auditors of the public interest entities, which imply that the quality assurance review would take place on a more frequent base (a maximum term of three years, instead of six), on the condition that the method and the scope of the quality control are uniform, regardless the type of companies controlled by the auditor (with the exception of specific sectors, such as banks, insurance companies and "mutuals").

4. "Quality assurance review", as referred to in article 29, § 1 (h) of the proposal for a European directive.

6. Compulsory rotation

The proposal for the 8th European directive provides (article 40, c) a compulsory rotation of auditors in public interest entities. It is up to the member states to decide whether they will implement this provision with a binding measure of internal rotation or a binding measure of external rotation.

In the opinion of the High Council the rotation does not guarantee further independence of the auditor and should therefore not be binding. The High Council be-

lieves it is far more important to provide precise measures on independence (see part 1 of this opinion).

The High Council emphasises the importance of an equal treatment of all members of the same profession. In this context the High Council observes that the internal rotation has no particular advantage in respect to external rotation. In fact, for certain audit firms, mostly the smaller ones, internal rotation equals external rotation.

7. Creation of a public oversight body in each member state

In 1985 the Belgian legislative power was a pioneer by creating a public oversight body, which is totally independent from the external auditor. Nowadays this body is called the “High Council for the Economic Professions”.

In Belgium, for the last twenty years not only this system of public oversight has evolved, but also the regulatory framework applicable to the external auditors was further developed, thanks to the proactive role of the High Council for the Economic Professions.

The High Council is pleased to see that the preliminary draft of the 8th directive provides the obligation to create such a public supervision body in each member state (article 31) and that there is a regulatory cooperation between the member states in the context of the inquiries (article 34).

However, the High Council believes it is recommendable to clarify, at least in the

recitals, what should be understood by “ultimate responsibility for the oversight” mentioned in § 4 of article 31 of the European directive.

In the opinion of the High Council, the role and the missions of the “High Council for the Economic Professions”, even though they are expected to evolve up to a certain extent, should be able to meet the provisions of the proposal for a directive.

In light of the integration of the subsidiarity principle under article 31 of the proposal for the European directive, there is plenty of leeway for the transposition of the system of public oversight to the national level. This makes it possible to take into account specific national circumstances.

The High Council stresses its willingness to contribute to the reflection how to transpose article 31 of the proposal for a directive, as soon as the latter is adopted.

8. Underlying rules for the establishment and the role of audit committees

The High Council notes that, under article 39, the proposal for the 8th European directive requires an audit committee to be established in the “public interest entities”.

The High Council questions the link that between this proposal and the current activities of the European Commission

expressed in the consultation document “independent directors and the committees of the board”¹.

In the opinion of the High Council both projects should be merged in order to result in one consolidated approach for this issue.

9. Mutual recognition

The High Council is pleased with the measures on mutual recognition included in the 8th directive whereby a distinction is made between, on the one hand, the authorization of a statutory auditor authorized in another member state of the European Union (article 14) and, on the other hand, the authorization of a statutory auditor authorized in a country that is not a member state of the European Union (Chapter XII – articles 44 to 47).

However, the High Council wishes to emphasise the fact that the provisions of chapter XII are only acceptable if they lead to a genuine mutual recognition. This applies both to European statutory auditors and to public oversight bodies created on a national level.

10. Missions assigned to the Audit Regulatory Committee on Audit

The High Council notes that article 49 of the proposal directive creates the “Audit Regulatory Committee”.

The High Council supports this proposal, but it believes it would be advisable to include a precise description of the different missions assigned to the Committee in order to ensure the necessary transparency and legal certainty.

Although a priori it seems logic that the representatives of the member states are appointed by the public oversight bodies created on the national level, the High Council advises to clarify the composition of this committee.

1. Consultation (closed on June 4, 2004) of the Directorate General “Internal Market” of the European Commission: “Recommendation on the role of (independent) non-executive or supervisory directors”, May 5 2004, 20 p.

**HOGHE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

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

**Advies van 4 oktober 2004 inzake de toegang
tot het beroep van erkend boekhouder (-fiscalist)**

bijlage VIII

De minister van Middenstand legde op 20 juli 2004 een ontwerp van koninklijk besluit voor tot wijziging van het koninklijk besluit van 20 januari 2003 betreffende het programma, de voorwaarden

en de examenjury voor het praktisch bekwaamheidsexamen van de “erkende boekhouders” en de “erkende boekhouders-fiscalisten”.

1. Huidige wettelijke kader

lid 1 van artikel 51 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen regelt de toelatingsvoorwaarden voor het beroep van erkend boekhouder (-fiscalist):

“De inschrijving op het tableau van de titularissen is afhankelijk van het op voldoende wijze doorlopen van een stage die gelijkwaardig moet zijn aan 200 dagen zelfstandige beroepspraktijk, gepresteerd tijdens een periode van ten minste twaalf maanden en hoogstens zesendertig maanden. De stage wordt afgesloten door het met goed gevolg afleggen van een praktisch bekwaamheidsexamen, georganiseerd door het Beroepsinstituut. Dit examen kan verschillend zijn voor stagiair-boekhouders en stagiair-boekhouders-fiscalisten. Het programma, de voorwaarden en de examenjury worden door de Koning vastgesteld”.

De bepalingen met betrekking tot het programma, de voorwaarden en de werkwijze van de examenjury werden vastgelegd in het koninklijk besluit van 20 januari 2003 betreffende het programma,

de voorwaarden en de examenjury voor het praktisch bekwaamheidsexamen voor “erkende boekhouders” en “erkende boekhouders-fiscalisten” (*Belgisch Staatsblad*, 12 februari 2003):

- Het praktisch bekwaamheidsexamen voor de “erkende boekhouders” en “erkende boekhouders-fiscalisten” bestaat uit een schriftelijk en een mondeling gedeelte (artikel 3);
- Artikel 5 stelt dat “alleen de kandidaten die bij de schriftelijke proef ten minste vijftig procent van de punten behaald hebben, tot de mondelinge proef worden toegelaten” (lid 2);
- Artikel 10 stelt dat “de kandidaten die na het mondeling gedeelte zestig procent van de te behalen punten hebben, geslaagd zijn” voor het bekwaamheidsexamen. Ze kunnen dan ook ingeschreven worden op het tableau van de beoefenaars van het beroep van erkend boekhouder (-fiscalist).

2. Verzoek om advies

De Hoge Raad heeft de wettelijke opdracht¹ mee te werken aan de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen, door het verstrekken van advies of aanbevelingen aan de Regering of aan de beroepsorganisaties die de economische beroepen vertegenwoordigen, op eigen initiatief of op verzoek.

Het door de minister van Middenstand ter advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit beoogt de aanpassing van de vereisten om te slagen in het praktisch bekwaamheidsexamen voor “erkende boekhouders” en “erkende boekhouders-fiscalisten”.

- Door de aanpassing van artikel 5, lid 2, zou er een bijkomende vereiste om te slagen worden ingevoerd voor de schriftelijke proef van het praktische bekwaamheidsexamen daar er een gemiddelde van 60 % zou worden vereist voor de materies van louter boekhoudkundige en financiële aard (punten 1 tot 5 van het artikel 3).

- De aanpassing van het artikel 10 zou meer duidelijkheid scheppen in de interpretatie van de regel die wordt toegepast om te bepalen of een kandidaat al dan niet geslaagd is voor het praktisch bekwaamheidsexamen. Het percentage van 60 % dat de kandidaat moet halen zou voortaan worden bepaald door het gemiddelde te berekenen van de score die werd behaald op de schriftelijke proef en die op de mondelinge proef.
- Het nieuwe tweede lid van artikel 13 stelt dat de Stagecommissie die het praktisch bekwaamheidsexamen afneemt minstens uit drie leden van een zelfde taalrol moet zijn samengesteld.
- De nieuwe paragraaf 2 van artikel 17 stelt dat de kandidaten die een vrijstelling hebben gekregen voor hun stage eveneens een score van 60 % moeten behalen om te slagen voor het praktische bekwaamheidsexamen.

3. Advies van de Hoge Raad

De Hoge Raad staat gunstig tegen dit voorstel tot aanpassing van het koninklijk besluit van 20 januari 2003 in de mate dat de goedkeuring van dit koninklijk besluit de rechtszekerheid omtrent de vereisten van dit praktische bekwaamheidsexamen versterkt.

Bijlage 1 bij dit advies, waarin de huidige alsook de ter advies voorgestelde procedure voor het praktische bekwaamheidsexamen dat moet leiden tot het behalen van de titel van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist beknopt wordt beschreven, kan voor een beter begrip van onderhavig advies van de Hoge Raad nuttig zijn.

3.1. Slaagvoorwaarden voor het schriftelijke gedeelte van het praktische bekwaamheidsexamen

De in het ter advies voorgelegde voorstel tot aanpassing van artikel 5 van het koninklijk besluit, wil een bijkomende vereiste om te slagen opleggen voor het schriftelijke ge-

deelte van het praktische bekwaamheidsexamen derwijze dat het in de toekomst nodig zal zijn een gemiddelde van 60 % te behalen voor de zuivere boekhoudkundige en financiële materies (het 1° tot 5° van artikel 3).

Hoewel de Hoge Raad geen bijzondere bezwaren heeft tegen dit voorstel omtrent de vereiste voorwaarden voor de elementaire “technische” materies die de toekomstige erkende boekhouder (-fiscalist) rechtstreeks zal moeten toepassen, stelt de Hoge Raad vast dat dit voorstel er de facto toe zou leiden dat men de materies vermeld in het 10°, 13° en 14° van artikel 3 van het koninklijk besluit van 20 januari 2003 minder belangrijk zou gaan beschouwen voor het slagen in de schriftelijke proef dan de 11 andere materies, daar er voor deze drie materies geen enkel bijzonder criterium wordt vastgelegd.

De Hoge Raad is van mening dat de veertiende materie (“plichtenleer van erkende

1. Deze opdracht vloeit voort uit artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, B.S. 11 mei 1999.

boekhouders en boekhouders-fiscalisten”) veruit het meest fundamentele onderwerp vormt waarmee rekening moet worden gehouden voor het al dan niet toekennen van de titel van erkend boekhouder(-fiscalist).

Een erkend boekhouder(-fiscalist) mag niet worden beschouwd als een louter “cijfer-technicus”. Deze beroepsbeoefenaar moet zich immers bij elke opdracht de vraag stellen of hij de verschillende deontologische regels waaraan hij onderworpen is, naleeft of niet (ongeacht of dit in het kader van de aanvaarding van een opdracht is, of in het kader van de uitvoering ervan).

Volgens de Hoge Raad is het dan ook aangewezen om de formulering van het artikel 5 terzake te herzien en voldoende belang te hechten aan de plichtenleer bij de vereisten die in het kader van het slagen voor het praktische bekwaamheidsexamen worden gesteld, zowel voor de schriftelijke als de mondelinge proef.

3.2. Slaagvoorwaarden voor het volledige bekwaamheidsexamen

Het in het ter advies voorgelegde voorstel tot aanpassing van artikel 10 van het koninklijk besluit beoogt de verduidelijking van de regel die wordt toegepast om te bepalen of een kandidaat al dan niet geslaagd is voor het praktische bekwaamheidsexamen.

De huidige formulering van het artikel 10 laat een onduidelijkheid bestaan met betrekking tot de reikwijdte van de bepaling. Uit de tekst blijkt immers niet duidelijk of men een score van 60 % moet behalen voor de mondelinge proef of voor de volledige proef om te slagen voor het praktische bekwaamheidsexamen.

Het ter advies voorgelegde voorstel tot koninklijk besluit is preciezer daar de score van 60 % die de kandidaat moet behalen berekend wordt door het gemiddelde te nemen van de scores voor de schriftelijke en de mondelinge proef.

Hoewel de voorgestelde tekst de verdienste heeft dat ze meer duidelijkheid schept wat de door de examenjury te volgen procedure betreft, stelt de Hoge Raad zich vragen omtrent de relevantie van de in het

ter advies voorgelegde voorstel tot koninklijk besluit aangebrachte verduidelijking.

- De Hoge Raad vestigt de aandacht op het feit dat artikel 3 van het koninklijk besluit van 20 januari 2003 duidelijk stelt dat beide delen van het praktisch bekwaamheidsexamen “gelijkwaardig” zijn. In dit opzicht is het volgens de Hoge Raad belangrijk dat de kandidaat voor de titel erkend boekhouder(-fiscalist) slaagt voor elk deel van de proef. Het systeem van gemiddelde score dat wordt voorgesteld in het ter advies voorgelegde koninklijk besluit kan volgens de Hoge Raad het principe van gelijkwaardigheid van beide delen van het praktische bekwaamheidsexamen, zoals opgenomen onder artikel 3 van het bovengenoemde koninklijk besluit, niet garanderen.
- De Hoge Raad wenst te benadrukken dat de “examenjury”, in de zin van artikel 51 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (in dit geval, de sta-gecommissie, in het kader van artikel 1, 8° van het koninklijk besluit van 20 januari 2003), dient te oordelen over de bekwaamheid om het beroep van erkend boekhouder(-fiscalist) uit te oefenen en bijgevolg om de titel van erkend boekhouder(-fiscalist) te voeren.

De Hoge Raad benadrukt het feit dat de examenjury tot taak heeft te oordelen, niet alleen of de kandidaat beschikt over de technische bekwaamheden, maar ook over zijn algemene aanpak van de hem voorgelegde gevallen, in aansluiting op de deontologische regels waaraan hij is onderworpen gelet op het koninklijk besluit van 23 december 1997 tot goedkeuring van het reglement van plichtenleer van het Beroepsinstituut van Boekhouders (Belgisch Staatsblad, 29 januari 1998), zowel als stagiair als in de hoedanigheid van erkend boekhouder(-fiscalist).

De Hoge Raad heeft, ter vergelijking, de regels die van toepassing zijn op de andere economische beroepsbeoefenaars onderzocht. Bijlage twee bij onderhavig advies illustreert op synthetische wijze het verloop van de stage en de werkingswijze

van de jury's voor het bekwaamheidsexamen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten.

Deze bijlage 2 is gebaseerd op de volgende wettelijke en reglementaire bepalingen:

- Wat de bedrijfsrevisoren betreft: de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren¹ (in het bijzonder het artikel 4, lid 1, 5°), het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren² (in het bijzonder de artikelen 36 tot 40) en de door de Stagecommissie uitgewerkte doctrine³.
- wat de accountants en/of belastingconsulenten betreft: de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen⁴ (artikel 19, alinea 1, 5°), het koninklijk besluit van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent⁵ (artikelen 48 tot 54) en de door het IAB uitgewerkte doctrine⁶.

Het blijkt dat de procedures die door deze twee andere Instituten werden uitgewerkt verschillen van deze die wordt voorgesteld voor de erkende boekhouders(-fiscalisten) wat de beslissende tussenkomst van de jury voor het bekwaamheidsexamen betreft.

Volgens de Hoge Raad is het aangewezen om te onderzoeken welke benadering in de herziening van het koninklijk besluit tot regeling van het praktisch bekwaamheidsexamen voor erkende boekhouders(-fiscalisten) kan worden gevolgd. Twee benaderingen zijn mogelijk :

- Een eerste mogelijke benadering bestaat erin de verschillende proeven van het praktische bekwaamheidsexamen te zien als een geheel. Dit zou als gevolg hebben dat elke stagiair die het schriftelijk gedeelte heeft afgelegd, toegelaten zou worden tot de mondelinge proef, ongeacht de score die hij behaalde voor deze schriftelijke proef. De examenjury zou in dit geval

de twee afgelegde proeven globaal evalueren.

- Een tweede mogelijke benadering houdt in dat de twee proeven van het bekwaamheidsexamen als twee verschillende delen worden gezien. In dit geval moet de kandidaat slagen voor beide delen van het bekwaamheidsexamen om de titel van erkend boekhouder(-fiscalist) te verkrijgen.

Rekening houdend met de in 1999 door de wetgever geuite wens van toenadering tussen de verschillende instituten, stelt de Hoge Raad voor om een aantal procedures met betrekking tot de organisatie van het bekwaamheidsexamen te harmoniseren zonder de specifieke kenmerken van elk beroep uit het oog te verliezen. Gelet op het voorgaande steunt de Hoge Raad stellig de tweede oriëntatie.

Tot slot stelt de Hoge Raad voor om de benadering die in artikel 10 moet worden gevolgd te onderzoeken in het licht van zijn commentaar (cf. onder punt 3.4.) met betrekking tot de aanpassing van artikel 17 in het ter advies voorgelegde voorstel tot koninklijk besluit.

3.3. Samenstelling van de Stagecommissie die het praktische bekwaamheidsexamen afneemt

Artikel 13 van het koninklijk besluit van 20 januari 2003 heeft betrekking op de werkwijze van de Stagecommissie. Dit artikel biedt de mogelijkheid de toevertrouwde opdrachten aan een of meerdere van zijn leden te delegeren. De Hoge Raad stelt vast dat de enige taak die door de Stagecommissie wordt uitgevoerd deze is van examenjury. De andere taken met betrekking tot de stage worden immers uitgevoerd door de Uitvoerende Kamers.

De nieuwe bepaling die in artikel 13 zal worden ingelast, verduidelijkt dat de examenjury voor het praktische bekwaamheidsexamen minstens uit drie leden van eenzelfde taalrol moet bestaan.

Volgens de Hoge Raad is het aangewezen om te verduidelijken dat de drie leden moeten behoren tot dezelfde taalrol **als de kandidaat die zich op het mondelinge examen aanmeldt**, ook al kan dit uit de

1. *Belgisch Staatsblad*, 2 september 1953.

2. *Belgisch Staatsblad*, 23 december 1987.

3. Vademecum van de bedrijfsrevisor (2002), Instituut der Bedrijfsrevisoren, Standaard Uitgeverij, pp. 261-271.

4. *Belgisch Staatsblad*, 11 mei 1999, 2de editie.

5. *Belgisch Staatsblad*, 6 juni 2003, 1ste editie.

6. Vademecum van de Accountant en de Belastingconsulent, Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten, Uitgeverij Kluwer, pp. 367-368.

gezamenlijke lezing van de artikelen 8 en 13 worden afgeleid.

Het inlassen van de nieuwe bepaling in artikel 13 van het koninklijk besluit van 20 januari 2003 impliceert een rechtstreekse band tussen de tekst die zal worden ingevoerd en het systeem van delegatie van de aan de Stagecommissie toevertrouwde opdrachten aan bepaalde leden.

Deze nieuwe bepaling zou de delegatie van de taak van de examenjury aan bepaalde leden van de Stagecommissie in die zin regelen dat minstens drie leden van dezelfde taalrol als de kandidaat de mondelinge proef van het bekwaamheidsexamen moeten bijwonen.

Hoewel de Hoge Raad dit voorstel gunstig onthaalt, dient te worden vermeld dat zowel de examenjury van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (artikel 37 van het koninklijk besluit van 13 oktober 1987) als die van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (artikel 51 van het koninklijk besluit van 8 april 2003) samengesteld zijn uit vijf personen. ***In het kader van de toenadering van de verschillende economische beroepen, zoals vermeld door de wetgever tijdens de voorbereiding van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, is het volgens de Hoge Raad raadzaam om deze bepalingen te harmoniseren door de examenjury voor het praktische bekwaamheidsexamen samen te stellen uit vijf personen.***

De Hoge Raad wenst het belang te onderstrepen dat moet worden gehecht aan de kennisgeving (a priori, in een proces-verbaal van de Stagecommissie) van de delegatiemodaliteiten en de manier van delegeren (geval per geval, voor de volgende vergadering of op een algemene wijze, voor een onbepaalde periode), enz.

Wat de bepalingen van artikel 16 van het koninklijk besluit van 20 januari 2003 betreft, wenst de Hoge Raad eraan te herinneren dat zijn aanbeveling in het advies van 20 juni 2001 met betrekking tot dit artikel niet volledig werd gevolgd.

Punt 3 van dit advies van 20 juni 2001 stelt immers dat *“zelfs indien het logisch is dat slechts een deel van de leden van de Sta-*

gecommissie de stagiairs zou horen tijdens het verloop van het bekwaamheidsexamen, stelt de Hoge Raad voor dat de leden van de examenjury over de proef van de stagiair zouden beraadslagen en hun voorstel zouden voorleggen aan de volgende plenaire vergadering van de Stagecommissie, belast met het bij eenvoudige meerderheid goedkeuren van het voorstel”.

De Hoge Raad herhaalt zijn aanbeveling van 2001 daar dit kan bijdragen tot het garanderen van de gewenste rechtszekerheid met betrekking tot de in het kader van het bekwaamheidsexamen gevolgde procedures.

3.4. Voorwaarden tot slagen in het praktische bekwaamheidsexamen voor erkende boekhouders die de titel van erkend boekhouder(-fiscalist) willen voeren

Artikel 17 behandelt het geval waarbij de erkende boekhouders de titel van erkend boekhouder(-fiscalist) willen verkrijgen. Uit dit artikel volgt dat deze personen genieten van een vrijstelling van de stage en tijdens het praktische bekwaamheidsexamen alleen de mondelinge proef moeten afleggen.

De nieuwe paragraaf 2 van artikel 17 dient om te verduidelijken dat erkende boekhouders die een vrijstelling van stage hebben verkregen, 60% moeten behalen om te slagen voor het praktische bekwaamheidsexamen.

De Hoge Raad steunt de methode waarbij gelijkaardige vereisten om te slagen worden opgelegd aan de onderscheiden categorieën van kandidaten om de titel van “erkend boekhouder” of “erkend boekhouder-fiscalist” te behalen. In dit opzicht ligt de klemtoon meer op de tweede benadering die door de Hoge Raad onder punt 3.2. van onderhavig advies wordt voorgesteld.

Aangezien het onmogelijk is te verwijzen naar artikel 5 van het koninklijk besluit van 20 januari 2003, is het met het oog op de gewenste rechtszekerheid raadzaam om in artikel 17 te verduidelijken wat het voorwerp is van de mondelinge proef van het bekwaamheidsexamen in deze “lichtere” procedure.

Bijlage I Toegang tot het beroep van erkend boekhouder

► Huidige toestand

Stage

*Ervaring van 200 dagen beroepspraktijk
(over een periode van minimum 12 maanden en maximum 36 maanden)*

Praktisch bekwaamheidsexamen

Schriftelijke proef

- Indien totaal van 50 % voor alle materies

}



Mondelinge proef

Indien $\geq 60\%$ ⇒ geslaagd

of

Indien $\geq 60\%$ ⇒ geslaagd

► Ter advies voorgelegd voorstel

Stage

*Ervaring van 200 dagen beroepspraktijk
(over een periode van minimum 12 maanden en maximum 36 maanden)*

Praktisch bekwaamheidsexamen

Schriftelijke proef

- Indien totaal van 50 % voor alle materies

}



Mondelinge proef

- Indien totaal van 60 % voor de boekhoudkundige materies (1° à 5°)

Indien $\geq 60\%$ ⇒ geslaagd

Toegang tot het beroep van erkend boekhouder-fiscalist

► Huidige toestand

Stage

*Ervaring van 200 dagen beroepspraktijk
(over een periode van minimum 12 maanden en maximum 36 maanden)*

Praktisch bekwaamheidsexamen

Schriftelijke proef

- Indien totaal van 50 % voor alle materies
- Indien totaal van 60 % voor de fiscale materies (6° tot 12°, behalve 10°)

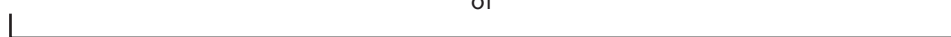


⇒ Mondelinge proef



Indien $\geq 60\%$ ⇒ geslaagd

of



Indien $\geq 60\%$ ⇒ geslaagd

► Ter advies voorgelegd voorstel

Stage

*Ervaring van 200 dagen beroepspraktijk
(over een periode van minimum 12 maanden en maximum 36 maanden)*

Praktisch bekwaamheidsexamen

Schriftelijke proef

- Indien totaal van 50 % voor alle materies
- Indien totaal van 60 % voor de boekhoudkundige materies (1° tot 5°)
- Indien totaal van 60 % voor de fiscale materies (6° tot 12°, behalve 10°)



⇒ Mondelinge proef

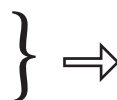


Indien $\geq 60\%$ ⇒ geslaagd

Bijlage II Toegang tot het beroep van bedrijfsrevisor

Toelatingsexamen

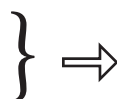
- Vrijstellingen voor bepaalde materies
- Overblijvende materies
 - Elke materie: 50 %
 - Gemiddelde voor alle afgelegde materies: 60 %



Indien aan de twee voorwaarden wordt voldaan kan de stage worden aangevat. Zoniet, mogelijkheid tot overdracht van resultaten.

Stage (minimum 3 jaar)

- Stage-examens :
 - Grondige kennis van de basismateries
 - Controle
 - Beroep

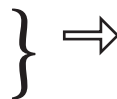


Om te slagen moet men 60 % behalen in elk van de drie blokken.

Een gedeeltelijke overdracht is niet mogelijk.

Bekwaamheidsexamen

- Praktische studie (Min. 50 %)
- Schriftelijke proef
- Mondelinge proef



De leden van de jury, voorgezeten door een universiteitsprofessor en samengesteld uit bedrijfsrevisoren en een niet-bedrijfsrevisor, oordelen of de kandidaat geslaagd is of niet.

Indien de stagiair niet slaagt, kan de score die hij behaalde voor de praktische studie behouden blijven indien hij minstens 50 % behaalde.

Toegang tot het beroep van accountant en/of belastingconsulent

Toelatingsexamen

- Vrijstellingen voor bepaalde materies
- Overblijvende materies

- 50 % voor elke materie } ⇒

Indien aan deze voorwaarde wordt voldaan, kan de stage worden aangevat ^(*). De Stagecommissie kan delibereren over kandidaten die niet slaagden voor een (of meerdere) materie(s).

Indien niet geslaagd, bestaat de mogelijkheid om resultaten over te dragen.

Stage (3 jaar)

- Tussentijdse proeven:
 - Tijdens het 1ste jaar
 - Tijdens het 2de jaar
 - Tijdens het 3de jaar

} ⇒

Om naar het volgende jaar over te kunnen gaan moet men slagen voor elke tussentijdse proef.

Bekwaamheidsexamen

- Schriftelijke proef
- Mondelinge proef

} ⇒

De leden van de jury oordelen of de kandidaat geslaagd is.

(*) Een kandidaat-accountant die uitsluitend faalde voor bepaalde fiscale materies, kan niettemin zijn stage aanvangen. Opdat er met deze stage rekening zou worden gehouden (voor de berekening van de drie jaren), zal de stagiair bij de volgende proef die wordt georganiseerd door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten moeten slagen voor de verschillende materies waarvoor hij voorheen niet was geslaagd.

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

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

Advies van 4 oktober 2004 inzake een methodologie tot classificatie van de tussenkomsten van de economische beroepsbeoefenaars bij milieuaangelegenheden

bijlage IX

1. Korte inleidende schets

Op 24 maart 2004 heeft het Interinstitutioneel Comité de Hoge Raad geadieerd omtrent de uitvoering van de controle van de aangifte bij het Interventiefonds Oud Papier van de hoeveelheid en de kwaliteit van het gebruikte papier.

Op basis van die aangifte wordt de door de ondernemingen te betalen bijdrage bepaald. Ondernemingen die reclaimedrukwerken en catalogi in "verbruik" brengen, worden geïnviseerd.

Kortweg heeft het Interventiefonds Oud Papier, een vereniging zonder winstoogmerk, de taak de financiële aspecten omtrent de milieubeleidsafspraken die op gewestelijk niveau werden gesloten inzake de terugname van oud papier te regelen. Meer bepaald betreft het taken die verbonden zijn aan de inzameling van de benodigde informatie om de verschuldigde bijdragen te bepalen, de inning van de bijdragen alsook de verdeling van deze bijdragen.

De taak van de economische beroepsbeoefenaar bestaat erin om een verklaring te verstrekken over:

- "de juistheid en volledigheid van de aangegeven, effectief per Gewest verdeelde hoeveelheden en gewichten reclaimedrukwerken en catalogi in de jaarlijkse aangifte;
- de juistheid van de aangegeven verpakkingswijze en wijze van distributie".¹

Daartoe moet de economische beroepsbeoefenaar enerzijds het systeem van administratieve organisatie en methodiek van de aangifte onderzoeken en anderzijds de juistheid en de volledigheid van de aantallen controleren.

Tekortkomingen leiden tot een verslag met voorbehoud of onthouding in het eerste geval en een voorbehoud in het tweede geval.

Hierbij dient vermeld dat indien bepaalde minimale drempels van verbruik niet worden overschreden, een "verklaring op erewoord" van de onderneming volstaat. In deze gevallen is er geen "externe" controle.

2. Vraag van het Interinstitutioneel Comité

Het Interinstitutioneel Comité drukt de wens uit dat de Hoge Raad een "standpunt" inneemt omtrent bovenvermelde opdracht. Preliminair wenst de Hoge Raad te wijzen op zijn wettelijke taak die

erin bestaat adviezen of aanbevelingen te verstrekken. De Hoge Raad kan aldus niet, zoals in de conclusie van het Interinstitutioneel Comité wordt gevraagd, een "standpunt ... bevestigen".

1. Zie p. 7 van de technische nota "Controle van de bijdragen aan het Interventiefonds oud papier".

Daarnaast wenst de Hoge Raad op te merken dat de nota de onderhandelingen weergeeft van de gewestelijke milieuadministraties en de VZW interventiefonds oud papier. In deze nota werd een regeling voorgesteld inzake de controle over de volledigheid en juistheid van een aangifte door de economische beroepsbeoefenaars. De Hoge Raad wil, in het belang van de eenduidige ontwikkeling omtrent dergelijke opdrachten advies verstrekken,

mits in acht name van de vaststelling dat het hem niet toekomt tussen te komen in de onderhandelingen tussen de gewestelijke milieuadministraties en de VZW interventiefonds oud papier.

De Hoge Raad acht het opportuun de bepalingen terzake te analyseren om vast te stellen of de tussenkomst van de economische beroepsbeoefenaars kan worden gsystematiseerd.

3. *Tussenkomst van de economische beroepsbeoefenaren in milieu- en andere aangelegenheden*

ewel op mondiaal, Europees, Belgisch als gewestelijk niveau is vast te stellen dat het aantal nieuwe milieunormen en de hieruit voortspruitende aansprakelijkheden aanzienlijk zijn toegenomen. Deze stroom van normen heeft zich binnen alle "milieugeledingen" ontwikkeld: afvalverwerking, bodemvervuiling, natuurbehoud, De naleving van deze verplichtingen werd niet uitsluitend kracht bijgezet door middel van strafrechtelijke of administratiefrechtelijke sancties doch ook door de tussenkomst van de economische beroepsbeoefenaars. Naar gelang het geval dienen deze laatsten de ondernemer bij te staan of bevestigen, verifiëren of controleren zij informatie van de onderneming.

Op het niveau van de preventie en het beheer van verpakkingsafval werd een belangrijke aanzet gegeven door de Europese Richtlijn 75/442/EEG van 15 juli 1975 betreffende afvalstoffen zoals gewijzigd door de Richtlijn 91/156/EEG van 18 maart 1991, de Richtlijn 61/692/EEG van 23 december 1991 en Beschikking 96/350 van de Commissie van 24 mei 1996 en de verordening nr. 1882/2003 van het Europees Parlement en de Raad van 29 september 2003.

Deze bepalingen werden verder uitgewerkt in een richtlijn 94/62/EG die de verschillende nationale maatregelen be-

treffende het beheer van verpakking en verpakkingsafval wenst te harmoniseren. Daarnaast gelden ook richtlijnen inzake de verwijdering van afgewerkte olie (75/439/EEG, meermaals gewijzigd), de gevaarlijke afvalstoffen (91/689/EEG, gewijzigd in 1994), batterijen en accu's (91/157/EEG, gewijzigd in 1998), autowrakken (2000/53/EG, gewijzigd in 2002), enz.

Afvalbeheersing en -verwerking zijn materies die in België op gewestelijk vlak gereguleerd worden. Zo werd bovenvermelde richtlijn 94/62/EG op gewestelijk niveau door middel van een samenwerkingsovereenkomst inzake preventie en beheer van verpakkingsafval van 30 mei omgezet.

De overeenkomst heeft een kracht van wet in de mate dat het bij decreet van 21 januari 1997 van het Vlaamse Gewest, decreet van 16 januari 1997 van het Waalse gewest en bij verordening van 30 januari 1997 van het Brussels gewest werd goedgekeurd.

Deze samenwerkingsovereenkomst werd voorgelegd aan de Europese Commissie. Bij Beschikking van 15 september 1999 bevestigde de Europese Commissie de maatregelen die België heeft genomen inzake verpakking en verpakkingsafval.

3.1. Een eerste overzicht van de tussenkomst van de economische beroepsbeoefenaars in milieuaangelegenheden :

Controles inzake milieumaterialies	Soort milieucontrole	Reglementaire basis	Te controleren	Detailtering van de controle	Controleur
Fost Plus	Verpakkingen	Toetredingsovereenkomst: artikel 5.3	De op de markt gebrachte hoeveelheid verpakkingsafval	Toetredingsovereenkomst – individuele fiches – aangifte – bijlage bij factuur – nieuwe of wijzigingen aan verpakkingen – briefwisseling met Fost Plus (juistheid en volledigheid van de aangifte en beperkte controle van de kwaliteit van de administratieve organisatie tot betrouwbare aangifte)	Commissaris/bedrijfsrevisor/externe accountant
Recupel	Elektrische en elektronische apparatuur	Toetredingsovereenkomst: artikel 5§1	Volledigheid en juistheid van de apparatuur dat op de markt werd gebracht	Gegevens die leiden tot de jaarlijkse aangifte (juistheid en volledigheid van de aangifte en beperkte controle van de kwaliteit van de administratieve organisatie tot betrouwbare aangifte)	Commissaris/bedrijfsrevisor Externe accountant Opmerking op de site internet IBR: "Het instituut heeft akte genomen van de beslissing van recupel om geen controleopdrachten van hun leden meer aan de bedrijfsrevisoren en accountants toe te vertrouwen vanaf 2004".

Controles inzake milieumaterialies	Soort milieucontrole	Reglementaire basis	Te controleren	Detailtering van de controle	Controleur
Bebat	Batterijen	Gebaseerd op artikel 2, 11° wet van 16 juli 1993	Volledigheid en juistheid van de aangegeven hoeveelheden	Toetredingsovereenkomst: <ul style="list-style-type: none"> – maandelijke aangiftes – definitieve aangiftes (juistheid en volledigheid van de aangifte en beperkte <i>controle van de kwaliteit van de administratieve organisatie</i> tot betrouwbare aangifte)	Bedrijfsrevisoren
Val-I-Pac	Aanmeldelijkheid van de aan Val-I-Pac verstrekte gegevens	Artikel 6.1. bijlage IV toetredingsovereenkomst Val-I-Pac	Reëel op de markt gebrachte verpakkingen	Toetredingsovereenkomst <ul style="list-style-type: none"> – interne organisatie die wordt aangewend tot vastlegging gegevens aangifteformulier – controle aanmeldelijkheid aangegeven hoeveelheden – controle aanmeldelijkheid van aangegeven verpakkingen (samenstelling, gewicht, materiaal) – controle aangifteformulier – controle overeenstemming aangifteformulier en verzamelstaat opgesteld door Val-I-Pac 	Onderscheid naar gelang het bedrag van de aangifte en omzet van de declarant <ul style="list-style-type: none"> a) minder dan : verklaring op woord van eer b) tussen : commissaris/revisor; externe accountant; externe boekhouder (-fiscalist) c) boven : commissaris/revisor

Controles inzake milieumaterialies	Soort milieucntrole	Reglementaire basis	Te controleren	Detailering van de controle	controleur
Ontwerp Oud papier	Oud papier	Artikel 5, 2°, a) van de Vlaamse milieubeleidsvereenkomst en artikel 7 van het Brussels raamakkoord	Hoeveelheid en gewichten van reclamemedrukwerk en catalogi	Gegevens die leiden tot de jaarlijkse aangifte (juistheid en volledigheid van de aangifte en beperkte <i>controle van de kwaliteit van de administratieve organisatie</i> tot betrouwbare aangifte)	<p>Onderscheid naar gelang het verbruik van de aangever</p> <p>a) minder dan : verklaring op woord van eer</p> <p>b) tussen : commissaris/revisor ; externe accountant ; externe boekhouder (-fiscalist)</p> <p>c) boven : commissaris/revisor</p>

3.2. De tussenkomst van een economische beroepsbeoefenaar in aanverwante materies

Reglement	Datum	Bepaling	Uitvoeringsbepalingen	Voorwerp	Tussenkomst
Decreet betreffende de voorkoming en het beheer van afvalstoffen	2 juli 1981 (B.S. 25 juli 1981), meermaals gewijzigd		Besluit van 5 december 2003 van de Vlaamse regering tot vaststelling van het Vlaams reglement inzake afvalvoorkoming en -beheer (B.S. 30 april 2004)	Cijfergegevens die moeten worden verstrekt aan OVAM of beheersorganisatie (Artikel 3.1.1.5.12)	Certificering door een externe accountant, boekhouder of bedrijfsrevisor

Reglement	Datum	Bepaling	Uitvoeringsbepalingen	Voorwerp	Tussenkoms
Ordonnantie betreffende de preventie en het beheer van afvalstoffen	7 maart 1991 (B.S. 23 april 1991)		Besluit 18 juli 2002 van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering tot invoering van een terugnameplicht voor sommige afvalstoffen met het oog op hun nuttige toepassing of hun verwijdering (B.S. 27 september 2002)	“voor echt verklaren” statistische gegevens omtrent de hoeveelheid producten op de markt gebracht (artikel 6 uitvoeringsbesluit)	“door een bedrijfsrevisor voor echt verklaard, of bij ontstentenis, door een accountant.”
Wet van 21 december 1998 betreffende productnormen ter bevordering van duurzame productie- en consumptiepatronen en ter bescherming van het leefmilieu en de volksgezondheid	21 december 1998 (B.S. 11 februari 1991 – err. B.S. 24 april 1999)	Artikelen 5, §1, eerste lid, 3° en 14	Koninklijk besluit van 25 maart 1999 houdende bepaling van productnormen voor verpakkingen (B.S. 1 april 1999) zoals gewijzigd bij KB van 15 mei 2003 (B.S. 18 juni 2003) (artikel 3, §8)	De schriftelijke verklaring en het jaarverslag moeten worden <i>geverifieerd</i> door een bedrijfsrevisor, ingeschreven op de ledenlijst van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (IBR), opgericht overeenkomstig de wet van 22 juli 1953 of een externe accountant, zoals bepaald in de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en ingeschreven op de externe ledenlijst van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB). Indien aan alle wettelijke bepalingen is voldaan <i>valideert</i> hij de schriftelijke verklaring en het jaarverslag. In het tegenovergestelde geval vermeldt hij in zijn verslag de vastgestelde tekortkomingen (artikel 3, §8, uitvoeringsbesluit)	Bedrijfsrevisor Externe accountant

Reglement	Datum	Bepaling	Uitvoeringsbepalingen	Voorwerp	Tussenkornst
Ordonnantie betreffende het voorkomen en het beheer van afval van producten in papier en/of karton	22 april 1999 (B.S. 14 oktober 1999)	Artikel 5		“Bevestigen” statistieken over de hoeveelheid en de kwaliteit van de producten in papier en/of karton	Bedrijfsrevisor of bij ontstentenis een accountant of een certificatie-instelling
Besluit van de Waalse Regering tot invoering van een terugnameplicht voor bepaalde afvalstoffen met het oog op de valorisatie of het beheer ervan	25 april 2002 (B.S. 18 juni 2002)	Artikelen 33, 40, 47, 54, 62, 68, 93, 101		“voor echt verklaren” statistieken betreffende de in kilogram uitgedrukte hoeveelheid accu's en batterijen; banden; oliën; loodstartbatterijen; elektrische en elektronische toestellen; frituurvetten en oliën; fotoprodukten; globale hoeveelheid en het totaalgewicht van de publicaties	Bedrijfsrevisor of bij ontstentenis een accountant
Ter vergelijking:					
Vlaams decreet houdende een waarborgregeling voor de ondernemingen die zijn getroffen door de dioxinecrisis in 1999	7 april 2000 (B.S. 23 mei 2000)		Besluit 14 april 2000 van de Vlaamse Regering houdende een waarborgregeling voor de ondernemingen die zijn getroffen door de dioxinecrisis in 1999 (B.S. 8 juni 2000) (artikel 4)	Attest opmaken en ondertekenen: Bevestigen dat een onderneming voldoet aan de voorwaarden (o.m. dat de onderneming zich niet in de voorwaarden van faillissement of gerechtelijk akkoord bevindt)	Bedrijfsrevisor; externe accountant; erkende boekhouder (-fiscalist)
Wet betreffende de bescherming van de gezondheid van de verbruikers op het stuk van de voedingsmiddelen en andere producten	24 januari 1977 (B.S. 8 april 1977)		Ministerieel besluit 23 december 1999 betreffende een inventaris van sommige producten van dierlijke oorsprong verkregen van varkens of van gevogelte (artikel 3) (B.S. 31 december 1999)	controle en medeondertekening van een inventaris	Bedrijfsrevisor; accountant; boekhouder

Reglement	Datum	Bepaling	Uitvoeringsbepalingen	Voorwerp	Tussenkomst
Wet betreffende steunmaatregelen ten gunste van landbouwbedrijven getroffen door de dioxinecrisis, inzonderheid op artikelen 10, 1 ^o , 12 en 20, § 2	3 december 1999 (B.S. 11 december 1999)		Koninklijk besluit van 15 oktober 2000 betreffende de verplichte en vrijwillige bijdragen verschuldigd door de veevoedersector aan het Fonds voor de schadeloosstelling van landbouwbedrijven getroffen door de dioxinecrisis (B.S. 20 oktober 2000)	Verklaring op erewoord van de fabrikant of operatoren met het omzetcijfer moet worden gecertificeerd	Bedrijfsrevisor, externe accountant of erkende boekhouder
Wet betreffende de handel in landbouw-, tuinbouw- en zeevisserij-producten	28 maart 1975 (B.S. 25 april 1975)		Koninklijk besluit 22 juli 1999 tot instelling van een voorschot voor ondernemingen die rechtstreeks getroffen zijn door de dioxinecrisis van 1999 (B.S. 27 juli 1999) (artikel 4)	een nauwkeurige inventaris van de producten van dierlijke oorsprong die het voorwerp waren van vernietiging, schriftelijk bevestigen	Bedrijfsrevisor Accountant Erkend boekhouder Door de Minister van Landbouw aangeduide deskundige
Wet houdende regeling van de erkenning van aannemers van werken	20 maart 1991 (B.S. 6 april 1991)		Ministerieel besluit 27 september 1991 betreffende de bij de aanvragen voor een erkenning, een voorlopige erkenning, een overdracht van erkenning of bij de beoordeling van de bewijzen vereist met toepassing van artikel 3, § 1, van de wet van 20 maart 1991, houdende regeling van de erkenning van aannemers van werken, voor te leggen documenten (B.S. 18 oktober 1991) (artikel 1, §1,7 ^o)	De aannemer die niet gehouden is een regelmatige boekhouding op te stellen en geen jaarrekening moet bekendmaken, dient bij zijn aanvraag het volgende document over te leggen : een staat van het geheel der goederen dat de gemeenschappelijke waarborg voor de schuldeisers vormt, voor echt verklaard	Bedrijfsrevisor accountant

Reglement	Datum	Bepaling	Uitvoeringsbepalingen	Voorwerp	Tussenkost
Wet houdende regeling van de erkenning van aannemers van werken	20 maart 1991 (B.S. 6 april 1991)		Koninklijk besluit 26 september 1991 tot vaststelling van bepaalde toepassingsmaatregelen van de wet van 20 maart 1991 houdende regeling van de erkenning van aannemers van werken (B.S. 18 oktober 1991)	In geval de solvabiliteitsratio er met meer dan 20 % is op achteruitgegaan kan de Minister aan de betrokkene vragen dat een onderzoek wordt ingesteld naar zijn financiële draagkracht door middel van een advies gegeven door een accountant of bedrijfsrevisor en kan de Commissie vragen om de betrokken accountant of bedrijfsrevisor ter zake te horen, ten einde na te gaan of de betrokken aannemer desalniettemin over de nodige financiële draagkracht beschikt om de erkenning te behouden.	Bedrijfsrevisor accountant
Wet betreffende de productnormen ter bevordering van duurzame productie- en consumptiepatronen en ter bescherming van het leefmilieu en de volksgezondheid, inzonderheid op artikel 8, gewijzigd bij de wetten van 4 april 2001 en van 28 maart 2003	21 december 1998 (B.S. 11 februari 1999)		Koninklijk besluit van 14 januari 2004 tot vaststelling van de retributies en bijdragen verschuldigd aan het Begrotingsfonds voor de grondstoffen en de producten (Artikel 3) (B.S. 30 januari 2004)	Verklaring op erewoord van de fabrikant of producent met het omzetcijfer moet worden gecertificeerd	Bedrijfsrevisor, Externe accountant of erkende boekhouder
Wet betreffende de bestrijdingsmiddelen en de grondstoffen voor de landbouw, tuinbouw, bosbouw en veeteelt, gewijzigd bij de wetten van 21 december 1998 en van 5 februari 1999	11 juli 1969 (B.S. 17 juli 1969)		Ministerieel besluit van 11 juni 1999 betreffende de samenstelling van stoffen bestemd voor dierlijke voeding (artikel 1) (B.S. 7 juni 1999)	Certificering van de verklaring op erewoord van de fabrikanten en tussenpersonen in de sector dierenvoeding die erkend of geregistreerd zijn	Bedrijfsrevisor, externe accountant of erkende boekhouder

3.3. Een eerste analyse van de tussenkomsten van de economische beroepsbeoefenaars

Deze niet exhaustieve overzichtstabel – zo zijn er in het Waalse Gewest ook tussenkomsten van economische beroepsbeoefenaars voor de analyse van efficiënt energiegebruik – duidt aan dat aan verschillende economische beroepsbeoefenaars tussenkomsten worden gevraagd. Bovendien hebben deze tussenkomsten een ander voorwerp.

Uit deze lijst leidt de Hoge Raad af dat de bestaande normen voor de tussenkomst van de economische beroepsbeoefenaars *geen eenduidige systematiek* hanteren. Niettemin is het mogelijk op verschillende wijzen de tussenkomst van een economische beroepsbeoefenaar te ordenen. De Hoge Raad onderscheidt de volgende classificatiesystemen. Een eerste mogelijkheid bestaat er in een classificatie in te voeren die berust op de soort opdrachten die een economische beroepsbeoefenaar verricht. Ook is het mogelijk een onderscheid naar het belang van de opdracht in te voeren. Tot slot kan de classificatie gebruik maken van het criterium *ratione personae*. Deze drie mogelijkheden komen hieronder kort aan bod.

A. Indeling naar soort opdracht:

- 1) *de opdracht bestaat uit het verrichten van een nazicht van feiten (materiaal);*
- 2) *de opdracht strekt zich niet enkel uit tot een nazicht van een feit doch evalueert ook een systeem of organisatie.*

B. Indeling volgens (pecuniair) belang:

Op basis van een kosten baten analyse wordt de tussenkomst van een economische beroepsbeoefenaar slechts wenselijk geacht wanneer de omvang (aantal, hoeveelheid, ...) een bepaalde minimumnorm overstijgt. Het criterium om de tussenkomst te rechtvaardigen wordt ad random bepaald. Naarmate de omvang bepaalde normen overstijgt, wordt vaak de hoedanigheid van de economische beroepsbeoefenaar nader vastgelegd.

C. Indeling *ratione personae*:

De tussenkomst van de economische beroepsbeoefenaar is ingericht ten gunste van bepaalde categorieën van personen:

Zo kan ten gunste van één bepaalde persoon de tussenkomst worden vereist (bv. een aandeelhouder), of voor een bepaalde categorieën van personen (alle aandeelhouders) of in het algemeen belang. Ook kan de inschakeling gerechtvaardigd worden door het belang van een derde (bv. de fiscus) hoewel ook kan geargumenteed worden dat in deze gevallen vaak de belangen van de gemeenschap indirect worden beschermd.

3.4. Proeve van beoordeling en systematiek

Wat de tussenkomst voor milieuaangelegenheden betreft is in een aantal gevallen vast te stellen dat de regelgever opteert voor een indeling naar pecuniair belang. Als voorbeeld mag worden verwezen naar het systeem VAL-I-PAC. Wanneer uit de definitieve aangifte blijkt dat de bijdrage 625 euro en de omzet 2 mln. euro niet overstijgt, geschiedt de certificatie op erewoord. Wanneer de omzet 2 mln. euro overtreft en de bijdrage zich situeert tussen 625 euro en 2500 euro mag de certificatie geschieden door een boekhouder, een externe accountant of een bedrijfsrevisor. Een bijdrageplicht boven 2500 euro vergt de tussenkomst van een bedrijfsrevisor.

De Hoge Raad werpt de vraag op of deze benadering steeds de gewenste resultaten kan opleveren. Een belangrijk nadeel van dit systeem betreft de nood aan een bijkomende ex post controle ter verifiëring of de aangever de vastgestelde normen op correcte wijze heeft toegepast.

Het derde systeem, waarbij de tussenkomst van de economische beroepsbeoefenaar berust op het belang dat er wordt mee gediend, is niet steeds eenduidig toepasbaar. Vennootschapsrechtelijk valt de tussenkomst van een accountant enerzijds en een bedrijfsrevisor anderzijds nauwkeurig te duiden. Zo treedt een externe accountant in het licht van artikel 166 W. Venn. op voor een bepaalde aandeelhouder, daar waar de controle door een commissaris het algemeen belang dient. Binnen de problematiek van de boven vermelde aangelegenheden valt dit onderscheid niet rechtlijnig te maken. Daar waar een aantal regels er toe

strekken de bezorgdheid voor het milieu te normeren, dient bv. de controle op de registratie van aannemers veeleer andere belangen. Daarom mag ook deze benadering in vraag worden gesteld.

Het lijkt derhalve opportuun een systeem te ontwikkelen waarbij de tussenkomst van een economische beroepsbeoefenaars afhankelijk wordt gemaakt van de uit te voeren taken (de indeling naar soort opdracht). Hierbij kunnen de bijzonder specialisaties van de onderscheiden economische beroepsbeoefenaars, zoals deze wettelijk werden vastgelegd, als leidraad dienen. Wat de boekhouders betreft, benadrukt de wetgever onder meer de taak van het voeren van de boekhouding alsook de organisatie van boekhoudingsdiensten en raadgeving daaromtrent (artikel 49 van de wet van 22 april 1999). De accountants kunnen naast de voormelde taak onder meer advies verstrekken inzake de administratieve organisatie van de vennootschap (artikel 34 van de wet van 22 april 1999) terwijl de hoofdtaak van de bedrijfsrevisor, naast deze die hem bij of krachtens

de wet uitsluitend zijn toevertrouwd, er onder meer in bestaat controleopdrachten met betrekking tot de boekhoudkundige staten te verrichten (artikel 3 van de wet van 22 juli 1953).

Deze benadering laat toe een bepaalde normering nader te moduleren, bv. wanneer een kosten-baten analyse uitwijst dat de verplichte tussenkomst van een economische beroepsbeoefenaar moeilijk te verantwoorden valt.

De Hoge Raad wil dan ook de drie instituten uitnodigen om deel te nemen aan een werkgroep om bovenvermelde denk-piste verder uit te werken en te verfijnen. Deze werkzaamheden kunnen uitmonden in een handvest aan de hand waarvan nieuwe taken en opdrachten die de economische beroepsbeoefenaars worden toegekend, worden gekwalificeerd. Dit laat toe toekomstige vragen over de tussenkomst van economische beroepsbeoefenaars methodologisch te kunnen aanpakken en te komen tot een duidelijke indeling van dergelijke nieuwe opdrachten.

**HOGHE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

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

**De economische beroepen in cijfers
(op 31 december 2004)**

bijlage X

Instituut der Bedrijfsrevisoren

	Totaal	NI	Fr
A. Aantal leden (natuurlijke personen)	982	645	337
B. Aantal leden (rechtspersonen) :	441	292	149
C. Aantal stagiairs (natuurlijke personen) :	484	346	138

Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten

	Totaal	NI	Fr
A. Aantal leden (natuurlijke personen)	7.162	4.400	2.762
– Accountants en Belastingconsulenten :	3.361	2.011	1.350
– Accountants :	2.563	1.459	1.104
– Belastingconsulenten :	1.238	930	308

	Totaal	NI	Fr
<i>Deellijst « externe »</i>	4.284	2.508	1.776
– Accountants en Belastingconsulenten :	2.632	1.536	1.096
– Accountants :	1.200	651	549
– Belastingconsulenten :	452	321	131

	Totaal	NI	Fr
<i>Andere (interne + andere)</i>	2.878	1.892	986
– Accountants en Belastingconsulenten :	729	475	254
– Accountants :	1.363	808	555
– Belastingconsulenten :	786	609	177

	Totaal	NI	Fr
B. Aantal leden (rechtspersonen)	2.080	1.195	885
– Accountants en Belastingconsulenten :	761	445	316
– Accountants :	1.226	689	537
– Belastingconsulenten :	93	61	32

	Totaal	NI	Fr
C. Aantal stagiairs (natuurlijke personen)	1.836	1.309	527
– Accountants :	1.319	890	429
– Belastingconsulenten :	517	419	98

Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten

	Totaal	NI	Fr
Aantal leden	5.824	3.272	2.552
– Erkende Boekhouders :	901	483	418
– Erkende Boekhouders-Fiscalisten :	4.923	2.789	2.134

	Totaal	NI	Fr
Aantal rechtspersonen	3.348	1.922	1.426
– Erkende Boekhouders :	416	236	180
– Erkende Boekhouders-Fiscalisten :	2.932	1.686	1.246

	Totaal	NI	Fr
Aantal stagiairs	720	325	395
– Erkende Boekhouders :	64	42	22
– Erkende Boekhouders-Fiscalisten :	656	283	373

Samenstelling van de Hoge Raad en wetenschappelijke adviseurs	1	
Inleidende tekst	5	
Bijlagen		
Bijlage I	Jaarrekening van de Hoge Raad over de periode 2003-2004 (boekjaar van 16 maanden)	9
Bijlage II	Advies van 1 maart 2004 betreffende het voorontwerp van Koninklijk besluit ter uitvoering van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen en ter wijziging van het Koninklijk besluit van 30 januari 2001 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen	11
Bijlage III	Advies van 1 april 2004 omtrent het voorstel tot wijziging van de wet van 2 augustus 2002, de wet "corporate governance"	23
Bijlage IV	Advies van 15 juni 2004 omtrent de regels inzake de permanente vorming die werden goedgekeurd door de Nationale Raad van het BIBF voor het kalenderjaar 2004	37
Bijlage V	Advies van 16 juni 2004 inzake de bepalingen met betrekking tot permanente vorming zoals goedgekeurd door de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten	45
Bijlage VI	Advies van 24 juni 2004 omtrent het voorstel van achtste Europese vennootschapsrichtlijn	53
Bijlage VII	Advies van 24 juni 2004 omtrent het voorstel van achtste Europese vennootschapsrichtlijn – Engelstalige versie.....	59
Bijlage VIII	Advies van 4 oktober 2004 inzake de toegang tot het beroep van erkend boekhouder(-fiscalist)	65
Bijlage IX	Advies van 4 oktober 2004 inzake een methodologie tot classificatie van de tussenkomsten van de economische beroepsbeoefenaars bij milieuaangelegenheden	75
Bijlage X	De economische beroepen in cijfers	87